

# **Martial Law in Ukraine and Its Impact on Taxation of Business Enterprises**

**Roman Shandra**

*Candidate of Law, Associate Professor,  
Ivan Franko National University of Lviv, Ukraine  
[roman.shandra@lnu.edu.ua](mailto:roman.shandra@lnu.edu.ua)*

**Sofia Shovheniuk**

*Master of Law, PhD student,  
Ivan Franko National University of Lviv, Ukraine  
[sophia.shovheniuk@lnu.edu.ua](mailto:sophia.shovheniuk@lnu.edu.ua)*

## **Abstract**

The article analyses the problematic aspects of the functioning of business enterprises in Ukraine and focuses on the negative consequences for the Ukrainian economy as a result of the illegal military aggression of the Russian Federation. The authors investigate and describe the main reforms of tax legislation that were caused by the implementation of martial law.

Particular attention is paid to changes in the procedure for administration of taxes and fees. Changes in the administration of value added tax and excise tax, changes in the simplified taxation system are described. The article also analyses changes in the procedure for monitoring compliance with tax legislation, in particular, restrictions on tax audits.

*Keywords: martial law, tax law, value-added tax, excise tax, military fee, simplified taxation system, common tax, in-office audit, actual audit, documentary audit.*

# ВОЄННИЙ СТАН В УКРАЇНІ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄТКІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Роман Шандра, Софія Шовгенюк

## Анотація

У статті проаналізовано проблемні аспекти функціонування суб'єктів господарювання в Україні та акцентовано увагу на негативних наслідках для економіки України внаслідок протиправного військового вторгнення російської федерації. Досліджено та проаналізовано основні реформи податкового законодавства, які були зумовлені впровадженням воєнного стану. Окрему увагу присвячено змінам у порядку адміністрування податків і зборів.

Окреслено зміни щодо адміністрування податку на додану вартість та акцизного податку, зміни щодо спрощеної системи оподаткування. Також у статті охарактеризовано зміни в порядку контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема обмеження щодо проведення податкових перевірок.

Ключові слова: *воєнний стан, податкове право, податок на додану вартість, акцизний податок, військовий збір, спрощена система оподаткування, єдиний податок, камеральна перевірка, фактична перевірка, документальна перевірка.*

## Вступ

Воєнний стан запроваджено в Україні Указом Президента України № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні» з 5:30 год. 24 лютого 2022 року строком на 30 діб. Це була об'єктивна реакція на відкритий воєнний напад російської федерації (далі – рф), що почався в четвер о 3:40 год. з ракетних ударів по всій території України, а також введення російських військ з рф, білорусі й тимчасово окупованого Криму на територію Харківської, Херсонської, Чернігівської, Сумської областей України. Українській армії та силам самооборони сформованих з місцевого населення вже в перші дні вдалось завдати армії рф значних втрат у живій силі та техніці і таким чином зупинити напад. Однак активні бойові дії продовжують тривати й досі, що зумовило необхідність продовження воєнного стану.

Війна рф проти України не могла не вплинути на економіку. Багато українських міст були окуповані або повністю зруйновані, обмежено можливість використовувати цивільну авіацію та морський транспорт, багато працездатного населення мобілізовано до збройних сил України, значна кількість зарубіжних партнерів згорнули співпрацю з українськими підприємцями тощо. Наразі складно перерахувати усі зумовлені війною негативні чинники, які здійснили негативний вплив на економіку України.

Цілком очевидно, що без діючої економіки Україні складно буде перемогти у війні. Основним фактором для збереження економіки та формування стабільної ринкової системи господарювання в умовах воєнного стану є стабілізація та курс на зростання підприємницької активності, адже підприємництво є основою ринкової економіки України (Хомутенко, Луценко, Хомутенко, Волкова, 2014, с.10). Одним з найбільш вагомих кроків, зроблених для збереження підприємництва в Україні стала реформа податкового законодавства відповідно до реалій та викликів воєнного стану.

Як наслідок відбулась трансформація чинного податкового законодавства задля врегулювання функціонування системи

оподаткування підприємств в умовах правового режиму воєнного стану. При цьому, було збережено можливість суб'єктів господарювання самостійно обирати систему оподаткування задля максимального зменшення податкового навантаження (Маршук, Пасічник, 2022, с. 2).

Метою цієї статті є аналіз реформування податкового законодавства України в умовах воєнного стану спрямоване на збереження економіки, а також забезпечення її стабільності та потенціалу зростання.

Питання особливостей функціонування суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану є одним із найбільш актуальних як серед українських, так і зарубіжних вчених. Зокрема, воно було висвітлено у працях Білика В. М., Вишневського М. В., Д'яконова І. І., Золотько І. А., Сміт А., Петті У., Анрюценка В. Л., Бодюка А. В., Буряковського В. В., Вишневського В. П., Каламбет С.В., Кириленка О. П., Ковалюка О. М., Ковальчука К. Ф., Луніної І. О., Рева Т. М., Соколовської А. М., Шаблістої Л. М., Чередниченко Ю. В., Федосова В. М., Рядінська В. О., Токарева К. О., Кобильніка Д. А., Кучерявенка М. П., Овчаренка А. С., Мельника Т. Ю., Іванишиної О. С., Деміденка Л. С. та інших.

## **1. Реформування порядку адміністрування податків та зборів**

На початку війни прийнято перші, проте не останні зміни до Податкового кодексу України (далі - ПКУ). Це зумовлено необхідністю оперативної адаптації податкового законодавства до нових реалій та подолання таких проблем, як наявність фіскальних дисбаланс<sup>1</sup>, підвищення ефективності державних видатків, зменшення їхньої корупційної складової, формування сприятливих умов для економічного зростання, створення сприятливого фіскального простору для відновлення інвестиційної діяльності в Україні (Державна податкова служба : офіційний портал; Єфименко, 2015, с. 8).

---

<sup>1</sup> Під фіскальним дисбалансом ми маємо на увазі невідповідність між обсягами фінансових ресурсів держави як на регіональному, так і місцевому рівні і обсягами завдань та обов'язків, які на неї покладаються в процесі розподілу компетенції між центральною, регіональною і місцевою владою, забезпечення оборони та правопорядку.

## Martial Law in Ukraine and Its Impact on Taxation of Business

Оскільки основним джерелом фінансового забезпечення функціонування держави є податки, які формують собою основну дохідну частину державного та місцевих бюджетів, своєчасність та повнота їх сплати є запорукою фінансової стабільності держави (Шульга, 2006, с. 268). Саме тому реформування податкового законодавства розпочалося з процедури адміністрування<sup>2</sup> податків та зборів (див. рис.1).

*Рисунок 1.*

### Реформування процедури адміністрування податків та зборів в



### умовах воєнного стан

*Джерело: складено авторами на підставі Законів № 2120-IX, № 2618, №3219-IX*

#### 1.1. Податок на додану вартість

Значна частина змін торкнулась податку на додану вартість (далі -

<sup>2</sup> Під терміном «адміністрування податків і зборів» розуміють сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків (п.14.1.1. ст.14 ПКУ).

ПДВ), який є одним з основних та найважливіших податків в Україні (Шульга, 2006, с. 268). Згідно з підпунктом 14.1.178 пункту 14.1 статті 14 ПКУ податок на додану вартість - непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм зазначеного вище кодексу.

Ставка ПДВ становить зазвичай 20%, які дораховуються до вартості товарів та послуг. Як наслідок товари та послуги стають значно дорожчими, однак такий податок дозволяє швидко наповнити державний бюджет.

Законом України від 15 березня 2022 року № 2120-ІХ, який діє з 17 березня 2022 року, внесено низку змін, які застосовуються протягом дії правового режиму воєнного стану. Так, п. 32 підрозділу 2 розділу ХХ ПКУ передбачено режим звільнення від оподаткування ПДВ (а відповідно суттєве здешевлення) операцій з ввезення та постачання в Україну окремих товарів, які необхідні для забезпечення національної безпеки і оборони, зокрема:

- спеціальних засобів індивідуального захисту (каска, виготовлені відповідно до військових стандартів або технічних умов, чи їх еквіваленти та спеціально призначені для них компоненти (тобто підшоломи, амортизатори), виготовлених відповідно до військових стандартів або військових умов для потреб правоохоронних органів, Збройних Сил України та інших військових формувань, добровольчих формувань територіальних громад, утворених відповідно до законів України, інших суб'єктів, що здійснюють боротьбу з тероризмом відповідно до закону, беруть участь у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії рф; ниток та тканин (матеріалів) для виготовлення бронежилетів та шоломів;
- лікарських засобів та медичних виробів відповідно до п.п. «в» п. 193.1 ст. 193 ПКУ, що призначені для використання закладами охорони здоров'я, учасниками антитерористичної операції, особами, що беруть участь у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії рф, для надання медичної допомоги фізичним особам, які зазнали поранення,

## Martial Law in Ukraine and Its Impact on Taxation of Business

контузії чи іншого ушкодження здоров'я у період проведення антитерористичної операції та здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії РФ, та запровадження воєнного стану відповідно до законодавства, за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України (далі – КМУ);

- лікарських засобів та медичних виробів без державної реєстрації та дозвільних документів щодо можливості ввезення на митну територію України, що призначені для використання закладами охорони здоров'я, учасниками антитерористичної операції, особами, що беруть участь у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії РФ, для надання медичної допомоги фізичним особам, які зазнали поранення, контузії чи іншого ушкодження здоров'я у період проведення антитерористичної операції, здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії РФ та запровадження воєнного стану;
- товарів оборонного призначення визначених у п. 29 частини першої ст. 1 Закону України «Про оборонні закупівлі».

При знищенні (втраті) під час дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану товарів, придбаних з ПДВ, як до запровадження дії правового режиму воєнного стану, так і в період його дії, а також при передачі в державну чи комунальну власність, у т. ч. на користь добровольчих формувань територіальних громад, та надані на користь інших осіб для потреб забезпечення оборони України податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються.

Не є постачанням товарів та послуг, а відтак і не оподатковується ПДВ, передача (надання) товарів та послуг:

- Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ

- України, Державній службі України з надзвичайних ситуацій, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, добровольчим формуванням територіальних громад, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету;
- для потреб забезпечення оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави, а також на користь центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері цивільного захисту, сил цивільного захисту та закладів охорони здоров'я державної, комунальної власності, та структурних підрозділів з питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій, крім випадків, якщо такі операції з постачання товарів та послуг оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ (Головне управління ДПС у Дніпропетровській області: *Военний стан: справляння податку на додану вартість*).

Хоча Україна і має приблизно середню ставку ПДВ, порівняно з іншими країнами Європи, але власне зміст ПДВ, його економічна суть у країнах із розвинутою ринковою економікою дуже відрізняються. Якщо там ПДВ є справді податком на ту додану вартість, яку додає підприємство перепродуючи товар, то в Україні він фактично є податком на збут. Адже відвантажена, але неоплачена продукція вже обкладається ПДВ (Шульга, 2006, с. 269), що суттєво підвищує податкове навантаження на суб'єктів господарювання. Саме тому, врегулювання ПДВ в умовах воєнного стану має особливо важливе значення.

## **1.2. Акцизний податок**

Наступним податком, який зазнав значних змін в умовах воєнного стану є акцизний податок. Він є одним із джерел наповнення бюджету в Україні та інструментом державного регулювання виробництва, обігу так



званих «підакцизних товарів» (Буроменський. Монаєнко, Атаманчук, 2022, с. 128)<sup>3</sup>. Як і податок на додану вартість, акцизний податок за своєю суттю є непрямим податком, однак його характерною рисою на відмінну від ПДВ, є його сплата на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених ПКУ як підакцизних, що включається до ціни таких товарів (продукції). Окрім того, ще однією спільною рисою цих непрямих податків є їх вагома частка у валовому внутрішньому продукті (далі – ВВП) країни, що перерозподіляється через бюджет різних рівнів. Згідно з даними Міністерства економіки України у вересні 2023 року ВВП виріс на 9,1 % (див. рис.2).

Рисунок 2

### Зростання рівня ВВП (станом на вересень 2023 року)



Джерело: <https://www.me.gov.ua/News/Detail?lang=uk-UA&id=028270a3-7ba0-4320-bc7a-d26f5c446c6d&title=UVeresniVypVirisNa9-1>

Законом України від 15 березня 2022 року № 2120-IX «Про внесення

<sup>3</sup> До підакцизних товарів належать: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння); тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; нафтопродукти, скраплений газ, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, паливо моторне альтернативне; автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія (п. 215.1 ст. 215 ПКУ).

змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» на період дії правового режиму воєнного стану процес оподаткування акцизним податком зазнав певних змін.

Зокрема, на окремі види палива на всій території України встановлено нульову ставку акцизного податку (бензини моторні, важкі дистилляти (газойль), скраплений газ (пропан або суміш пропану з бутаном), бутан, ізобутан). Тобто зазначені підакцизні товари були фактично звільнені від оподаткування.

Визнані такими, що не вважаються реалізацією пального операції з фізичної передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України:

- як гуманітарної допомоги у порядку, встановленому КМУ;
- що здійснюються у зв'язку з його примусовим відчуженням чи вилученням для потреб держави відповідно до Закону України «Про передачу, примусове відчуження або вилучення майна в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану» без отримання компенсації за примусово відчужене або вилучене пальне;
- що здійснюються у зв'язку з його передачею для потреб забезпечення оборони держави та функціонування інших сфер держави.

Більше того, було звільнено від оподаткування господарські операції суб'єктів господарювання пов'язані з добровільною передачею або відчуженням, або вилучення підакцизних товарів для потреб забезпечення оборони держави та функціонування інших сфер держави (без попереднього або наступного відшкодування їх вартості).

Певна стабілізація економіки в Україні та її адаптація до умов війни зумовили повернення оподаткування щодо окремих товарів. Так, з 1 липня 2023 року було скасовано пільговий акциз на паливно-мастильні матеріали Законом України від 21.09.2022 р. № 2618 «Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України

щодо ставок акцизного податку на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану», тепер пальне оподатковується на загальних підставах.

### 1.3. Спрощена система оподаткування

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності (далі – ССО) була запроваджена в Україні з 1 січня 1999 року, згідно Указу Президента №727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 3 липня 1998 року.

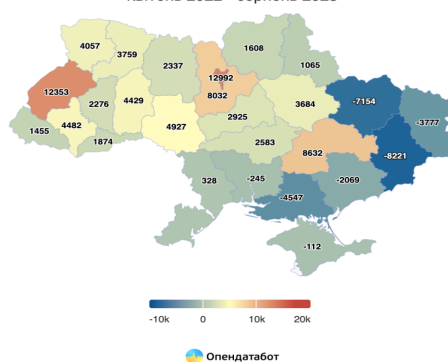
ССО – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, передбачених податковим законодавством України, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах визначених ПКУ, з одночасним спрощенням обліку та звітності (п. 291.2 ст.291 ПКУ). Ця система оподаткування є особливо актуальною для малого бізнесу, та дозволяє йому зменшити податкове навантаження. Підтвердженням доцільності обрання та подальшого застосування такої системи є зростання кількості фізичних осіб – підприємців (далі – ФОП) протягом останніх двох років (див. рис. 3).

*Рисунок 3*

### Статистична інформація щодо зростання кількості ФОП

#### Як змінилась кількість фопів в регіонах

квітень 2022 - серпень 2023



Джерело: <https://opendatobot.ua/analytics/foponomics-2023>

Застосування такої системи, передбачає сплату єдиного податку сутність, якого являє собою фактично заміну податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб та податку на додану вартість. Єдиний податок має спрощений механізм нарахування, що дозволяє його платникам зменшити витрати на ведення обліку та подання звітності (Бетлій, Бураковський, Кравчук, 2015, с. 9). Єдиний податок сплачується до місцевого бюджету.

Проте ця система, також зазнала значних змін в умовах воєнного стану. Законом України від 15.03.2022 р. №2120-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» внесені зміни до ПКУ.

Так, згідно з підпунктом 9.8 пункту 9 підрозділу 8 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ для обрання або переходу на спрощену систему з особливостями оподаткування, суб'єкт господарювання подає до контролюючого органу заяву. Суб'єкт господарювання вважається платником єдиного податку третьої групи з особливостями оподаткування з наступного робочого дня після подання заяви – у разі подання заяви починаючи з 1 квітня 2022 року. Зареєстровані суб'єкти господарювання (новостворені), які протягом 10 днів з дня державної реєстрації подали заяву про обрання спрощеної системи оподаткування з урахуванням особливостей оподаткування, встановлених цим пунктом, вважаються платниками єдиного податку третьої групи з дня їх державної реєстрації.

Після припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України платники єдиного податку третьої групи, які на день припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України використовували особливості оподаткування, з першого дня місяця, наступного за місяцем припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, втрачають право на використання особливостей оподаткування, і автоматично вважаються такими, що застосовують систему оподаткування, на якій такі платники податку перебували до обрання особливостей оподаткування, передбачених пунктом 9 підрозділу 8 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ.

Законом України від 30 червня 2023 року № 3219-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» (далі - Закон № 3219) визначено, що платник податку має право самостійно (шляхом подання заяви) відмовитись від використання особливостей оподаткування, передбачених п. 9 підрозділу 8 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, з першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому прийнято таке рішення. У такому разі платник податків вважається таким, що застосовує систему оподаткування, на якій він перебував до обрання особливостей оподаткування, крім випадку, якщо у заяві про відмову від використання особливостей оподаткування, платник податку зазначив про перехід на сплату інших податків і зборів.

Згідно з абзацом 2 підпункту 298.6 пункту 298 ПКУ в разі зміни ставки єдиного податку заява подається платником єдиного податку третьої групи не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку календарного кварталу, в якому буде застосовуватися така ставка.

Новостворені суб'єкти господарювання, які з дати державної реєстрації обрали спрощену систему з особливостями оподаткування (єдиний податок третьої групи зі ставкою 2 відсотки) можуть перейти з 01.07.2023 на застосування ставки єдиного податку у розмірі 5 відсотків за умови подання не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку III кварталу 2023 року заяви про зміну ставки єдиного податку.

Відповідно до підпункту 298.1.4 пункту 298.1 статті 298 ПКУ суб'єкт господарювання, який є платником інших податків і зборів відповідно, може прийняти рішення про перехід на спрощену систему оподаткування шляхом подання заяви до контролюючого органу не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу. Такий суб'єкт господарювання може здійснити перехід на спрощену систему оподаткування один раз протягом календарного року.

Суб'єкти господарювання, які до обрання спрощеної системи з особливостями оподаткування були платниками податку на прибуток та мають на меті після скасування особливостей оподаткування залишитися платниками єдиного податку третьої групи зі ставкою 3 або 5 відсотків мають право подати до контролюючого органу дві заяви про застосування

спрощеної системи оподаткування (Пресслужба Державної податкової служби України).

Підсумовуючи проаналізований вище матеріал (із урахуванням, положень Розділу 14 ПКУ), можемо виділити такі переваги ССО:

- зменшення податкового навантаження;
- зменшення видатків дотримання: вивільнення ресурсів для розвитку;
- спрощення процедур звітності: зменшення ризику корупції (Бетлій, Бураковський, Кравчук, 2015, с. 8).
- На противагу, зазначених переваг, ССО має ряд недоліків, які об'єктивовані у вигляді обмежень:
- види діяльності, якими заборонено займатись;
- ліміт обсягу доходу;
- кількість найманих працівників.

Важливою зміною в умовах воєнного стану, яка дозволила підтримати представників малого бізнесу в Україні було надане платникам єдиного податку першої та другої груп право не сплачувати єдиний податок у період з 1 квітня 2022 року до припинення або скасування воєнного стану на території України за власним бажанням може бути використане платниками єдиного податку за весь період або використане частково (п. 9 підрозділу 8 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ).

## **2. Військовий збір**

Особливої уваги заслуговує військовий збір. Рішення про впровадження військового збору було прийняте Верховною Радою України ще у 2014 р. – 31 липня прийнято закон № 1621-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України», яким впроваджено обов'язкову сплату громадянами України військового збору. Планувалось, що його необхідно буде сплачувати лише до 1 січня 2015 року. Однак, 28 грудня цього року прийнято інший закон – «Про внесення змін до Податкового кодексу

України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», який набрав чинності з 01.01.2015. Згідно з ними військовий збір впроваджувався на необмежений час, а точніше до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України. Однак сьогодні важко спрогнозувати, коли саме може бути прийняте таке рішення.

Впровадження військового збору було зумовлено необхідністю реформування Збройних Сил України, адже саме у 2014 році Україна вперше зіткнулась із протиправною збройною агресією РФ. Цього року анексовано частину територій України – Автономну Республіку Крим, частину Донецької та Луганської областей. Українська армія змогла зупинити подальше просування російських військ, однак постала гостра потреба покращити її фінансування.

Військовий збір має низку особливостей, порівняно з іншими податками та зборами:

- тимчасовий характер;
- цільове призначення;
- особливий об'єкт оподаткування;
- фіксована ставка.

Оскільки про тимчасовий характер і цільове призначення вже згадувалось, то розглянемо об'єкт і ставку оподаткування.

Згідно з п. 163.1 ст. 163 ПКУ об'єктом оподаткування резидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
- іноземні доходи - доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його

походження в Україні;

- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Ставка військового збору становить 1,5 відсотка від об'єкта оподаткування.

Впровадження воєнного стану в Україні вплинуло і на військовий збір. У період його дії не підлягають оподаткуванню військовим збором доходи у вигляді грошового забезпечення працівників правоохоронних органів, військовослужбовців та працівників Збройних Сил України, Національної гвардії України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Державної прикордонної служби України, осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців, працівників Міністерства внутрішніх справ України, Управління державної охорони України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань та інших осіб на період їх безпосередньої участі в здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації (пп.1.7, п.16 підрозділу 10, розділу XX ПКУ).

### **3. Зміни в порядку контролю за дотриманням вимог податкового законодавства**

#### **3.1. Способи податкового контролю та види податкових перевірок**

Окрім змін в процедурі адміністрування податків і зборів реформування податкового законодавства торкнулось і податкового контролю.

Податковий контроль визначається як система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою перевірки правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за



дотриманням якого покладено на контролюючі органи (Лега, 2019, с. 90). Згідно із ст.62 ПКУ способами здійснення податкового контролю є:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірки та звірки;
- моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків.

Враховую складне становище, у якому опинились в наслідок війни українські суб'єкти господарювання, прийнято рішення щодо обмеження податкових перевірок, які з одного боку є найдієвішим способом отримання інформації про виконання платником своїх обов'язків по обчисленню та сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів) (Лега, 2019, с. 91). З іншого боку, в умовах воєнного стану вони можуть бути фактором, що негативно впливає на діяльність суб'єктів господарювання.

Згідно зі статтею 75 ПКУ податкова перевірка буває трьох видів: камеральна, документальна та фактична. Крім того, документальна перевірка може бути плановою або позаплановою, а також виїзною або невиїзною ( див.табл.1).

Таблиця 1.

### Види податкових перевірок



Джерело: складено авторами на підставі ПКУ

Пунктом 76.1 ПКУ передбачено, що **камеральна перевірка** проводиться посадовими особами Державної податкової служби (далі - ДПС) без будь-якого спеціального рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) такого органу або направлення на її проведення. Камеральна перевірка проводиться у приміщенні ДПС виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях та даних системи електронного адміністрування податків.

**Документальною перевіркою** (п.75.1.1. ПКУ) вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства. Вона проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок, який оприлюднюється на офіційному веб-сайті ДПС, до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки. Рішення керівника ДПС, щодо проведення планової перевірки оформлюється наказом, копія якого разом з повідомленням про проведення перевірки вручається платнику податків за 10 календарних днів до її проведення (ст.77 ПКУ).

Документальна позапланова перевірка здійснюється лише за наявності перерахованих у ст.78 ПКУ підстав, наприклад:

- отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного, податкового законодавства тощо;
- платником податків не подано в установлений законом строк податкову декларацію, розрахунки, звітність для податкового контролю за трансфертним ціноутворенням;

- виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначено виявлену недостовірність даних та відповідну декларацію протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту та ін.

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу.

**Фактичною** вважається перевірка (п.75.1.3 ст.75 ПКУ), що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків, може проводитися на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції (п.80.2 ст.80 ПКУ).

Таким чином, контрольні повноваження ДПС досить широкі, що можна розглядати як один з факторів тиску на платників податків, який потребує обмеження в умовах воєнного стану. Разом з цим, повністю

відмовлятися від податкових перевірок не можна, адже від податкових надходжень значною мірою залежить формування державного та місцевого бюджетів, а відтак і забезпечення обороноздатності держави.

### **3.2. Обмеження податкових перевірок в умовах воєнного стану**

Одним з ключових питань, яке постало перед українською державою, було врегулювання податкових перевірок таким чином, щоб обмежити втручання ДПС там де це можливо і водночас надати їй більше можливостей щодо контролю у тих сферах, де є така необхідність.

Так, відповідно до пункту 69.27 статті 69 ПКУ на період до припинення або скасування воєнного стану в Україні, на податкові органи покладено обов'язок щодо здійснення державного контролю та спостереження у сфері ціноутворення. У зв'язку з цим, що пунктом 69.27 статті 69 ПКУ було розширено підстави проведення визначених ПКУ фактичних податкових перевірок. Передбачено, що фактична перевірка (відтепер і до завершення воєнного стану) також проводитиметься додатково у разі:

- отримання у встановленому законодавством порядку від державних органів або органів місцевого самоврядування інформації, що свідчить про можливі порушення платником податків законодавства про ціни й ціноутворення;
- отримання письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку формування, встановлення та застосування державних регульованих цін.

Під час проведення фактичних перевірок у виявленні порушень посадові особи мають право складати протоколи на фізичних, юридичних або ж посадових осіб.

06 грудня 2023 року Президентом України був підписаний Закон України № 3453-IX від 9 листопада 2023 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування

мораторію на проведення податкових перевірок». Згідно цього нормативно - правового акту, умовою для документальних та фактичних перевірок під час дії воєнного часу є наявність безпечних умов, а саме безпечного: доступу, допуску до територій, приміщень та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування, або використовуються для отримання доходів (прибутку), або пов'язані з іншими об'єктами оподаткування таких платників податків; доступу, допуску до документів, довідок про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та до іншої інформації, пов'язаної з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про дотримання вимог законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи, а також до фінансової і статистичної звітності у порядку та на підставах, визначених законом; проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки.

З 1 грудня 2023 року діє мораторій на проведення:

- документальних перевірок платників єдиного податку першої та другої груп (крім перевірок, пов'язаних з припиненням підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця, та/або таких, що проводяться на звернення платника податків) – до 1 грудня 2024 року;
- документальних перевірок платників податків, податкова адреса яких станом на дату початку тимчасової окупації є тимчасово окуповані рф території України, - до останнього числа місяця, в якому була завершена тимчасова окупація відповідних територій, а в разі зміни платником податків місцезнаходження на іншу територію України - до дати проведення державної реєстрації зміни місцезнаходження;
- документальних перевірок платників податків, податкова адреса яких станом на дату початку бойових дій є територія, на якій ведуться активні бойові дії, - до останнього числа місяця, в якому було завершено бойові дії на відповідній території, а в разі зміни

платником податків місцезнаходження на іншу територію України - до дати проведення державної реєстрації зміни місцезнаходження;

- документальних перевірок платників податків, податкова адреса яких станом на дату початку можливих бойових дій є територія можливих бойових дій, - до останнього числа місяця, в якому була припинена можливість бойових дій на відповідній території, а в разі зміни платником податків місцезнаходження на іншу територію України - до дати проведення державної реєстрації зміни місцезнаходження;
- фактичних перевірок за місцезнаходженням об'єктів оподаткування чи об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, які станом на дату початку тимчасової окупації були розташовані на тимчасово окупованих рф територіях України, - до дати завершення тимчасової окупації відповідних територій;
- фактичних перевірок за місцезнаходженням об'єктів оподаткування чи об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, які станом на дату початку активних бойових дій були розташовані на територіях, на яких ведуться активні бойові дії, - до дати завершення бойових дій на відповідних територіях;
- фактичних перевірок за місцезнаходженням об'єктів оподаткування чи об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, які станом на дату початку можливих бойових дій були розташовані на територіях можливих бойових дій (крім перевірок платників податків, які здійснюють діяльність у сфері виробництва та/або реалізації підакцизної продукції, організації та проведення азартних ігор в Україні (гральний бізнес), купівлі/продажу іноземної валюти, суб'єктів, які провадять господарську діяльність без державної реєстрації як суб'єкта господарювання) - до дати завершення можливих бойових дій на відповідних територіях.

Винятком для документальних перевірок, на які діє мораторій є її проведення на звернення платника податків; за умови отримання податкової інформації, що свідчить про порушення платником податків вимог валютного законодавства в частині дотримання граничних строків надходження товарів за імпортними операціями та/або валютної виручки

за експортними операціями та інших випадків передбачених чинним законодавством.

Крім того, з 1 грудня 2023 року по 31 грудня 2024 року встановлено вичерпний перелік суб'єктів оподаткування, які можуть бути включені до плану-графіку на 2023, 2024 роки. Це, в свою чергу, допомагає обмежити вплив контролюючих органів на суб'єктів господарювання, забезпечує стабільність та правову визначеність у сфері податкового контролю.

### **Висновок**

Як бачимо з викладеного, війна росії проти України негативно вплинула на економіку держави та зумовила потребу проведення низки податкових реформ. Наповнення державного бюджету та до статній рівень фінансової підтримки армії неможливе без діючої ринкової економіки, а це означає потребу змін в оподаткуванні як суб'єктів господарюванням, так і громадян в умовах особливого правового режиму воєнного стану. Впроваджені протягом останніх років реформи торкнулись як загальної, так і спрощеної системи оподаткування. Їх основною метою було зменшення податкового тиску на суб'єктів господарювання, зокрема за допомогою податкових пільг, зниження податкових ставок та обмеження податкового контролю.

Важливими кроками для підтримки економіки та фінансування армії стали, зокрема, наступні зміни податкового законодавства :

- у звільнення від оподаткування ПДВ (а відповідно суттєве здешевлення) операцій з ввезення та постачання в Україну окремих товарів, які необхідні для забезпечення національної безпеки і оборони;
- звільнення від оподаткування акцизним податком окремих підакцизних товарів;
- право не сплачувати єдиний податок надане платникам єдиного податку першої та другої груп;
- запровадження мораторію на проведення окремих видів податкових перевірок.

Таким чином, держава забезпечила потенційну можливість для збереження та стабілізації економіки в Україні, в умовах воєнного стану. Разом з цим, хочемо зауважити, що політична та економічна ситуація постійно змінюється, а це означає, що податкове законодавство ще нерозазнає змін .



**Список використаної літератури**

- Бетлій О., Бураковський І., Кравчук К. (2015) СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ: ОЦІНКА В КОНТЕКСТІ СУЧАСНИХ РЕАЛІЙ., Київ, с.1-36. URL: [http://www.ier.com.ua/files/publications/Books/SSO\\_IER.pdf](http://www.ier.com.ua/files/publications/Books/SSO_IER.pdf)
- Буроменський М.В., Монаєнко А. О., Атаманчук Н. І., (2022) ГАРМОНІЗАЦІЯ УКРАЇНСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА ПРО АКЦИЗНЕ ОПОДАТКУВАННЯ АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ З ПРАВОМ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ. *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*, Vol. 29, No. 1, с. 127-138. URL:<http://visnyk.kh.ua/uk/article/garmonizatsiya-ukrayinskogo-zakonodavstva-pro-aktsizne-opodatkovannya-alkogolnikh-napoyiv-z-pravom-yevropeyskogo-soyuzu>
- Головне управління ДПС у Дніпропетровській області: Воєнний стан: справляння податку на додану вартість. [Електронний ресурс]: URL:<https://dp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/580308.html#:~:text=На%20період%20дії%20правового%20режиму,митній%20території%20України%20>
- Державна податкова служба : офіційний портал. [Електронний ресурс]: URL:<https://tr.tax.gov.ua/media-ark/local-news/print-581820.html>
- Єфименко Т. І., (2015) Удосконалення управління державними фінансами та реформування податкової системи України. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 446 с.
- Лега О.В., (2019) ПОДАТКОВА ПЕРЕВІРКА ЯК ФОРМА РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ. УДК 336.225.673., с. 90-94. URL:<http://visnyk.kh.ua/uk/article/garmonizatsiya-ukrayinskogo-zakonodavstva-pro-aktsizne-opodatkovannya-alkogolnikh-napoyiv-z-pravom-yevropeyskogo-soyuzu>

Маршук Л. М., Пасічник Д.В.,(2022) Проблеми системи оподаткування підприємства в умовах воєнного стану. «Економіка та суспільство», №44, с. 1-6  
URL:<https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1872/18042>

Пресслужба Державної податкової служби України. [Електронний ресурс]:  
URL:[https://tax.gov.ua/mediatsentr/novini/683579.html?fbclid=IwAR3buNm0XJnRysXOppSqU5PoL-LpYRH5CWxVyboS4ebuGVk5\\_IT5Vq9-1w4](https://tax.gov.ua/mediatsentr/novini/683579.html?fbclid=IwAR3buNm0XJnRysXOppSqU5PoL-LpYRH5CWxVyboS4ebuGVk5_IT5Vq9-1w4)

Хомутенко В. П., Луценко І. С., Хомутенко А. В., Волкова. О. Г., (2014) Оподаткування суб'єктів господарювання: навч. посіб.; за заг. ред. В.П. Хомутенко. Одеса : «БМБ», 418 с. URL:  
[https://fpk.in.ua/images/biblioteka/3bac\\_finan/Opodatkovannya-subyektiv-hospodaryuvannya.pdf](https://fpk.in.ua/images/biblioteka/3bac_finan/Opodatkovannya-subyektiv-hospodaryuvannya.pdf)

Шульга А., (2006) Система оподаткування та її вплив на фінансово-господарську діяльність підприємств. УДК 336.221.264., с. 268-271.  
URL: <http://eadnurt.diit.edu.ua/bitstream/123456789/2507/1/58.pdf>