

DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-62-3-90>  
УДК 347.73:336.02

**Д. В. АКСЬОНОВ**

аспірант кафедри фінансового права,  
Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого,  
Україна, м. Харків  
e-mail: [d.v.aksonov@nlu.edu.ua](mailto:d.v.aksonov@nlu.edu.ua)  
ORCID iD: <https://orcid.org/0009-0007-2546-3983>



## **ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ В УМОВАХ ОСОБЛИВОГО ПРАВОВОГО ПЕРІОДУ<sup>1</sup>**

У статті досліджено поняття податкових пільг, їхні ознаки та співвідношення з іншими правовими категоріями. Проаналізовано наукові підходи до визначення сутності податкових пільг. Встановлено, що податкові пільги мають дуалістичний характер: з одного боку, виступають формою державної допомоги та податкового стимулювання, з іншого, – є винятком із загального режиму оподаткування. Особливу увагу приділено так званим «воєнним пільгам», запровадженим у період воєнного стану, які характеризуються непослідовністю законодавчої практики та порушенням принципів верховенства права, юридичної визначеності, стабільності податкового законодавства.

У статті використано формально-юридичний, логіко-юридичний, описовий, порівняльний, структурний і функціональний методи дослідження. Зроблено висновок про перспективність вивчення особливостей установлення та застосування податкових пільг у післявоєнному відновленні економіки України.

**Ключові слова:** платники податків, принципи податкового законодавства, єдиний податок, податок на додану вартість, оподаткування, податкова система, фіскальні стимули, правове регулювання.

**Постановка проблеми.** Традиційно податкові пільги визначаються науковцями як факультативний елемент податку або збору, тобто вони не є обов'язковими для визначення під час встановлення певного податку або збору. Відомо, що зазначене правове явище є предметом не тільки наукових

---

<sup>1</sup> © Аксьонов Д. В., 2025. Стаття публікується на умовах ліцензії Creative Commons – Attribution 4.0 International (CC BY 4.0).

Статтю розміщено на сайті збірника: <http://econtlaw.nlu.edu.ua>.

дискусій, а й публіцистичних, а також дискусій правників-практиків (адвокатів, прокурорів, суддів, посадових осіб податкових органів, юристів, посадових / виборних осіб органів влади тощо), у тому числі бухгалтерів та, звісно, платників податків. Убачається, що така всебічна увага до цього явища, по-перше, зумовлена саме законною можливістю звільнитися від нарахування та сплати податків; по-друге, його характером як форми державної допомоги, засобу податкових стимулів та преференцій; по-третє, впливом його на результат наповнення бюджетів відповідних рівнів; по-четверте, правовою природою та значенням; по-п'яте, своїм місцем у механізмі податку та правовому статусі платника податку; по-шосте, своєю процесуальною стороною (процедурою встановлення, застосування, принципами цих процедур) тощо.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Показово, що дослідженню різних сторін визначення правової природи податкових пільг приділяли увагу численні науковці, наприклад: М. П. Кучерявенко (M. P. Kucherjavenko), Вишемирський М. І. (Vysemyrskyj M. I.), Кобильник Д. А. (Kobylnik D. A.), О. О. Дмитрик (O. O. Dmytryk), К. О. Токарева (K. O. Tokareva), В. Піхоцький (V. Pihockyj), І. Є. Криницький (I. E. Krynyckyj), Г. В. Василевська (H. V. Vasylevska), А. В. Савінова (A. V. Savinova), Є. Ю. Шаптала (E. Y. Shaptala) та ін. При цьому актуальність різностороннього наукового пошуку в контексті податкових пільг не спадає й досі. Наприклад, І. О. Губарева та інші науковці акцентують увагу саме на трендовому аналізі вивчення указанного питання. Тим самим науковці шляхом хронологічного та предметного вивчення наукових статей у контексті податкових пільг довели актуальність цієї тематики, зокрема зацентрувавши, що кількість публікацій, присвячених податкам і податковим пільгам, у 2008–2020 рр. зростає [1, с. 407]. Цікаво, що вчені наголосили, що інтерес до податкових пільг серед користувачів мережі Інтернет посилюється під час кризи [1, с. 407].

В умовах повномасштабного вторгнення, окупації території, постійних обстрілів та руйнування, а також невпинного євроінтеграційного руху України неможливо не говорити про вже відчутну кризу, яка підсилена роками карантину та його наслідками. Тому логічним кроком у зв'язку із введенням воєнного стану на території України стало встановлення податкових пільг для платників податків (у тому числі мораторій на перевірки, звільнення від відповідальності тощо). Тож, установа пільг під час дії правового режиму воєнного стану є виваженим кроком парламенту нашої країни, але водночас назвати його всебічно обґрунтованим також доволі важко.

**Формулювання цілей.** Метою цієї роботи є характеристика податкових пільг, з'ясування їхніх сутності та ознак, зокрема тих, що встановлені в період дії воєнного стану. Для досягнення поставленої мети застосовано такі емпі-

ричні методи наукового пізнання, як описання та порівняння. Ці емпіричні методи покликані для досягнення цілей цієї роботи шляхом опису та порівняння думок науковців, у тому числі опису правового регулювання податкових пільг. Ураховуючи, що безпосереднім предметом так чи інакше будуть правові норми, зокрема норми Податкового кодексу України (далі – ПК України), то необхідними методами нашого наукового пізнання є формально-юридичний і логіко-юридичний методи. За допомогою їх буде досліджено правові норми, якими врегульовано податкові пільги, порядок їхніх встановлення й застосування тощо.

**Виклад основного матеріалу.** З метою визначення правової природи податкових пільг, визначення їхніх поняття й ознак варто звернутися, по-перше, до їхнього правового регулювання, передбаченого приписами ПК України, по-друге, до думок науковців.

*Щодо правового регулювання податкових пільг*

Для розуміння правової природи податкових пільг варто піддати аналізу статті 7, 4 та 30 ПК України. Так, поняття «податкова пільга» в ПК України визначається як передбачене податковим і митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку і збору, сплата ним податку і збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених п. 30.2 ст. 30 ПК України [6]. Аналіз пунктів 30.2–30.9 ст. 30 ПК України для більшої ілюстративності вбачається логічним навести на рисунку.

<i>Правове регулювання податкових пільг</i>	
<b>Підстави надання податкових пільг (особливості, що характеризують)</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) певну групу платників податків;</li> <li>2) вид діяльності платників податків;</li> <li>3) об'єкт оподаткування;</li> <li>4) характер, суспільне значення здійснюваних платниками податків витрат</li> </ol>
<b>Права платника податків щодо застосування податкових пільг</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) право на відмову від використання податкової пільги (крім податкових пільг з ПДВ);</li> <li>2) право на зупинення використання податкових пільг на один або декілька податкових періодів, якщо інше не передбачене ПК України;</li> <li>3) відсутність прав щодо не використаних податкових пільг (1) на перенесення їх на інші податкові періоди; (2) на зарахування їх у рахунок майбутніх платежів із податків і зборів; (3) на відшкодування їх із бюджету</li> </ol>

Кінець табл. 1

<b>Правове регулювання податкових пільг</b>	
<b>Обов'язки платника податків щодо застосування податкових пільг</b>	1) здійснювати облік не сплачених у зв'язку з отриманням податкових пільг сум податків та зборів
<b>Обов'язки контролюючого органу щодо застосування податкових пільг</b>	1) складати зведену інформацію про суми податкових пільг ЮО та ФОП; 2) визначати втрати доходів бюджету внаслідок надання податкових пільг; 3) здійснювати податковий контроль в контексті податкових пільг (надання, облік, цільове використання тощо)
<b>Порядок встановлення податкових пільг</b>	1) встановлюються виключно ПК України, рішеннями Верховної Ради АРК та органів місцевого самоврядування; 2) встановлюються з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції
<b>Форми надання податкових пільг</b>	1) податкове вирахування (знижка); 2) зменшення податкового зобов'язання; 3) встановлення зниженої ставки податку і збору; 4) звільнення від сплати податку і збору.

**Рисунок.**

*Джерело:* складене автором на основі ПК України [6].

Крім того, у п. 7.2 ст. 7 ПК України передбачено, що податкові пільги та порядок застосування їх *можуть* встановлюватися під час встановлення податку [7]. Це означає, що податкові пільги та порядок застосування їх не віднесено до обов'язкових елементів податку (п. 7.1 ст. 7 ПК України), тим самим підкреслено, що вони є факультативним елементом податку. Крім того, використання у змісті п. 7.2 ст. 7 ПК України тільки податку, без зазначення збору не виключає того, що податкові пільги можуть бути встановлені щодо збору. Указане аргументовано безпосередньо назвою ст. 7 ПК України – «Загальні засади встановлення податків і зборів» [7].

На наш погляд важливо позначити п. 7.3 ст. 7 ПК України, приписами якого встановлено вимоги у тому числі до податкових пільг та порядку їхнього застосування, а саме: 1) встановлення виключно ПК України; 2) зміна виключно законами України, що містять виключно положення щодо внесення змін до

ПК України [7]. При цьому, з урахуванням змісту принципу стабільності (який є однією із засад податкового законодавства), податкові пільги: 1) не можуть змінюватися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки; 2) не можуть змінюватися протягом бюджетного року; 3) під час встановлення або розширення вже наявних податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року (п. 4.5 ст. 4 ПК України) [6].

Тож системний аналіз вказаних статей ПК України дозволяє нам стверджувати: 1) податкові пільги разом із порядком їх застосування є факультативним елементом і податку, і збору; 2) податкові пільги встановлюються виключно ПК України, а зміни вносяться виключно законами України про внесення змін до ПК України з урахуванням вимог принципу стабільності.

#### *Щодо підходів до розуміння поняття податкової пільги*

Що стосується думок науковців, то, приміром, М. І. Вишемирський окреслює п'ять етапів становлення пільгового оподаткування, за якої останнє вважалось: 1) утиском прав особи, наслідком якого була втрата особою можливостей брати участь у громадському житті та управлінні публічними справами (перший етап); 2) ознакою владного, міцного становища особи в суспільстві (другий етап); 3) елементом справедливого оподаткування як результат застосування стимулювальної та регуляторної функцій податкових платежів; 4) частиною правового механізму податку, а також закономірним складником податково-правового статусу особи. Указаний етап є результатом поєднання підходів першого, другого та третього етапів становлення пільгового оподаткування, зокрема в поглядах на коло пільговиків (як незаможних, так і заможних верств населення), що має бути науково обґрунтованим з урахуванням уявлень про суспільну справедливість та про публічний інтерес; 5) закономірним складником податково-правового статусу особи шляхом оптимізації кола пільговиків, приділення уваги змісту та механізму функціонування податкових пільг усередині юридичної конструкції податку [2, с. 29–31]. Як вказує автор, наразі триває п'ятий – сучасний етап [2, с. 31, 69].

І. Є. Криницький податкові пільги визначає як передбачені податковим законодавством адресні та цільові послаблення, правомірна можливість визначеним категоріям зобов'язаних осіб використати особливі переваги (набути специфічного права, отримати звільнення від обов'язку чи отримати можливість виконати його в меншому обсязі) у сфері оподаткування [5, с. 371]. До того цей правник пише, що податкові пільги – це вид правових пільг; вони є дієвим інструментом досягнення компромісу між потребами конкретних індивідуумів, соціальних груп та суспільства в цілому; дають можливість поєднати публічні та приватні інтереси; це складний та багатоаспектний правовий

феномен (особливий податково-правий механізм); це виняток із загального режиму оподаткування; це компонент спеціального правового статусу особи; це засіб юридичної диференціації; це автономний інститут податкового права; це інструмент державної податкової політики; це складовий елемент правового механізму податкового платежу; це координаційний фактор, спрямований (1) на усунення перекосів у правовому регулюванні суспільних відносин, (2) на вирівнювання соціально-економічної структури суспільства; це ілюстрація до реалізації стимулювальної та регуляторної функцій податкового платежу; вони мають комплексний характер [5, с. 371–372].

При цьому комплексність податкових пільг як правового інституту розкривається через те, що (а) податкові пільги можуть стосуватися не тільки сплати (основного сутнісного податкового обов'язку) податку / збору, а й таких його видів, як облік, реєстрація та звітність; (б) податкові пільги можуть надаватися не тільки платникам податкових платежів, а й представнику платника податків, податковому агенту; (в) наявна різноманітність підстав застосування податкових пільг, наприклад належність платника податків до певної категорії, характеристика об'єкта тощо; (г) податкові пільги реалізуються не тільки через звільнення, а й через надання інших переваг / послаблень, наприклад зменшення обсягу конкретного податкового обов'язку [5, с. 372].

На наш погляд, наведена І. Є. Криницьким характеристика комплексності податкових пільг вбачається такою, що суперечить законодавчо встановленим ознакам. Йдеться передусім про те, що суб'єкт отримання пільги – це тільки платник, а от представник і податковий агент є особами, які діють від імені та в інтересах платника, – тим самим у межах його прав та обов'язків. Ця розбіжність також стосується самого обов'язку, до якого може бути застосовано пільгу.

І. О. Губарева та ін., досліджуючи податкові пільги в контексті трендовості їх вивчення, незважаючи на їхній факультативний характер, називає пільги одним із поширеніших механізмів сучасного податкового регулювання. Автори вказують, що податкові пільги мають вплив і на поведінку платників податків, і, як наслідок, на податкову політику в контексті (1) збільшення інвестицій і зайнятості; (2) підвищення темпів економічного зростання; (3) зменшення нерівності доходів і багатства; (4) заохочення екологічно відповідальної поведінки виробників і споживачів, енергоефективності та енергозбереження тощо [1, с. 400].

Аналіз наукових пошуків вказаних вчених показує різноманітність думок у контексті надання визначення поняттю «податкова пільга». Останнє визначають як звільнення від нарахування та сплати, як адресне цільове послаблення, як правову можливість скористатися перевагою, як структурний елемент

цілого (механізму податку або правового статусу), як результат досягнення балансу між інтересами тощо. Така диференційованість поглядів вказує на різницю призми, за допомогою якої розглядається досліджуване явище, що є цілком об'єктивним і прийнятним.

Водночас підкреслимо, що для всебічної характеристики правової природи податкових пільг важливим є аналіз таких характеристик у їхньому синергетичному зв'язку: обов'язковість установлення податкових пільг разом із порядком їхнього застосування (нерозривність їх); процесуальні вимоги до установлення податкових пільг та механізму їхнього застосування (поєднання алгоритмічної процедури з принципами такого); установлення, застосування та скасування податкових пільг та порядку їхнього застосування в умовах особливого (надзвичайного) правового режиму.

Ураховуючи останній аспект наукового пошуку, доцільно далі розглянути податкові пільги в контексті впливу їх як на економіку, так і на соціум, зокрема в умовах воєнного стану в Україні.

*Щодо податкових пільг під час дії правового режиму воєнного стану*

24.02.2022 було введено воєнний стан на території України Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 № 64/2022 [8], затвердженим Законом України «Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 № 2102-IX [12]. Уведення правового режиму воєнного стану є реакцією на повномасштабне вторгнення РФ на територію України. Указані події стали переломним моментом для правового регулювання всіх сфер суспільного життя, у тому числі оподаткування, та викликали необхідність оперативно реагувати всім органам державної влади, зокрема шляхом внесення змін до численних нормативно-правових актів.

Наведемо декілька прикладів. По-перше, було запроваджено пільги для платників єдиного податку (ПЄП). Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану» від 01.04.2022 № 2173-IX (далі – Закон № 2173-IX) було передбачено такі податкові пільги: 1) платникам єдиного податку першої і другої груп, а саме фізичним особам – підприємцям надано право не сплачувати єдиний податок, тобто їх звільнили від обов'язку з нарахування та сплати, а також обов'язку заповнення, подання декларації за час несплати; 2) встановлено зменшену ставку єдиного податку в розмірі 2% для платників третьої групи єдиного податку, що обрали та використовують особливості оподаткування у зв'язку з воєнним станом; 3) платників єдиного податку третьої групи, які використовують особливості оподаткування у зв'язку з воєнним станом, звільнили від обов'язку (1) на-

раховувати, (2) сплачувати і (3) подавати звітність щодо податку на додану вартість за операціями з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташовано на митній території України [11].

Позначимо, що згодом Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» від 30.06.2023 № 3219-IX (далі – Закон № 3219-IX) указані податкові пільги були скасовані [10].

По-друге, пільги для самозайнятих осіб. Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення оборонно-мобілізаційних питань під час проведення мобілізації» від 20.05.2014 № 1275-VII (ще до повномасштабного вторгнення та які діють наразі) було передбачено такі податкові пільги: для самозайнятих осіб (ФОП та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність), призваних на військову службу під час мобілізації або залучених до виконання обов'язків щодо мобілізації під час особливого періоду на весь період їх військової служби, звільнено: 1) від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на доходи фізичних осіб; 2) від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з ЄП [9].

По-третє, пільги для платників податку на додану вартість (далі – ПДВ). Тимчасово, на період проведення антитерористичної операції та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі збройної агресії рф, її стримування та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства, звільнено від оподаткування ПДВ такі операції з ввезення на митну територію України та постачання на митній території України: 1) спеціальних засобів індивідуального захисту; 2) лікарських засобів та медичних виробів; 3) товарів оборонного призначення; 4) тощо [6].

З огляду на вказане вбачається, що Верховна Рада України прагнула полегшити податкове навантаження на платників податків в надзвичайних умовах, але така державна підтримка не була тривалою, адже згодом було скасовано більшість наданих податкових пільг. На наше переконання, такий підхід яскраво ілюструє непослідовність законотворчості українського парламенту.

При аналізі наведених прикладів податкових пільг під час воєнного стану варто зосередити увагу на двох їхніх ознаках: 1) установлення в період дії воєнного, надзвичайного стану (часова ознака); 2) порушення вимог, передбачених ПК України стосовно порядку установлення податкових пільг (процедурна ознака). Перша часова ознака (введення та дія правового режиму воєнного стану) є наслідком збройної агресії сусідньої держави, тобто обставин, які прямо не залежали від дій національного парламенту. При цьому більшість установлених податкових пільг передбачено із формулюваннями:

«Тимчасово, на період ... запровадження воєнного стану», «тимчасово, з ... до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України», «Тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану в Україні». Із наведених формулювань виникає низка питань, зокрема: 1) питання зворотної дії в часі податкових законів; 2) дотримання процедури установаження податкових пільг. Що ж стосується введення податкових пільг в умовах дії правового режиму воєнного стану, то це законодавчо передбачена процедура, дотримання вимог якої є конституційним обов'язком національного парламенту та місцевих рад.

Тому вважаємо за доцільне зупинитися саме на розгляді другої ознаки – установаження податкових пільг в умовах воєнного стану, з урахуванням темпоральних аспектів. Останні якраз вказують на порушення процедури. Наприклад, Закон № 2173-ІХ набрав чинності із дня опублікування [11], а Закон № 3219-ІХ набрав чинності через місяць з дня його прийняття та через три дні з дня офіційного оприлюднення [10]. Наведені приклади є порушенням принципу верховенства права (ч. 1 ст. 8 Конституції України) [4]. Дію такого принципу на період дії воєнного та/або надзвичайного стану не було припинено чи скасовано.

Одними з елементів принципу верховенства права є законність та юридична (правова) визначеність [3, с. 28]. Законність передбачає вимогу як до фізичних осіб, так і до органів влади – неухильно дотримуватися приписів права [3, с. 28]. Наявність цього принципу в національному законодавстві відображено в ч. 2 ст. 19 Конституції України, де передбачено вимогу, спрямовану органам влади, діяти на підставі, у межах повноважень та у спосіб, передбачений Конституцією та законами України [4]. Юридична визначеність як елемент верховенства права, яким передбачено, зокрема, але не виключно, такі обов'язки держави: 1) робити текст нормативного акта легко доступним; 2) додержуватися приписів запроваджених нормативних актів; 3) застосовувати приписи запроваджених нормативних актів передбачено й послідовно [3, с. 29].

У зображеному контексті варто акцентувати на обов'язку держави додержуватися положень запроваджених нормативних актів. Означений обов'язок як частина юридичної визначеності міститься та є визначальним у змісті принципу стабільності податкового законодавства, передбаченого підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України [6]. До речі, його дію так само не припинено чи не скасовано під час дії воєнного стану.

Наведений принцип передбачає, що податкові пільги (1) не можуть змінюватися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки (підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК Укра-

їни); (2) не можуть змінюватися протягом бюджетного року (п. 7.3 ст. 7 ПК України); (3) під час встановлення або розширення вже наявних податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року (п. 4.5 ст. 4 ПК України) [6].

Важливо акцентувати, що перша норма (підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України) суперечить третій (п. 4.5 ст. 4 ПК України). Так, за першим положенням зміни до податкових пільг повинно бути внесено за пів року до початку нового бюджетного періоду, у якому заплановано дію таких змін. Своєю чергою за третім приписом податкові пільги вводяться та змінюються з наступного бюджетного періоду, а от часовий момент (темпоральна вимога) установа тобто прийняття рішення про введення нової або зміни податкової пільги, що вже існує, не визначено. При цьому вказана вище суперечність є складною в тому, що і припис підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України, і припис п. 4.5 ст. 4 ПК України стосуються податкових пільг. Указане підтверджується тим, що в першій нормі використано словосполучення «зміни до будь-яких елементів податків та зборів», а саме законодавець не вказав, що тільки зміни до обов'язкових елементів. Оскільки податкові пільги є елементом податку / збору, нехай і факультативним, то приписи підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України поширюються на такий інститут податкового права.

З огляду на вказане вбачається логічним вирішувати зазначену суперечність здійсненням саме системного тлумачення. Не випадково А. В. Савінова акцентує, що принцип установа податкових пільг – принцип стабільності складається з таких двох елементів: а) податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року; б) при встановленні або розширенні наявних податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року [13, с. 158–159]. На думку науковця, слово «змінюватися», вищезазначене в пункті «а» треба розуміти так: «1) всі елементи податкової пільги, встановлені станом на початок бюджетного року, не можуть змінюватись протягом такого року, тобто не можуть бути ні скасовані, ні доповнені; 2) призупинення дії пільги протягом поточного бюджетного року, на отримання якої розраховував платник, є зміною такого елемента пільги, як строк її дії, отже, протягом бюджетного року законодавець не має можливості призупинити дію пільги, тим самим поставивши платника у більш не вигідне податкове становище» [13, с. 158–159].

Сперечатися із слушністю наведеного немає потреби. Проте важливо акцентувати, що науковець, надаючи такий висновок, не бере до уваги зміст підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України (у якому визначено принцип стабільності). Таким чином, наведені приклади податкових пільг, встановлених / скасованих (змінених) під час дії воєнного стану, є прикладом порушення принципу ста-

більності та відповідно порушенням складових елементів верховенства права: законності та юридичної визначеності. Водночас А. В. Савінова слушно пише стосовно природи принципу стабільності та його дії протягом особливого правового режиму: «...у період воєнного стану не зупиняється дія принципу верховенства права..., а значить і не зупиняється дія принципу юридичної визначеності загалом, і дія принципу стабільності податкового законодавства, зокрема. У правовій державі саме режим воєнного стану впливає з режиму верховенства права і підпорядковується останньому» [13, с. 158].

Д. О. Гетьманцев та Ю. А. Коваль своєю чергою говорячи про роль, на їхню думку, трансформованого принципу стабільності при встановленні та скасуванні податкових пільг, порушили низку питань, зокрема: 1) зупинення дії принципів податкового законодавства в період дії воєнного стану; 2) зворотної дії податкового закону в часі; 3) дотримання принципу належного урядування; 4) тимчасовий характер податкових пільг та їхнє встановлення шляхом порушення приписів ПК України є достатньою підставою для передбачення платником податків їх можливого скасування так само шляхом порушення приписів ПК України; 5) тощо [1, с. 343–349].

Зокрема, щодо першого позначеного питання автори пропонують зміни до ст. 4 ПК України шляхом її розширення ще на один пункт: «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» [1, с. 347]. Така пропозиція викладена під егідою «для уникнення зловживань» [1, с. 347].

Оскільки принцип стабільності є безпосереднім продовженням принципу юридичної визначеності як елемента верховенства права в податковому праві, то скасування першого неможливе та не буде правомірним без скасування останнього. Тобто поки діє принцип верховенства права – діє принцип стабільності. Тим паче, скасування таких принципів не може бути аргументовано так: «...і держава, і платники податків перебувають по одній стороні барикад...», «...скасування раніше наданих податкових пільг є не свавіллям законодавця, а наслідком переосмислення ситуації, яка в умовах воєнного стану змінюється і вимагає оперативного реагування...» [1, с. 349].

Інакше кажучи, вимога оперативно реагувати шляхом зміни податкових пільг та/або іншого елемента податку чи збору під час воєнного стану не має під собою ні вимоги порушувати приписи податкового законодавства та Конституції України, ні обставини, що виправдовує такі порушення принципу верховенства права в контексті юридичної визначеності й законності.

Проте одним з аспектів юридичної визначеності є гнучкість такого елемента верховенства права [3, с. 30]. Остання полягає в тому, що потреба у правовій

визначеності не означає, що норми варто застосовувати без гнучкості, за відсутності якої неможливо врахувати імперативи гуманності (людинолюбства) й справедливості [3, с. 30]. Тобто, ураховуючи вказане, можна припустити, що введення податкових пільг в умовах війни є якраз тим виявом гнучкості з метою урахування гуманності та справедливості. Проте, як видається, така гнучкість має стосуватися саме факту встановлення податкових пільг під час особливого правового періоду, а не неналежної якості законодавчої техніки під час встановлення, подальшої зміни та правозастосування норм, якими запроваджено податкові пільги.

Отже, важливим є сам процес нормотворення під час встановлення податкових пільг. І якраз говорячи про зазначений процес, варто приєднатися до пропозиції А. В. Савінової та передбачити на рівні нормативно-правових актів принципи встановлення податкових пільг. Останні науковиця визначає так: «...змістовні й процедурні вимоги установчого характеру, спрямовані на впорядкування діяльності суб'єктів, уповноважених зазначені податкові преференції вводити, змінювати або ж скасовувати, систему яких складають відповідні загальні принципи права, що розкриваються через їх галузеворієнтований контекст, а також окремі принципи податкового права» [13, с. 157]. До таких принципів науковиця віднесла: 1) законність, 2) юридичну визначеність (її змістовний і процедурний аспекти), 3) розумність, 4) пропорційність, 5) фіскальну достатність, 6) рівність усіх платників перед законом, 7) недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, 8) соціальну справедливість, 9) економічність оподаткування, 10) нейтральність оподаткування, 11) стабільність (як процедурний аспект вияву принципу юридичної визначеності) [13 с. 157]. Ми погоджуємося з тим, що закріплення вказаних принципів на законодавчому рівні, їхнє подальше застосування є важливим для ефективнішого функціонування інституту податкових пільг надалі, зокрема в умовах післявоєнного відновлення економіки України.

**Висновки.** Податкові пільги є одночасно формою державної допомоги, формою податкового стимулювання, а також винятком із загального режиму оподаткування. Така їх різновекторність у змісті визначає їхню роль як інструмента фіскальної політики держави, спрямованого на регулювання різного роду соціальних і економічних відносин, і водночас – як певної правової гарантії реалізації принципу соціальної справедливості в оподаткуванні. Зважаючи на те, що податкові пільги є факультативним елементом податку, їхнє надання має розглядатися як виключення, що потребує чіткої правової аргументації та суворого дотримання процедур, передбачених ПКУ України.

Аналіз змін податкового законодавства в період воєнного стану засвідчує, що законодавець, маючи на меті оперативно підтримати платників податків,

не забезпечує належної процедурної узгодженості та правової визначеності. Очевидно, що спроби обґрунтувати такі порушення «необхідністю оперативного реагування» суперечать конституційним засадам, адже воєнний стан не скасовує дію принципів законності та правової визначеності. Це засвідчує нагальну потребу у вирішенні проблеми щодо того, яким чином у кризових обставинах, зокрема в умовах дії особливого правового режиму, досягти узгодження між оперативними потребами і належною правовою формою реалізації нормативних змін. Теза про можливість «трансформації» принципу стабільності шляхом його фактичного призупинення на період воєнного стану виглядає необґрунтованою і суперечить самому змісту принципу верховенства права. Оскільки стабільність податкового права є складовою частиною цього принципу, її нівелювання фактично призводить до підриву правової системи в цілому.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Гетманцев Д. О., Коваль Ю. А. До питання про дотримання принципу стабільності податкового законодавства під час встановлення та скасування податкових пільг в умовах воєнного стану. *Право і суспільство*. 2022. №4. С. 342–350. URL: <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2022.4.49> (дата звернення: 02.09.2025).
2. Вишемирський М. І. Податкові пільги за податковим законодавством України : дис. ... канд. юрид. наук : 081. Ірпінь, 2015. 205 с.
3. Доповідь про правовладдя : Європейська Комісія «За демократію через право» (Венеційська Комісія) : від 04.04.2011 №512/2009. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)003rev2-ukr](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev2-ukr) (дата звернення: 02.09.2025).
4. Конституція України : від 28.06.1996 № 254к/96-ВР : станом на 01.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 02.09.2025).
5. Криницький І. Є. Податкові пільги. *Велика українська юридична енциклопедія* : у 20 т. Т. 6 : Фінансове право. Харків, 2020. С. 371–375.
6. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI : станом на 28.07.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 02.09.2025).
7. Податкові пільги: бібліометричний і трендовий аналіз / Губарева І., Хаустова В., Козирева О. та ін. *Financial and credit activity problems of theory and practice*. 2022. №6 (41). С. 398–409. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v6i41.251468>.
8. Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента України від 24.02.2022 № 64/2022 : станом на 10.05.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022> (дата звернення: 02.09.2025).
9. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення оборонно-мобілізаційних питань під час проведення мобілізації : Закон України від 20.05.2014 р. №1275-VII : станом на 26.04.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1275-18> (дата звернення: 2.09.2025).

10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану : Закон України від 30.06.2023 № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20> (дата звернення: 02.09.2025).
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 01.04.2022 № 2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20> (дата звернення: 02.09.2025).
12. Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» : Закон України від 24.02.2022 № 2102-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20> (дата звернення: 02.09.2025).
13. Савінова А. В. Правове регулювання податкових пільг : дис. ... д-ра філософії в галузі права : 081. Харків, 2024. 261 с.

## REFERENCES

1. Hetmantsev, D. O., & Koval, Yu. A. (2022). 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. *Law and Society*. 4, 342–350, <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2022.4.49> [in Ukrainian].
2. Vyshymyrskiy, M. I. (2015). Tax benefits under the tax legislation of Ukraine. Candidate's thesis. Irpin [in Ukrainian].
3. Dopovid pro pravovladdja: Doslidz. (2011). [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)003rev2-ukr](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev2-ukr) [in Ukrainian].
4. Konstytutsiia Ukrainy vid 28 chervnia 1996 roku № 254k/96-VR [Constitution of Ukraine of June 28, 1996 No. 254k/96-VR]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр> [in Ukrainian].
5. Krynytskyi I. Ye. (2020). Podatkovi pil'hy. Velyka ukrajinska jurydychna encyklopedija: u 20 t [Great Ukrainian legal encyclopedia: in 20 volumes]. (Vol. 6), 371–375 [in Ukrainian].
6. Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine of December 2, 2010 No. 2755-VI]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
7. Gubareva, I., Khaustova, V., Kozyreva, O., Kolodyazhna, T. & Shut O. (2022). Podatkovi pil'hy: bibliometrychnyj i trendovyj analiz [Tax benefits: bibliometric and trend analysis] *Financial and credit activity problems of theory and practice*. (Vol. 6), pp. 398–409. <https://doi.org/10.18371/fcapt.v6i41.251468> [in Ukrainian].
8. Pro vvedennia voiennoho stanu v Ukraini: Ukaz Prezydenta Ukrainy vid 24.02.2022 № 64/2022 [Decree of the President of Ukraine On the introduction of martial law in Ukraine from February 24 2022, № 64/2022]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022> [in Ukrainian].
9. Pro vnesennia zmin do deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo udoskonalennia oboronno-mobilizatsiinykh pytan pid chas provedennia mobilizatsii: Zakon Ukrainy vid 20.05.2014 № 1275-VII [Law of Ukraine On Amendments to Certain Legislative Acts of Ukraine Regarding the Improvement of Defense and Mobilization Issues During Mobilization from May 20 2014, №. 1275-VII]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1275-18> [in Ukrainian].

10. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo osoblyvosti opodatkuvannia u period dii voiennoho stanu: Zakon Ukrainy vid 30.06.2023 № 3219-IX [Law of Ukraine On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Laws of Ukraine Regarding the Features of Taxation during the Period of Martial Law акція Огдн 30 2023, №. 3219-IX]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20> [in Ukrainian].
11. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo administruvannia okremykh podatkov u period voiennoho, nadzvychainoho stanu: Zakon Ukrainy vid 01.04.2022 № 2173-IX [Law of Ukraine On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine Regarding the Administration of Certain Taxes During a State of War or Emergency from April 4 2022, № 2173-IX]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20> [in Ukrainian].
12. Pro zatverdzhennia Ukazu Prezydenta Ukrainy «Pro vvedennia voiennoho stanu v Ukraini»: Zakon Ukrainy vid 24.02.2022 2102-IX [Law of Ukraine On approval of the Decree of the President of Ukraine “On the introduction of martial law in Ukraine” from February 24 2022, № 2102-IX]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20> [in Ukrainian].
13. Savinova A. V. (2024). Pravove rehuljuvannja podatkovykh pilh. [Legal regulation of tax benefits]. (Doctor’s thesis). Kharkiv [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції: 05.09.2025

Стаття пройшла рецензування: 10.09.2025

Стаття рекомендована до опублікування: 11.09.2025

#### **D. V. AKSONOV**

Postgraduate student of the Department of Financial Law, Yaroslav Mudryi National Law University, Ukraine, Kharkiv

### **TAX BENEFITS UNDER THE SPECIAL LEGAL REGIME**

**Problem setting.** Tax benefits as a type of legal benefits constitute a separate institution of tax law. In turn, this institution is an optional element of a tax or fee, that is, it is not mandatory for determination when establishing a certain tax or fee.

It is known that the specified legal phenomenon is the subject of not only scientific discussions, but also journalistic ones, as well as discussions of practicing lawyers (attorneys, prosecutors, judges, tax officials, lawyers, officials / elected officials of government bodies, etc.), including accountants and, of course, taxpayers.

It is seen that such comprehensive attention to this institution of tax law is, firstly, due to the legal opportunity to be exempted from the calculation and payment of taxes; secondly, the nature of this institution as a form of state aid, a means of tax incentives and preferences; thirdly, its impact on the result of filling the budgets of the relevant levels; fourth, by its legal nature and meaning; fifth, by its place in the tax mechanism and the legal status of

the taxpayer; sixth, by its procedural side (the procedure for establishing, applying, the principles of these procedures); etc.

**Recent research and publication analysis.** The phenomenon of tax benefits has been studied by many scholars, including M. P. Kucheriavenko, M. I. Vyshymyrskiy, D. A. Kobyl'nik, O. O. Dmytryk, K. O. Tokarieva, V. Pikhotskiy, I. Ye. Krynytskyi, and others. Recent studies demonstrate a growing scientific interest in tax benefits, especially in times of economic crises. For example, I. O. Hubarieva and co-authors emphasized the trend of increasing publications devoted to taxation and tax benefits between 2008 and 2020, which confirms the topicality of this subject.

**Paper objective.** The purpose of this study is to characterize the essence, features, and types of tax benefits as an institute of tax law, with a particular focus on those introduced during the period of martial law. The study aims to identify their dual legal nature and to assess the compliance of “wartime tax benefits” with the principles of tax legislation, such as the rule of law, legal certainty, and stability.

**Paper main body.** The article first analyzes the legal framework of tax benefits in the Tax Code of Ukraine, considering their optional character as elements of taxation and their procedural requirements. It further reviews scholarly approaches to defining tax benefits, highlighting their multifaceted nature as both legal exemptions and instruments of state fiscal policy. Special attention is paid to tax benefits introduced during martial law, such as simplified regimes for single taxpayers, exemptions for self-employed individuals mobilized for military service, and VAT exemptions for socially significant goods. These measures, while intended to reduce tax burdens in crisis conditions, often contradicted the principle of legal stability and revealed inconsistencies in legislative practice.

**Conclusion of the research.** The study concludes that tax benefits should be understood in a narrow sense, reflecting their role as a supplementary and optional element of taxation. The analysis of wartime tax benefits demonstrates the challenges of balancing fiscal support with adherence to fundamental principles of tax law. Despite their short-term relief function, such benefits exposed weaknesses in the legislative process, particularly concerning stability and predictability. Future research should focus on the mechanisms for establishing and applying tax benefits during the post-war recovery of Ukraine’s economy, ensuring that they serve both public and private interests in a balanced and legally sound manner.

### Short abstract for an article

**Abstract.** The article examines tax benefits as a legal institution, their concept, characteristics, types, and relationship with other legal categories. Particular attention is paid to scientific approaches to defining the essence of tax benefits in the works of Vyshymyrskiy, Krynytskyi, Kobyl'nik, Dmytryk, Tokarieva, Savinova, and Hubarieva.

It has been established that tax benefits are of a dual nature: on the one hand, they act as a form of state aid and tax incentives; on the other hand, they represent an exception to the general taxation regime. Special focus is given to the so-called “wartime tax benefits”

introduced during martial law, which are characterized by inconsistencies in legislative practice and violations of the principles of the rule of law, legal certainty, and stability of tax legislation.

The research applies formal-legal, logical-legal, descriptive, comparative, structural, and functional methods. The conclusion emphasizes the prospects of studying tax benefits establishment and application during the post-war recovery of Ukraine's economy.

**Keywords:** taxpayers, principles of tax legislation, single tax, value added tax, taxation, tax system, fiscal incentives, legal regulation.

Article details:

Received: 5 September 2025

Revised: 10 September 2025

Accepted: 11 September 2025

**Рекомендоване цитування:** Аксьонов Д. В. Податкові пільги в умовах особливого правового періоду. *Економічна теорія та право*. 2025. №3 (62). С. 90–106. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-62-3-90>.

**Suggested citation:** Aksonov, D. V. (2025). Podatkovi pilhy v umovakh osoblyvoho pravovoho periodu [Tax benefits under the special legal regime]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law*, 3(62), 90–106. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-62-3-90> [in Ukrainian].