

**Саленков А. В.**

кандидат юридичних наук

## ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ПРЕФЕРЕНЦІЙ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

*У статті досліджуються особливості застосування податкових пільг в умовах дії правового режиму воєнного стану. Автором зосереджується увага на факультативності податкових пільг при встановленні податкових платежів, що обумовлюється відсутністю обов'язку у законодавця визначати вказаний елемент податку чи збору при встановленні податкового платежу. Сформульовано призначення податкових пільг, а саме: а) підтримка осіб, які об'єктивно потребують державної допомоги за визначених законом обставин; б) стимулювання процесів, в яких зацікавлена держава (активізація підприємницької спроможності у відповідних напрямках або економія ресурсів; в) узгодження режимів справляння податків та зборів на національному та міжнародному рівні; г) застосування податкових преференцій має бути ознакою та засобом регіонального вирівнювання (забезпечення фінансової підтримки та спроможності регіонів, які знаходяться в зоні бойових дій або перебували в окупації).*

*Особлива увага в роботі приділяється дослідженню надання податкових звільнень при справлянні плати за землю в умовах воєнного стану. Автором акцентується увага на виникненні низки податкових спорів, адже, до прикладу, особа користуючись на праві оренди земельними ділянками, розраховує на отримання пільгового режиму з огляду на розташування земельної ділянки в зоні активних бойових дій чи під тимчасовою окупацією. Проте, непоодинокими є випадки відмови військових адміністрацій у наданні пільг, які стали предметом дослідження в науковій роботі. Так, автором підкреслюється, що підставою надання платнику пільг є звернення платника з заявою про потенційне забруднення земельної ділянки вибухонебезпечними предметами та перебування її на територіях активних бойових дій або в тимчасовій окупації рф. При цьому, заява платника не є автоматичною підставою надання пільг, адже обов'язковою умовою після подання заяви платником є обстеження такої ділянки операторами протимінної діяльності та визнання її придатною до користування. У випадку надання суб'єктом владних повноважень відмови в наданні пільг в основу такої відмови мають покладатись беззаперечні факти та підтвердження.*

*Автором акцентовано увагу, що у випадку надання пільг щодо сплати та нарахуванні плати за землю йдеться не про надання індивідуальної податкової пільги, а про процедурне забезпечення пільги, яке стосується певної категорії платників щодо окремої зобов'язаної особи.*

**Ключові слова:** преференції, податкова пільга, плата за землю, дискреція, індивідуалізація податкової пільги.

**Постановка проблеми.** Використання інструментів податкових преференцій законодавець відносить до необов'язкових при імперативному встановленні та закріпленні в законі конструкції податку. Так, відповідно до ст. 7 ПК України «Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування» (п. 7.2. ст. 7 ПК України) [1]. Тобто йдеться про можливість, а не обов'язок встановлення податкової пільги при запровадженні податку. Якщо основні елементи податкового механізму мають бути обов'язково визначені (п. 7.1. ст. 7 ПК України)

[1], то щодо встановлення податкової пільги такої вимоги немає.

«З одного боку, якщо виходити із загальної оподаткування..., то навряд чи пільги можна віднести до обов'язкових додаткових елементів, наявність їх з врахуванням цього може і має мати факультативний характер. З іншого боку, фактично жоден податковий механізм не обходиться без звільнень і практично в будь-якому законодавчому акті, який закріплює механізм того чи іншого податку, містяться норми, які передбачають податкові звільнення» [2, с. 276]. Дійсно, теоретично

можна розглядати всю сукупність податків, які взагалі не використовують будь-яких звільнень, незалежно від статусу та положення платника кожен має сплачувати податки в повному обсязі. Але це обумовить і наступну вимогу – гарантування державою зустрічного руху коштів в режимі субсидій, стимулюючих виплат із бюджету. Саме тому на наш погляд застосування пільг дозволяє заощадити на обслуговуванні руху коштів від сплати податків та зборів до бюджетів абсолютно від всіх платників та зустрічному русі із бюджетів до певних категорій платників, яким об'єктивно мають бути надані преференції (люди з інвалідністю, неповнолітні і т.д.).

Таким чином призначеннями податкової пільги є декілька. По-перше, це підтримка осіб, які об'єктивно потребують державної допомоги за визначених законом обставин. По-друге, призначеність податкових пільг також передбачає і стимулювання тих процесів, в яких зацікавлена держава. Це може бути пов'язано як з активізацією підприємницької спроможності у відповідних напрямках, так і з принциповою економією ресурсів. По-третє, за рахунок преференційних режимів формується і певне пристосування, узгодження режимів справляння податків та зборів на національному та міжнародному рівні. По-четверте, застосування податкових преференцій має бути ознакою та засобом регіонального вирівнювання. Особливо яскраво це відбувається саме в умовах воєнного стану при забезпеченні фінансової підтримки та спроможності регіонів, які знаходяться в зоні бойових дій або перебували в окупації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Особливості надання податкових пільг платникам податків знайшли відображення у низці доктринальних напрацювань. М.П. Кучерявенко [2], розмежовуючи елементи податку на обов'язкові та факультативні, визначає податкову пільгу в якості факультативного елементу податкового платежу. А. Барікова [4] присвятила науковій доробки теоретико-правовому аналізу змісту дискреції у правозастосуванні в фінансовому праві. Д. Мазуренко [5] та А. Марущак [6] досліджують дискрецію суб'єктів владних повноважень в податкових відносинах. Водночас, варто підкреслити, що проблематика реалізації податкових преференцій в умовах дії правового режиму воєнного стану потребує подальшого наукового пошуку.

**Постановка завдання.** Метою статті є комплексний теоретико-правовий аналіз особливостей реалізації податкових преференцій в умовах воєнного стану.

**Виклад основного матеріалу.** Застосування податкових пільг спрямоване на стимулювання певних видів діяльності, активності зобов'язаних осіб або полегшення можливостей справляння податків чи функціонування в цілому. На сьогодні застосування податкових пільг відрізняється низкою особливостей в порівнянні зі звичайними умовами реалізації податкових преференцій до 2022 року. До таких особливостей можна віднести декілька. По-перше, більше деталізація узагальненого підходу при застосуванні податкових пільг, в основі чого лежить виділення певної категорії платників, широкого кола зобов'язаних осіб. В сучасних умовах йдеться про більш складну деталізацію широкої категорії зобов'язаних осіб (виділення платників, які перебувають в небезпечних умовах, сірій зоні і т.д.). По-друге, визначення особливих рис територій, майна щодо яких застосовується пільги. По-третє, певне розширення кола суб'єктів, які приймають безпосередню участь в процедурах надання податкових пільг (наприклад військова адміністрація).

В цих умовах виникає низка проблемних та суперечливих обставин, які суттєво впливають на застосування пільг. Показовим в цьому сенсі є ситуація з наданням податкових звільнень при справлянні плати за землю. Це обумовило змістовні спірні відносини, що призвело до низки спорів як за участі звичайних платників податків, так і платників які перебувають на спрощеній системі оподаткування. Непоодинокі випадки коли особа, яка користується на праві оренди земельними ділянками, розраховує на отримання пільгового режиму. Особливості цьому додає те, що земельні ділянки розташовані на території, де тривалий час велись активні бойові дії та яка перебувала в тимчасовій окупації. Наслідками цього може бути забруднення таких ділянок вибухонебезпечними предметами. Це і обумовлює звернення таких платників із заявою про надання пільг із сплати єдиного податку. Непоодинокі випадки, коли військова адміністрація відмовляє щодо надання такого звільнення. Саме тому доволі слушною є позиція Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду [3].

В основі вирішення спору про надання пільг зі сплати єдиного податку в цих умовах знаходиться та обставина, що повноваження суб'єкта, який надає право на застосування пільги – є дискреційним. При цьому важливою обставиною є умова безальтернативного надання податкових пільг за умови подання позивачем відповідної заяви про потенційне забруднення земельної ділянки вибу-

хонебезпечними предметами та перебування її на територіях активних бойових дій або в тимчасовій окупації рф. Важливою умовою при цьому є обстеження такої ділянки операторами протимінної діяльності після деокупації та визнання її придатною до користування (п. 292-1.1 ст. 292-1 ПК України) [1].

В цих умовах важливо враховувати те що внаслідок реального або потенційного засмічення земельних ділянок вибухонебезпечними предметами платник не використовує такі ділянки в господарській діяльності, не отримує прибутку від їх використання. Саме тому суб'єкт владних повноважень в цих умовах, отримавши від платника заяву щодо потенційного забруднення вибухонебезпечними предметами земельної ділянки, повинен перевірити її приналежність до території, де велись активні бойові дії, перебування такої ділянки у тимчасовій окупації та підсумки обстеження її операторами протимінної діяльності. Саме на підставі цього і має бути прийнято рішення про надання пільг з місцевих податків та зборів та винесено відповідне розпорядження. Хотілося б підкреслити, що йдеться безальтернативний обов'язок суб'єкта владних повноважень прийняти таке рішення. Звісно, таке рішення не означає автоматичного надання податкової пільги, але в разі відмови, в основу мають бути покладені беззаперечні факти та підтвердження. При розв'язанні подібного податкового спору акцент робиться на те що в основі позовних вимог знаходиться не вимога прийняти рішення про надання податкових пільг безпосередньо судом замість суб'єкта владних повноважень, рішення щодо зобов'язання останнього прийняти таке рішення.

Відповідно до п. 30.1 ст. 30 ПК України податковою пільгою є передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав. Надання податкової пільги окрім деталізації статусу платника об'єктивно пов'язується і з характером, режимом об'єкту оподаткування. Для платників єдиного податку 4 групи таким об'єктом є площа сільськогосподарських угідь та земель водного фонду, що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надано йому у користування, у тому числі на умовах оренди (п. 292-1.1 ст. 292-1 ПК України) [1]. Виходячи із характеру режиму об'єкта оподаткування треба мати на увазі, що площа земельних ділянок, що перебувають у консервації, забруднені або непридатні для

використання у зв'язку з потенційною загрозою їх забруднення вибухонебезпечними предметами не є об'єктом оподаткування для таких платників. Фактично на підставі цього податкове звільнення виникає або на весь період консервації, або на період, коли земельні ділянки були визнані потенційно забрудненими вибухонебезпечними предметами. Цей період починається з першого числа місяця, на який припадає дата початку обстеження земельної ділянки та завершується останнім числом місяця в якому такі земельні ділянки визнані операторами протимінної діяльності придатними для використання.

Не можна не звернути увагу на певне протиріччя в цих умовах. Однією із основних принципів пільгового оподаткування є надання звільнень певним категоріям платників. Не дозволяється сільським, селищним, міським радам встановлювати індивідуальні податкові ставки місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців і фізичних осіб, або звільняти їх від сплати таких податків та зборів (п.п. 12.3.7. п. 12.3 ст. 12 ПК України) [1]. В той же час надання податкового звільнення особам, які використовують подібні ділянки, якраз і виражає певну індивідуалізацію преференцій. Саме тому важливо мати на увазі, що в цьому випадку йдеться не про надання індивідуальної податкової пільги, а процедурне забезпечення пільги, яка стосується певної категорії платників щодо окремої зобов'язаної особи. «Така «пільга» не стосується ні групи платників податків, ні характеристик об'єкта оподаткування. Окрім цього, встановлення такої «пільги» не є нормативним актом, оскільки не містить правила поведінки (норми права), а є актом індивідуальної дії» [3].

Індивідуалізація податкової пільги виключається податковим законодавством. Певне суб'єктивне, індивідуальне обарвлення вона набуває при деталізації особливостей правового статусу зобов'язаної особи та специфіці режиму об'єкта оподаткування. Саме врахування конкретної характеристики об'єкта оподаткування впливає на податковий обов'язок та особливості його виконання при застосуванні конструкції дискреції. А.А. Барікова природу дискреції в подібних випадках розглядає «... як фінансово-правовий процес вільного вибору можливого варіанта найбільш ефективного та оптимального рішення у справі в межах механізму правового регулювання» [4, с. 20]. При цьому вона пов'язує характер та межі реалізації дискреційних повноважень, як таких, що надають відповідний ступінь

свободи при прийнятті рішення, тобто, у межах, які визначені законом, коли суб'єкт має можливість самостійно (на власний розсуд) обирати один з кількох варіантів рішення. Погоджуючись в цілому з такою оцінкою характеру дискреції, хотілося б зробити декілька уточнень. По-перше, коли йдеться про вільний вибір можливого варіанту реалізації повноваження, треба чітко розуміти відповідні обмежувальні кордони: а) такий варіант має бути чітко закріплений законом; б) він має відображати характер правового статусу владного суб'єкта та не виходити за його межі; в) не завжди пов'язані із відображенням відповідного ступеню свободи, а навпаки може мати обмежувальний характер.

Трохи нижче вона акцентує увагу на тому, що «...під дискрецією в правозастосуванні у фінансовому праві необхідно розуміти нормативно встановлену, з урахуванням можливостей, закріплених юридичною нормою, свободу діяти на свій розсуд, під час прийняття найбільш відповідного, оптимального й обґрунтованого рішення згідно з психологічною концепцією здорового глузду та об'єктивними обставинами» [4, с. 20]. Дійсно в даному випадку може йтися про «свободу діяти на свій розсуд», враховуючи те, що свобода має обмежений характер. Фактично йдеться про свободу вибору серед декількох варіантів, які мають: а) бути закріплені законом; б) стосуватися виключно тих відносин, щодо яких може бути реалізоване владне повноваження. Подібна характеристика дискреції автором вимагає і деякого уточнення, бо пов'язується з реалізацією повноваження «під час прийняття найбільш відповідного, оптимального й обґрунтованого рішення згідно з психологічною концепцією здорового глузду та об'єктивними обставинами». Виникає питання стосовно того, як рішення щодо реалізації дискреційного повноваження владним суб'єктом мають прийматися згідно з психологічною концепцією здорового глузду. Було б зрозуміло якби ця умова стосувалася оцінки поведінки фізичної особи, але коли йдеться про орган, суб'єкта владних повноважень, подібний акцент застосувати складно.

«Як відомо, дискреція – це право суб'єкта, тому постає питання: як дискреційні повноваження можуть бути обов'язковими для контролюючого органу? ... В єдності прав та обов'язків і виражається специфіка такої категорії, як «повноваження». Публічна сфера припускає поєднання прав та обов'язків у формулу повноваження як правообов'язки, які не можна не реалізувати в публічних інтересах» [5, с. 197]. Погоджуючись

з тим, що в такому випадку дійсно доцільно розглядати дискреційне повноваження через конструкцію правообов'язку, хотілося б акцентувати увагу на тому, що, на наш погляд, співвідношення права та обов'язку набуває тут специфічної обарвленості. Дійсно дискреція надає суб'єкту владних повноважень право обрати один із запропонованих законодавцем варіантів поведінки. З іншого боку, метою функціонування такого державного органу є найефективніша реалізація власного призначення, тобто це і є обов'язок такого органу перед суб'єктом, що його створив (державою або територіальною громадою). Саме в цьому сенсі треба погодитись з проявом волі такого суб'єкта. «Під дискреційними повноваженнями розуміють повноваження, які надають адміністративному органу певний ступінь свободи під час прийняття рішення. Тобто надають змогу органу вибрати одне рішення, що буде найбільш прийнятним серед декількох наявних» [6, с. 69].

Зрозуміло, що в контексті реалізації дискреційних повноважень владного суб'єкта якраз і можна оцінювати встановлення преференційних режимів при оподаткуванні за особливих умов. Надання податкового звільнення через реалізацію повноваження військової адміністрації обумовлює умовну, обмежену дискрецію суб'єкта владних повноважень. Він постає перед вибором: а) задовольнити заяву платника за наявності законних підстав; б) надати обґрунтовану відмову щодо надання податкової пільги. За великим чином треба погодитись з Верховним Судом стосовно того, що фактично дискреційні повноваження суб'єкта владних повноважень в цьому випадку відсутні. «... Адміністративний орган має можливість самостійно (на власний розсуд) вибрати один з кількох варіантів конкретного правомірного рішення. Водночас повноваження державних органів не є дискреційними, коли є лише один правомірний та законно обґрунтований варіант поведінки суб'єкта владних повноважень. Тобто, у разі настання визначених законодавством умов відповідач зобов'язаний вчинити конкретні дії і, якщо він їх не вчиняє, його можна зобов'язати до цього в судовому порядку» [3].

**Висновки.** Таким чином, правовий аналіз особливостей реалізації податкових преференцій в умовах дії правового режиму воєнного стану надав змогу сформулювати наступні висновки. Так, аналізуючи податкові пільги як елемент податкового механізму варто підкреслити, що вказаний елемент не є обов'язковим при встановленні законодавцем податкового платежу. Також,

надання пільг в умовах воєнного стану формує низку особливостей. Встановлено, що надання пільг з плати за землю в умовах воєнного стану породжує суперечності, наслідком чого є виникнення низки податкових спорів. Досліджуючи вказану проблематику сформувано висновок, що у випадку надання пільг з вищезазначеного податку йдеться не про надання індивідуальної пільги для платника, а таким чином виокремлюється категорія платників, об'єкт оподаткування яких є непридатним для використання у власній діяльності у зв'язку з наслідками проведення активних бойових дій чи перебування земельної ділянки під тимчасовою окупацією. Окрім цього,

визначено, що надання суб'єктом владних повноважень пільг є дискреційним повноваженням. При цьому, уповноважений на надання пільг суб'єкт владних повноважень у випадках проаналізованих в статті в межах власних дискреційних повноважень зобов'язаний або задовольнити заяву платника та надати пільгу при наявності законних підстав, або надати обґрунтовану відмову щодо надання податкової пільги. Варто підкреслити, що в такому випадку суб'єкт владних повноважень не має декількох варіантів вибору можливої поведінки, адже за наявності законних підстав є лише один правомірний та законно обґрунтований варіант поведінки.

### Список літератури:

1. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI : станом на 5 жовт. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 20.12.2025).
2. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. III : Учение о налоге. Харьков : Легас, 2005. 600 с.
3. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 7 травня 2025 року у справі №520/9626/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/127172087> (дата звернення: 20.12.2025).
4. Барікова А. А. Дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві : монографія. Київ : Інтерсервіс, 2023. 280 с. URL: <https://elar.nava.edu.ua/server/api/core/bitstreams/ac092ffa-783e-489f-973b-d5514869ee45/content> (дата звернення: 15.12.2025).
5. Мазуренко Д. Реалізація розсуду в податковому праві. *Юридичний вісник*. 2021. вип. 4. С. 192–200. URL: <https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/d9ea3eb5-7624-4315-a1c4-0de62beba695/content#page=192> (дата звернення: 15.12.2025).
6. Марущак А. Теоретичні особливості повноважень Державної фіскальної служби України. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2020. вип. 1. С. 68–72. URL: [http://www.jes.nuoua.od.ua/archive/1\\_2020/17.pdf](http://www.jes.nuoua.od.ua/archive/1_2020/17.pdf) (дата звернення: 15.12.2025).

### **Salienkov A.V. FEATURES OF TAX PREFERENCES UNDER MARTIAL LAW**

*The article examines the peculiarities of applying tax incentives under the legal regime of martial law. The author focuses on the optional nature of tax incentives when establishing tax payments, which is due to the absence of an obligation on the part of the legislator to determine the specified element of tax or fee when establishing a tax payment. The purpose of tax incentives is formulated as follows: a) support for persons who objectively need state assistance in circumstances specified by law; b) stimulation of processes in which the state is interested (activation of entrepreneurial capacity in relevant areas or resource savings); c) harmonisation of tax and fee collection regimes at the national and international levels; d) the application of tax preferences should be a sign and a means of regional equalisation (ensuring financial support and capacity for regions that are in a war zone or have been under occupation).*

*Particular attention is paid to the study of tax exemptions for land payments under martial law. The author emphasises the emergence of a number of tax disputes, since, for example, a person using land plots under a lease agreement expects to receive preferential treatment due to the location of the land plot in an active combat zone or under temporary occupation. However, there are frequent cases of military administrations refusing to grant concessions, which have become the subject of research in scientific work. Thus, the author emphasises that the basis for granting privileges to the payer is the payer's application regarding the potential contamination of the land plot with explosive objects and its location in areas of active combat operations or under temporary occupation by the Russian Federation. At the same time, the taxpayer's application is not an automatic basis for granting benefits, since a mandatory condition after the taxpayer submits the application is for the land plot to be inspected by mine clearance operators and recognised as suitable for use. If the authority refuses to grant benefits, such refusal must be based on indisputable facts and evidence.*

*The author emphasises that in the case of granting privileges regarding the payment and accrual of land tax, this does not refer to the granting of individual tax privileges, but rather to the procedural provision of privileges that apply to a specific category of taxpayers in relation to a specific liable person.*

**Key words:** *preferences, tax incentives, land tax, discretion, individualisation of tax incentives.*

Дата першого надходження статті до видання: 07.12.2025

Дата прийняття статті до друку після рецензування: 26.12.2025

Дата публікації (оприлюднення) статті: 30.12.2025