

НОВЕЛИ ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО ПРАВА

ХОХУЛЯК В'ЯЧЕСЛАВ ВІСАРІОНОВИЧ

доктор юридичних наук, доцент кафедри податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
ORCID 0000-0002-0742-4450

УДК 347.73

DOI 10.37772/2518-1718-2026-2(54)-17

ТРАНСФОРМАЦІЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

У статті досліджено трансформацію правового регулювання податкового обов'язку в Україні в умовах воєнного стану. Обґрунтовано, що в період збройної агресії податковий обов'язок набуває не лише фіскального, а й стратегічного значення, оскільки стабільність податкових надходжень безпосередньо впливає на економічну та фінансову безпеку держави, а також на спроможність забезпечувати оборонні потреби. Проаналізовано основні зміни податкового законодавства, запроваджені після введення воєнного стану, та їхній вплив на порядок виконання податкового обов'язку.

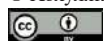
Особливу увагу приділено характеристиці трьох основних стадій виконання податкового обов'язку: веденню податкового обліку і документуванню господарських операцій, поданню податкової звітності та сплаті податків і зборів. Встановлено, що кожна із зазначених стадій зазнала суттєвих змін під впливом воєнних обставин. Визначено ключові проблеми, пов'язані з втратою первинної документації внаслідок бойових дій, невизначеністю критеріїв оцінки можливості виконання податкових обов'язків, труднощами доступу до електронних сервісів податкових органів, а також ризиками зловживання податковими пільгами та спеціальними режимами оподаткування.

Доведено, що чинна модель правового регулювання потребує подальшого вдосконалення шляхом підвищення рівня правової визначеності, уніфікації підходів до підтвердження неможливості виконання податкового обов'язку та мінімізації дискреційних повноважень контролюючих органів. Запропоновано посилити цифровізацію податкового адміністрування, автоматизувати процедури перевірки статусу платників податків і забезпечити інтеграцію державних інформаційних ресурсів, що сприятиме досягненню балансу між фіскальними інтересами держави та необхідністю підтримки бізнесу в умовах воєнного стану.

Ключові слова: податковий обов'язок, воєнний стан, фіскальна політика, зміна законодавства, подання податкової звітності, звільнення від відповідальності.

Постановка проблеми. Запровадження воєнного стану в Україні спричинило фундаментальні виклики для економічної та фінансової систем держави, вимагаючи негайної адаптації податкового законодавства до екстремальних умов. У цей період податковий обов'язок трансформується з суто фіскальної категорії у стратегічний фактор забезпечення національної безпеки, оскільки стабільні доходи бюджету є запорукою економічної безпеки держави та можливості самостійного фінансування оборонних потреб. Необхідність балансування між наповненням державної скарбниці та збереженням життєз-

датності бізнесу, що постраждав від бойових дій, створює гостру потребу в обґрунтуванні гнучких механізмів адміністрування. Актуальність дослідження підсилюється безпрецедентною динамікою законодавчих змін, зокрема прийняттям Законів України «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни» № 2115-IX [1], «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» № 2260-



IX [2] та «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України» № 2836-IX [3], які запровадили складну систему диференціації платників податків за критерієм наявності можливості виконувати свої обов'язки. Встановлення гнучких строків для реєстрації податкових накладних, подання звітності та сплати зобов'язань, з одного боку, підтримує платників податків, а з іншого боку, дає простір для зловживань, що впливає на податкову дисципліну. Саме тому систематизація податкових норм є критично важливою для забезпечення правової визначеності в умовах високої волатильності регуляторного середовища. Отже, актуальність теми обумовлена необхідністю знайти баланс між фіскальною достатністю держави, необхідною для підтримання стану економічної стабільності держави і фінансової безпеки, та практичною реалістичністю виконання податкових обов'язків платниками, які перебувають у кризових умовах.

Метою статті є теоретико-правовий аналіз змін у податковому законодавстві України в умовах воєнного стану, зокрема тих, що стосуються виконання податкового обов'язку, визначення проблем його виконання та розробка практичних рекомендацій для підвищення ефективності податкової системи в умовах воєнного стану.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливості податкових відносин в умовах воєнного стану досліджувались багатьма вітчизняними науковцями. Білінський Д. О. [4] вивчав реалізацію податкових процедур в умовах воєнного стану. Шевчик О. С. [5] досліджував проведення податкового контролю в умовах воєнного стану. Кобильник Д. А. [6] займався дослідженням особливостей справляння місцевих податків в умовах воєнного стану. Саленков А. В. [7] вивчав особливості зміни строків виконання податкового обов'язку за умови дії мораторію. Головань Т. Г. [8] вивчав питання неможливості виконання податкового обов'язку в умовах воєнного стану. Костенко Ю. О. та Шувалова Т. О. [9] досліджували процедури проведення контрольних заходів та перебіг строків для платників податків і контролюючих органів.

Науковим дослідженням особливостей виконання податкового обов'язку під час воєнного стану займаються все більше вітчизняних науковців, але ця сфера потребує постійної пильної уваги через надзвичайну кількість законодавчих змін та свій унікальний характер поточної ситуації.

Виклад основного матеріалу. Введення воєнного стану на території України зумовило безпрецедентну трансформацію всієї архітектури публічних фінансів. У цей критичний період податки переста-

ють бути лише фіскальним інструментом, стаючи фундаментом національної безпеки. Податки є основним джерелом наповнення бюджетів усіх рівнів. Від своєчасного надходження податків залежить як будуть виконуватись покладені на органи державної влади та місцевого самоврядування функції з фінансування видатків на різні сфери [10]. Стаття 67 Конституції України чітко встановлює обов'язок кожного громадянина сплачувати податки і збори. Проте реалізація цієї норми в умовах активних бойових дій, окупації частин територій та руйнування інфраструктури вимагає принципово нових правових механізмів.

Податковим обов'язком відповідно до статті 36 Податкового кодексу України (ПК України) визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПК України та законами з питань митної справи [11]. Таким чином, податковий обов'язок включає в себе три головні етапи: обчислення суми податку або збору; подання податкової звітності (декларування); сплата узгодженої суми податку до відповідного бюджету.

Якщо розглянути генезис та етапність податкового обов'язку в реаліях сьогодення, то бачимо, що правовий режим воєнного стану диктує нові правила сприйняття класичних юридичних категорій. Його неможливо розглядати лише як фінальну дію з перерахування коштів до бюджету, цей процес охоплює три послідовні стадії, кожна з яких утворює міцний ланцюг між платником та державою. Будь-яка деформація на початкових етапах: чи то в обліку, чи в звітуванні, неминуче призводить до дефектності кінцевого результату, що ставить під загрозу правильне виконання податкового обов'язку.

Першою та фундаментальною ланкою цього процесу є ведення податкового обліку та документування. Саме ця стадія стала найбільш вразливою перед фізичними викликами війни, оскільки бойові дії та окупація певних територій призвели до масового знищення або втрати первинної документації. Законодавець спробував врегулювати цю проблему шляхом запровадження спеціальних норм у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України, які дозволяють платникам подавати повідомлення про неможливість вивезення або втрату первинних документів. Дані податкових декларацій не можуть бути поставлені під сумнів лише через відсутність первинних джерел, якщо платник належним чином сповістив Державну податкову службу (ДПС), а проведення документальних перевірок у 2022 та 2023 роках було зупинено. Однак реальна правозастосовча практика демонструє глибокий конфлікт, адже податкові органи схильні формально оцінювати такі повідомлення, ігноруючи законодавчу норму про

те, що саме на контролюючий орган покладається тягар доведення відсутності підстав для застосування пільгового режиму. Це призводить до необґрунтованого винесення податкових повідомлень-рішень та перенесення спорів у судову площину.

Другим етапом виконання податкового обов'язку постає складання та подання податкової звітності, що виконує роль головного каналу комунікації платника з державою. Воєнний стан змусив законодавця диференціювати терміни звітування залежно від об'єктивної спроможності платника податків виконувати свої функції. Так, податкове законодавство відійшло від принципу універсальних дедлайнів та диференціювало платників податків, передбачивши можливість відстрочення виконання податкового обов'язку щодо сплати податків та зборів/подання звітності, а саме: 1) базовий строк відстрочення (необхідність виконання таких обов'язків протягом трьох місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні); 2) продовжено термін відстрочення виконання податкового обов'язку (для платників, які не можуть вчасно виконати свій податковий обов'язок у зв'язку з прямою участю у військових діях) [4].

Таким чином було законодавчо закріплено умови зупинення перебігу строків, які визначались чинним законодавством щодо справляння податкового обов'язку. Як зазначає Саленков А. В., це мало подвійне значення: по-перше, безпосередньо впливало на поведінку платників та організацію ними діяльності; по-друге, подібна вимога принципово коригувала, а точніше обмежувала реалізацію контролюючих функцій податкових органів [7].

Але Закони України № 2260-IX та № 2836-IX встановили жорсткі часові рамки для тих, хто мав можливість своєчасно виконувати податкові обов'язки, зобов'язавши їх закрити звітні періоди з початку 2022 року у стислі терміни. Головна юридична проблема цієї стадії криється у розмитості критеріїв визначення моменту «відновлення можливості» виконання обов'язків. Якщо суб'єкт господарювання тривалий час перебував у зоні ризику, а потім формально відновив роботу, він отримує лише шістьдесят календарних днів для подання всієї накопиченої звітності. Оцінка цього моменту часто стає предметом суб'єктивного розсуду податкових інспекторів, які не враховують реальний стан бізнесу. Додатковим деструктивним чинником виступають інфраструктурні обмеження, коли через постійні відключення електроенергії, знищення серверів чи відсутність зв'язку в прифронтових зонах платники були позбавлені технічного доступу до електронних сервісів ДПС, що робить стадію звітування неможливою навіть за умови повної готовності бухгалтерських даних. Крім того, запроваджена Законом № 2836-IX [3] тимчасо-

ва заборона на подання уточнюючих розрахунків із показниками на зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість за довоєнні періоди суттєво обмежує законні права платників на коригування власних звітних помилок.

Третя, завершальна стадія реалізації податкового обов'язку пов'язана із безпосереднім виконанням конституційного обов'язку щодо сплати податків і зборів у порядку та розмірах, визначених законом. Цей етап є прямим наслідком перших двох і безпосередньо залежить від фінансової ліквідності суб'єкта господарювання. В умовах повномасштабного вторгнення держава пішла на значні фіскальні поступки, запровадивши тимчасові пільги з плати за землю, екологічного податку, а також особливі умови для військовослужбовців та мобілізованих самозайнятих осіб. Проте практичне застосування цих преференцій виявило масштабні інституційні виклики та ризики системних зловживань. Окремі недобросовісні компанії почали використовувати воєнний стан як легальну ширму для ухилення від сплати податків, створюючи штучні ланцюжки поставок, маніпулюючи пільгами при оформленні звичайних комерційних операцій під виглядом гуманітарної допомоги за статтею 197 ПК України, або фіктивно декларуючи релокацію бізнесу із зон бойових дій. Ті ж підприємства, які дійсно втратили активи та платоспроможність, стикаються із надмірним фіскальним тиском через відновлення планових та позапланових документальних перевірок за Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» № 3219-IX від 30 червня 2023 року [12], що позбавляє їх оборотних коштів, необхідних для відновлення діяльності.

Висновки. Воєнний стан суттєво трансформував зміст і механізми реалізації податкового обов'язку, перетворивши його з інструменту формування бюджетних доходів на важливий елемент забезпечення економічної та фінансової безпеки держави. Дослідження стадійності податкового обов'язку в умовах воєнного стану доводить, що кожен етап цього процесу потребує не фрагментарного, а комплексного реформування. Чинне правове регулювання містить низку прогалин і оціночних категорій, зокрема щодо встановлення факту неможливості виконання податкового обов'язку та моменту відновлення такої можливості, що створює передумови для неоднакової правозастосовної практики та виникнення податкових спорів.

Проблеми фізичної втрати документів на стадії обліку, процедурна невизначеність строків на стадії звітування та фіскальний тиск разом із кризою ліквідності на стадії сплати вимагають від держави

переходу до нових методів контролю. Основним вектором подолання цих викликів має стати масштабна цифровізація податкового адміністрування, яка дозволить автоматично верифікувати статус платників та інтегрувати бази даних ДПС із військовими реєстрами для питання забезпечення належного рівня податкової дисципліни, мінімізуючи людський

фактор та забезпечуючи справедливий баланс між інтересами наповнення бюджету та виживанням національного бізнесу. В умовах воєнного стану держава зобов'язана не лише забезпечувати стале наповнення бюджету, а й мінімізувати податкові втрати, пов'язані з ухиленням від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни: Закон України від 3 березня 2022 року № 2115-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text>.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12 травня 2022 року № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України: Закон України від 13 грудня 2022 року № 2836-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2836-20#Text>.
4. Білінський Д. О. Про реалізацію податкових процедур в умовах воєнного стану *Правова позиція*. 2022. № 1 (34). С. 129–132. DOI: <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2022-1.23>.
5. Шевчик О. С. Про деякі аспекти проведення податкового контролю в умовах воєнного стану. *Полтавський правовий часопис*. 2022. № 4. С. 64–78. DOI: <https://doi.org/10.21564/2786-7811.4.287959>.
6. Кобильнік Д. А., Бровко М. Д., Концур Є. О. Особливості справляння місцевих податків в умовах воєнного стану. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 11. С. 366–369. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-11/89>.
7. Саленков А. В. Особливості зміни строків виконання податкового обов'язку за умови дії мораторію. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія ПРАВО*. 2026. № 93 (3). С. 284–289. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2026.93.3.39>.
8. Головань Т. Г. До питання неможливості виконання податкового обов'язку в умовах воєнного стану. *Збірник наукових праць ХНПУ імені Г. С. Сковороди. «Право»*. 2024. № 38. С. 181–189. DOI: <https://doi.org/10.34142/23121661.2023.38.16>.
9. Костенко Ю. О., Шувалова Т. О. Щодо захисту прав платників податків в умовах воєнного стану. *Київський часопис права*. 2023. № 1. С. 187–193. DOI: <https://doi.org/10.32782/klj/2023.1.28>.
10. Гаманюк Л. О. Особливості юридичного обов'язку громадян у податковій сфері. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2024. № 1(84). С. 24–28. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.84.1.3>.
11. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закон України від 30 червня 2023 року № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#top>.

REFERENCES

1. Verkhovna Rada Ukrainy. (2022, March 3). *On protection of the interests of entities submitting reports and other documents during martial law or a state of war* (Law No. 2115-IX). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text> [in Ukrainian].
2. Verkhovna Rada Ukrainy. (2022, May 12). *On amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the peculiarities of tax administration of taxes, fees, and the single contribution during martial law and a state of emergency* (Law No. 2260-IX). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text> [in Ukrainian].
3. Verkhovna Rada Ukrainy. (2022, December 13). *On amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the promotion of the restoration of Ukraine's energy infrastructure* (Law No. 2836-IX). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2836-20#Text> [in Ukrainian].

4. Bilinskyi, D. O. (2022). On the implementation of tax procedures under martial law. *Pravova pozytsiia*, 1(34), 129-132. <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2022-1.23> [in Ukrainian].
5. Shevchyk, O. S. (2022). On certain aspects of tax control under martial law. *Poltavskiyi pravovyi chasopys*, 4, 64-78. <https://doi.org/10.21564/2786-7811.4.287959> [in Ukrainian].
6. Kobylnik, D. A., Brovko, M. D., & Kotsur, Ye. O. (2023). Peculiarities of local tax collection under martial law. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal*, 11, 366-369. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-11/89> [in Ukrainian].
7. Salienkov, A. V. (2026). Peculiarities of changing the deadlines for fulfilling a tax obligation under a moratorium. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho Natsionalnoho Universytetu. Serii Pravo*, 93(3), 284-289. <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2026.93.3.39> [in Ukrainian].
8. Holovan, T. H. (2024). On the issue of impossibility to fulfill a tax obligation under martial law. *Zbirnyk naukovykh prats KhNPU imeni H. S. Skovorody. "Pravo"*, 38, 181-189. <https://doi.org/10.34142/23121661.2023.38.16> [in Ukrainian].
9. Kostenko, Yu. O., & Shuvalova, T. O. (2023). Regarding the protection of taxpayers' rights under martial law. *Kyivskiy chasopys prava*, 1, 187-193. <https://doi.org/10.32782/klj/2023.1.28> [in Ukrainian].
10. Hamaniuk, L. O. (2024). Peculiarities of the legal duty of citizens in the tax sphere. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Serii: Pravo*, 1(84), 24-28. <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.84.1.3> [in Ukrainian].
11. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010, December 2). *Tax Code of Ukraine* (Law No. 2755-VI). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
12. Verkhovna Rada Ukrainy. (2023, June 30). *On amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding taxation peculiarities during martial law* (Law No. 3219-IX). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#top> [in Ukrainian].

KHOKHULIAK VIACHESLAV

Doctor of Legal Sciences, Associate Professor of the Tax Law Department
of Yaroslav Mudryi National Law University

ORCID 0000-0002-0742-4450

TRANSFORMATION OF THE LEGAL REGULATION OF TAX LIABILITIES UNDER MARTIAL LAW

Problem setting. The imposition of martial law in Ukraine has posed fundamental challenges to the country's economic and financial systems, requiring the immediate adaptation of tax legislation to these extreme conditions. During this period, the tax obligation is transforming from a purely fiscal category into a strategic factor in ensuring national security, as stable budget revenues are the key to the state's economic security and the ability to independently finance defence needs. The need to balance filling the state treasury with preserving the viability of businesses affected by hostilities creates an urgent need to establish flexible administrative mechanisms.

Analysis of recent research and publications. The specific features of tax relations under martial law have been the subject of scholarly works by a number of Ukrainian scholars and legal experts, among whom the following are particularly noteworthy: Bilinskyi D., Kobylnik D., Shevchyk O., Salienkov A., Holovan T., Hamaniuk L. An increasing number of Ukrainian scholars are conducting research on the specifics of fulfilling tax obligations during martial law, but this area requires close attention due to the extraordinary number of legislative changes and the unique nature of the current situation.

The purpose of this article is to provide a theoretical and legal analysis of changes in Ukraine's tax legislation under martial law, particularly those concerning the fulfillment of tax obligations, to identify challenges in their implementation, and to develop practical recommendations for improving the effectiveness of the tax system under martial law.

Article's main body. This article examines the transformation of the legal regulation of tax obligations in Ukraine under martial law. It is argued that during a period of armed aggression, tax obligations take on not only fiscal but also strategic significance, since the stability of tax revenues directly affects the state's economic and financial security, as well as its ability to meet defence needs. The article analyzes the main changes in tax legislation introduced after the imposition of martial law and their impact on the procedure for fulfilling tax obligations.

Particular attention is paid to the characteristics of the three main stages of fulfilling tax obligations: maintaining tax records and documenting business transactions, filing tax returns, and paying taxes and fees. It has been established that each of these stages has undergone significant changes under the influence of wartime circumstances. Key problems have been identified, including the loss of source documentation due to hostilities, the uncertainty of criteria for assessing the ability to fulfill tax obligations, difficulties in accessing the tax authorities' electronic services, as well as the risks of abuse of tax incentives and special tax regimes.

Conclusions and prospects for development. It has been demonstrated that the current model of legal regulation requires further improvement by increasing legal certainty, unifying approaches to confirming the inability to fulfil tax obligations, and minimizing the discretionary powers of tax authorities. It is proposed to strengthen the digitalization of tax administration, automate procedures for verifying taxpayer status, and ensure the integration of state information resources, which will help achieve a balance between the state's fiscal interests and the need to support businesses under martial law.

Keywords: tax liability, martial law, fiscal policy, changes in legislation, filing tax returns, exemption from liability.

За ДСТУ 8302:2015 цю статтю слід цитувати:

Хошуляк В. В. Трансформація правового регулювання податкового обов'язку в умовах воєнного стану. *Право та інновації*. 2026. № 2 (54). С. 129–134. [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2026-2\(54\)-17](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2026-2(54)-17).

Дата подання автором: 14.05.2026

Дата прийняття після рецензування: 25.05.2026

Дата опублікування: 15.06.2026