

ВОЕННИЙ СТАН: ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ

Логвин А. В.

ВСТУП

Запровадження в Україні з 24.02.2022 (у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України) дії правового режиму воєнного стану^{1 2} зумовило необхідність швидкого врегулювання питань пов'язаних із застосуванням пільгових режимів під час постачання товарів, необхідних для забезпечення обороноздатності країни, оскільки звільнення певних операцій від оподаткування, в тому числі оподаткування їх за нульовою ставкою надає можливість постачання (придбання) їх за меншою вартістю та відповідно зменшення витрат державного бюджету на їх придбання.

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.

На сьогодні застосування суб'єктами господарювання та контролюючими органами податкового законодавства супроводжуються різними правовими проблемами, частина з яких пов'язана із значною кількістю правових норм, якими врегульовані питання застосування податкових пільг з податку на додану вартість (звільнення їх від оподаткування та/або оподаткування за нульовою ставкою) під час здійснення певних операцій з постачання товарів, в тому числі суперечливість деяких положень Податкового кодексу та інших нормативно-правових актів, оскільки держава, з одного боку запроваджуючи податкові преференції для певних операцій з постачання товарів для потреб воєнізованих формувань та правоохоронних органів національної оборони окремими нормативними актами без внесення змін до Податкового кодексу, з іншого боку не визначає конкретний перелік таких товарів. Зазначене в свою чергу призводить до складнощів для суб'єктів господарювання у визначенні показників податкового обліку з податку на додану вартість, зокрема порядку визначення податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість. Та в подальшому може призвести до непорозумінь між суб'єктами податкових правовідносин

На даний час, з урахуванням запровадження дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану, дослідження з даного питання щодо застосування пільг з податку на додану вартість за окремими видами

¹ Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента від 24.02.2022 р. № 64/2022.

² Про затвердження Указу Президента України “Про введення воєнного стану в Україні” : Закон України від 24.02.2022 р. № 2102-IX.

операцій з постачання товарів для забезпечення потреб національної оборони не проводились.

В статті на основі аналізу положень відповідних нормативно-правових актів проведено визначення проблемних питань та особливостей можливості користування пільгами з податку на додану вартість, зокрема, застосування нульової ставки під час здійснення операцій з постачання товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення транспорту, їх вплив на взаємовідносини між суб'єктами податкових правовідносин, а також визначено шляхи їх вирішення. Крім того, зроблено науково обґрунтовані висновки з окресленої проблематики.

1. Податок на додану вартість та пільги: баланс

Адміністрування податків і зборів є однією з ознак держави та важливою складовою її існування. В даній статті ми не будемо зупинятись на визначенні поняття та сутності адміністрування (справляння) податків, оскільки в науковій літературі багатьма науковцями надано досить змістовне обґрунтування вказаній категорії, в тому числі і стосовно податку на додану вартість (далі – ПДВ). Натомість лише зазначимо, що ефективність справляння податків досягається за рахунок її належного нормативного закріплення та правового підґрунтя відповідних положень.

Основним нормативно-правовим актом, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, зокрема, основні правові засади адміністрування (справляння) податку на додану вартість в Україні, в тому числі щодо визначення бази та об'єкта оподаткування (оподатковуваних та неоподатковуваних операцій), ставок податку (основних та пільгових), є Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (далі – Податковий кодекс)³.

Відповідно до підпунктів «а» і «б» пункту 185.1 статті 185 Податкового кодексу⁴, об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з постачання товарів та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу.

Пунктом 188.1 статті 188 Податкового кодексу⁵ передбачено, що база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів.

Операції, зазначені у статті 185 цього Кодексу, крім операцій, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, та операцій, до

³ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

⁴ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

⁵ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

яких застосовується нульова ставка та 7 і 14 відсотків, оподатковуються за ставкою, зазначеною в підпункті «а» пункту 193.1 статті 193 цього Кодексу, яка є основною (пункт 194.1 статті 194 Податкового кодексу)⁶.

Відповідно до Податкового кодексу⁷, податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов’язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав. Крім того, даним нормативно-правовим актом передбачені умови (підстави) звільнення від оподаткування певних операцій (не є об’єктом оподаткування та не передбачають нарахування (визначення) податкових зобов’язань) або оподаткування за нульовою ставкою. Зазначене також стосується операцій, пов’язаних з переміщенням (ввезення/вивезення) товарів через митний кордон України у відповідних митних режимах.

В свою чергу, постановою Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 № 178 Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану (далі – Постанова № 178)⁸ передбачено установити, що до припинення чи скасування воєнного стану операції з постачання товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення транспорту Збройних Сил, Національної гвардії, Служби безпеки, Служби зовнішньої розвідки, Державної прикордонної служби, Міністерства внутрішніх справ, Державної служби з надзвичайних ситуацій, Управління державної охорони, Державної служби спеціального зв’язку та захисту інформації, інших утворених відповідно до законів військових формувань, їх з’єднань, військових частин, підрозділів, установ або організацій, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави обкладаються податком на додану вартість за нульовою ставкою.

При цьому, як зазначено у самій Постанові № 178⁹, вона прийнята з метою виконання мобілізаційних завдань в умовах воєнного стану, введеного Указом Президента України від 24.02.2022 № 64 Про введення воєнного стану в Україні та відповідно до підпункту “г” підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу.

Разом з цим, підпунктом “г” підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу¹⁰ передбачено, що за нульовою ставкою оподатковуються операції з постачання товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи

⁶ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

⁷ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

⁸ Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 р. № 178.

⁹ Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 р. № 178.

¹⁰ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, або в інших випадках, передбачених законодавством.

Як бачимо дана норма стосується виключно операцій з постачання “товарів” для забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України. Тобто, положення цієї норми жодним чином не стосуються операцій з постачання товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного транспорту інших правоохоронних органів та воєнізованих формувань, як то Національної гвардії, Служби безпеки, Служби зовнішньої розвідки, Державної прикордонної служби, Міністерства внутрішніх справ, Державної служби з надзвичайних ситуацій та інших.

За таких обставин, маємо ситуацію, за якої Податковим кодексом (підпункт “г” підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу)¹¹ передбачено оподаткування за нульовою ставкою **виключно** операції з постачання **товарів** для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту **Збройних Сил України**, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, або в інших випадках, передбачених законодавством.

В свою чергу, Постанова № 178¹² передбачає оподаткування податком на додану вартість за нульовою ставкою вже операцій з постачання **товарів** для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного транспорту **інших правоохоронних органів та воєнізованих формувань**, як то Національної гвардії, Служби безпеки, Служби зовнішньої розвідки, Державної прикордонної служби, Міністерства внутрішніх справ, Державної служби з надзвичайних ситуацій та інших.

З даного приводу слід зазначити, що відповідно до пункту 2.1 статті 2 Податкового кодексу¹³, зміна положень цього Кодексу може здійснюватися виключно шляхом внесення змін до цього Кодексу.

Також, за умовою пункту 5.2 статті 5 Податкового кодексу [3], у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу.

Таким чином, норми Податкового кодексу мають пріоритет над іншими нормативними актами, оскільки норми останнього є спеціальними по відношенню до Постанови № 178¹⁴, яка є виключно нормативно-правовим актом підзаконного характеру, навіть за умови її прийняття вищим органом влади. Тобто, норми Податкового кодексу, як

¹¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

¹² Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 р. № 178.

¹³ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

¹⁴ Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 р. № 178.

спеціального закону, мають найвищу юридичну силу. Зміна положень Податкового кодексу, в тому числі і щодо визначення об'єктів (операцій) та бази оподаткування, можлива виключно на підставі внесення змін до нього на підставі відповідних законів, як це передбачено пунктом 2.1 статті 2 Податкового кодексу.

Враховуючи викладене, підпункту “г” підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу¹⁵ є нормою вищої юридичної сили, ніж Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 № 178¹⁶, і суперечить останній, тому, у відповідності до пункту 5.2 Податкового кодексу¹⁷, саме норми Податкового кодексу підлягають застосуванню у спірних правовідносинах.

При цьому, конституційні та конвенційні принципи, на яких базується гарантія кожному прав і свобод осіб та їх реалізація, передбачають правові гарантії, правову визначеність і пов'язану з ними передбачуваність законодавчої політики, необхідні для того, щоб учасники відповідних правовідносин мали можливість завбачати наслідки своїх дій і бути впевненими у своїх законних очікуваннях, що набуте ними на підставі чинного законодавства право, його зміст та обсяг буде ними реалізовано.

На наш погляд визначення податкових зобов'язань, формування податкового кредиту та сплата податку на додану вартість, в тому числі застосування пільг (повне або часткове звільнення від оподаткування), повинно відбуватись з урахуванням забезпечення (дотримання) збалансованості бюджетної та податкової системи, публічних та приватних інтересів.

2. Обговорення.

Аналіз проблемних питань та можливі шляхи вирішення

Як вже було зазначено, норми Податкового кодексу¹⁸ мають пріоритет над іншими нормативними актами, оскільки норми останнього є спеціальними по відношенню до Постанови № 178¹⁹, яка є виключно нормативно-правовим актом підзаконного характеру, навіть за умови її прийняття вищим органом влади. Тобто, норми Податкового кодексу, як спеціального закону, мають найвищу юридичну силу. Зміна положень Податкового кодексу, в тому числі і щодо визначення об'єктів (операцій) та бази оподаткування, можлива виключно на підставі внесення змін до нього на підставі відповідних законів, як це передбачено пунктом 2.1 статті 2 Податкового кодексу²⁰.

¹⁵ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

¹⁶ Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 р. № 178.

¹⁷ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

¹⁸ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

¹⁹ Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 р. № 178.

²⁰ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

Знову підкреслюємо, що Постанова № 178²¹ була прийнята на виконання мобілізаційних завдань в умовах воєнного стану, введеного Указом Президента України від 24.02.2022 № 64 Про введення воєнного стану в Україні²².

У зв'язку з чим, можна констатувати, що Постанова № 178²³ не є складовою частиною податкового законодавства, оскільки прийнята не на підставі та не на виконання положень Податкового кодексу, а тому **не може** слугувати підставою для врегулювання питань, пов'язаних з визначенням або розширенням положень податкового законодавства, в тому числі щодо надання преференцій в оподаткуванні.

Крім того, стаття 195 Податкового кодексу²⁴ **не містить** застережень та/або умов, які передбачають надання повноважень Кабінету Міністрів України встановлювати та/або розширювати її положення, а також визначати перелік товарів, які підпадають під її дію.

Також, Кабінет Міністрів України **не визначений** органом, який може встановлювати податкові пільги, порядок та підстави їх надання.

В такому випадку, прийняття Кабінетом Міністрів України Постанови №178²⁵ **суперечить вимогам податкового законодавства**, а тому не може враховуватись при визначенні операцій, які підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою.

З даного приводу доречно звернути увагу на положення пункту 56.2.1 статті 56 Податкового кодексу²⁶, за якими, у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків.

Окремо, доречно звернути увагу, що на даний час, як нормами підпункту "г" підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу²⁷, так і нормами Постанови № 178²⁸, **не визначено ні переліку**

²¹ Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 р. № 178.

²² Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента від 24.02.2022 р. № 64/2022.

²³ Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 р. № 178.

²⁴ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

²⁵ Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 р. № 178.

²⁶ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

²⁷ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

²⁸ Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 р. № 178.

товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного транспорту, **ні переліку кодів** з Єдиного закупівельного словника ДК 021:2015, **ні кодів** УКТ ЗЕД, та **не визначено обмежень чи критеріїв** щодо видів транспорту, для якого здійснюється постачання.

Разом з цим, положення підпункту “г” підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу²⁹ **стосуються виключно** “операцій з постачання товарів”, та аж ніяк **не зачіпають** питання “операцій з постачання транспортних засобів”.

В свою чергу, слід зазначити, що для визначення об’єктів оподаткування (операцій з товарами/послугами) необхідно оперувати та спиратись на відповідні терміни, які використовуються у Податковому кодексі.

При цьому, статтею 14 Податкового кодексу³⁰ передбачено, що у цьому Кодексі поняття вживаються в такому значенні:

– новий транспортний засіб – транспортний засіб, що не має актів державної реєстрації уповноважених органів, у тому числі іноземних, які дають право на його експлуатацію (*підпункт 14.1.124 пункту 14.1*);

– транспортні засоби, що використовувалися, – транспортні засоби, на які уповноваженими державними органами, в тому числі іноземними, видані реєстраційні документи, що дають право експлуатувати такі транспортні засоби (*підпункт 14.1.251 пункту 14.1*);

– товари – матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення (*підпункт 14.1.244 пункту 14.1*).

Як бачимо, у Податковому кодексі³¹ відсутні положення, які отожднюють поняття “товар” та “транспортний засіб”, тобто поняття “товари” та “транспортні засоби” не є тотожними.

Таким чином, можна дійти висновку, що “товар” та “транспортний засіб” є окремими термінами для застосування правил податкової поведінки.

Враховуючи викладене можна констатувати, що за наявності чинної норми підпункту “г” підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу³², яка стосується **виключно** операцій з постачання **товарів** для забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, а також має вищу юридичну силу та пріоритет застосування і може бути змінена виключно шляхом прийняття відповідного закону про внесення змін до Податкового кодексу, то відповідно прийняття 02.03.2022 Кабінетом

²⁹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

³⁰ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

³¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

³² Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

Міністрів України Постанови № 178³³, навіть з добрих намірів, є м'яко кажучи некоректним та суперечить вимогам податкового законодавства.

З даного приводу, слід звернути увагу на правові висновки, викладені у постанові Верховного Суду від 03.12.2021 у справі № 910/12764/20³⁴ (в певній мірі є доречними в даній ситуації), відповідно до яких встановлення обставин щодо **недотримання передбачених умов для віднесення** поставленого за Договором товару **до товарів, операції з постачання яких звільняються від оподаткування** податком на додану вартість, **виключає таке звільнення**, у зв'язку з чим **відсутнє порушення**. Відповідачем вимог у частині включення суми податку на додану вартість до вартості товару.

Адміністрування (справляння) будь-якого податку нерозривно пов'язано із об'єктом та базою оподаткування. На наш погляд, для податку на додану вартість одними з основних елементів його правового механізму є такі поняття як податкове зобов'язання (об'єкт (характер відповідної господарської операціїми з постачання товарів/послуг) та база (вартісний вираз такої операції) та податковий кредит, завдяки яким визначається сума податку, яка підлягає перерахуванню до бюджету, за наслідками відображення їх показників у податковій звітності платника податку. В своїх попередніх публікаціях ми не одноразово зупинялись на даних поняттях.

При цьому, на визначення показників податкового зобов'язання та податкового кредиту, для подальшого їх відображення у податковій звітності, впливає не лише характер певної господарської операції, а й можливість, з урахуванням нормативної урегульованості, чітко та правильно визначити чи є вона об'єктом оподаткування, або все ж таки звільненою, в тому числі такою, що оподатковується за нульовою ставкою.

В даному випадку мається на увазі виключення правових колізій у положеннях нормативно-правових актів, які дозволяють обґрунтовано стверджувати, що певна господарська операція, з огляду на характер постачання товарів/послуг, підлягає звільненню від оподаткування (в тому числі оподаткуванню за нульовою ставкою). Наведене має суттєве значення, оскільки передбачене законодавством звільнення для операцій з постачання певних товарів, в тому числі в адресу деяких суб'єктів господарських взаємовідносин (бюджетних організацій), не завжди передбачає звільнення від оподаткування для операцій з їх придбання або ввезення на територію України.

В свою чергу, враховуючи, що операція з придбання/ввезення оподатковується за основною ставкою та дає право на податковий кредит, але подальше постачання передбачає звільнення від

³³ Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 р. № 178.

³⁴ Ухвала Господарського суду м. Києва від 01.09.2020 р. у справі № 910/12764/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91289889>.

оподаткування або оподаткування за нульовою ставкою, в подальшому може призвести до неприємних наслідків та створити ситуацію, за якою (в залежності від того чи скористався платник податку відповідною преференцією або ні):

– контролюючі органи (податкові органи) будуть наполягати на необхідності коригування податкового кредиту у бік зменшення (кваліфікуючи їх як використання раніше придбаних товарів в неоподатковуваних операціях);

– відповідні правоохоронні органи (прокуратура) можуть звернутись з позовом про визнання правочину недійсним в частині включення в ціну товару податку на додану вартість, з подальшим поверненням (стягненням) його до державного бюджету.

Про реальність ситуації із зверненням до суду про визнання правочинів недійсними в частині включення до ціни товару податку на додану вартість (за операціями, які на думку відповідних органів є такими, що звільняються від оподаткування, в тому числі оподатковуються за нульовою ставкою) свідчать відомості Єдиного державного реєстру судових рішень, зокрема, у справах № 910/12764/20 [5] та № 904/5401/23³⁵.

Доречно також звернути увагу, що суперечливість положень нормативно-правових актів податкового законодавства, якими зокрема регулюються питання застосування податкових пільг з податку на додану вартість (звільнення їх від оподаткування та/або оподаткування за нульовою ставкою) під час здійснення певних операцій з постачання товарів створюють умови правової невизначеності для суб'єктів податкових правовідносин (контролюючих органів та платників податків).

Належне правове закріплення (чітке та однозначне викладення положень нормативно-правових актів з питань оподаткування) забезпечить збалансованість публічних та приватних інтересів в межах дії воєнного стану, за рахунок запровадження внутрішніх процедур адміністрування (справляння) податків, які посилюють прозорість і ясність дій всіх суб'єктів податкових правовідносин та відповідно мінімізують ризик помилок. Тобто не повинні давати можливість суб'єктам податкових правовідносин діяти на власний розсуд, тим самим створювати умови для порушення балансу публічно-правових відносин у податковій сфері.

ВИСНОВКИ

Враховуючи вищенаведене можна констатувати:

1. Особливістю існування нормативно-правового забезпечення адміністрування податку на додану вартість в Україні були і досі є правові колізії положень нормативно-правових актів, створюють умови

³⁵ Ухвала Господарського суду Дніпропетровської області від 19.12.2023 р. у справі № 904/5401/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115770096>

правової невизначеності та призводять до суперечок між суб'єктами податкових правовідносин (контролюючих органів та платників податків).

2. Запровадження пільг (преференцій) в частині звільнення від оподаткування податком на додану вартість, в тому числі оподаткування за нульовою ставкою, певних операцій повинно відбуватись виключно шляхом внесення змін до Податкового кодексу, положення якого мають вищу юридичну силу. За таких обставин, Постанова № 178 не є складовою частиною податкового законодавства, оскільки прийнята не на підставі та не на виконання положень Податкового кодексу, а тому не може слугувати підставою для врегулювання питань, пов'язаних з визначенням або розширенням положень податкового законодавства, в тому числі щодо надання преференцій в оподаткуванні.

3. Для забезпечення більш дієвого механізму податкових пільг з податку на додану вартість (стаття 195 Податкового кодексу), під час дії правового режиму воєнного стану, з урахуванням мети прийняття Постанови № 178, необхідно внесення змін до Податкового кодексу, якими передбачити (визначити):

- чіткий перелік товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного транспорту та відповідних кодів УКТ ЗЕД таких товарів, в тому числі обмеження чи критерії щодо видів транспорту, для якого здійснюється постачання;

- чіткий перелік воєнізованих формувань (Збройних Сил України, Національної гвардії, Державної прикордонної служби) та правоохоронних органів (Служби безпеки України, Міністерства внутрішніх справ України та інших), щодо яких операції з постачання товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного транспорту звільнюються від оподаткування податковим на додану вартість, в тому числі оподатковуються за нульовою ставкою;

- послідовність дій суб'єктів податкових правовідносин (платників податків) щодо формування показників податкової звітності (податкових зобов'язань та податкового кредиту) під час здійснення відповідних операцій, зокрема, у разі придбання/ввезення на митну територію України за основною ставкою але з подальшим постачанням за нульовою ставкою.

4. Положення Податкового кодексу не ототожнюють поняття “товар” та “транспортний засіб”, оскільки дані поняття мають різну правову природу їх застосування, у зв'язку з чим для визначення пільгових операцій повинні застосовуватись окремо.

5. Належне правове закріплення (чітке та однозначне викладення положень нормативно-правових актів з питань оподаткування) забезпечить збалансованість публічних та приватних інтересів під час дії воєнного стану, за рахунок запровадження внутрішніх процедур адміністрування (справляння) податків, які посилюють прозорість і ясність дій всіх суб'єктів податкових правовідносин та відповідно мінімізують ризик помилок.

АНОТАЦІЯ

В статті 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, в тому числі застосування пільг з податку на додану вартість, які передбачають часткове або повне звільнення від сплати податку (оподаткування за нульовою ставкою), під час постачання товарів для забезпечення обороноздатності країни. Робота виконана на підставі загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання. На даний час дослідження з цього питання на проводились. Запровадження дії правового режиму воєнного стану зумовило необхідність законодавчого врегулювання питань, пов'язаних із застосуванням пільгових режимів під час постачання товарів, необхідних для забезпечення обороноздатності країни. Зазначені правові норми повинні були забезпечити збалансованість публічних та приватних інтересів, а також унеможливити їх неоднозначне, множинне трактування. Національне законодавство повинно запроваджувати внутрішні процедури адміністрування (справляння) податків, які посилюють прозорість і ясність дій всіх суб'єктів податкових правовідносин та відповідно мінімізують ризик помилок (зловживань). Аналіз положень Податкового кодексу та інших нормативно-правових актів, якими держава намагається врегулювати певні прогалини, свідчить про те, що правові норми, якими регламентовано застосування податкових пільг з податку на додану вартість з одного боку розширили сферу застосування таких пільг. Однак, з огляду на порушення послідовності законодавчого процесу та відсутності визначення конкретного переліку товарів щодо яких вони запроваджені, створили умови правової невизначеності для суб'єктів податкових правовідносин (контролюючих органів та платників податків). Вказане дозволило виявити проблемні питання правового характеру, які призводять до порушення збалансованості бюджетної та податкової системи, публічних та приватних інтересів, шляхи їх вирішення та зробити науково обґрунтовані висновки з окресленої проблематики.

Література

1. Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента від 24.02.2022 р. № 64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text> (дата звернення 21.02.2024).
2. 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 21.02.2024).
3. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 21.02.2024).

4. Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 р. № 178. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/178-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення 21.02.2024).

5. Ухвала Господарського суду м. Києва від 01.09.2020 р. у справі № 910/ 12764/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91289889> (дата звернення 23.03.2024).

6. Ухвала Господарського суду Дніпропетровської області від 19.12.2023 р. у справі № 904/5401/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115770096> (дата звернення 23.03.2024).

Information about the author:
Lohvyn Andrii Volodymyrovych,
PhD in Law