

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.88.2.44>

ЛІБЕРАЛЬНА КОНЦЕПЦІЯ ВОЄННОЇ ПАРАДИГМИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ

Гаврилюк Р.О.,

*докторка юридичних наук, професорка,
завідувачка кафедри публічного права*

*Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича,
ORCID: 0000-0001-6750-4340*

Дутчак О.І.,

аспірант II року навчання кафедри публічного права

*Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича,
ORCID: 0009-0009-5375-1469*

Гаврилюк Р.О., Дутчак О.І. Ліберальна концепція воєнної парадигми податкового права України.

У статті вперше в науці податкового права України системно проаналізовано законодавче ядро (смісловий епіцентр) ліберальної концепції воєнної парадигми податкового права України, обґрунтовано його інноваційність та конкретно-історичну зумовленість. В епіцентрі дослідження перебуває розкриття суті та нормативного змісту вищезазначеної концепції, її відповідності ціннісним викликам України, які постали перед нею в умовах екзистенційної повномасштабної російсько-української війни. За основу методологічного інструментарію дослідження обрано антропосоціокультурний, аксіологічний і системний підходи та загальнонаукові принципи об'єктивності й історизму.

В результаті дослідження авторами зроблено такі висновки: визначальними особливостями податково-правових відносин в Україні в початковий період повномасштабної російсько-української війни стали їх надмірна правова невизначеність для більшості платників податків і зумовлена цим неможливість своєчасного виконання ними не з їх вини власних податкових зобов'язань; принцип юридичної визначеності податкового права у його загальноприйнятому розумінні в умовах війни де-факто перестав діяти. З метою подолання цієї системної проблеми Парламентом України в його законах № 2120-IX від 15.03.2022 р. та № 2142-IX від 24.03.2022 р. було вироблено першу (ліберальну) концепцію воєнної парадигми податкового права. Її квінтесенція полягала у фактичному впровадженні в податкове право України презумпції невинуватості платника податків та непритягнені його у зв'язку з цим до безвинної відповідальності. Фіскальній функції податків у цій концепції податкового права України відведена другорядна роль натомість гіпертрофовано лібералізацію процедур і процесу справляння податків. Позитивним надбанням цієї концепції виявилось те, що у надскладних умовах початку повномасштабної російсько-української війни держава спромоглася зберегти податковий потенціал України та єдність українського суспільства. Істотний вплив на розробку ліберальної концепції воєнної парадигми податкового права справили проноз політико-правових еліт держави щодо відносно швидкого завершення цієї війни перемогою України над агресором та потенційної потреби завчасної підготовки до післявоєнної відбудови країни.

Ключові слова: ліберальна концепція податкового права України; воєнна парадигма податкового права України; принцип справедливості податкового права України; розумність податкового права України; лібералізація процедур і процесу справляння податків в умовах воєнного часу. Позитивним надбанням цієї концепції виявилось те, що у надскладних умовах початку повномасштабної

Havrylyuk R.O., Dutchak O.I. Liberal concept of the military paradigm of tax law of Ukraine.

This article is the first in the science of tax law of Ukraine to systematically analyse the legislative core (semantic epicentre) of the liberal concept of the military paradigm of tax law of Ukraine, and to substantiate its innovation and specific historical conditionality. The study focuses on the essence and normative content of the aforementioned concept, and its compliance with the value challenges Ukraine faces in the context of the existential full-scale Russian-Ukrainian war. The methodological tools of the study are based on the anthroposociocultural, axiological and systemic approaches, as well as the general scientific principles of objectivity and historicism.

As a result of the study, the authors draw the following conclusions: the defining features of tax and legal relations in Ukraine in the initial period of the full-scale Russian-Ukrainian war were their excessive legal uncertainty for most taxpayers and the resulting inability of taxpayers to fulfil their tax obligations in a timely manner through no fault of their own; the principle of legal certainty of tax law in its generally accepted sense has de facto ceased to apply in the context of war. In order to overcome this systemic problem, the Parliament of Ukraine developed the first (liberal) concept of the military paradigm of tax law in its laws No. 2120-IX of 15.03.2022 and No 2142-IX of 24.03.2022. Its quintessence was the actual introduction of the presumption of innocence of the taxpayer in the tax law of Ukraine and the non-prosecution of the taxpayer in this regard. In this concept of tax law of Ukraine, the domestic legislator assigned a secondary role to the fiscal function of taxes, while it overemphasised the liberalisation of tax collection procedures and processes. The positive achievement of this concept was that in the extremely difficult conditions of the outbreak of a full-scale Russian-Ukrainian war, the state managed to preserve the tax potential of Ukraine and the unity of Ukrainian society. The development of the liberal concept of the military paradigm of tax law was significantly influenced by the political and legal elites' belief that the war would end relatively soon with Ukraine's victory over the aggressor and the potential need for early preparation for the post-war reconstruction of the country.

Key words: liberal concept of tax law of Ukraine; military paradigm of tax law of Ukraine; principle of fairness of tax law of Ukraine; reasonableness of tax law of Ukraine; liberalisation of procedures and process of tax collection in wartime.

Постановка проблеми. Появі поняття парадигма світ завдячує американському наукознавцю Томасу Куну. У своєму бестселері «Структура наукових революцій» він переконливо довів, що під парадигмою зазвичай мається на увазі усталений спосіб постановки та вирішення пізнавальних задач [1, с. 193]. На певних етапах пізнання, коли з'являється критична маса нових фактів дійсності, на які традиційна парадигма виявляється неспроможною відшукати їх раціональне пояснення, відбувається перехід до нової парадигми. Саме це явище Т. Кун назвав науковою революцією.

Американський політолог Самуель Гантінгтон у ще більш резонансному дослідженні «Зіткнення цивілізацій» не менше переконливо пояснив, що кардинальна зміна суспільно-політичної картини світу в цілому або окремих його якісно виокремлених сегментів, ціннісних викликів їм також вимагає для їх пояснення нової парадигми. «Ніяка парадигма не може існувати вічно» [2, р. 16], резюмував він. Зміни саме такого гатунку породила в Україні екзистенційна повномасштабна російсько-українська війна. Не минули вони і податкового права України та його парадигмальних вимірів.

Квінтесенція довоєнної парадигми податкового права України по суті зводилася до розуміння і тлумачення цілей платників податків і держави у ньому як протилежних [3, с. 145–173, 297–345; 4, с. 222–345]. Збереження таких же світоглядно і методологічно підходів в умовах екзистенційної повномасштабної російсько-української війни було б фактично прямим сприянням агресору та прискоренню краху української держави і суспільства. Окрім того, з перших же днів цієї війни у сфері податкових відносин в Україні з'явилася парадигмально нова реальність, сенс якої вітчизняний законодавець відобразив в одному з перших його податкових законів цього періоду у понятті «відсутність в платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок» [5]. Ще однією інновацією податкового права України цього періоду парадигмального гатунку стало принципове співпадіння цілей та інтересів у ньому платників податків і держави [6, с. 15]. Останнє передусім стосувалося забезпечення фінансової стійкості України та потреб ЗСУ для відсічі агресору. Ці та деякі інші кардинально нові факти та явища податково-правової дійсності України об'єктивно потребували впровадження воєнної парадигми її податкового права.

Стан опрацювання проблематики відрізняється рядом особливостей. На нашу думку, головне це зумовлено її міждисциплінарним характером та продовженням еволюції концептуально і змістовно власне феномену воєнної парадигми податкового права України. Це ускладнює схоплення відповідного явища в цілому та у його суті. Тому світоглядним та методологічним аспектам проблематики вищезазначеної парадигми поки що присвячено лише два спеціальних дослідження Р.О. Гаврилюк та П.С. Пацурківського [7; 8]. Концептуально близькими до них є статті О.І. Дутчака щодо юридичного поняття воєнної парадигми податкового права України в умовах воєнного стану та необхідності її запровадження [9; 10].

Н.І. Атаманчук [11], Ю.О. Костенко та Т.О. Шувалова [12], П.П. Пацурківський [13], М.О. Скорик і В.Р. Брухаль [14] резонно зауважують, що безпосереднє вироблення Парламентом України ліберальної концепції воєнної парадигми податкового права України відбулося в початковий період повномасштабної російсько-української війни, але спеціально цю проблему вони не аналізують, тільки наголошують принагідно, що квінтесенція ліберальної концепції воєнної парадигми податкового права України міститься в Законах України № 2129-IX від 15.03.2022 р. та № 2142-IX від 24.03.2022 р.

Співавтори цієї статті попередньо уже вдавалися у спільних публікаціях до аналізу вищезазначених законів України. Зокрема, перший із них розглядався нами головне з точки зору аналізу специфіки гіпотез, диспозицій та санкцій його податково-правових норм [15], а другий – в концептуальному ключі урізноманітнення підходів України до реалізації принципу справедливості податкового права на початковому етапі повномасштабної російсько-української війни [16]. Водночас, поза нашою увагою у вищезазначених дослідженнях залишилися концептуальна спрямованість цих законів та вироблена у них концептуальна модель реформування податкового законодавства України в умовах воєнного стану.

Активно долучилися до аналізу реформування податкового законодавства України в початковий період повномасштабної російсько-української війни також вчені-фінансисти та фінансисти-практики. Зокрема, його концептуальні проблеми були критично розглянуті у статті А.І. Крисоватого та В.А. Валігури [17]. Оригінальне дослідження проблематики пільгового оподаткування на початку повномасштабної воєнної агресії росії проти України здійснили Т.І. Єфіменко, Ю.Б. Іванов і В.В. Карпова [18], а принципові новели податкового законодавства України цього періоду найбільш системно осмислили фінансисти-практики Б. Багнюк [19], Н. Бец [20], С. Децюра [21] та І. Кальницька [22].

Метою статті є розкриття суті та нормативного змісту ліберальної концепції воєнної парадигми податкового права України.

За основу **методологічного інструментарію** дослідження обрано антропосоціокультурний, аксіологічний і системний підходи та загальнонаукові принципи об'єктивності й історизму.

Виклад основних результатів дослідження. Основи ліберальної концепції воєнної парадигми податкового права України Парламентом України сформульовано головне у його законах № 2120-IX від 15.03.2022 р. та № 2142-IX від 24.03.2022 р. На нашу думку, методологічним ключем до адекватного розуміння інновацій, запроваджених Парламентом України його Законом № 2120-IX від 15.03.2022 р. в податкове законодавство держави, можна вважати *принцип справедливості податкового права*. Серед цілого ряду різних цілей, які в якості конкурентних постали перед державою, саме цей принцип був визначений Верховною Радою України як основа реформування податкового законодавства.

Запроваджені Законом № 2120-IX зміни охопили своїм впливом широке коло осіб-платників податку спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Вони стосувалися передусім *справляння єдиного податку*. Зокрема, фізичним особам-платникам єдиного податку I та II груп було надано право не сплачувати цей податок «тимчасово, з 1 квітня 2022 р. до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України» [23]. Їм також було дозволено не заповнювати і не подавати декларацію платника цього податку за увесь період, впродовж якого він ними не сплачувався [23].

Суттєві пільги одержали за цим Законом платники єдиного податку третьої групи. Було лібералізовано умови для набуття цього статусу відповідними суб'єктами господарювання незалежно від їх організаційної форми. Зокрема, ліміт річного доходу такої особи було піднято до 10 млрд. грн.; знято обмеження на чисельність персоналу, який перебуває з нею в трудових відносинах; встановлено ставку єдиного податку в розмірі двох відсотків від доходу; звільнено від

обов'язку нараховувати, сплачувати і подавати податкову звітність з ПДВ щодо операцій з поставання товарів, робіт та послуг, місцем поставання яких заявлено митну територію України; податковим періодом визначено квартал; встановлено попередню (авансову) форму щомісячної сплати єдиного внеску до 15 числа щомісяця за підсумками попереднього календарного місяця; передбачено спеціальну *реєстраційну* форму переходу осіб на спрощену систему оподаткування [23].

Верховна Рада України визначила, що після припинення чи скасування воєнного (надзвичайного) стану в Україні платники єдиного податку третьої групи втрачають право користуватися передбаченими для них пільгами «з першого дня місяця, наступного за місяцем припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України» [23].

Не могли бути платниками єдиного податку третьої групи з його лібералізованим правовим режимом оподаткування лише окремі види суб'єктів господарювання. Зокрема, фізичні особи-підприємці й юридичні особи, котрі здійснювали діяльність: 1) з організації (проведення) азартних ігор; 2) лотерей, окрім їх розповсюдження, й усіх видів парі; 3) видобутку і реалізації корисних копалин; 4) виробництва, експорту/імпорту або продажі підакцизних товарів; 5) обміну іноземної валюти [23].

Не минули інновації, запроваджені Законом України № 2120-IX, і суб'єктів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Зокрема, законодавець тимчасово, з 01.03.22 р. до моменту припинення чи скасування правового режиму воєнного стану на території України і додатково протягом року після його припинення чи скасування надав право особам, яких було виокремлено пунктами 4, 5 і 5-1 ч. 1. статті 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [24], не обчислювати, не нараховувати і не сплачувати єдиний внесок за себе. Цю норму було поширено на правила заповнення ними відповідної податкової декларації [23].

Законодавець України встановив, що на період мобілізації, визначений Верховною Радою України, роботодавці-платники єдиного податку, котрі обрали спрощену систему оподаткування, а саме фізичні особи-підприємці, що належать до другої та третьої груп платників єдиного податку та юридичні особи, які належать до третьої групи платників єдиного податку, одержали право не сплачувати згідно з їх особистим рішенням єдиний внесок за їх найманих працівників, мобілізованих на військову службу в Збройні Сили України. Відповідні суми внеску, нараховані, але не сплачені за таких осіб роботодавцями, згідно Закону України № 2120-IX, сплачуються за рахунок коштів Державного бюджету, за винятком періодів, в яких вищезазначені наймані працівники отримували доходи у формі їх грошового забезпечення і з яких було сплачено єдиний внесок державою [23].

Парламент України також розширив перелік доходів громадян, які не підлягають включенню до складу сукупного доходу фізичної особи і оподаткуванню їх податком на доходи фізичних осіб й військовим збором. Зокрема, до такого доходу не включалася, згідно рішення законодавця, сума благодійної допомоги її законним одержувачам [23]. До їх числа законодавець відніс: учасників бойових дій – військовослужбовців та працівників ЗСУ; осіб Національної гвардії України; осіб Служби безпеки України; осіб Служби зовнішньої розвідки України; осіб Державної прикордонної служби України; осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців та інших працівників Міністерства внутрішніх справ України; осіб Управління державної охорони України; осіб Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України; осіб інших створених згідно із законами України військових формувань; осіб добровольчих формувань територіальних громад, поліцейських та працівників Національної поліції України, інших осіб, які брали чи беруть безпосередню участь у відсічі збройної агресії рф. До цих осіб були прирівняні законодавцем також працівники організацій, підприємств та установ, інші учасники сил цивільного захисту, котрі брали чи беруть участь у відсічі збройній агресії росії; фізичні особи, які мешкали чи перебувають на території населених пунктів, де проводяться чи здійснювалися бойові дії [23].

Це був один з переконливих проявів розумності й справедливості податкової політики України в умовах воєнного стану [13]. Благодійна допомога за її правовою природою є різновидом соціальної функції держави, особливо в умовах звільнення державою цих коштів від оподаткування. В цьому випадку, як резонно зазначається у науковій літературі, фінансова спроможність держави загалом не зменшується, а лише змінюється правова форма відповідної частини публічних фінансових ресурсів [25, с. 99–143].

Особливо значимою у цих випадках є та обставина, що водночас із досягненням конкретних цілей такої допомоги особам, які гостро потребують її в певні періоди їх життя, кошти благодійної допомоги сприяють суспільству у формуванні його соціального капіталу, передусім його єдності та високого морального духу, патріотизму народу [26]. Явище благодійництва не є винаходом українців. Як відомо, фахівцями з публічних фінансів країн Заходу воно розглядається і досліджується як складова «моральної економіки» [27]. В Україні благодійна діяльність врегульована Законом України № 5073-VI від 05.07.2012 р. [28]. Спершу вона набула загальносуспільних масштабів під час гібридної, а згодом повномасштабної російсько-української війни.

В аналогічному світоглядному й методологічному ключі, на нашу думку, належить розглядати і оцінювати надання законодавцем фізичним особам – платникам податків згідно Закону України № 2120-IX права на податкову знижку за результатами 2022 р. в частині перерахованих ними коштів чи вартості переданого майна у якості пожертвувань чи благодійних внесків неприбутковим організаціям у розмірі, що не перевищує шістнадцять відсотків суми загального оподаткованого доходу особи за звітний рік [23]. З огляду на важливу гуманітарну місію цих організацій в Україні під час російсько-української війни вищезазначені неоподатковувані суми не є викинутими на вітер коштами. Адже йдеться передусім про забезпечення життєдіяльності організацій, що надають правоохоронним органам України й міжнародним інституціям допомогу в зборі і документуванні доказів воєнних злочинів російського агресора в Україні.

Лібералізація податкового законодавства України тільки суб'єктами податкових правовідносин не вичерпалася. Зокрема, Закон України № 2120-IX від 15.03.2022 р. передбачив істотне зменшення оподаткування податком на додану вартість ввозу й реалізації паливно-мастильних матеріалів в умовах воєнного стану – до 7 відсотків з операцій на митній території України й 0 відсотків акцизного податку на їх постачання [23]. Це мало своїм наслідком потужний сукупний ефект для всієї системи публічних фінансів України, сприяло національній економіці України в уникненні нею енергетичного колапсу, забезпечило потреби в паливно-мастильних матеріалах ЗСУ, інших їх вітчизняних споживачів.

Цим же Законом законодавець врегулював також відносини зі сплати ПДВ в умовах воєнного стану. Зокрема, у поширених випадках, в яких надавачами підакцизних товарів або послуг не реєструвалися податкові накладні незалежно від причин, їх споживачі одержали право включати до складу їх податкового кредиту всю раніше сплачену ними суму ПДВ на підставі наявності в них первинних документів. При цьому обов'язок постачальника товарів чи послуг щодо реєстрації податкових накладних у відповідному реєстрі не скасовувався, а відтерміновувався згідно умов воєнного стану. Верховна Рада України поклала на постачальників підакцизних товарів (та/або послуг) обов'язок здійснення ними реєстрації таких податкових накладних на період часу не пізніше, ніж протягом шести місяців після припинення чи скасування дії воєнного стану в Україні. Споживачі підакцизних товарів/послуг цим же Законом України водночас були зобов'язанні скорегувати після цього відповідно задекларовані ними попередньо суми податкового кредиту з ПДВ [23].

Український законодавець передбачив Законом України № 2120-IX також істотні зміни ліберального характеру в оподаткуванні землі та екологічному оподаткуванні. Зокрема, він ухвалив рішення не нараховувати і не сплачувати плати за землю державної та комунальної форм власності впродовж періоду з 1 березня 2022 р. по 31 грудня року, який настане за роком, в якому буде припинено чи скасовано воєнний або надзвичайний стан, за ті земельні ділянки та/чи паї, що розташовані на територіях, на яких велися або продовжуються бойові дії або на окупованих збройними силами рф і перебувають у власності чи користуванні (з орендою включно) фізичних або юридичних осіб, за земельні ділянки, визнані обласними військовими адміністраціями забрудненими вибухонебезпечними предметами чи на яких споруджено оборонні укріплення. Цим же Законом було ухвалено рішення не нараховувати й не сплачувати за 2022 і 2023 податкові роки загальне мінімальне податкове зобов'язання за вищезазначені об'єкти земельного оподаткування [23].

Парламент України також ухвалив в Законі № 2120-IX норму не нараховувати і не сплачувати за 2022 податковий рік екологічний податок з його об'єктів, розташованих на територіях, на яких велися або ведуться бойові дії, а також на тимчасово окупованих збройними формуваннями росії територіях [23]. Їх перелік згідно вищезазначеного Закону встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Важливі зміни ліберального характеру вітчизняний законодавець вніс Законом № 2120-IX й у відносини податково-правової відповідальності платників податків під час воєнного стану. Передусім, він зупинив перебіг строків, визначених Податковим кодексом України та іншим законодавством держави, «контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [23]. Зокрема, було звільнено від оподаткування впродовж періоду воєнного стану придбані платниками податків в оподатковуваних податком на додану вартість операціях, але втрачені ними внаслідок обставин непереборної сили товари та аналогічні товари, передані ними в державну чи комунальну власність, в тому числі на користь ЗСУ чи добровольчих формувань територіальної оборони [23]. Законодавець передбачив також, що впродовж дії воєнного стану особам – платникам єдиного внеску не нараховується пеня, а раніше нарахована їм пеня впродовж цього періоду скасовується. Він також відмінив застосування штрафних санкцій, визначених ч. 11 статті 25 Закону України № 2120-IX.

Цим же Законом було передбачено вимогу не розпочинати нових податкових перевірок, розпочаті ж податкові перевірки зупинити, окрім камеральних перевірок декларацій або уточнюючих розрахунків, до яких платниками податків було подано заяви про повернення сум бюджетного відшкодування та показники яких були сформовані на основі податкових накладних (та/або розрахунків корегування), зареєстрованих в єдиному реєстрі податкових накладних. Законодавець передбачив термін такої перевірки до 90 календарних днів, що настають за крайнім днем граничного строку їх подання, а у випадку подання таких документів платником податків пізніше – за днем їх фактичного подання. В деяких випадках могли здійснюватися і фактичні перевірки, якщо в податкові органи надходила інформація щодо ймовірності порушень податкового законодавства платником податків. В разі виявлення порушень податкового законодавства за результатами таких перевірок було передбачено застосування до платників податків заходів юридичної відповідальності згідно ПКУ [23].

Таким чином, для більшості платників податків України ухвалення законодавцем Закону № 2120-IX означало початок справжньої ліберальної революції в оподаткуванні. З урахуванням конкретно-історичного суспільного контексту, в якому довелося діяти державі, ініціювання нею цієї податкової революції варто визнати розумним і справедливим кроком. Її сенс полягав в тому, що держава у надзвичайно складних умовах початку повномасштабної російсько-української війни вжила рішучих заходів з метою відшукати раціональний алгоритм її дій по збереженню податкового потенціалу України і забезпеченню єдності українського суспільства.

Лібералізація податкового законодавства України здійснювалась паралельно з підвищенням оперативної самостійності й відповідальності органів виконавчої влади в сфері податкових відносин. Зокрема, Уряд України Законом № 2120-IX було наділено повноваженнями визначати особливості нарахування та сплати єдиного податку в умовах воєнного стану, визначати території, на яких велися чи ведуться бойові дії та тимчасово окуповані збройними формуваннями РФ території, вирішувати деякі інші питання [23].

Закон України № 2142-IX від 24.03.2022 р. став концептуальним продовженням, розвитком та конкретизацією Закону України № 2120-IX в царині реформування податкового законодавства України на початку повномасштабної російсько-української війни в цілому, а також щодо завершення вироблення основ ліберальної концепції воєнної парадигми податкового права держави. Обсяг суспільних відносин, охоплених ним, був істотно вужчим в порівнянні зі сферою регулювання податкового закону № 2120-IX. Концептуально він продовжив підхід Парламенту України, вироблений в середині березня 2022 р. Основним стратегічним напрямом перебудови податкових відносин у державі і за новим законом залишилася їх лібералізація. Як зазначають Р.О. Гаврилюк та П.С. Пацурківський [7, с. 5-6], деякі інші дослідники податкового права України [17, с. 33], вона була альфою та омегою всього реформування податкової системи України у перший період повномасштабної російсько-української війни.

В Законі України № 2142-IX в епіцентрі уваги українського законодавця опинилися передусім великі групи платників податків, а також об'єкти оподаткування, що стосувалися головно потреб та інтересів переважної більшості платників податків. Зокрема, ним було продовжено вдосконалення правового статусу платників єдиного податку третьої групи, а саме звільнено їх від обліку й сплати ПДВ, а реєстрацію їх платниками цього податку призупинено за таких умов: якщо йшлося про операції з постачання товарів, надання послуг і виконання робіт, місце призначення яких перебуває на митній території України, а також за умови ввезення товарів на цю ж територію Украї-

ни, за винятком тих, що мають походження з держави-агресора або ввозяться з території України, визнаної окупованою згідно із законом [29].

Законодавець пояснив в цьому Законі, що під призупиненням реєстрації платника податку платником податку на додану вартість для цілей даного Закону слід розуміти, що для платників єдиного податку третьої групи припиняються права та обов'язки, встановлені розділом V та підрозділом 2 розділу XX Податкового кодексу України, включно із формуванням ним податкового кредиту впродовж перебування його на правовому режимі платників єдиного податку третьої групи. Податковий період для таких платників податків було встановлено тривалістю в календарний місяць [29].

В Законі № 2142-IX також було передбачено, що платники єдиного податку третьої групи, які перебувають на спрощеному правовому режимі оподаткування, з метою визначення єдиного соціального внеску «подають звітність за звітний період – грудень як податкову декларацію платника єдиного податку за IV квартал податкового (звітного) року, а у ній розраховують особисті зобов'язання наростаючим підсумком та визначають відомості про суми їх єдиного соціального внеску» [29]. В цей же спосіб було передбачено визначення платником даного податку і його загального мінімального податкового зобов'язання. Законодавець збільшив період для приведення платниками податків податкової звітності до нормативних вимог після завершення цієї війни із трьох до шести місяців, лібералізував умови переходу на спрощену систему оподаткування також тих платників податку на прибуток підприємств, сукупний дохід яких за попередній звітний період не перевищував 40 млн. грн [29].

Ліберальний правовий режим було поширено Законом України № 2142-IX також на майнове оподаткування: законодавець встановив, що за 2021 та 2022 податкові роки не нараховується та не сплачується податок на нерухоме майно, яке не є земельною ділянкою, а також за об'єкти житлової нерухомості, втім числі за їх частки, які перебувають у власності *фізичних осіб* і розташовані на тимчасово окупованих територіях збройними формуваннями РФ, за об'єкти житлової нерухомості, що стала непридатною для проживання у зв'язку з військовою агресією Росії проти України [29]. Для платників цього податку – фізичних осіб законодавець передбачив процедуру обчислення податкового зобов'язання за період з 01.01 по 01.03 2022 р. контролюючим органом.

Цим же Законом законодавець встановив, що за період з 01.03.2022 р. по 31.12.2022 р. не нараховується та не сплачується податок на нерухоме майно, яке не є земельною ділянкою, а також за об'єкти житлової нерухомості, втім числі їх частки, які перебувають у власності юридичних осіб, але розташовані на територіях, на яких велися чи ведуться бойові дії, або на тимчасово окупованих збройними формуваннями РФ територіях, за об'єкти житлової нерухомості, що стала непридатною для проживання в ній у зв'язку з військовою агресією Росії проти України [29].

Парламент України передбачив у Законі № 2142-IX, що на період з 01.03.2022 р. по 31.12. року, в якому буде припинено або скасовано воєнний стан, не буде нараховуватися і не потрібно сплачувати податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, також за об'єкти нежитлової нерухомості, втім числі за їх частки, що розташовані на територіях, на яких велися чи ведуться бойові дії, або на тимчасово окупованих збройними формуваннями РФ територіях [29]. Визначення переліку таких територій законодавець доручив Уряду України.

Чи не найбільшою родзинкою Закону України № 2142-IX, що відразу ж пожвавила економічну діяльність багатьох українців, стало встановлене ним на період дії воєнного стану звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій із ввезення товарів на митну територію України в митному режимі імпорту суб'єктами господарювання, які зареєстровані платниками єдиного податку першої, другої та третьої груп, окрім фізичних й юридичних осіб, що обрали ставку єдиного податку, визначену підпунктом 1 пункту 293.3 ст. 293 Податкового кодексу України [29].

Такою ж інновацією стало тимчасове, з 01.04.2022 р. до закінчення періоду дії воєнного стану в Україні звільнення від оподаткування податком на додану вартість чи акцизним податком операцій із ввезення фізичними особами на митну територію України легкових автомобілів, кузовів, причепів та напівпричепів до них, мотоциклів й інших транспортних засобів, призначених для перевезення 10 осіб та більше, а також транспортних засобів для перевезення вантажів в митному режимі імпорту. Це звільнення не поширювалось на вищезазначені товари, місцем походження яких є РФ чи які ввозяться з її території та/або з тимчасово окупованої території України [29].

Істотне значення мала лібералізація законодавцем правового режиму митного оформлення таких товарів. Окрім звільнення їх від оподаткування ввізним митом, зазнало спрощення подання дозвільних документів на їх ввезення, а саме до електронних документів, визначених ще довоєнним митним законодавством України, було прирівняно і їх паперовий аналог. Прикметний такий припис законодавця: «(4) митне оформлення товарів, зазначених у підпункті 2 цього пункту (їх декларування для поміщення в митний режим імпорту могло здійснюватися у спосіб подання попередньої митної декларації, яка містить всю необхідну інформацію. – Г.Р. і Д.О.), завершується в найкоротший можливий строк, але не більше як одна робоча година з моменту пред'явлення митному органу товарів, ... подання митної декларації або документа, який відповідно до законодавства замінює її» [29]. Це було своєрідним оголошенням митної революції, яка в дійсності не відбулася.

Законом України № 2142-IX було встановлено, що на період дії правового режиму воєнного стану в Україні: «(1) документальні перевірки дотримання вимог законодавства України з питань митної справи, у тому числі щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів, не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються» [29]. Законодавець цим же Законом зупинив перебіг строків, визначених частиною 4 статті 45, частиною 2 статті 46, частиною 4 статті 48, статтями 55, 125, 204 і 240, частиною 6 статті 244, частиною 13 статті 264, частиною 2 статті 269, частиною 5 і 6 статті 299, частиною 8 статті 313, частиною 4 статті 321, частиною 6 статті 334 Податкового кодексу України [29].

Цим же Законом України законодавець поширив лібералізацію і на місцеві податки й збори. Зокрема, ним було призупинено на час воєнного стану в Україні дію регуляторного законодавства на встановлення місцевих податків та/або зборів, податкових пільг зі сплати місцевих податків (зборів). Законодавець застеріг, що вищевикладене положення «поширюється виключно на представницькі органи територіальних громад відповідних адміністративно-територіальних одиниць, на території яких введено воєнний чи надзвичайний стан» [29].

Закон України № 2142-IX встановив порядок, відповідно до якого тимчасово, починаючи з 01.04.2022 р. і до завершення дії воєнного стану в Україні, доходи, що отримані платником податку від продажу податковому агенту своєї сільськогосподарської продукції, «виросленої, відгодованої, виловленої, зібраної, виготовленої, обробленої та/або переробленої безпосередньо фізичною особою» [29], оподатковуються цим податковим агентом під час їх виплати або нарахування.

Цим же Законом України законодавець продовжив політику розширення повноважень органів виконавчої влади в сфері податкових відносин. Так, ним було наділено Уряд України повноваженнями встановлювати: категорії товарів, щодо яких митними органами України не впроваджуються заходи зі сприяння охороні і захисту прав інтелектуальної власності, передбачені Податковим кодексом України; випадки, в яких заборони та обмеження, встановлені Податковим кодексом України, не застосовуються, за винятком тих випадків, які встановлені міжнародним договором України, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України; особливості здійснення митного контролю та митного оформлення товарів, які підлягають державному експортному контролю; особливості застосування статті 319 Податкового кодексу України [29].

Висновки. Повномасштабна російсько-українська війна стала найголовнішим триваючим екзистенційним викликом Україні. Не оминув цей виклик і її податкове законодавство. В ньому як в епіцентрі сфокусувалися нові реалії воєнної податково-правової дійсності України, з одного боку, та вимушені активні пошуки нею інноваційних концептуальних засад воєнної парадигми її податкового права, з іншого. Ключовими особливостями правового регулювання податкових відносин у державі наразі стали їх надзвичайна невизначеність для багатьох платників податків та неможливість виконання ними не з їх війни їх податкових зобов'язань. Глибока ступенева реформа податкового законодавства України уже на початку цієї війни стала неминучістю.

Перша (ліберальна) концепція воєнної парадигми податкового права була в основному вироблена Парламентом України в його законах № 2120-IX від 15.03.2022 р. і № 2142-IX від 24.03.2022 р. Ними було запроваджено тимчасовий правовий режим оподаткування для більшості платників податків в Україні. За його цільовою спрямованістю він виявився безпрецедентним як для вітчизняної, так і для світової податково-правової практики в умовах воєнного стану. На цій підставі деякі дослідники податкового права України періоду початку повномасштабної російсько-української війни називають запроваджені вищезазначеними законами України інновації податково-правовою революцією.

Під час розробки ліберальної концепції воєнної парадигми податкового права вітчизняний законодавець виходив із прогнозу про відносно швидке завершення воєнного протистояння агресору перемогою України над ним та з потенційної потреби бути максимально готовим до невідкладного переходу щодо повоєнної відбудови України. Останнє, на його думку, було б неможливим здійснити без створення податково-правових передумов свободи підприємницької діяльності мільйонів платників податків та без формування податково-правових засад масового залучення українських і міжнародних інвесторів. Фіскальна функція податків у вищезазначених законах України необачно була віднесена законодавцем на другий план, натомість ним було гіпертрофовано лібералізацію процедур та процесу справляння податків в умовах воєнного стану, податково-правового режиму держави в цілому. Водночас безумовно позитивною виявилась та обставина, що в надскладних умовах початку повномасштабної російсько-української війни держава завдяки лібералізації податкового права в цілому успішно відшукала раціональний алгоритм її дій щодо збереження податкового потенціалу України і єдності всього українського суспільства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кун Т. Структура наукових революцій. Київ: Port-Royal, 2001. 228 с.
2. Samuel P Huntington, *The Clash of Civilizations and the Remaking of World Order*. Penguin Book, 1997. 410 p.
3. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Академічний курс: підручник. Київ: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.
4. Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с.
5. 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>.
6. Петро Пацурківський, Руслана Гаврилюк. Війна Росії проти України та вітчизняні публічні фінанси. *Право України*. 2022. № 3. С. 3–19.
7. Руслана Гаврилюк, Петро Пацурківський. Воєнна матриця податкового права України. *Право України*. 2023. № 4. С. 106–123.
8. Гаврилюк Р.О., Пацурківський П.С. Дискусійні питання юридичної визначеності податкового права України в умовах воєнного стану. *Юридична Україна*. 2023. № 10. С. 22–30.
9. Дутчак О.І. Юридичне поняття воєнної парадигми податкового права України. *Юридична Україна*. 2024. № 5. С. 15–27.
10. Дутчак О.І. Необхідність запровадження воєнної парадигми в умовах воєнного стану. *Юридична Україна*. 2024. № 8. С. 49–58.
11. Атаманчук Н.І. Особливості правового регулювання податкових відносин в умовах воєнного стану. В кн.: *Правова система України в умовах воєнного стану: збірник наукових праць* / за заг. ред. О.О. Кота, А.Б. Гриняка, Н.В. Міловської, М.М. Хоменка. Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2022. С. 495–519.
12. Костенко Ю.О., Шувалова Т.О. Щодо захисту прав платників податків в умовах воєнного стану. *Київський часопис права*. 2023. № 1. С. 187–195.
13. Пацурківський П.П. Справедливість і розумність податкового права України в умовах воєнного стану. *Приватне та публічне право*. 2023. № 3. С. 69–75.
14. Скорик М.О., Брухаль В.Р. Податкове стимулювання бізнесу в умовах воєнного стану. «Young Scientist»> April, 2023. # 4(116). С. 173–177.
15. Гаврилюк Р.О., Дутчак А.І., Дутчак О.І. Лібералізація норм податкового права України в умовах воєнного стану. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького*. 2023. Вип. 15 (27). Т. 2. С. 88–97.
16. Гаврилюк Р.О., Дутчак А.І., Дутчак О.І. Гуманізація податкової політики України в умовах воєнного стану. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 6. 2023. С. 307–312.
17. Крисоватий А.І., Валігура В.А. Новації та напрями вдосконалення податкового законодавства України в умовах воєнного стану. *Фінанси України*. 2022. № 6. С. 33–53.
18. Єфименко Тетяна Іванівна, Іванов Юрій Борисович, Карпова Влада Вікторівна. Податкові пільги в умовах воєнного стану: управління комплаєнс-ризиком. *Фінанси України*. 2022. № 4. С. 7–26.

19. Багнюк Б. Податкова реформа на період воєнного стану: що передбачено Законом № 2120-IX. *ЮРЛІГА*. 25 березня 2022. URL: https://jurliga.ligazakon.net/analytics/210186_podatkova-reforma-na-perod-vonnogo-stanu-shcho-peredbacheno-zakonom--2120-ix.
20. Бец Н. Податкова реформа у часи війни: що запровадили та скасували в Україні. *Юридична газета online*. 2022. 27 трав. URL: yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/podatkova-reforma-u-chasi-viyni-shcho-zaprovadili-ta-skasuvali-v-ukrayini.html.
21. Децюра С. Правила оподаткування під час воєнного стану. *Бухгалтер 911*. 2022. 11 берез. URL: buhgalter911.com/uk/news/news-1064117.html.
22. Кальницька І. Податкові зміни та пільги на час воєнного стану в Україні. 2022. 11 квіт. URL: golaw.ua/ua/insights/publication/podatkovi-zmini-ta-pilgi-na-chas-voyennogo-stanu-v-ukrayini/.
23. 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 № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.
24. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>.
25. Пасько Я.І. Соціальна держава і громадянське суспільство: співпраця versus протистояння: монографія. Київ: ПАРАПАН, 2008. 272 с.
26. Пацурківський П.П. Правова природа благодійності (за законодавством України). В кн. Пацурківський П.П. *Мій погляд на право: збірник наукових праць*. Київ: Юрінком Інтер, 2024. С. 220–223.
27. Samuel Bowles. The Moral Economy. Why Good Incentives Are No Substitute for Good Citizens. Yale University Press. 2016. 288 p.
28. Про благодійну діяльність та благодійні організації. Закон України від 05.07.2012 р. № 5073-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17#Text>.
29. 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 № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>.