

## ОПОДАТКУВАННЯ ПІД ЧАС ВОЕННОГО СТАНУ: ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ

Логвин А. В.

### Вступ

В розділі автором досліджуються проблемні питання нормативно-правового характеру, пов'язані із введенням в Україні дії правового режиму воєнного стану, які стосуються справляння податків та забезпечення надходжень до бюджетів усіх рівнів, зокрема, запровадження пільгових ставок з податку на додану вартість для окремих видів продукції, використання спеціального режиму оподаткування з особливостями, звільнення від сплати майнових податків (плата за землю; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки), їх урегульованість та відповідність з правової точки зору реаліям сьогодення та потребам держави та платників податків. Робота виконана на підставі загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання. Введення в Україні (у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України) дії правового режиму воєнного стану зумовило необхідність швидкого врегулювання питань постійного наповнення державного та місцевих бюджетів, в тому числі за рахунок надходження податків і зборів, що дає можливість оперативного реагування держави на вирішення відповідних нагальних питань та належного забезпечення потреб національної оборони. В реаліях сьогодення системне надходження податків можливе від суб'єктів господарювання, які в умовах воєнного стану продовжують здійснювати діяльність, в тому числі з виробництва (постачання) життєво важливих товарів (послуг). В свою чергу, наведене передбачає від держави введення послаблень (преференцій) для таких платників податків. Разом з цим, запровадження державою певних преференцій в системі справляння податків зумовлює порушення збалансованості взаємовідносин між суб'єктами податкових правовідносин. Проведений аналіз нормативно-правових положень внесених змін свідчить про те, що отримання преференцій одними платниками податків, за рахунок введення державою зменшених ставок для оподаткування операцій з постачання певних товарів, призводить до надмірного навантаження на інших платників податків, які в значних обсягах використовують такі товари (придбані за зменшеною ставкою) під час виробництва власної продукції та надання послуг (оподаткування яких здійснюється за більшою ставкою). Таким чином, майнова вигода для таких платників є значно меншою. Теж саме стосується спеціального режиму оподаткування з особливостями, який в короткотерміновій перспективі не має вигоди

для платників, які провадять свою діяльність на загальній системі оподаткування (платники податку на додану вартість). Також, внесення деяких змін (запровадження пільг зі сплати майнових податків) передбачає необхідність прийняття додаткових нормативних документів, у зв'язку з чим такі зміни (на даний час) не дають можливість скористатись відповідними пільгами. Крім того, в розділі зроблено науково обґрунтовані висновки з окресленої проблематики та визначено можливі шляхи вирішення.

**Постановка проблеми.** Запровадження в Україні з 24.02.2022 р. (у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України) дії правового режиму воєнного стану<sup>1,2</sup> зумовило необхідність швидкого врегулювання питань достатнього та системного наповнення державного та місцевих бюджетів у відповідних розмірах, в тому числі за рахунок сплати податків і зборів. При цьому, постійне надходження податків і зборів забезпечує значні можливості для оперативного реагування держави на вирішення відповідних питань та належного забезпечення потреб національної оборони. В свою чергу, в реаліях сьогодення, надходження податків можливо від суб'єктів господарювання (платників податків), які в умовах воєнного (надзвичайного) стану можуть безпечно провадити діяльність, зокрема, з виробництва (постачання) життєво важливих (необхідних) товарів (послуг). Однак, зазначене передбачає від держави введення послаблень (преференцій) для таких платників податків.

Головна юридична проблематика податкової сфери полягає переважно у визначенні та ефективному забезпеченні меж свободи й необхідності у поведінці суб'єктів податкових правовідносин через відповідні правові, законодавчі норми, у захисті права власності окремих платників та інтересів суспільства, які реалізуються у фінансово-податковій діяльності держави.

Слід врахувати, що основним нормативно-правовим актом, який регламентує загальні засади прав та обов'язків (межі необхідної/можливої поведінки) суб'єктів податкових правовідносин (платників податків та контролюючих органів), щодо адміні-

<sup>1</sup> Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента від 24.02.2022 р. № 64/2022 / Президент України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text> (дата звернення 08.04.2022).

<sup>2</sup> Про затвердження Указу Президента України Про введення воєнного стану в Україні : Закон України від 24.02.2022 р. № 2102-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text> (дата звернення 08.04.2022).

стрування відповідних податків і зборів в Україні (визначення податкових зобов'язань (враховуючі встановлені ставки податків), подання звітності та їх сплата), є Податковий кодекс України (далі за текстом – Податковий кодекс)<sup>3</sup>.

Враховуючи необхідність приведення (присотсування) існуючих відносин у сфері справляння окремих податків і зборів (порядок адміністрування, ставки, звітність) до сучасних реалій воєнного (надзвичайного) стану, відповідними законодавчими актами до Податкового кодексу були внесені зміни<sup>4</sup> <sup>5</sup> <sup>6</sup>. Внесені зміни стосуються значної кількості питань, однак ми зупинимося на тих, які на наш погляд мають суттєве значення, зокрема, в частині справляння податку на додану вартість (далі за текстом – ПДВ), єдиного податку та майнових податків (плата за землю; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки). Такі зміни передбачають зменшення ставок (ПДВ (на окремі товари), єдиний податок) або звільнення від сплати (плата за землю; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки).

Передбачалось, що внесені зміни дозволять наповнювати державний бюджет та своєчасно задовольняти потреби держави та суспільства в умовах воєнного (надзвичайного) стану, а також вплинуть на зменшення податкового навантаження на платників податків, які в умовах воєнного (надзвичайного) стану можуть (зберігають можливість) певним чином безпечно провадити діяльність, в тому числі з виробництва (постачання) життєво важливих (необхідних) товарів.

На наш погляд, внесення відповідних змін до Податкового кодексу призвело до зменшення податкового навантаження для окремих платників податків ПДВ (здійснюють придбання та реалізацію товарів за зменшеною ставкою). Разом з цим, вплинуло на його збільшення для інших, оскільки здійснюючи придбання товарів за зменшеною ставкою, використовують такі товари для виробництва товарів

(послуг), які в подальшому реалізуються за вищою ставкою. Таким чином, майнова вигода для таких платників є значно меншою. Зазначене також стосується спеціального режиму оподаткування з особливостями, який в короткотерміновій перспективі не має вигоди для платників, які провадять свою діяльність на загальній системі оподаткування. У зв'язку з чим постає необхідність наукових досліджень з питання правового регулювання механізму запровадження змін до Податкового кодексу в частині справляння відповідних податків, в тому числі й суперечок, які можуть виникнути в подальшому між суб'єктами податкових правовідносин.

На даний час, з урахуванням запровадження змін в частині справляння податку на додану вартість, єдиного податку та майнових податків (плата за землю; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки), дослідження з даного питання не проводились.

В розділі монографії на основі аналізу положень відповідних нормативно-правових актів досліджено вплив запровадження змін до Податкового кодексу, на взаємовідносини між суб'єктами податкових правовідносин, а також визначено проблемні питання правового регулювання та шляхи їх вирішення. Крім того, зроблено науково обґрунтовані висновки з окресленої проблематики.

### **Виклад основного матеріалу.**

## **1. Відповідальність за вчинення податкових правопорушень**

Перед тим як перейти до окреслених питань нашого дослідження, пов'язаних із справлянням окремих податків під час дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану, коротко зупинимося на відповідальності за вчинення податкових правопорушень під час дії правового режиму воєнного стану. Зазначене на наш погляд має вагомe значення та в подальшому може призвести до суперечок між суб'єктами податкових правовідносин (платники податків та контролюючі органи).

Відповідно до внесених до Податкового кодексу змін<sup>7,8</sup>, у випадку відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок, зокрема щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, у тому числі звітності, передбаченої пунктом 46.2 статті 46 Податкового кодексу, реєстрації у відповідних реєстрах податкових або акцизних накладних, розрахунків коригування, подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового тощо, платники податків звільнюються від

<sup>3</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 08.04.2022).

<sup>4</sup> 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 від 03.03.2022 р. № 2118-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#top> (дата звернення 08.04.2022).

<sup>5</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#top> (дата звернення 08.04.2022).

<sup>6</sup> 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 р. № 2142-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#top> (дата звернення 08.04.2022).

<sup>7</sup> Закон України від 03.03.2022 р. № 2118-IX (4).

<sup>8</sup> Там само.

передбаченої Податковим кодексом відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні.

Тобто, у випадку відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок, зокрема щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності вони звільняються від передбаченої Податковим кодексом відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні.

Проте на наш погляд обов'язковою умовою для звільнення від відповідальності є відсутність у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок. Тому за наявності можливості нараховувати, декларувати та сплачувати податкові зобов'язання, рекомендуємо податковий обов'язок виконувати, оскільки це не лише позбавить необхідності в подальшому доводити право на звільнення від відповідальності, а й дозволить державі здійснювати видатки на забезпечення потреб в умовах дії правового режиму воєнного стану.

В свою чергу, відповідно до Закону № 2120-IX<sup>9</sup>, звільнення від відповідальності було доповнено нормою, що пеня не нараховуватиметься і щодо податкових правопорушень, якщо діяння (дії чи бездіяльності) вчинені особою внаслідок запровадження військового чи надзвичайного стану. У цьому випадку, на наш погляд, також має бути причинно-наслідковий зв'язок між бездіяльністю та військовим станом.

Доречним буде звернути увагу на той факт, що звільнення від відповідальності за податкові правопорушення (звітність, сплата податків та інші) під час дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану, за умови подальшого їх виправлення (усунення) протягом шести місяців після його скасування (завершення), **не позбавляє** контролюючий орган **від можливості здійснювати заходи**, направлені на стягнення податкового боргу, зокрема, формування та надсилання податкових вимог, прийняття рішень про опис майна у податкову заставу, вилучення (реалізація) такого майна у дохід держави.

Таким чином, у випадку виникнення податкового боргу під час дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану **звільнення платників податків від відповідальності** за вчинення податкового правопорушення, зокрема, за не сплату податкових зобов'язань, **є досить умовним**, оскільки не позбавляє контролюючий орган вживати визначених Податковим кодексом<sup>10</sup> заходів, направлених на його погашення (стягнення відповідних коштів та майна).

Звісно, податковий борг виникає виключно за фактом подання платником податків податкової звітності та визначення у ній відповідних сум податкових зобов'язань. Тому, у разі якщо суб'єктом господарювання подано звітність з відповідного податку та визначено певну суму податкового зобов'язання до сплати, то в такому випадку радимо все ж таки виконати свій обов'язок щодо сплати такого податкового зобов'язання, оскільки в подальшому це дозволить уникнути суперечок з контролюючими органами.

Також, на нашу думку, платникам податків не слід розраховувати на списання податкового боргу як безнадійного, такого, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) (під час дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану), оскільки все ж таки наявність таких обставин платнику податків потрібно буде доводити з наданням відповідних підтвердних документів.

## 2. Податок на додану вартість: ставка 7% для деяких видів пального

Як вже було зазначено, Податковий кодекс<sup>11</sup> регламентує питання адміністрування податку на додану вартість, в тому числі порядок формування податкового кредиту (віднесення відповідних сум податку до його складу) та визначення податкових зобов'язань (визначення суми податку до сплати). В своїх попередніх публікаціях ми неодноразово зупинялись на питаннях, пов'язаних із дослідженням правового механізму податку на додану вартість (податкове зобов'язання, податковий кредит, правосуб'єктність платників податку тощо). В даній статті ми зупинимося виключно на запровадженні ставки 7% для окремих операцій.

Так, з урахуванням внесених змін (пункт 82 підрозділу 2 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу)<sup>12</sup>, тимчасово, на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, операції з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України бензину моторних, важких дистилатів та скрапленого газу, що класифікуються за кодами УКТ ЗЕД, визначеними підпунктом 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 цього Кодексу, на які згідно з пунктом 41 підрозділу 5 цього розділу встановлено ставку акцизного податку у розмірі 0,00 євро за 1000 літрів, а також нафти або нафтопродуктів сирих, одержаних з бітумінозних порід (мінералів), що класифікуються за кодами УКТ ЗЕД 2709 00 10 00 та 2709 00 90 00, оподатковуються за ставкою у розмірі 7 відсотків.

Дійсно запровадження пониженої ставки (7%) позитивно вплинуло на пониження вартості пального, насамперед у роздрібній мережі. Крім того,

<sup>9</sup> Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX (5).

<sup>10</sup> Податковий кодекс України (3).

<sup>11</sup> Податковий кодекс України (3).

<sup>12</sup> Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX (5).

введення відповідної ставки для бензинів моторних, важких дистилатів та скрапленого газу позитивно впливає на зменшення податкового навантаження для платників податків, якими здійснюються операції з постачання на митній території та ввезення на митну територію України бензинів моторних, важких дистилатів та скрапленого газу.

Придбавши товарні позиції за ставкою 7% (віднесення відповідних сум ПДВ до складу податкового кредиту) ними в подальшому здійснюється відвантаження таких товарів також за ставкою 7% (визначення податкових зобов'язань з ПДВ у відповідному розмірі). Тобто придбання товару та здійснення його подальшої реалізації за тією ж ставкою податку, але з певною торговою націнкою, не призводить до надмірного збільшення податкового зобов'язання (суми ПДВ до сплати в бюджет), оскільки в основному виникнення необхідності сплати податку до бюджету виникає за рахунок торгової націнки з якою відбувається подальший відпуск (реалізація) таких товарів.

Однак, різниця між податковим кредитом та податковими зобов'язаннями може мати позитивне значення (податок до сплати) та від'ємне значення (відсутність сплати податку та можливість віднесення відповідних сум до складу податкового кредиту в наступних періодах). В основному, у разі системного здійснення придбання та реалізації товарів (з однаковою ставкою податку) у відповідному періоді, і виникає (з урахуванням торгової націнки) позитивне значення між податковим кредитом та зобов'язанням, що і призводить до наявності відповідної бази оподаткування за відповідною ставкою. При цьому, платники податків, якими здійснюються операції з постачання на митній території та ввезення на митну територію України бензинів моторних, важких дистилатів та скрапленого газу за ставкою 7% в своїй діяльності можуть використовувати товари (послуги), операції з придбання яких оподатковуються за більшою ставкою (20%). В такому випадку, у таких платників взагалі можуть не виникати податкові зобов'язання до сплати (формується від'ємне значення з ПДВ), з огляду на те, що відносячи до складу податкового кредиту суми ПДВ за ставкою 7% та 20% за придбаними товарами (послугами) в подальшому здійснюють лише відпуск товарів певних товарних позицій за ставкою 7%.

Разом з цим, є платники податків, якими здійснюється операції з придбання у значних обсягах відповідних товарних позицій (бензинів моторних, важких дистилатів та скрапленого газу) (оподаткування яких відбувається за ставкою 7%), які є необхідними для провадження ними власної господарської діяльності, пов'язаної з виробництвом продукції (сільськогосподарської) та наданням послуг (перевезення). В свою чергу, операції з подальшого

постачання такими суб'єктами господарювання результатів власної господарської діяльності (продукції або послуг) іншим суб'єктам господарювання здійснюється за ставкою 14% та 20%.

Тобто, в такому випадку маємо зворотній бік, коли суб'єкти господарювання (з урахуванням наявних підтверджуючих документів) до складу податкового кредиту змушені (мають право) відносити суми ПДВ за ставкою 7%, а вже формування (визначення) податкових зобов'язань відбувається за ставкою 14% та 20%.

Таким чином, маємо ситуацію, що отримання преференцій одними платниками податків, за рахунок запровадження державою зменшених ставок для оподаткування певних операцій, призводить до надмірного навантаження на інших платників податків, які в значному обсязі використовують відповідні товари під час виробництва власної продукції та надання послуг.

При цьому слід звернути увагу, що наведені випадки, як виробництво сільськогосподарської продукції так і надання послуг з перевезення, є життєво важливими в умовах воєнного стану та спрямовані на забезпечення держави та суспільства необхідними товарами. Фактично, як виробництво (наявність) у достатній кількості відповідних товарів першої необхідності, так їх своєчасне переміщення (доставка) до зацікавлених осіб, має першочергове значення у реаліях сьогодення.

### **3. Спеціальний режим оподаткування з особливостями**

Законом № 2120-IX<sup>13</sup> запроваджено спеціальний режим оподаткування (платники єдиного податку III групи) для суб'єктів господарювання (юридичних та фізичних осіб), у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 10 млрд. грн. (кількість осіб, які перебувають у трудових відносинах, необмежена), який передбачає сплату єдиного податку у розмірі 2%.

При цьому спочатку передбачався квартальний базовий звітний (податковий) період та сплата авансовими внесками щомісячно (до 15 числа місяця) за підсумками попереднього місяця (Закон № 2120-IX<sup>14</sup>). Водночас, Законом № 2142-IX<sup>15</sup> встановлено місячний базовий звітний (податковий) період (звіт до 20 числа, а сплата до 30 числа місяця, що слідує за звітним).

З урахуванням змін, внесених Законом № 2142-IX<sup>16</sup>, юридичні та фізичні особи, які бажають скористатися таким спеціальним режимом оподаткування

<sup>13</sup> Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX (5).

<sup>14</sup> Там само.

<sup>15</sup> Закон України від 24.03.2022 р. № 2142-IX (6).

<sup>16</sup> Там само.

з особливостями, можуть подати заяву у будь-який час шляхом подання відповідної заяви до контролюючого органу. При цьому в такому випадку реєстрація відбувається з наступного робочого дня після подання відповідної заяви про перехід на спрощену систему оподаткування.

Обрання спеціального режиму оподаткування з особливостями платниками податків, які до цього часу перебували на загальній системі оподаткування, призупиняє їх реєстрацію платниками податку на прибуток та ПДВ. Після припинення (скасування) правового режиму воєнного стану платники єдиного податку третьої групи, які на день такого припинення (скасування) використовували особливості оподаткування, втрачають право на використання особливостей оподаткування з першого дня місяця, наступного за місяцем припинення (скасування) воєнного стану, і автоматично вважаються такими, що застосовують систему оподаткування, на якій такі платники податку перебували до обрання спеціального режиму з особливостями оподаткування.

На наш погляд, обрання спеціального режиму оподаткування з особливостями (платники єдиного податку 3 групи, ставка 2%) буде доречним для платників, які перебувають на спрощеній системі оподаткування (платники податку 3 групи, ставка 5%), оскільки в такому випадку це призведе до зменшення розміру єдиного податку, яка підлягає сплаті до бюджету (замість сплати 5% від обсягу доходу, їм потрібно буде сплачувати 2% від обсягу доходу).

В свою чергу, для платників, які перебувають на загальній системі оподаткування (платники податку на прибуток та ПДВ), перехід на спеціальний режим оподаткування з особливостями є недоречним у короткостроковій перспективі (наприклад, за умови, що дія правового режиму воєнного стану триватиме від одного до шести місяців).

З даного приводу слід зазначити наступне, на самперед для платників податку на додану вартість, які скористаються правом обрання спеціального режиму оподаткування з особливостями, повернення на загальну систему оподаткування та сплату податку на додану вартість матиме наступні наслідки.

Під час перебування на спеціальному режимі оподаткування з особливостями суб'єкту господарювання буде призупинено реєстрацію платником ПДВ. Зазначене призведе до неможливості формування платником податкового кредиту (віднесення до його складу сум ПДВ) за операціями з придбання відповідних товарів, які є об'єктом оподаткування ПДВ (як під час перебування так і в подальшому, навіть за умови отримання належним чином зареєстрованих податкових накладних). При цьому, якщо такі товари (придбані в період перебування на спеціальному режимі оподаткування) не будуть реалізовані в тому ж періоді, то подальша їх реалізація вже після повер-

нення на загальну систему оподаткування призведе до необхідності нарахування ПДВ та відповідно до збільшення їх вартості (втрата конкурентоздатності). Зазначене вплине на нарахування податкових зобов'язань з ПДВ (без можливості їх зменшення за рахунок податкового кредиту) та відповідно збільшення суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету.

Аналогічною буде ситуація за фактом необхідності збільшення податкових зобов'язань (після повернення на загальну систему оподаткування зі сплатою ПДВ) за товарами, придбання яких відбулось до переходу, а реалізація вже під час перебування на спеціальному режимі оподаткування з особливостями. Суб'єкту господарювання необхідно врахувати той факт, що всі товари, які рахуються в нього на балансі (відповідні суми ПДВ за фактом їх придбання включені до складу податкового кредиту) на момент переходу на спеціальний режим оподаткування з особливостями та які будуть реалізовані в цей період, будуть вважатися такими що використані в неоподатковуваних операціях. Зазначене відповідно призведе до необхідності нарахування так званих компенсуючих податкових зобов'язань за товарами, необоротними активами, придбаними (виготовленими) з податком на додану вартість (відповідні суми ПДВ за фактом їх придбання були включені до складу податкового кредиту), оскільки вони використані в операціях, що не є об'єктом оподаткування та/або звільнених від оподаткування.

Слід зауважити, що для суб'єкта господарювання (платника ПДВ) перехід на спеціальний режим оподаткування з особливостями може негативно позначитись на взаємовідносинах з його контрагентами (покупцями) платниками ПДВ (відмова з їх боку від подальшої співпраці). Зазначене обумовлено тим, що до цього часу під час придбання товарів вони отримували податкові накладні та відповідно мали можливість відносити суми ПДВ (сплачені під час придбання таких товарів) до складу податкового кредиту та зменшувати за його рахунок податкові зобов'язання, а також суму податку, яка підлягала сплаті до бюджету за наслідками певного звітного періоду.

Доречно також звернути увагу на той факт, що спеціальний режим оподаткування з особливостями передбачає касовий метод визначення доходів (при відвантаженні товарів дохід не виникає, він виникає тоді, коли надходять кошти). Таким чином, якщо в періоді перебування на спеціальному режимі оподаткування з особливостями було відвантажено товари, за які не отримано оплату, у підприємства відсутні оподатковувані доходи. Але, якщо оплата надійде вже в періоді перебування на загальній системі оподаткування, то прийдеться збільшити фінансовий результат до оподаткування на таку суму надходжень. Тобто, замість 2% фактично прийдеться сплатити вже 18% з обороту.

Таким чином, як бачимо благодійні наміри держави щодо спрощення оподаткування можуть мати й негативні наслідки для окремої категорії платників податків. У зв'язку з чим, деяким суб'єктам господарювання, перед прийняттям рішення про обрання тієї чи іншої моделі оподаткування, слід оцінити співвідношення в отриманні якоїсь короткострокової вигоди та можливих негативних наслідків у подальшому.

#### 4. Майнові податки (плата за землю та податок на нерухоме майно)

Законом № 2120-IX<sup>17</sup> передбачено, що земельний податок та оренду плати можливо буде не сплачувати із земельних ділянок у межах територій на яких ведуться (велися) бойові дії або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, а також визначені обласними військовими адміністраціями як засмічені вибухонебезпечними предметами та/або на яких наявні фортифікаційні споруди. Період звільнення від обов'язку сплати відповідних платежів починається з 1 березня 2022 року і закінчується 31 грудня року, наступного за роком у якому припинено чи скасовано воєнний стан.

У свою чергу, перелік територій, на яких ведуться бойові дії або тимчасово окуповані збройними формуваннями Російської Федерації, визначатиметься Кабінетом Міністрів України.

Однак, слід зауважити, що станом на 10.04.2022 р. невідомо яким саме нормативним або розпорядчим документом варто керуватися платникам для визначення земельних ділянок, за які передбачено звільнення від плати за землю, оскільки відповідного нормативно-правового акту, який чітко б визначав перелік територій, до яких застосовується відповідна пільга, Кабінетом Міністрів України не прийнято.

Єдиним документом, в якому, з огляду на введення воєнного стану, згадуються адміністративно-територіальні одиниці, на даний час залишається розпорядження Кабінету Міністрів України від 06.03.2022 р. № 204-р<sup>18</sup>, яким визначено перелік адміністративно-територіальних одиниць, на території яких платникам ЄСВ надається допомога в рамках програми «єПідтримка».

В свою чергу, ДПС України<sup>19</sup> вже зазначила про можливість подання уточнюючих розрахунків по

податкової звітності з плати за землю та зменшення відповідних податкових зобов'язань з 01.03.2022 р.

Однак, на нашу думку, варто дочекатися відповідної постанови Кабінету Міністрів (можливо вона буде прийнята найближчим часом), хоча скоріш за все її можуть прийняти вже після закінчення (скасування) дії правового режиму воєнного стану.

Аналогічною є ситуація щодо податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Так, Законом 2142-IX<sup>20</sup> передбачено, що не нараховується та не сплачується податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки:

- за 2021 та 2022 податкові (звітні) роки за об'єкти житлової нерухомості, у тому числі їх частки, які перебувають у власності фізичних осіб, що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, та за об'єкти житлової нерухомості, що стала непридатною для проживання у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України;

- за період з 1 березня 2022 року по 31 грудня 2022 року за об'єкти житлової нерухомості, у тому числі їх частки, які перебувають у власності юридичних осіб, що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, та за об'єкти житлової нерухомості, що стала непридатною для проживання у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України;

- тимчасово, на період з 1 березня 2022 року по 31 грудня року, в якому припинено або скасовано воєнний стан, за об'єкти нежитлової нерухомості, у тому числі їх частки, що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації. При цьому платники податку-юридичні особи протягом шести календарних місяців після місяця, в якому припинено чи скасовано воєнний стан, мають право подати уточнюючу податкову декларацію, в якій відображаються зміни розміру податкового зобов'язання з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за відповідний податковий період. Для платників податку-фізичних осіб контролюючий орган самостійно обчислює податкове зобов'язання за період з 1 січня по 1 березня 2022 року.

Перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії та територій тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, визначається Кабінетом Міністрів України.

Порядок визнання об'єктів житлової нерухомості такими, що непридатні для проживання у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України, визначається Кабінетом Міністрів України.

<sup>17</sup> Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX (5).

<sup>18</sup> Про затвердження переліку адміністративно-територіальних одиниць, на території яких надається допомога застрахованим особам в рамках Програми «єПідтримка»: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 06.03.2022 р. № 204-р / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/204-2022-%D1%80#Text> (дата звернення 08.04.2022).

<sup>19</sup> Плата за землю у період дії воєнного стану, 2022. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/577847.html> (дата звернення 08.04.2022).

<sup>20</sup> Закон України від 24.03.2022 р. № 2142-IX (6).

Разом з цим, так само як і з платою за землю, прямої відповіді щодо того, яким нормативним документом Кабінету Міністрів слід керуватися для визначення об'єктів, які підпадають під відповідне звільнення, не має.

## Висновки

Враховуючи вищенаведене можна констатувати:

1. У випадку відсутності у платників податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок, зокрема щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, вони звільняються від передбаченої Податковим кодексом відповідальності за умови виконання таких обов'язків протягом шести місяців після припинення (скасування) дії правового режиму воєнного стану в Україні.

Обов'язковою умовою для звільнення від відповідальності є відсутність у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок (наявність причинно-наслідкового зв'язку між бездіяльністю та військовим станом). Тому за наявності можливості нараховувати, декларувати та сплачувати податкові зобов'язання, рекомендуємо податковий обов'язок виконувати. Це не лише позбавить необхідності в подальшому доводити право на звільнення від відповідальності, а й дозволить державі здійснювати видатки на забезпечення потреб в умовах дії правового режиму воєнного стану.

Звільнення платників податків від відповідальності за вчинення податкових правопорушень під час дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану, зокрема, за не сплату податкових зобов'язань (виникнення податкового боргу), є досить умовним, оскільки не позбавляє контролюючий орган вживати визначених Податковим кодексом заходів, направлених на його погашення (направлення податкових вимог; прийняття рішення про опис майна у податкову заставу та стягнення відповідних коштів та майна).

2. Запровадження ставки ПДВ 7% за операціями з постачання на митній території та ввезення на митну територію України бензинів моторних, важких дистилатів та скрапленого газу позитивно вплинуло на пониження вартості пального, насамперед у роздрібній мережі. Також, введення відповідної ставки для відповідних видів пального позитивно вплинуло на зменшення податкових зобов'язань для платників податків, якими здійснюються операції з постачання на митній території та ввезення на митну територію України таких товарів.

Разом з цим, отримання преференцій одними платниками податків, за рахунок введення державою зменшених ставок для оподаткування операцій з постачання певних товарів, призводить до надмірного навантаження на інших платників податків, які в значних обсягах використовують

такі товари під час виробництва власної продукції та надання послуг, які оподатковуються за більшою ставкою. Тобто, суб'єкти господарювання до складу податкового кредиту мають право (змушені) відносити суми ПДВ за ставкою 7% (придбання певних товарних позицій), а от визначати податкові зобов'язання з ПДВ повинні за ставкою 14% та/або 20%. Наведене спричиняє виникнення позитивної різниці між сумою податкового кредиту та податковими зобов'язаннями (7% та 13%, відповідно) вже на етапі їх формування, та автоматично призводить до збільшення суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету (може стати непомірним тягарем в умовах воєнного стану).

Вказане в основному стосується платників податків, якими провадиться господарська діяльність з виробництва продукції (сільськогосподарської) та надання послуг (перевезення) та які для забезпечення такої діяльності здійснюють придбання у значних обсягах бензинів моторних, важких дистилатів та скрапленого газу (значна складова у собівартості їх продукції (послуг)). При цьому слід звернути увагу, що виробництво сільськогосподарської продукції, а також надання послуг з перевезення, є життєво важливими в умовах воєнного стану, оскільки спрямовані на забезпечення держави та суспільства необхідними товарами (мають першочергове значення у реаліях сьогодення).

3. Обрання спеціального режиму оподаткування з особливостями (платники єдиного податку 3 групи, ставка 2%) буде доречним для платників, які перебувають на спрощеній системі оподаткування (платники єдиного податку 3 групи, ставка 5%), оскільки в такому випадку це призведе до зменшення розміру єдиного податку, яка підлягає сплаті до бюджету (замість сплати 5% від обсягу доходу, їм потрібно буде сплачувати 2% від обсягу доходу).

Для платників, які перебувають на загальній системі оподаткування (платники податку на прибуток та ПДВ), перехід на спеціальний режим оподаткування з особливостями є недоречним у короткостроковій перспективі, на самперед для платників податку на додану вартість, оскільки їм буде призупинено реєстрацію платником ПДВ. Вказане призведе до:

- неможливості формування податкового кредиту (як під час перебування на спеціальному режимі оподаткування так і в подальшому). Крім того, якщо такі товари (придбані в період перебування на спеціальному режимі оподаткування) не будуть реалізовані в тому ж періоді, то подальша їх реалізація вже після відновлення реєстрації платником ПДВ призведе до необхідності визначення податкових зобов'язань з ПДВ та відповідно до збільшення їх вартості (втрата конкурентоздатності). Визначення податкових зобов'язань (без можливості їх зменшення за

рахунок податкового кредиту) вплине на збільшення суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету;

- необхідності збільшення податкових зобов'язань (після відновлення реєстрації платником ПДВ) за товарами, придбання яких відбулось до переходу (відповідні суми ПДВ за фактом їх придбання включені до складу податкового кредиту), а реалізація вже під час перебування на спеціальному режим оподаткування з особливостями. Платнику податку необхідно буде провести нарахування так званих компенсуючих податкових зобов'язань, оскільки такі товари будуть вважатися такими, що використані в неоподатковуваних операціях;

- можливої відмови контрагентів (покупців) платників ПДВ від подальшої співпраці, які до цього часу, під час придбання товарів, отримували податкові накладні та відповідно мали можливість відносити до складу податкового кредиту суми ПДВ,

сплачені під час придбання таких товарів, та зменшувати за їх рахунок податкові зобов'язання та суму податку на додану вартість, яка підлягала сплаті до бюджету за наслідками певного звітного періоду.

4. Відсутність на даний час відповідних нормативних документів Кабінету Міністрів України, якими визначається перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або територій тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, а також про визнання об'єктів житлової нерухомості такими, що непридатні для проживання у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України, на даний час (станом на 10.04.2022 р.) не дає можливості (перешкоджає) окремим платникам податків скористатися відповідними пільгами для звільнення від сплати майнових податків (плата за землю; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки).

**Інформація про автора:**

**Логвин Андрій Володимирович,**  
доктор філософії з права,

**Information about the author:**

**Lohvyn Andrii Volodymyrovych,**  
PhD in Law,