

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

ГЕТМАНЦЕВ Д. О.,
доктор юридичних наук,
професор кафедри фінансового права
(Навчально-науковий інститут права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка)

КОВАЛЬ Ю. А.,
доктор філософії у галузі права,
асистент кафедри фінансового права
(Навчально-науковий інститут права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка)

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2022.4.49>**ДО ПИТАННЯ ПРО ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ СТАБІЛЬНОСТІ
ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ПІД ЧАС ВСТАНОВЛЕННЯ ТА
СКАСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ**

У статті проаналізовано питання реалізації принципу стабільності податкового законодавства в умовах воєнного стану. Встановлено, що норми Податкового кодексу України дозволяють зробити висновок про закріплення у чинному законодавстві принципу стабільності податкових пільг, однак такі положення не відрізняються завершеністю правового регулювання, що на практиці призводить до порушення зазначеного принципу. Доведено, що в умовах воєнного стану податкові пільги набули нового змісту, адже вони є стимулом для економічно активної частини населення продовжувати роботу для підтримання економіки за рахунок сплачених податків.

Проаналізовано причини дострокового скасування безмитного ввезення авто та пільг на імпорт для спрощенців. Наголошено, що на момент запровадження пільг ні платники податків, ні законодавець не володіли інформацією щодо можливої тривалості воєнного стану, тож умови, за яких законодавець прийняв рішення про встановлення пільг і змінював його, є різними. Обґрунтовано необхідність внесення змін до статті 4 Податкового кодексу України щодо застосування принципу стабільності податкового законодавства на період воєнного стану.

Розглянуто проблему щодо відсутності переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії, який мав визначити Кабінет Міністрів України і який є необхідним для застосування пільг щодо нарахування та сплати екологічного податку, плати за землю, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, мінімального податкового зобов'язання. Наголошено, що відсутність такого переліку не повинна впливати на можливість платника податків реалізувати своє право на податкову пільгу, а також запропоновано шляхи виходу із цієї ситуації.

Проаналізовано питання дії у часі податкових пільг з точки зору ретроактивності податкового законодавства. Запропоновано новий підхід до теоретичної конструкції (структури) податкової пільги, до якої можна віднести такі



елементи: мета запровадження, об'єкт пільги, коло платників податків, на яких поширюється пільга, умови отримання пільги, підстави та порядок її використання, строк дії та ліміти податкової пільги, порядок її скасування.

Ключові слова: принцип стабільності податкового законодавства, податковій пільги, законні очікування платника податків, зворотна дія закону, ретроактивність податкового законодавства, елементи податкової пільги.

Getmantsev D. O., Koval Yu. A. To the question of compliance with the principle of stability of tax legislation on the establishment and abolition of tax benefits in the conditions of martial law

The article is devoted to the implementation of the principle of stability of tax legislation in the conditions of martial law. It is established that the provisions of the Tax Code of Ukraine allow to conclude that the principle of stability of tax benefits exists in the current legislation, but such provisions are not sufficient for legal regulation, which in practice leads to violation of this principle. It is proved that in the context of martial law, tax benefits have changed the goal, as they are an incentive for an economically active part of the population to continue working to support the economy through taxes.

The reasons for the early cancellation of duty-free imports of cars and import privileges for simplified taxation system are analyzed. It is emphasized that at the time of introduction of benefits, neither taxpayers nor the legislator had information about the possible duration of martial law, so the conditions, under which the legislator made the decision to establish benefits and change it, are different. The need to amend Article 4 of the Tax Code of Ukraine on the application of the principle of stability for the period of martial law is substantiated.

The problem is considered about the absence of a list of territories of fighting, which is necessary for the application of benefits for environmental tax, land payment, minimum tax liability. It is emphasized that the absence of such a list should not influence the possibility of the taxpayers to exercise their right to the tax benefit, as well as the ways of leaving this situation are proposed.

The issue of action in time of tax benefits in terms of retroactivity of tax legislation is analyzed. A new approach to the theoretical structure of the tax benefit is proposed, which can be attributed to the following elements: the purpose, the object of the privilege, the circle of taxpayers, to which the privilege is subject, the conditions of receiving the benefit, the basis and the procedure of its use, the term of action and the limits of tax benefits, the procedure for cancellation.

Key words: principle of tax legislation stability, tax benefits, legitimate expectations of the taxpayer, reverse of the law, retroactivity of tax legislation, elements of tax benefits.

Вступ. 24 лютого 2022 року пріоритети і вектори розвитку податкового законодавства України змінилися за один день. Адже в умовах воєнного стану здатність законодавця вчасно відреагувати на нові виклики, які постають перед державою внаслідок повномасштабного вторгнення російських військ на територію України, визначає не просто якість законодавства, а насамперед – життєздатність усієї економіки. Отриманий досвід податкової нормотворчості в умовах воєнного стану є для нас унікальним, а тому накопичені проблеми й очікування потребують систематизації та наукового осмислення для коригування податкової політики в майбутньому. Будучи обмеженими обсягом цієї публікації та не маючи змоги охопити в її форматі одночасно усі питання, які постали перед податковим законодавством після повномасштабного вторгнення, у цьому дослідженні ми присвятимо увагу трансформації принципу стабільності оподаткування з точки зору його ролі при встановленні та скасуванні податкових пільг.



При цьому слід підкреслити зростаючий інтерес наукової спільноти до принципу стабільності податкового законодавства, який неодноразово ставав предметом дослідження таких науковців як Р.Г. Браславський, О.О. Дмитрик, Р.О. Гаврилюк, М.П. Кучерявенко, О.А. Музика-Стефанчук, А.О. Полянничко, В.Л. Форсюк та інших представників науки фінансового права. Однак в умовах воєнного стану застосування принципу стабільності податкового законодавства вимагає перегляду усталених підходів, тож ця стаття спрямована на усунення цієї прогалини і має на меті започаткування наукової дискусії за цим напрямом.

Постановка завдання. Метою цього дослідження є аналіз практики встановлення та скасування податкових пільг в умовах воєнного стану на предмет відповідності принципу стабільності податкового законодавства, а також формування пропозицій та висновків, спрямованих на вдосконалення чинного податкового законодавства.

Результати дослідження. Встановлення та скасування податкових пільг належить до найбільш чутливих тем для платників податків, адже податкові пільги є проявом податково-правового патерналізму, до якого за інерцією продовжує тяжіти українське суспільство. Попри вагоме значення пільгового оподаткування з економічної та політичної точок зору, чинне податкове законодавство обмежується лише фрагментарними нормами, які врегульовують порядок встановлення та зміни податкових пільг. До законодавчо визначених особливостей запровадження податкових пільг слід віднести, зокрема, такі аспекти: (1) підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат; (2) як факультативний елемент податку податкові пільги та порядок їх застосування можуть передбачатися безпосередньо під час встановлення податку; (3) податкові пільги встановлюються виключно Податковим кодексом України (далі – *ПК України*) [1], рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування; (4) податкові пільги, порядок та підстави їх надання встановлюються з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції (податкові пільги можуть бути розцінені як форма державної допомоги суб'єктам господарювання, що вимагатиме оцінки допустимості такої допомоги для конкуренції); (5) види податкових пільг визначені пунктом 30.9 статті 30 ПК України.

Окрім того, згідно з пунктом 4.5 статті 4 ПК України при встановленні або розширенні існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року, а підпункт 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК України також передбачає, що податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. Саме ці два положення закріплюють у податковому законодавстві *принцип стабільності податкових пільг* і формують його зміст. Разом з тим, наведені норми не відрізняються завершеністю правового регулювання. Наприклад, що вважати зміною податкової пільги протягом бюджетного року? Зокрема, чи вважається зміною призупинення дії пільги? Яким чином має бути сконструйована податкова пільга і відповідно які елементи податкових пільг не можуть бути змінені протягом бюджетного року? А якщо зміни направлені на користь платника податків, то чи є допустимими такі зміни всередині бюджетного року в порушення принципу стабільності податкових пільг? Якими є підстави для скасування податкової пільги? Ці та інші питання дозволяють зробити висновок про те, що законодавець не обмежує себе у праві відступити від пільгового оподаткування, але зміна податкових пільг має відбуватися з наступного бюджетного року.

Разом з тим, у теорії існують інші погляди на це питання. Так, розкриваючи зміст принципу стабільності податкових пільг, І.В. Ясько стверджує, що правила, які дають пільги та преференції, не повинні змінюватися (скасовуватися) до того терміну, який спочатку був встановлений законодавцем [2, с. 39]. Водночас, наведений підхід є швидше бажаною (ідеальною) моделлю, а не відображенням наявного досвіду правового регулювання пільгового оподаткування в Україні, адже принцип стабільності податкових пільг неодноразово порушувався шляхом дострокового скасування раніше встановлених тимчасових податкових пільг. Зокрема, така доля спіткала податкові пільги на користь суб'єктів господарювання, що діють у технологічних парках, спеціальних економічних зонах та на територіях пріоритетного роз-



виту (податкові пільги скасовано Законом України від 25 березня 2005 року № 2505-IV «Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" та деяких інших законодавчих актів України»), пільги щодо оподаткування податком на прибуток підприємств суб'єктів індустрії програмної продукції (податкові пільги скасовано Законом України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи») тощо.

Збройна агресія з боку Російської Федерації змусила переглянути усталені підходи до принципу стабільності, у тому числі щодо стабільності податкових пільг. Податкові пільги набули нового змісту і спрямування – наразі це не лише підтримка окремих галузей, але і стимул для всієї економічно активної частини населення продовжувати роботу навіть в умовах воєнного стану для підтримання економіки за рахунок сплачених податків. За цей час одним із найбільш амбітних заходів підтримки бізнесу у сфері оподаткування, без сумніву, стало запровадження можливості тимчасового переходу суб'єктів господарювання на сплату єдиного податку за ставкою 2% (пільги запроваджено Законом України від 15 березня 2022 року № 2120-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану»). Окрім привабливості самої спрощеної системи оподаткування, додатковими стимулами для переходу мали стати приємна ставка податку, відсутність лімітів по доходах, а головне – звільнення від ПДВ на імпорт, чого немає у класичній спрощенці. Такі умови викликали неабиякий інтерес у підприємців, особливо у тих, чия діяльність пов'язана з імпортом. Разом з тим, проведений Міністерством фінансів України аналіз даних митної статистики засвідчив, що протягом двох місяців дії «воєнних» пільг велика кількість імпортованих товарів не є такими, що забезпечують безперебійну роботу економіки (зокрема побутова техніка, телефони тощо). Більш того, зниження оподаткування імпорту створювало для нього конкурентні переваги порівняно з продукцією, що виробляється всередині країни, що ставило вітчизняних виробників у менш вигідне положення.

Аналогічна історія відбулася і з пільговим розмитненням авто (пільги запроваджено Законом України від 24 березня 2022 року № 2142-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану»), адже як виявилось, пільгою поспішили скористатися не постраждали сім'ї вимушених переселенців (для яких питання даху над головою було значно гострішим, ніж придбання/оновлення знищеного авто), а найбільш спритні перекупи, у тому числі для придбання автомобілів преміум класу.

Тож 21 червня парламентом було прийнято Закон України № 2325-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування», який набрав чинності з 1 липня і передбачав скасування безмитного ввезення авто, а також пільг на імпорт товарів платниками єдиного податку. Певна річ, такі зміни цілком очікувано спричинили хвилю дискусій щодо доцільності і своєчасності скасування податкових пільг. При цьому цілком зрозуміло, що сама держава створила у платників податків законні очікування, виходячи з яких підприємці і громадяни приймали рішення про зміну системи оподаткування і придбання авто, а тепер держава «відмотує» ситуацію до початкової, хоча раніше обіцяла, що пільги діятимуть аж до завершення воєнного стану. Тож давайте поміркуємо, а чи було справедливим скасування пільг на імпорт і чи відповідало воно принципу стабільності податкового законодавства?

З цього приводу одразу спадають на думку «довоєнні» дискусії про принцип стабільності податкового законодавства, які в умовах повномасштабної війни майже призабулися. Більш того, Верховний Суд у своїй постанові від 19 квітня 2022 року у справі № 816/687/16 вже далекоглядно готує ґрунт для потенційних податкових спорів з цього приводу. Так, Верховний Суд наголосив, що принцип стабільності застосовується в системному зв'язку з іншими принципами податкового законодавства, зокрема, у балансі з принципами загальності оподаткування, фіскальної достатності та соціальної справедливості. При цьому критерієм для визначення допустимості (пропорційності) втручання держави у право власності



платників податків має бути порівняння податкового навантаження із фіскальним та соціальним ефектом, на досягнення якого таке втручання було спрямовано [3].

Повертаючись до ситуації зі скасуванням безмитного ввезення авто та пільг на імпорт для спрощенців, можемо переконатися, що державою не запроваджуються нові податки, а лише скасовуються пільги, щодо яких ніхто не мав сумніву у їх тимчасовому характері. Більш того, скасування цих пільг було неминучим кроком, обумовленим передусім станом української економіки в умовах воєнного стану, а відтак баланс публічних та приватних інтересів у цьому випадку не порушено.

Разом з тим, у судовій практиці Європейського Суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), при зверненні до концепції ясності закону, наголошується, що закон повинен бути доступним для зацікавлених осіб, чітким та *передбачуваним* у своєму застосуванні [4]. Тож виникає питання: чи було податкове законодавство в частині вище згаданих імпортних пільг передбачуваним? Чи пільги на імпорт були помилкою, яку законодавець поспішив виправити? А чи було своєчасним виправлення допущеної законодавцем помилки (якщо це помилка) до завершення воєнного стану?

У пошуках відповідей маємо звернутися до принципу «належного урядування», який часто фігурує у практиці ЄСПЛ і ґрунтується на тому, що державні органи повинні діяти вчасно та в належний і якомога послідовніший спосіб. В той же час, потреба виправити минулу «помилку» не повинна непропорційним чином втручатися в нове право, набуте особою, яка покладалася на легітимність добросовісних дій державного органу [5]. Разом з тим, попри теоретичну привабливість подібної дискусії маємо розуміти її недоречність. По-перше, в країні війна, і ця війна – не з податками. Адже не можемо не задати питання: а яке воно – належне урядування у воєнний час? І що має бути в пріоритеті – з'ясування ціни змін для окремих платників чи консолідовані зусилля, спрямовані на подолання країни-окупанта? По-друге, а чи були запроваджені пільги «помилкою»? На момент запровадження пільг ні платники, ні законодавець не володіли (і не могли володіти) інформацією щодо можливої тривалості воєнного стану, тому умови, за яких законодавець приймав рішення і змінював його, є різними, а отже мова йде не про свавілля держави, а про адекватне реагування на зміну обставин. По-третє, чимало осіб встигли скористатися пільгами і їх ніхто не змушує компенсувати втрачені (не отримані) державою податкові надходження за попередні періоди. При цьому очевидно, що від того, що одна група платників продовжуватиме отримувати обтяжливі для бюджету пільги, не повинні потерпати інші платники, а тим більше в умовах воєнного стану і дефіциту бюджету.

Звертаючись до практики ЄСПЛ щодо припинення державою надання пільг, слід відзначити, що у таких ситуаціях саме встановлення законодавцем достатнього перехідного періоду, коли громадяни можуть пристосуватися до нового регулювання, є одним з факторів пропорційності, який діє на користь держави (зокрема, справа *Lakicevic and Others v. Montenegro and Serbia*) [6].

З цього приводу Конституційний Суд України також зауважує, що «очікування осіб не можуть впливати на внесення змін до законів та інших нормативно-правових актів», однак в той же час наголошується на необхідності встановлення перехідного періоду при зміні правового регулювання суспільних відносин, тривалість якого законодавець має визначати у кожній конкретній ситуації з урахуванням таких критеріїв: мети закону в межах правової системи і характеру суспільних відносин, що ним регулюються; кола осіб, до яких застосовуватиметься закон, і їх здатності підготуватися до набрання ним (його новими положеннями) чинності; інших важливих обставин, зокрема тих, що визначають час, необхідний для набрання чинності таким законом [7]. Таким чином, за звичайних умов саме перехідний період є тим інструментом, який сприяє реалізації верховенства права при зміні підходу законодавця щодо пільгового оподаткування. Однак в умовах воєнного стану, враховуючи, що запровадження пільг здійснювалося не на постійній основі, а на певний період часу (але без визначеної кінцевої дати), можна стверджувати, що сам тимчасовий характер податкових пільг обумовлює розуміння платниками податків необхідності подальшої адаптації їх діяльності у разі скасування



пільг. Тобто так само, як платники податків сприйняли запровадження податкових пільг всередині бюджетного року (всупереч пункту 4.5 статті 4 ПК України), тепер платникам належить сприйняти і дострокове скасування таких пільг (всупереч підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК України). Тим більше, як свідчить усталена судова практика, попри кричущу суперечність із закріпленням у ПК України принципом стабільності податкового законодавства, порушення цього принципу не матиме наслідком недійсності відповідних норм. Водночас з цього приводу Верховний Суд вказував, що хоча держава, володіючи податковим суверенітетом, має право встановлювати норми, змінювати і скасовувати раніше встановлені нею норми поведінки, проте у неї відсутні гарантії чи імунітет від вимог щодо відшкодування збитків (якщо заподіяння буде доведене) платникам податків, які виникли у зв'язку з порушенням їхніх законних очікувань через такі дії чи рішення органів державної влади [8]. Разом з тим, право платників податків на подання позову до держави про відшкодування збитків внаслідок порушення їх права на законні очікування стабільності податкового законодавства повинно ґрунтуватися на причинно-наслідковому зв'язку між наявністю делікту у вигляді прийняття та введення в дію законів про внесення змін до ПК України із порушенням державою принципом стабільності та шкодою, завданою платнику податків внаслідок таких дій, що полягала у додаткових витратах, які виникли в нього внаслідок порушення його законних очікувань [9, с. 165]. Однак маємо наголосити, що в аспекті тимчасових податкових пільг «горизонт планування» платників податків був об'єктивно меншим і позбавляв платника податків можливості законно очікувати продовження податкових пільг на постійній основі, тому вірогідність потенційних спорів з цього приводу ми розцінюємо як мінімальну. Водночас для уникнення зловживань вбачається за доцільне доповнити статтю 4 ПК України новим пунктом 4.6 такого змісту: «4.6. *Передбачений підпунктом 4.1.9 цієї статті принцип стабільності податкового законодавства, а також пункт 4.5 цієї статті не застосовуються на період дії воєнного чи надзвичайного стану.*».

У продовження вище наведених міркувань доречним буде навести інший приклад для контрасту. Так, ще у березні законодавець передбачив звільнення від нарахування та сплати екологічного податку, плати за землю, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, мінімального податкового зобов'язання за земельні ділянки та об'єкти, що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на тимчасово окупованих територіях, перелік яких мав визначити Кабінет Міністрів України. Однак станом на момент підготовки цієї статті перелік таких територій і досі відсутній, а отже до прийняття відповідної постанови запроваджені податкові пільги є декларативними. І ось тут у нас немає відповіді на питання – як можуть платники податків планувати свою діяльність, якщо уряд не може визначитися з переліком територій, на яких ведуться (велися) бойові дії та тимчасово окупованих територій? І це при тому, що аналогічний перелік у цілях надання допомоги внутрішньо переміщеним особам вже давно затверджено Міністерством з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій [10]. Затягування з цим питанням, очевидно, порушує принцип належного урядування, а тому потребує негайного втручання або на рівні уряду (шляхом прийняття давно очікуваної постанови), або на рівні законодавця (шляхом усунення прив'язки податкових пільг до урядового переліку). Подальше уникання цього питання накопичує невирішені проблеми і невизначеність, яких і так не бракує в нашій країні.

У той же час, слід наголосити, що відсутність конкретного порядку чи механізму використання податкової пільги не повинна впливати на можливість платника реалізувати своє право на податкову пільгу [11, с. 278]. Тим більше, що така позиція простежується і у практиці ЄСПЛ. Зокрема, у справі «Будченко проти України» Суд звернув увагу на тривалу бездіяльність держави щодо невстановлення компенсаційного механізму для реалізації наданого заявнику права на звільнення від оплати за електроенергію та газ, наголошуючи, що саме через нездатність забезпечити звільнення заявника від оплати, на що заявник мав право за законом в розумні терміни, держава поклала на нього надмірний та неспіврозмірний тягар, порушивши таким чином свої зобов'язання за статтею 1 Першого протоколу до Конвенції [12]. Таким чином, бездіяльність держави щодо визначення механізму не може стати перешкодою для застосування платником передбачених чинним законодавством пільг.



Ще одним важливим аспектом встановлення податкових пільг в умовах воєнного стану є питання їх дії у часі. Наприклад, Законом України від 15 березня 2022 року № 2120-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» було передбачено, зокрема, звільнення від оподаткування благодійної допомоги на користь фізичних осіб, які вимушено покинули місце проживання у зв'язку з проведенням бойових дій. Разом з тим, такі положення набрали чинності з 17 березня, в той час як благодійна допомога, надана відповідним категоріям осіб у період з 24 лютого по 16 березня включно, була об'єктом оподаткування на загальних підставах. Теоретично це можна було б пояснити необхідністю дотримання вимог статті 58 Конституції України, відповідно до якої закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи [13]. Але ж при цьому для застосування пільг щодо сплати екологічного податку (передбачено звільнення за весь 2022 рік) та мінімального податкового зобов'язання (передбачено звільнення за 2022 і 2023 роки) було обрано інший підхід. Пояснення такої відмінності криється у рішенні Конституційного Суду України № 3-рп/2001 від 5 квітня 2001 року у справі про податки, в якому наголошено, що «дія закону та іншого нормативно-правового акта не може поширюватися на правовідносини, які виникли і закінчилися до набрання чинності цим законом або іншим нормативно-правовим актом» [14]. Тобто відмінність полягає у тому, що відносини щодо отримання доходу фізичною особою (юридичний факт, що спричинив виникнення об'єкта оподаткування) закінчилися до набрання чинності змінами в оподаткування, а відносини щодо володіння нерухомим майном тривали. Разом з тим, залишаємо без відповіді риторичне питання: чим підприємство, яке одразу (з 24 лютого) почало надавати допомогу людям, які втратили житло внаслідок окупації або ведення бойових дій, відрізняється від підприємства, яке дочекалося 17 березня і тільки після цього почало допомагати?

У цьому контексті нам видається слушним звернутися до думки, висловленої Р.О. Гаврилюк, про те, що у податковому праві існує потреба у наданні новому податково-правовому закону зворотної сили не лише у випадках пом'якшення або скасування відповідальності особи, а і у випадках, зокрема, прийняття норм, які розширюють пільги платникам податку з відповідного виду оподаткування [15, с. 80-81]. Наведений підхід повертає нас до питання про те, що чинне законодавство потребує нового погляду на допустимість ретроактивності правових норм щодо встановлення податкових пільг. В той же ретроактивність може порушувати принцип рівності оподаткування, адже ставить в нерівні умови тих платників податків, які виконали невиконану для себе вимогу старого закону і тих, які дочекались прийняття нової більш вигідної норми [16, с. 87]. Водночас специфіка податкових пільг воєнного часу полягає у тому, що мета податкової пільги прив'язана до певних часових меж, які визначені тривалістю воєнного стану, а тому запровадження нових «воєнних» пільг у цей період без можливості поширення таких пільг на суб'єктів, які здійснювали аналогічні дії (як у прикладі з наданням благодійної допомоги), що призводило до інших податкових наслідків, порушує принцип рівності та дестимулює платників податків робити бодай щось суспільно корисне до прийняття відповідних пільг на рівні закону.

Наведені вище міркування спонукають також до подальшої дискусії щодо теоретичної конструкції (структури) податкової пільги. Адже подібно до елементів податку, які дозволяють вважати податок встановленим, податкова пільга також потребує фіксації елементів, які не можуть бути змінені в порушення принципу стабільності податкової пільги. На нашу думку, ключовими елементами податкової пільги мають бути мета запровадження, об'єкт пільги (елемент податку, на який спрямована пільга), коло платників податків, на яких поширюється пільга, умови отримання пільги, підстави та порядок її використання (за потреби – порядок звітування про використання), строк дії та ліміти податкової пільги, порядок її скасування. Окрім того, важливо, щоб механізм застосування податкової пільги був вичерпно виписаний на рівні закону без делегування повноважень щодо розробки підза-



конних актів Кабінету Міністрів України, оскільки такі дії створюють ситуацію тимчасової невизначеності для платників податків та змушують приймати управлінські рішення без чіткого розуміння їх податкових наслідків.

Висновки. Податкове планування в умовах воєнного стану ніколи не буде таким, як раніше, а чимало констант податкового права (зокрема, принцип стабільності податкового законодавства) потребують свого перегляду і актуалізації. Але оцінюючи динамічні зміни податкового законодавства, маємо пам'ятати, що цього разу і держава, і платники податків перебувають по одній стороні барикад, а відтак скасування раніше наданих податкових пільг є не свавіллям законодавця, а наслідком переосмислення ситуації, яка в умовах воєнного стану змінюється і вимагає оперативного реагування, що надає нового змісту принципу стабільності податкового законодавства. Водночас наведені міркування не применшують значущості принципу стабільності податкових пільг, адже такий принцип є важливим з точки зору позиціонування України для залучення інвестицій, у тому числі з метою відновлення економіки України.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 27.07.2022).
2. Ясько І. В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2018. 196 с.
3. Постанова Верховного Суду від 19 квітня 2022 року у справі № 816/687/16. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16 (дата звернення 27.07.2022).
4. Рішення Європейського Суду з прав людини від 14 жовтня 2010 року у справі «Щокін проти України» (Заяви № 23759/03 та № 37943/06). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_858#Text (дата звернення 27.07.2022).
5. Рішення Європейського Суду з прав людини від 20 жовтня 2011 року у справі «Рисовський проти України» (Заява № 29979/04). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_854#Text (дата звернення 27.07.2022).
6. Рішення Європейського Суду з прав людини від 13 грудня 2011 року у справі *Lakicevic and Others v. Montenegro and Serbia*. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-107937> (дата звернення 27.07.2022).
7. Рішення Конституційного Суду України від 22 травня 2018 року № 5-р/2018 у справі за конституційним поданням 49 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) пункту 12 розділу I Закону України «Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України» від 28 грудня 2014 року № 76-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-18#Text> (дата звернення 27.07.2022).
8. Постанова Верховного Суду від 15 травня 2019 року у справі № 825/1496/17. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/podatkova_1259_17 (дата звернення 27.07.2022).
9. Тараненко К. Ю. Податково-правовий патерналізм: правова сутність та форми прояву: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2018. 248 с.
10. Про затвердження Переліку територіальних громад, які розташовані в районі проведення воєнних (бойових) дій або які перебувають в тимчасовій окупації, оточенні (блокуванні): Наказ Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України від 25 квітня 2022 року № 75. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0453-22#n13> (дата звернення 27.07.2022).
11. Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Беліцький І. С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект: наук-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2015. 496 с.
12. Рішення Європейського Суду з прав людини від 24 квітня 2014 року у справі «Будченко проти України» (Заява № 38677/06). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_995#Text (дата звернення 27.07.2022).



13. Конституція України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 27.07.2022).

14. Рішення Конституційного Суду України від 5 квітня 2001 року № 3-рп/2001 у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» (справа про податки). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-01#Text> (дата звернення 27.07.2022).

15. Гаврилюк Р. О. Конституційний принцип заборони зворотної дії закону в часі та податково-правова доктрина України. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2002. Вип. 161. Правознавство. С. 75-84.

16. Гетманцев Д. О. Стабільність та визначеність податкового права. *Часопис Київського університету права*. 2016. № 2. С. 84-89.

