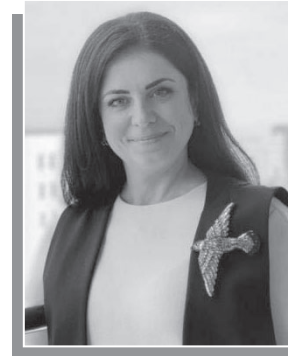


DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-62-3-71>
УДК 347.73:336.22

О. О. ДМИТРИК

докторка юридичних наук, професорка,
заслужена діячка науки і техніки України,
завідувачка кафедри фінансового права,
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого, Україна, м. Харків
e-mail: o.o.dmytryk@nlu.edu.ua
ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-5469-3867>
Web of Science ResearcherID:
[https://www.webofscience.com/wos/author/record/
AAU-7391-2020](https://www.webofscience.com/wos/author/record/AAU-7391-2020)
Scopus Author ID: [https://www.scopus.com/
authid/detail.uri?authorId=57218916374](https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57218916374)



А. М. КОТЕНКО

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права,
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого, Україна, м. Харків
e-mail: a.m.kotenko@nlu.edu.ua
ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-0790-2512>
Web of Science ResearcherID:
[https://www.webofscience.com/wos/author/record/
AAG-6599-2020](https://www.webofscience.com/wos/author/record/AAG-6599-2020)



**ПІЛЬГИ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ
ПРИ БУДІВНИЦТВІ ЖИТЛА:
СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ¹**

Стаття присвячена розгляду застосування пільг щодо ПДВ, передбачених п. 197.15 ст. 197 Податкового кодексу України стосовно операцій із постачання будівельно-

¹ © Дмитрик О. О., Котенко А. М., 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>.

монтажних робіт при будівництві житла. Наголошено на неоднаковому тлумаченні та наслідках для платників податків і держави. На основі системного аналізу положень ПК України, ЦК України, спеціальних законів у сфері містобудування та житлових програм, а також Узагальнюючої податкової консультації Міністерства фінансів України № 397 від 09.08.2024, продемонстровано, що дефініції («житло», «доступне житло», «житло, що будується за державні кошти», «державні кошти», «будівельно-монтажні роботи») або відсутні у ПК України, або визначені через суміжні акти, що породжує «порочні кола» та призводить до неоднозначного правозастосування. Доведено, що невизначеність меж пільги, зокрема в проєктах відбудови за рахунок Фонду ліквідації наслідків агресії, створює ризики зміни підходів контролюючих органів і порушує принцип правомірних очікувань платника, чим нівелює податкове планування. Розкрито бюджетно-правову специфіку закупівель, з урахуванням чого піддано критиці положення Узагальнюючої податкової консультації № 397 щодо коригувань ПДВ без урахування статусу замовників – розпорядників коштів. У підсумку обґрунтовано потребу: 1) уніфікувати дефініції на рівні ПК України (зокрема «житло», «доступне житло», «державні кошти», «будівельно-монтажні роботи»); 2) встановити прозорий алгоритм застосування пільги для проєктів, що фінансуються повністю чи частково державою; 3) забезпечити єдність практики та передбачуваність оподаткування як умову балансу публічних і приватних інтересів при податково-правовому регулюванні.

Ключові слова: податкові пільги, податкове законодавство, принцип визначеності, правомірні очікування, податкове планування, контролюючі органи, адміністрування ПДВ, захист прав платників податків, тлумачення, податкова консультація, будівництво житла.

Постановка проблеми. Традиційно застосування податкових пільг розглядається правниками як один із способів досягнення балансу приватних і публічних інтересів у податково-правовому регулюванні, за якого держава вирішує досягнення різного роду економічних і соціальних цілей (зокрема тих, що стосуються стимулювання розвитку окремих галузей виробництва, інвестицій та ін.), а платник податків має цілком законний спосіб для зменшення податкового навантаження, здійснюючи податкове планування.

Згідно з пп. 30.1, 30.3, 30.4 ст. 30 Податкового кодексу України (далі – ПК України) *«податкова пільга – 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, визначених пунктом 30.2 цієї статті. Платник податків вправі використовувати податкову пільгу з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування і протягом усього строку її дії. Платник податків вправі відмовитися від використання податкової пільги (крім податкових*

пільг з податку на додану вартість) чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів, якщо інше не передбачено цим Кодексом. Податкові пільги, не використані платником податків, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані в рахунок майбутніх платежів з податків та зборів або відшкодовані з бюджету» [6].

За умови раціонального використання податкових пільг досягається оптимальний баланс між наповненням бюджетів та стимулюванням економічного розвитку. Завдяки застосуванню пільг платник податків може оптимізувати розмір податкового зобов'язання з відповідного податку чи збору, отримати відстрочення або розстрочення сплати, скористатися податковими знижками. Очевидно, що це забезпечує: доцільне й ефективне управління власними коштами платника податків; оптимізацію співвідношення між його доходами й витратами; узгодження податкової політики суб'єкта господарювання в контексті його загальної бізнес-стратегії; належне прогнозування податкових наслідків і ризиків господарських операцій; визначення оптимальних моделей фінансування та розподілу прибутку; тощо.

Водночас застосування податкових пільг може мати і певні ризики, негативні наслідки для платників податків, настання яких пов'язується, поряд із іншим, із зміною підходів до тлумачення податково-правових норм органами держави. У цьому контексті останніми роками нагальною є проблема застосування пільг при сплаті податку на додану вартість (далі – ПДВ) при будівництві житла. Так, п. 197.15 ст. 197 ПК України закріплено, що *«звільняються від оподаткування операції з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти»* [6]. Таким чином, п. 197.15 ст. 197 ПК України передбачена податкова пільга з ПДВ, від якої платник податку на додану вартість відмовитися не може. При цьому відсутня визначеність у тому, що становить собою словосполучення «будівництво доступного житла» та «житло, що будується за державні кошти». На практиці це призводить до різного тлумачення і відповідно податкових наслідків для суб'єктів господарювання. Неоднозначне трактування вказаних понять контролюючими органами призводить до порушення принципу законних очікувань платника податків, адже він не може чітко передбачити податкові наслідки здійснюваних ним операцій, а застосування податкової пільги стає ризиковим. Не випадково Європейський суд з прав людини та Верховний Суд у своїх рішеннях неодноразово наголошували, що принцип правомірних очікувань є невід'ємною частиною принципу правової визначеності, який у свою чергу становить основу верховенства права.

Цілком логічно, що, знижуючи податкове навантаження для суб'єктів, які задіяні в реалізації стратегічно важливих проєктів, законодавець стимулює

розвиток таких проєктів, чим наближує досягнення цілей державної політики (розвиток інфраструктури, забезпечення житлом, відбудова тощо). Яскравим прикладом може бути відновлення зруйнованого через збройну агресію житла. Так, кошти Фонду ліквідації наслідків агресії, що створений у складі спеціального фонду державного бюджету, спрямовуються на будівництво або ремонт житла, і ці роботи підпадають під звільнення від ПДВ як будівництво за державні кошти. У 2024 р. ДПС звернула увагу на ці проєкти, підкресливши необхідність застосування п. 197.15 ПК України [19]. Однак сталося це запізно, оскільки підрядники вже уклали договори з урахуванням ПДВ, отримали кошти і навіть сплатили частину податку державі.

Коментуючи ситуацію, у якій опинилися будівельники, спеціалісти наводять такий слушний приклад: «...підрядник отримав від держави контракт на 120 млн гривень і при виконанні цього підряду 80% від цієї суми будуть становити різні витрати з ПДВ. Адже оподатковуються витрати на матеріали, оплату спеціалізованим субпідрядникам, оренду техніки чи її придбання. Тобто у підрядника цих грошей фактично немає – він витратив їх на супутні речі. При цьому нараховується ПДВ тільки на ту частину, яку він робить самостійно – до 20%. Але ДПС вирішили, що ці 20% підрядник повинен повернути. Логіка ДПС – вони не будуть нараховувати ПДВ і з тих 120 млн гривень, які підряднику перерахувала держава, 20 млн він має повернути і виконати підряд за 100 млн. Якщо він витратив на проєкт 116 млн, то де можна взяти 20 млн – не зрозуміло. Оскільки він отримав 120 млн і 20 млн з нього зняли, у нього лишається 100 млн, а витратна частина на 16 млн більша. Де ще брати 16 млн для виконання підряду, не зрозуміло» [5].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання сплати ПДВ і податкових пільг в цілому, а також пільгування ПДВ, привертають увагу низки науковців: Ю. О. Костенко (Yu. O. Kostenko) [2], І. Є. Криницький (I. Ye. Krynytskyi) [3], А. В. Савінова (A. V. Savinova) [15], А. М. Соколовська (A. M. Sokolovska) [16], Л. В. Товкун (L. V. Tovkun) [17] та ін. Однак ця тематика дедалі більше актуалізується.

Формулювання цілей. Метою статті є аналіз змісту п. 197.15 ст. 197 ПК України в контексті застосування податкових пільг при будівництві житла та тлумачення цієї норми контролюючими органами і Міністерством фінансів України.

Виклад основного матеріалу. Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань застосування режиму звільнення від оподаткування податком на додану вартість, встановленого пунктом 197.15 статті 197 Податкового кодексу України» від 09.08.2024 № 397 затверджена Узагальнююча податкова консультація щодо

окремих питань застосування режиму звільнення від оподаткування податком на додану вартість, встановленого пунктом 197.15 статті 197 Податкового кодексу України (далі – УПК № 397) [12].

Базуючись на положеннях підп. 14.1.172 п. 14.1 ст. 14, підп. 14.1.173 п. 14.1 ст. 14, п. 52.6 ст. 52 ПК України, констатуємо, що узагальнююча податкова консультація є результатом періодичного узагальнення індивідуальних податкових консультацій, а також аналізу обставини, що свідчать про неоднозначність окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Розділом I Порядку надання узагальнюючих податкових консультацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку надання узагальнюючих податкових консультацій» від 27.09.2017 № 811 (далі – Порядок надання узагальнюючих податкових консультацій), передбачено, що *«узагальнюючі податкові консультації надаються: за результатами періодичного узагальнення індивідуальних податкових консультацій, наданих контролюючими органами платникам податків; у разі наявності обставин, що свідчать про неоднозначність окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи»* [10].

Відповідно до розділу III Порядку надання узагальнюючих податкових консультацій *узагальнююча податкова консультація має містити: тему консультації; визначення податку, збору, обов'язкового платежу, питань їх адміністрування, щодо яких надається консультація; опис питань, що порушуються; посилання на конкретні норми законодавства, щодо яких надається консультація; обґрунтування застосування норм законодавства; стислий висновок за результатами аналізу щодо практичного застосування норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган* [10].

Змістовно УПК № 397 складається з 4 частин. Перша частина містить визначення окремих понять. Друга частина містить положення про особливості цивільного обороту об'єктів незавершеного будівництва і майбутніх об'єктів нерухомості та положення глави 61 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України) «Підряд». Третя частина містить положення про правові основи оподаткування ПДВ. Четверта частина містить питання і відповіді щодо окремих понять, застосованих у п. 197.15 ст. 197 ПК України, та питання і відповіді щодо особливостей нарахування ПДВ у контексті п. 197.15 ст. 197 ПК України.

Звернімо увагу на першу частину УПК № 397, у якій надано визначення окремих понять, зокрема :

«Об'єкти житлової нерухомості – це будівлі, зареєстровані згідно із законодавством як об'єкти житлової нерухомості, дачні та садові будинки (підпункт 14.1.129 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Житловий будинок – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного у ній проживання (підпункт «а» підпункту 14.1.129.1 підпункту 14.1.129 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Будівля – штучно створений об'ємний об'єкт, що складається з несучих та огорожувальних або сполучених (несучоогорожувальних) конструкцій, які утворюють наземні, надземні або підземні приміщення, призначені для життєдіяльності людей та виробництва продукції (Державні будівельні норми України (ДБН) А.2.2–3:2014 «Склад та зміст проектної документації на будівництво», затверджені наказом Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 04.06.2014 № 163, із змінами і доповненнями (далі – ДБН А.2.2–3:2014)).

Будівництво – це нове будівництво, реконструкція, реставрація, капітальний ремонт об'єкта будівництва (пункт 1 частини першої статті 1 Закону України від 17.02.2011 № 3038-VI «Про регулювання містобудівної діяльності», із змінами і доповненнями (далі – Закон № 3038-VI)).

Роботи – будівельні, монтажні, проектні, пусконаладжувальні та інші роботи, пов'язані з будівництвом об'єкта (пункт 3 Загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 01.08.2005 № 668, із змінами і доповненнями (далі – Загальні умови № 668)).

Будівельні роботи – це роботи з нового будівництва, реконструкції, реставрації, капітального ремонту (пункт 2 Порядку виконання підготовчих та будівельних робіт, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 13.04.2011 № 466 (далі – Порядок № 466)).

Нове будівництво – зведення будівель та споруд, їх комплексів, що здійснюється з метою створення об'єктів виробничого і невиробничого призначення (ДБН А.2.2–3:2014).

Згідно з Правилами утримання жилих будинків та прибудинкових територій, затвердженими наказом Державного комітету України з питань житлово-комунального господарства від 17.05.2005 № 76, зареєстрованими в Міністерстві юстиції України 25.08.2005 за № 927/11207, із змінами і доповненнями:

реконструкція жилого будинку – комплекс будівельних робіт, спрямованих на поліпшення експлуатаційних показників приміщень жилого будинку шляхом їх перепланування та переобладнання, надбудови, вбудови, прибудови

з одночасним приведенням їх показників відповідно до нормативно-технічних вимог;

капітальний ремонт будинку – комплекс ремонтно-будівельних робіт, пов'язаних з відновленням або поліпшенням експлуатаційних показників будинку, із заміною або відновленням несучих або огорожувальних конструкцій, інженерного обладнання та обладнання протипожежного захисту без зміни будівельних габаритів об'єкта та його техніко-економічних показників.

Відповідно до пункту 3 Загальних умов № 668:

замовник – сторона договору підряду, яка за власним рішенням або дорученням інвестора розміщує замовлення на виконання робіт (будівництво об'єкта), приймає закінчені роботи (об'єкт будівництва) та оплачує їх;

підрядник – сторона договору підряду, яка виконує та передає замовнику закінчені роботи (об'єкт будівництва), передбачені договором підряду;

генеральний підрядник – підрядник, який залучає до виконання робіт третіх осіб (субпідрядників), залишаючись відповідальним перед замовником за результати їх роботи;

договірна ціна – визначена на основі кошторису, узгоджена сторонами і обумовлена у договорі підряду ціна (вартість) робіт» [12].

Підкреслимо, що наведене широке цитування змісту податкової консультації пояснюється методологією юридичного аналізу і дозволяє продемонструвати реальний стан ситуації, тим самим допомагає читачу самостійно оцінити контекст і разом з авторами спиратися на достовірний аналіз нормативних положень. Отже, в УПК № 397 надано визначення таких понять: об'єкти житлової нерухомості, житловий будинок, будівля, будівництво, роботи, будівельні роботи, нове будівництво, реконструкція жилого будинку, капітальний ремонт будинку, замовник, підрядник, генеральний підрядник, договірна ціна. При цьому, на наш погляд, усупереч положенням розділу III Порядку надання узагальнюючих податкових консультацій в УПК № 397 не обґрунтовано застосування відповідних норм законодавства, де визначаються поняття, які не містить п. 197.15 ст. 197 ПК України. Наприклад, п. 197.15 ст. 197 ПК України не містить поняття «об'єкти житлової нерухомості», а містить поняття «житло», «доступне житло» та «житло, що будується за державні кошти».

Нагадаємо, що згідно із ст. 5 ПК України «*поняття, правила та положення, установлені цим Кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 цього Кодексу. У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу. Інші терміни, що застосовуються*

у цьому Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами» [6]. Таким чином, якщо певні поняття та терміни, що застосовані в ПК України, у ПК України не визначено, відповідні поняття й терміни застосовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Також наголосимо, що в УПК № 397 не надано визначення поняття «будівельно-монтажні роботи». Натомість надано визначення поняття «будівельні роботи» з посиланням на Порядок виконання підготовчих та будівельних робіт, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 13.04.2011 № 466. Відповідно до п. 1 Порядку виконання підготовчих та будівельних робіт цей Порядок визначає механізм набуття права на виконання підготовчих та будівельних робіт. Отже, у зазначеному Порядку (п. 2) надається визначення будівельних робіт та підготовчих робіт.

Також ПК України не містить визначення поняття «будівництво». Цей термін закріплено п. 1 ст. 1 Закону України «Про регулювання містобудівної діяльності» «будівництво – нове будівництво, реконструкція, реставрація, капітальний ремонт об'єкта будівництва» [14]. Згідно з абз. 2 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про регулювання містобудівної діяльності» «об'єктами будівництва є будинки, будівлі, споруди будь-якого призначення, їх комплекси та частини, лінійні об'єкти інженерно-транспортної інфраструктури (крім трубопроводів внутрішньогосподарських меліоративних систем)» [14]. Таким чином, під будівництвом слід розуміти нове будівництво, реконструкцію, реставрацію, капітальний ремонт будинку, будівлі, споруди будь-якого призначення, їх комплекси та частини, лінійні об'єкти інженерно-транспортної інфраструктури (крім трубопроводів внутрішньогосподарських меліоративних систем).

ПК України не містить визначення поняття «доступне житло». Натомість його зазначено в ч. 1 ст. 4 Закону України «Про запобігання впливу світової фінансової кризи на розвиток будівельної галузі та житлового будівництва» «доступне житло – збудовані і ті, що будуються за державної підтримки, житлові будинки (комплекси) та квартири» [9]. Згідно з ч. 2 ст. 4 вищевказаного Закону «державна підтримка будівництва доступного житла полягає у сплаті державою 30 відсотків вартості будівництва (придбання) доступного житла та/або наданні пільгового іпотечного житлового кредиту. Державна підтримка у розмірі 50 відсотків вартості будівництва (придбання) доступного житла та/або пільгового іпотечного житлового кредиту надається особам, на яких поширюється дія пунктів 19–24 частини першої статті 6, пунктів 10–15 частини другої статті 7 та абзаців другого, четвертого і шостого частини першої статті 10¹ Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”, а також внутрішньо переміщеним особам, на яких поширюється дія Закону України “Про забезпечення

прав і свобод внутрішньо переміщених осіб”. Право на отримання державної підтримки надається громадянам, які потребують поліпшення житлових умов відповідно до законодавства» [9].

Таким чином, доступне житло – це збудовані і ті, що будуються за державної підтримки, житлові будинки (комплекси) та квартири. У свою чергу державна підтримка полягає у сплаті державою 30 відсотків (для визначеного кола осіб 50 відсотків) вартості будівництва (придбання) доступного житла та/або наданні пільгового іпотечного житлового кредиту.

Звертає на себе увагу, що трактування поняття «доступне житло» здійснено через категорію «державна підтримка», а визначення поняття «державна підтримка» через категорію «доступне житло». Такий підхід порушує правило заборони порочного кола: заборона визначуване визначати через визначальне, яке у свою чергу визначається через визначуване [4].

Відповідно до частин 3 та 4 ст. 4 Закону України «Про запобігання впливу світової фінансової кризи на розвиток будівельної галузі та житлового будівництва» *«державна підтримка надається з розрахунку не більш як 21 квадратний метр на одну особу та додатково 10,5 квадратних метра загальної площі житла на сім'ю. Решту вартості житла сплачує громадянин, який уклав договір про будівництво (придбання) доступного житла, за власні кошти. Пільговий іпотечний житловий кредит – фінансовий кредит, що надається громадянину для будівництва або придбання доступного житла уповноваженим банком, рефінансування якого здійснює Державна іпотечна установа або Національний банк України, чи фінансовою установою – виконавцем державної цільової програми будівництва (придбання) доступного житла» [9].*

Враховуючи визначення поняття «будівництво», надане п. 1 ст. 1 Закону України «Про регулювання містобудівної діяльності», та визначення поняття «доступне житло», надане в ч. 1 ст. 4 Закону України «Про запобігання впливу світової фінансової кризи на розвиток будівельної галузі та житлового будівництва», можна дійти висновку, що словосполучення «з будівництва доступного житла» з метою застосування положень п. 197.15 ст. 197 ПК України слід тлумачити як нове будівництво, реконструкцію, реставрацію, капітальний ремонт тих, що будуються, та побудованих за державної підтримки житлових будинків (комплексів) та квартир. Державна підтримка полягає у сплаті державою 30 відсотків (для визначеного кола осіб 50 відсотків) вартості будівництва (придбання) доступного житла та/або наданні пільгового іпотечного житлового кредиту.

Таким чином, під будівництвом доступного житла слід розуміти нове будівництво, реконструкцію, реставрацію, капітальний ремонт тих, що будуються, та побудованих за державної підтримки житлових будинків (комплексів) та

квартир. Державна підтримка полягає у сплаті державою 30 відсотків (для визначеного кола осіб 50 відсотків) вартості будівництва (придбання) доступного житла та/або наданні пільгового іпотечного житлового кредиту.

Як ми зазначали вище, ПК України не містить ані визначення поняття «житло, що будується за державні кошти», ані визначення поняття «житло». Водночас у ст. 379 ЦК України надано визначення поняття «житло фізичної особи». *«Житлом фізичної особи є житловий будинок, квартира, інше жиле приміщення, призначені та придатні для постійного або тимчасового проживання в них»* [18].

У підп. 14.1.129 п. 14.1 ст. 14 ПК України надано визначення поняття «об'єкти житлової нерухомості»: *«Об'єкти житлової нерухомості – будівлі, зареєстровані згідно із законодавством як об'єкти житлової нерухомості, дачні та садові будинки»* [6].

У позначеному контексті звертаємо увагу на чергове порушення законодавцем правила заборони порочного кола (заборона визначуване визначати через визначальне, яке у свою чергу визначається через визначуване) [4]: об'єкти житлової нерухомості визначаються як будівлі, які зареєстровані як об'єкти житлової нерухомості.

Отже, об'єкти житлової нерухомості згідно із ПК України складаються з (1) будівель, що зареєстровані згідно із законодавством як об'єкти житлової нерухомості; (2) дачних будинків; (3) садових будинків.

У підпунктах 14.1.129.2 та 14.1.129.3 підп. 14.1.129 п. 14.1 ст. 14 ПК України надано визначення понять «садовий будинок» та «дачний будинок». У підп. 14.1.129.1 підп. 14.1.129 п. 14.1 ст. 14 ПК України надається перелік *«будівель, що зареєстровані згідно із законодавством як об'єкти житлової нерухомості, а також їх складові частини, які є самостійними об'єктами нерухомого майна»* [6].

У підсумку системний аналіз положень ПК України дозволяє констатувати, що цей кодифікований акт не містить окремого переліку будівель, що зареєстровані згідно із законодавством як об'єкти житлової нерухомості. Таким чином, видається неможливим відмежувати *«будівлі, що зареєстровані згідно із законодавством як об'єкти житлової нерухомості»* та складові частини будівель, які є самостійними об'єктами нерухомого майна.

Підпунктом 14.1.129.1 підп. 14.1.129 п. 14.1 ст. 14 ПК України до будівель, зареєстрованих згідно із законодавством як об'єкти житлової нерухомості, а також їх складові частини, які є самостійними об'єктами нерухомого майна, зокрема, віднесено:

«житловий будинок – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами,

і призначена для постійного у ній проживання. Житлові будинки поділяються на житлові будинки садибного типу та житлові будинки квартирного типу різної поверховості. Житловий будинок садибного типу – житловий будинок, розташований на окремій земельній ділянці, який складається із житлових та допоміжних (нежитлових) приміщень (передпокій, кухня, коридор, веранда, вбиральня, комора, приміщення для автономної системи опалення, пральня тощо). Прибудова до житлового будинку – частина будинку, розташована поза контуром його капітальних зовнішніх стін, і яка має з основною частиною будинку одну (або більше) спільну капітальну стіну. Квартира – ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне для постійного у ньому проживання. Котедж – одно-, півтораповерховий будинок невеликої житлової площі для постійного чи тимчасового проживання з присадибною ділянкою. Кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах – ізольовані помешкання в квартирі, в якій мешкають двоє чи більше квартиронаймачів» [6].

Ураховуючи визначення «житла фізичної особи», що закріплено у ст. 379 ЦК України, та визначення «житлового будинку», що закріплено у підп. 14.1.129.1 підп. 14.1.129 п. 14.1 ст. 14 ПК України, можна дійти висновку, що у ст. 379 ЦК України під житлом фізичної особи розуміється саме житловий будинок садибного типу. Житловий будинок садибного типу та квартира як житло фізичної особи є однорядковими категоріями.

Таким чином, під поняттям «житло» у словосполученні «житло, що будується за державні кошти» в п. 197.15 ст. 197 ПК України слід розуміти житловий будинок садибного типу та квартиру.

Також зазначимо, до відповідно до п. 3.3 розділу 3 ДБН В.2.2–15:2019 «Житлові будинки. Основні положення» «“багатоквартирний житловий будинок” – житловий будинок, що включає три і більше квартир, приміщення загального користування і загальні інженерні системи. Може бути зблокованого, секційного, коридорного, галерейного і терасного типів» [1].

Отже, багатоквартирний житловий будинок включає три і більше квартири, які за змістом підп. 14.1.129.1 підп. 14.1.129 п. 14.1 ст. 14 ПК України є окремими самостійними об'єктами нерухомого майна.

ПК України не містить визначення поняття «державні кошти». У ст. 1 Закону України «Про здійснення державних закупівель» від 01.06.2010 № 2289-VI (набрав чинності 30.06.2010; введений у дію 30.07.2010; втратив чинність 20.04.2014) державні кошти було визначено як «кошти Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів, кошти Національного банку України, державних цільових фондів, Пенсійного фонду України, кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування, кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування»

на випадок безробіття, кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, кошти, передбачені Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності», кошти установ чи організацій, утворених у встановленому порядку державними органами, органами влади Автономної Республіки Крим, місцевими державними адміністраціями чи органами місцевого самоврядування, кошти державних та місцевих фондів, кошти державного оборонного замовлення, кошти державного замовлення для задоволення пріоритетних державних потреб, кошти державного матеріального резерву, кошти Аграрного фонду, кошти Фонду соціального захисту інвалідів, кошти, які надаються замовникам під гарантії Кабінету Міністрів України, Ради міністрів Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування за кредитами, позиками, які надаються іноземними державами, банками, міжнародними фінансовими організаціями або на умовах співфінансування разом з іноземними державами, банками, міжнародними фінансовими організаціями» [13].

Редакційно ПК України містить п. 197.15 ст. 197 ще з моменту прийняття цього кодифікованого акта – 02.12.2010 та набрання чинності 01.01.2011. Інакше кажучи, п. 197.15 ст. 197 ПК України за змістом до теперішнього часу не змінювався. Як вбачається, поняття «державні кошти» у п. 197.15 ст. 197 ПК України було застосовано у зв'язку з визначенням змісту цього поняття в тоді чинному Законі України «Про здійснення державних закупівель» від 01.06.2010 № 2289-VI [13]. Однак уже в Законі України «Про здійснення державних закупівель» від 10.04.2014 № 1197-VII, відповідно до якого з 20.04.2014 втратив чинність Закон України «Про здійснення державних закупівель» від 01.06.2010 № 2289-VI, поняття «державні кошти» не визначається та у фінансовому законодавстві не застосовується [14].

У зв'язку із втратою чинності Законом України «Про здійснення державних закупівель» від 01.06.2010 № 2289-VI поняття «державні кошти» в чинному законодавстві не визначається. Разом із тим, ураховуючи надане в Законі України «Про здійснення державних закупівель» від 01.06.2010 № 2289-VI визначення поняття «державні кошти», можна дійти висновку, що під державними коштами слід розуміти кошти державного бюджету та кошти позабюджетних фондів, утворених державою.

Таким чином, під будівництвом житла, що будується за державні кошти слід розуміти нове будівництво, реконструкцію, реставрацію, капітальний

ремонт житлового будинку садибного типу та квартири за кошти державного бюджету та кошти позабюджетних фондів, утворених державою.

Ще один аспект, вартий уваги. Як вбачається, важливо чітко розрізнити ці два поняття: «житло, що будується за державні кошти» і «доступне житло». Якщо в останньому держава оплачує лише частину, а решту – будь-який інший суб'єкт, то у випадку житла за державні кошти держава оплачує всю вартість такого будівництва. Це принципова різниця, яка й зумовила виокремлення двох категорій у тексті ПК України. Тож ПК України встановлює пільгу для обох ситуацій: і коли операції фінансуються коштами бюджету у відповідній частині (доступне житло), і коли повністю фінансування йде за рахунок держави. Цілком очевидно, що мета однакова, а саме здешевити такі проекти, знизити податкове навантаження у вигляді ПДВ, що в підсумку або дозволяє зекономити бюджетні кошти, або здешевлює житло для кінцевих отримувачів.

Висновки. Звільнення від оподаткування ПДВ товарів, робіт та послуг, що придбаваються за кошти державного бюджету, є логічним, адже ПДВ у повному обсязі надходить до державного бюджету. Разом із тим ПК України не встановлює таке звільнення щодо операцій для всіх товарів, робіт та послуг, що придбаваються за кошти державного бюджету. Навряд чи така ситуація може оцінюватися позитивно. На наше переконання, відсутність єдиного підходу до звільнення від ПДВ операцій за бюджетні кошти фактично створює нерівність між платниками податків, які перебувають у схожих умовах. Справа в тому, що у разі коли одні операції, оплачувані коштами бюджету, звільняються від оподаткування, а інші – ні, податкове навантаження стає вибіркоvim, що суперечить принципу рівності всіх платників податків. Окрім того, така ситуація порушує нейтральність ПДВ, адже для певних видів закупівель податок фактично перекладається з одного бюджету на інший, не створюючи економічного змісту. Платники податків мають право розраховувати на передбачувану послідовність як у цілому державної податкової політики, так і дій контролюючих органів, а значить, на передбачуване застосування норм податкового законодавства. Якщо держава логічно надає пільги при сплаті ПДВ для окремих операцій, то платники можуть очікувати аналогічного підходу до інших подібних випадків. Цим реалізується принцип правомірних очікувань платника податків, що є складовою принципу визначеності.

Позиція Міністерства фінансів України, викладена в УПК № 397, не видається виваженою з кількох причин. По-перше, окремі поняття, які тлумачаться в УПК № 397, не застосовано в п. 197.15 ст. 197 ПК України. Натомість не надано тлумачення поняттю «будівництво житла, що будується за державні кошти». По-друге, запропонований алгоритм дій платника ПДВ щодо по-

вернення попередньо нарахованого податку на додану вартість і дій замовника з компенсації платнику ПДВ втрат на повернення ПДВ за товарами / послугами, необоротними активами (у тому числі наданими субпідрядними організаціями), які призначені для використання або починають використовуватися повною мірою в операціях, звільнених від оподаткування ПДВ, не враховує бюджетну природу відносин із публічних закупівель. По-третє, постановою Кабінету Міністрів України «Про виділення коштів з фонду ліквідації наслідків збройної агресії» від 25.07.2023 № 770 [7] та постановою Кабінету Міністрів України «Про виділення коштів з фонду ліквідації наслідків збройної агресії» від 05.03.2024 № 247 [8] Державне агентство відновлення та розвитку інфраструктури України визначене головним розпорядником та відповідальним виконавцем бюджетної програми (КПКВК 3111360 «Будівництво та відновлення об'єктів інфраструктури, житлового та громадського призначення, громадських будинків та споруд»). Одержувачами бюджетних коштів визначено державні підприємства та організації, які належать до сфери управління Державного агентства відновлення та розвитку інфраструктури та виконують функції замовника робіт. За таких умов рекомендація (відповідь на питання 5 в УПК № 397) щодо повернення саме замовнику попередньо нарахованого ПДВ не враховує бюджетної природи відносин.

Усе наведене нагально засвідчує потребу: 1) уніфікувати дефініції на рівні ПК України (зокрема «житло», «доступне житло», «державні кошти», «будівельно-монтажні роботи»); 2) встановити прозорий алгоритм застосування пільги для операцій за проектами, що фінансуються повністю чи частково державою; 3) забезпечити єдність практики та передбачуваність оподаткування як умову балансу публічних і приватних інтересів при податково-правовому регулюванні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. ДБН В.2.2–15:2019 «Житлові будинки. Основні положення»: наказ М-ва регіон. розвитку, будівництва та житлово-комун. госп-ва України від 26.03.2019 № 87. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0087858-19>.
2. Костенко Ю. О. Податкове стимулювання суб'єктів малого підприємництва в умовах воєнного стану. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2022. № 6 (47). С. 101–105. DOI: <https://doi.org/10.32782/pyuv.v6.2022.20>.
3. Криницький І. Є. Податкова пільга як елемент правового механізму податкового платежу. *Фінансове право*. 2012. № 3 (21). С. 16–19.
4. Логіка: підручник / О. М. Юркевич, С. В. Качурова, О. П. Невельська-Гордєєва та ін.; за заг. ред. О. Г. Данильяна. Харків: Право, 2022. С. 65.
5. Новіков С. Підрядники, що відбудовують житло за кошт держави, можуть зупинити всі роботи. *РБК-Україна*. 2024. URL: <https://www.rbc.ua/rus/news/pidryadniki-shcho-vidbudovuyut-zhitlo-zamovlennya-1721925817.htm>.

6. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Про виділення коштів з фонду ліквідації наслідків збройної агресії : постанова Каб. Міністрів України від 25.07.2023 № 770. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/770-2023-%D0%BF>.
8. Про виділення коштів з фонду ліквідації наслідків збройної агресії : постанова Каб. Міністрів України від 05.03.2024 № 247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/247-2024-%D0%BF/ed20240305>.
9. Про запобігання впливу світової фінансової кризи на розвиток будівельної галузі та житлового будівництва : Закон України від 25.12.2008 № 800-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/800-17>.
10. Про затвердження Порядку надання узагальнюючих податкових консультацій : наказ М-ва фінансів України від 27.09.2017 № 811. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1266-17>.
11. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань застосування режиму звільнення від оподаткування податком на додану вартість, встановленого пунктом 197.15 статті 197 Податкового кодексу України : наказ М-ва фінансів України від 09.08.2024 № 397. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0397201-24>.
12. Про здійснення державних закупівель : Закон України від 01.06.2010 № 2289-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2289-17>.
13. Про здійснення державних закупівель : Закон України від 10.04.2014 № 1197-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1197-18>.
14. Про регулювання містобудівної діяльності : Закон України від 17.02.2011 № 3038-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3038-17#n49>.
15. Савінова А. В. Ознаки податкових пільг. *Держава та регіони*. 2023. № 3 (81). С. 332–340. DOI: <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2023.3.53>.
16. Соколовська А. М. Упровадження концепції податкових пільг в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення. *Фінанси України*. 2022. № 7. С. 32–56. DOI: <https://doi.org/10.33763/finukr2022.07.032>.
17. Товкун Л. В. Місце податку на додану вартість у податковій системі України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 4. С. 112–114. URL: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/15921/1/Tovkun_112-114.pdf.
18. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
19. Щодо окремих питань застосування режиму звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти. URL: <https://cvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-813338.html>.

REFERENCES

1. Ministerstvo rehionalnoho rozvytku, budivnytstva ta zhytlovo-komunalnoho hospodarstva Ukrainy. (2019). Residential buildings. Basic provisions: DBN V.2.2–15:2019: Order of March 26, 2019 No. 87. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0087858-19#Text> [in Ukrainian].

2. Kostenko, Yu. O. (2022). Tax incentives for small businesses under martial law. *Prykarpatskyi yurydychnyi visnyk*, 6(47), 101–105. <https://doi.org/10.32782/pyuv.v6.2022.20> [in Ukrainian].
3. Krynytskyi, I. Ye. (2012). Tax benefit as an element of the legal mechanism of tax payment. *Finansove pravo*, 3(21), 16–19. [in Ukrainian].
4. Yurkyevych, O. M., Kachurova, S. V., Nevelska-Hordieieva, O. P., et al. (2022). Logic: Textbook (O. H. Danylyan, Ed.). Kharkiv: Pravo, p. 65 [in Ukrainian].
5. Novikov, S. (2024). Contractors rebuilding housing at the state's expense may stop all work. RBC-Ukraine. Retrieved from <https://www.rbc.ua/rus/news/pidryadniki-shcho-vidbudovuyut-zhitlo-zamovlennya-1721925817.htm> [in Ukrainian].
6. Tax Code of Ukraine: Law of December 2, 2010 No. 2755-VI. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
7. On allocation of funds from the Fund for the Elimination of the Consequences of Armed Aggression: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of July 25, 2023 No. 770. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/770-2023-%D0%BF> [in Ukrainian].
8. On allocation of funds from the Fund for the Elimination of the Consequences of Armed Aggression: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of March 5, 2024 No. 247. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/247-2024-%D0%BF/ed20240305> [in Ukrainian].
9. On preventing the impact of the global financial crisis on the development of the construction industry and housing construction: Law of Ukraine of December 25, 2008 No. 800-V. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/800-17> [in Ukrainian].
10. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2017). On approval of the Procedure for providing generalized tax consultations: Order of September 27, 2017 No. 811. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1266-17> [in Ukrainian].
11. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2024). On approval of the Generalized Tax Consultation on certain issues of applying the exemption from VAT established by paragraph 197.15 of Article 197 of the Tax Code of Ukraine: Order of August 9, 2024 No. 397. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0397201-24> [in Ukrainian].
12. On public procurement: Law of Ukraine of June 1, 2010 No. 2289-VI. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2289-17> [in Ukrainian].
13. On public procurement: Law of Ukraine of April 10, 2014 No. 1197-VII. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1197-18> [in Ukrainian].
14. On regulation of urban development activities: Law of Ukraine of February 17, 2011 No. 3038-VI. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3038-17#n49> [in Ukrainian].
15. Savinova, A. V. (2023). Features of tax benefits. *Derzhava ta rehiony*, 3(81), 332–340. <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2023.3.53> [in Ukrainian].
16. Sokolovska, A. M. (2022). Implementation of the concept of tax benefits in Ukraine: Problems and ways to solve them. *Finansy Ukrainy*, 7, 32–56. <https://doi.org/10.33763/finukr2022.07.032> [in Ukrainian].
17. Tovkun, L. V. (2018). The place of value added tax in the tax system of Ukraine. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal*, 4, 112–114. Retrieved from https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/15921/1/Tovkun_112-114.pdf [in Ukrainian].

18. Civil Code of Ukraine: Law of January 16, 2003 No. 435-IV. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> [in Ukrainian].
19. On certain issues of applying the VAT exemption regime to operations for the supply of construction and installation works for affordable housing and housing built at public expense. Retrieved from <https://cvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-813338.html> [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції: 11.08.2025

Стаття пройшла рецензування: 28.08. 2025

Стаття рекомендована до опублікування: 19.09.2025

O. O. DMYTRYK

Doctor of Legal Sciences, Professor, Honored Worker of Science and Technology of Ukraine, Head of the Department of Financial Law, Yaroslav Mudryi National Law University, Ukraine, Kharkiv

A. M. KOTENKO

Candidate of Legal Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Financial Law, Ukraine, Kharkiv

VAT EXEMPTIONS IN HOUSING CONSTRUCTION: CURRENT ISSUES IN LEGAL REGULATION

Problem setting. The application of tax incentives is considered by lawyers as one of the ways to achieve a balance between private and public interests in tax and legal regulation, whereby the state decides to achieve various economic and social goals, and the taxpayer has a completely legal way to reduce the tax burden by engaging in tax planning. At the same time, the application of tax incentives may also entail certain risks and negative consequences for taxpayers, the occurrence of which is associated, among other things, with changes in the approaches to the interpretation of tax and legal norms by state authorities.

Recent research and publication analysis.

The issues of VAT payment and tax incentives in general, as well as VAT exemptions, have attracted the attention of a number of scholars: Yu. O. Kostenko, I. Ye. Krynyskyi, A. V. Savinova, A. M. Sokolovska, L. V. Tovkun, and others. However, this topic is becoming increasingly relevant.

Paper objective. The purpose of this article is to analyze the content of paragraph 197.15 of Article 197 of the Tax Code of Ukraine in the context of the application of tax incentives for housing construction and the interpretation of this provision by the regulatory authorities and the Ministry of Finance of Ukraine.

Paper main body. The article is devoted to the consideration of the application of VAT exemptions provided for in paragraph 197.15 of Article 197 of the Tax Code of Ukraine in relation to transactions involving the supply of construction and installation works in

the construction of housing. The emphasis is on the inconsistent interpretation and consequences for taxpayers and the state. Based on a systematic analysis of the provisions of the Tax Code of Ukraine, the Civil Code of Ukraine, special laws in the field of urban development and housing programs, as well as the General Tax Consultation of the Ministry of Finance of Ukraine No. 397 dated August 9, 2024, it is demonstrated that the definitions (“housing,” “affordable housing,” “housing built with state funds,” “state funds,” “construction and installation works”) are either absent from the Tax Code of Ukraine or defined through related acts, which creates “vicious circles” and leads to ambiguous law enforcement. It has been proven that the uncertainty of the scope of the exemption, in particular in reconstruction projects financed by the Fund for the Elimination of the Consequences of Aggression, creates risks of changes in the approaches of regulatory authorities and violates the principle of legitimate expectations of the taxpayer, thereby negating tax planning. The budgetary and legal specifics of procurement are revealed, and, taking this into account, the provisions of General Tax Consultation No. 397 on VAT adjustments without taking into account the status of customers-administrators of funds are criticized.

Conclusions of the research. Exemption from value added tax on goods, works, and services purchased with state budget funds is logical, since VAT is paid in full to the state budget. At the same time, the Tax Code of Ukraine does not establish such an exemption for transactions involving all goods, works, and services purchased with state budget funds. This situation can hardly be viewed positively.

As a result, the need to: (1) unify definitions at the level of the Tax Code of Ukraine (in particular, “housing,” “affordable housing,” “state funds,” “construction and installation works”); (2) establish a transparent algorithm for applying the exemption to projects financed wholly or partly by the state; (3) ensure uniformity of practice and predictability of taxation as a condition for balancing public and private interests in tax and legal regulation.

Short abstract for an article

Abstract. The article is devoted to the consideration of VAT exemptions for construction and installation works in housing construction. It highlights the inconsistent interpretation and consequences for taxpayers and the state. Based on a systematic analysis of the provisions of the Tax Code of Ukraine, the Civil Code of Ukraine, special laws in the field of urban development and housing programs, it is demonstrated that the definitions (“affordable housing,” “housing built with state funds,” “state funds,” “construction and installation works”) are either absent from the Tax Code of Ukraine or defined through related acts, which creates “vicious circles” and leads to ambiguous law enforcement. It has been proven that the uncertainty of the scope of the benefit, in particular in reconstruction projects financed by the Fund for the Elimination of the Consequences of Aggression, creates risks of changes in the approaches of regulatory authorities and violates the principle of legitimate expectations of the taxpayer, thereby negating tax planning.

Keywords: tax benefits, tax legislation, principle of certainty, legitimate expectations, tax planning, regulatory authorities, VAT administration, protection of taxpayers' rights, interpretation, tax advice, housing construction.

Article details:

Received: 11 August 2025

Revised: 28 August 2025

Accepted: 19 September 2025

Рекомендоване цитування: Дмитрик О. О., Котенко А. М. Пільги з податку на додану вартість при будівництві житла: сучасні проблеми правового регулювання. *Економічна теорія та право*. 2025. № 3 (62). С. 71–89. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-62-3-71>.

Suggested citation: Dmytryk, O. O., & Kotenko, A. M. (2025). Pilhy z podatku na dodanu vartist pry budivnytstvi zhytla: suchacni problemy pravovoho rehuliuвання [VAT exemptions in housing construction: current issues in legal regulation]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law*, 3(62), 71–89. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-62-3-71> [in Ukrainian].