

Павло Латковський,

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри загальнотеоретичної
юриспруденції та прав людини Чернівецького
навчально-наукового юридичного інституту
Національного університету
«Одеська юридична академія»
ORCID <https://orcid.org/0000-0002-2406-766X>

СУЧАСНІ ВИКЛИКИ ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ ТА ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Статтю присвячено дослідженню питання звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з імпорту в умовах воєнного стану та євроінтеграції. Обрану тему розглянуто крізь призму податкових пільг в умовах особливих правових режимів. Метою статті автором визначено дослідження змісту приписів законодавства щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення товарів для потреб виробництва та/або ремонту машин механізованого розмінування. Досягнення цієї мети здійснено завдяки окреслення змін до ПК України в контексті оподаткування імпорту. Автором досліджено законодавство, окреслено ключові зміни, визначено до якого виду податкових пільг віднесено вивчену податкову пільгу з оподаткування ПДВ імпортних операцій.

Зроблено висновок, що у національному податковому законодавстві відсутній альтернативний механізм внесення змін до Податкового кодексу України, зокрема щодо податкових пільг, який би поєднував необхідність їх надання платникам податків у період дії особливих правових режимів із дотриманням загальної процедури їх запровадження. Запровадження такого механізму могло б забезпечити реалізацію принципу гнучкості як складової юридичної визначеності податкового законодавства без порушення встановленої процедури.

Ключові слова: податок на додану вартість, звільнення від оподаткування, податкові пільги, операції з імпорту товарів, принцип стабільності податкового законодавства, євроінтеграція, воєнний стан.

Latkovskyi P. P.

Current Challenges of VAT Taxation of Import Operations under Martial Law and European Integration

The article is devoted to the study of exemption from value added tax (VAT) on import operations under the conditions of martial law and European integration. In particular, the chosen topic is examined through the prism of tax benefits under special legal regimes. The purpose of the article is defined as the study, within the selected theme, of the legislative provisions concerning VAT exemption for the import of goods intended for the production and/or repair of mechanised demining machines.

This objective is achieved by outlining amendments to the Tax Code of Ukraine in the context of import taxation. The author analyses the relevant legislation, identifies key changes, and determines the type of tax benefit to which the studied VAT exemption on import operations belongs.

It is concluded that the national tax legislation lacks an alternative mechanism for introducing amendments to the Tax Code of Ukraine, in particular regarding tax benefits, which would combine the need to grant such benefits to taxpayers during special legal regimes with adherence to the general procedure for their introduction.

The author notes that an important current issue concerns the balance between the need for tax benefits on import operations and compliance with legislative procedures. VAT benefits for the import of goods intended for the production and/or repair of mechanised demining machines are an example of the implementation of the principle of legal certainty in the context of legislative flexibility, justified by humanitarian considerations.

It has been established that the need for the legislator to respond swiftly to internal and external changes in the state caused by the war and its consequences is indeed a prerequisite for the prompt and effective provision of targeted assistance to taxpayers, as well as for the rapid and efficient resolution of national issues in the context of warfare and post-war recovery (for example, demining of territories). It is emphasised that the speed and frequency of amendments to the Tax Code of Ukraine during wartime and/or other social transformations can be justified by such an element of the principle of legal certainty as flexibility.

It is noted that the legal resolution of the relationship between the necessity of VAT benefits on imports –

driven by external and internal circumstances – and the potential violation of the principles of tax legislation and the established procedure for amending the Tax Code of Ukraine during wartime remains a matter of scholarly debate.

Keywords: *value added tax, tax exemption, tax benefits, import operations, principle of stability of tax legislation, European integration, martial law.*

Постановка проблеми. Оподаткування імпорту в Україні є досить комплексним процесом і залежить від багатьох факторів: від виду товару, країни походження до умов доставки та митного режиму. Указаний процес включає сплату різних податків та зборів, а також дотримання ряду регуляторних вимог, таких як сертифікація, ліцензування та відповідність міжнародним стандартам.

У зв'язку із повномасштабним вторгненням РФ на територію України Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» було введено на всій території України правовий режим воєнного стану.

Очевидно, що правовий режим воєнного стану, війна, активні бойові дії, постійні обстріли, масштабні руйнування цивільної та критичної інфраструктури, знеструмлення, замінування територій України вплинули на усі сфери суспільного життя, у тому числі, й сферу оподаткування в цілому та оподаткування імпорту – зокрема.

Тенденції правового регулювання змін у нормативні акти в Україні обумовлені, з одного боку, викликами війни та передбаченням для правозастосувачів пільг, преференцій, допомоги, а з іншого – прагненням інтегруватися в європейську спільноту та відповідність вимогам щодо податкової політики, які висуваються до держав-кандидатів.

Такий характер притаманний і змінам, внесеним до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення товарів для потреб виробництва та/або ремонту машин механізованого розмінування» № 3853-IX від 16.07.2024 р.

Свою чергою, Закон України «Про внесення змін до підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення товарів для потреб виробництва та/або ремонту машин механізованого розмінування» № 3853-IX було прийнято 16.07.2024 р., опубліковано в офіційному виданні 26.07.2024 р., 27.07.2024 р. набрав чинності.

Наведена хронологія вказує на порушення принципу стабільності податкового законодавства, зокрема в контексті: 1) зміни до факультативного елементу податку – податкових пільг, а саме їх передбачення, відбулося пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила; та 2) податкова пільга змінилася (була встановлена) протягом бюджетного року. Із наведеного дискусійним питанням є співвідношення необхідності в податкових пільгах обумовлених зовнішніми та внутрішніми обставинами, дотриманням принципів податкового законодавства та процедури внесення змін до ПК України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання дотримання принципу стабільності та податкових пільг як за загальних, так і за особливих умов є предметом багатьох науковців серед яких, зокрема, такі: Кучерявенко М. П., Касьяненко Л. М., Кобильнік Д. А., Криницький І. Є., Латковська Т. А., Дмитрик О. О., Гетманцев Д. О., Токарева К. О., Савінова А. В. тощо.

Науковці Гетманцев Д. О. та Коваль Ю. А. називають принцип стабільності податкового законодавства трансформованим під час воєнного стану, зокрема, в контексті установлення податкових пільг пропонують зупинити дію принципів податкового законодавства під час дії правового режиму воєнного стану [1].

Мета та завдання. Метою цієї роботи є дослідження сучасних викликів оподаткування ПДВ операцій з імпорту в умовах воєнного стану та євроінтеграції. У статті розглянуто зміст приписів Закону України № 3853-IX від 16.07.2024 р. в контексті податкових пільг, введених під час дії особливого правового режиму.

Виклад основного матеріалу дослідження. Суб'єкт законодавчої ініціативи у Пояснювальній записці до проекту Закону України «Про внесення змін до підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України [2] щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення товарів для потреб виробництва та/або ремонту машин механізованого розмінування» визначив актуальність вказаного проекту так: констатується, що 174 тис. кв. км території України залишаються замінованими; у зв'язку із триваючими бойовими діями площа території мінного забруднення в Україні зростатиме швидше за обсяг розмінованих територій; широке використання механізованого розмінування

є важливою складовою ефективного та відповідального гуманітарного розмінування територій; транспортні засоби механізованого розмінування в основному виробляються у Хорватії, Швейцарії, Данії, Туреччині та Великій Британії; національне виробництво засобів механізованого розмінування наразі представлено тільки кількома підприємствами, тому таке виробництво потребує іноземних складових; ПДВ під час імпорту указаних складових значно підвищує вартість машин механізованого розмінування; у зв'язку із значною територією мінного забруднення території Україна потребує значної кількості таких машин.

Вказані причини, які у своїй сукупності формують та обґрунтовують актуальність внесення змін до ПК України [3] (встановлення податкових пільг з ПДВ), суб'єкт законодавчої ініціативи основним завданням таких змін (проекту закону) визначає: «створення сприятливих умов для виробництва безпілотних машин механізованого розмінування».

Ще однією із тенденцій правового регулювання в Україні в умовах війни є внесення змін у нормативно-правові акти з метою передбачення для правозастосувачив пільг, преференцій. Зокрема, законодавцем з початку дії правового режиму воєнного стану неодноразово було внесено зміни до ПК України, у тому числі, в контексті встановлення податкових пільг шляхом порушення принципу стабільності податкового законодавства. Приписами підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК України передбачено, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року (принцип стабільності).

Законом України № 3853-IX від 16.07.2024 р. [4] передбачено такі зміни:

До підпункту 4 пункту 32 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України передбачено звільнення від оподаткування податком на додану вартість операції з ввезення на митну територію України та постачання на митній території України певних товарів тимчасово, на період проведення антитерористичної операції та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації, та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства та додано такий товар оборонного призначення як тактичні навушники спеціального військового призначення.

Абзац 10 підпункту 5 пункту 32 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України (вищезгаданого призначення) викладено у такій редакції: «радіоелектронні засоби виявлення та протидії безпілотним літальним апаратам, що класифікуються у товарній позиції 8543 згідно з УКТ ЗЕД, у тому числі антидронові рушниці», тобто законодавцем було розширено список таких товарів, зокрема усунувши обмеження лише портативними засобами та антидроновими рушницями.

Підрозділ 2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України доповнено пунктами 87⁻¹ і 88⁻¹. Приписами пункту 87⁻¹ передбачено тимчасове, на період дії воєнного стану в Україні, але не більш як до 1 січня 2026 року, звільнення від оподаткування ПДВ операції з ввезення на митну територію України (у тому числі переміщення (пересилання) у міжнародних поштових та експрес-відправленнях) у митному режимі імпорту товари для вільного обігу.

Законодавець до цього пункту передбачив, що дія приписів пункту не застосовуються до товарів, що мають походження з країни, визнаної державою-окупантом та/або державою-агресором щодо України та/або ввозяться з території держави-окупанта (агресора) та/або з тимчасово окупованої території України.

Приписами пункту 88⁻¹ передбачено тимчасове, на період дії воєнного стану в Україні, але не більш як до 1 січня 2026 року, звільнення від оподаткування ПДВ операції з ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту товарів, перелік яких із зазначенням кодів згідно з УКТ ЗЕД визначається Кабінетом Міністрів України, що здійснюються в рамках угод, фінансування за якими проводиться за рахунок Секретаріату Енергетичного Співтовариства.

Абзац 1 пункту 95 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України викладено у новій редакції, змістом якої передбачено тимчасове, до припинення або скасування воєнного стану в Україні, звільнення від оподаткування ПДВ операції з ввезення на митну територію України (у тому числі шляхом переміщення (пересилання) у міжнародних поштових та експрес-відправленнях) у митному режимі імпорту (у тому числі раніше поміщених в інші митні режими) таких складових безпілотних систем, активних засобів протидії технічним розвідкам машин механізованого розмінування, як матеріали, вузли, агрегати, устаткування та комплектувальні вироби, які визначені абзацом 1 пункту 9⁻²⁷ розділу XXI Митного кодексу України, що ввозяться суб'єктами господарювання для використання у власній виробничій діяльності з виробництва та/або ремонту безпілотних систем, активних засобів протидії технічним розвідкам та машин механізованого розмінування.

До того ж, законодавець до нової редакції абзацу 1 пункту 95 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України передбачив такі застереження у нових абзацах 2 та 3: звільнення операції з ввезення на митну територію України зазначених товарів від оподаткування ПДВ застосовується тільки, якщо такі товари ввозяться у митному режимі імпорту платниками для використання у власній виробничій діяльності з виробництва та/або ремонту активних засобів протидії технічним розвідкам; звільнення від оподаткування ПДВ операції з ввезення на митну територію України зазначених товарів, що використовуються для виробництва та/або ремонту активних засобів протидії технічним розвідкам, надається за умови, що зразок такого активного засобу протидії технічним розвідкам прийнятий на озброєння або пройшов кодифікацію у порядку, визначеному відповідно до абзацу третього пункту 1 частини першої статті 4 Закону України «Про оборонні закупівлі».

Досліджений нормативно-правовий акт, яким внесено зміни до ПК України в контексті оподаткування імпорту є прикладом недотримання ряду принципів, серед яких стабільність податкового законодавства.

Досліджені приписи ПК України, які за своїм змістом спрямовані на встановлення податкових пільг з оподаткування імпорту ПДВ, справді є актуальними та необхідними в умовах сьогодення. Проте актуальність та необхідність змін не може виправдовувати порушення процедури внесення змін до ПК України та відповідних принципів.

З огляду на наведене дискусійним є питання правового вирішення співвідношення необхідності податкових пільг з оподаткування податком на додану вартість імпорту обумовлених зовнішніми та внутрішніми обставинами та порушенням принципів податкового законодавства та процедури внесення змін до ПК України під час установлення податкових пільг в умовах війни. Зокрема, убачається, що наразі є такі варіанти вирішення: - установа податкових пільг в межах законодавчої процедури та відповідно до принципів права і податкового законодавства навіть з урахуванням відтермінованості можливості застосування таких пільг платниками податків; - установа таких пільг шляхом порушення законодавчої процедури та відповідно до принципів права і податкового законодавства, обґрунтовуючи необхідністю швидкого реагування законодавця на зовнішні та внутрішні чинники; - унесення норми до Перехідних положень ПК України, якою буде передбачено альтернативну процедуру внесення змін до ПК України виключно в межах установа, зміни та скасування податкових пільг в умовах дії особливих правових режимів.

Із наведених варіантів релевантними вбачаються перший та третій. Перший має більш консервативний характер та вимагає від усіх гілок влади діяти планово та в правових межах. Третій же варіант – можливий в контексті того, що внесення змін до ПК України за особливою процедурою будуть здійснюватися виключно в межах податкових пільг тобто покращення становища платників податків або ж повернення до вихідного становища таких платників податків.

Висновки. Підсумовуючи варто наголосити, що умови дії особливого правового режиму в державі, викликаного загарбницькою війною, справді ставлять виклики перед кожною сферою суспільного життя – правотворення (діяльність законодавчої та виконавчої, у визначених законом випадках, гілок влади) не є виключенням.

Названа сфера як раз і лежить в основі інших, оскільки надає їм правової форми. Мінне забруднення значних територій нашої держави поряд із незабезпеченістю відповідними складовими для машин механізованого розмінування та низьким рівнем виробництва останніх у своїй сукупності вказує на нагальність потреби в ввезенні таких товарів на митну територію України для потреб виробництва та/або ремонту машин механізованого розмінування.

Оскільки указана необхідність викликана державними потребами на оборону від збройної агресії РФ та післявоєнного відновлення України, то введення податкових пільг з оподаткування ПДВ операцій з ввезення товарів для потреб виробництва та/або ремонту машин механізованого розмінування значно зменшить витрати суб'єктів господарювання на придбання ними необхідних їм запчастин (складових). Таке значне зменшення витрат стане стимулюючим фактором для виробників.

Досліджений зміст приписів Закону України «Про внесення змін до підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення товарів для потреб виробництва та/або ремонту машин механізованого розмінування» № 3853-IX від 16.07.2024 р., вказує на установа податкової пільги з оподаткування ПДВ з імпортних операцій, а саме: звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення товарів для потреб виробництва та/або ремонту машин механізованого розмінування.

Щодо принципу стабільності, зокрема в контексті гнучкості законодавства як елемента принципу юридичної визначеності то необхідно зазначити, що гнучкість законодавства, звісно, вимагає оперативної реакції від законодавця шляхом установлення, зокрема, податкових пільг з ПДВ на імпортні операції з ввезення товарів, які необхідні в умовах війни. При цьому, забезпечення гнучкості законодавства не передбачає, що засоби її забезпечення можуть бути незаконними та протиправними. Тому навіть з метою забезпечення гнучкості національного, у тому числі, податкового законодавства, навіть в особливих умовах не може бути порушено установлені принципи та процедури.

Війна безсумнівно вплинула та змінила всі сфери суспільного життя, однак Україна обрала та продовжує свій євроінтеграційний курс, що виявляється у прагненні адаптації та відповідності національного законодавства до стандартів ЄС. Підписання Угоди про асоціацію з ЄС, імплементація норм європейського права та проведення відповідних реформ є ключовими кроками на цьому шляху. Порушення принципів оподаткування, при внесенні змін щодо оподаткування ПДВ операцій імпорту, негативно впливає на законодавчий «імідж» України. Євроінтеграція сприяє розвитку демократичних інститутів, зміцненню верховенства права та економічному зростанню, що є стратегічною метою для України. В контексті прагнення інтегруватися в європейську спільноту надважливим є дотримання основ національного законодавства, яке наглядно демонструватиме готовність України відповідати європейським стандартам та бути повноцінним членом ЄС.

Список використаних джерел

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.
2. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення товарів для потреб виробництва та/або ремонту машин механізованого розмінування». Пояснювальна записка (2024) (Україна). URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/44211> (дата звернення: 12.09.2025).
3. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 13.09.2025).
4. Про внесення змін до підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення товарів для потреб виробництва та/або ремонту машин механізованого розмінування. Закон України від 16 липня 2024 року № 3853-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3853-20#Text> (дата звернення: 13.09.2025).
5. Латковська Т.А. Дотримання принципу стабільності у податкових правовідносинах: судова практика. *Juris Europensis Scientia*. 2023. № 1. С. 84–88. URL: <http://jes.nuoua.od.ua/1-2023> (дата звернення: 11.09.2025).
6. Савінова, А.В. Правове регулювання податкових пільг [Дис. д-ра філософії в галузі права, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого України]. URL: <https://svr.nauka.gov.ua/#/defense/6072> (дата звернення: 13.09.2025).
7. Кучерявенко М., Серьогін О. Характеристика принципу стабільності та значення його сталості у податкових відносинах. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. Серія : Міжнародні відносини. 2021. № 2(54). С. 71–76. URL: <https://intern.bulletin.knu.ua/uk/article/view/2113> (дата звернення: 13.09.2025).
8. Гаращук В. М., Дмитрик О. О., Федчишин С. А. Переміщення товарів через митний кордон України: окремі пропозиції щодо удосконалення. *Наука і техніка сьогодні*. 2023. № 12(26). С. 27–39.

References

1. Hetmantsev, D. O., & Koval, Y. A. (2022). Do pytannia pro dotrymannia pryntsypu stabilnosti podatkovoho zakonodavstva pid chas vstanovlennia ta skasuvannia podatkovykh pilh v umovakh voiennoho stanu [On the issue of compliance with the principle of stability of tax legislation during the establishment and abolition of tax benefits under martial law]. *Law and Society - Pravo i suspilstvo*, (4), 342–350 [in Ukrainian].
2. Poiasniuvalna zapyska do projektu Zakonu Ukrainy «Pro vnesennia zmin do pidrozdilu 2 rozdlu KhKh «Perekhidni polozhennia» Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo zvilnennia vid opodatkuvannia podatkom na dodanu vartist operatsii z vvezennia tovariv dlia potreb vyrobnytstva ta/abo remontu mashyn

- mekhanizovanoho rozminuvannia» [Explanatory note to the Draft Law of Ukraine «On Amendments to Subsection 2 of Section XX «Transitional Provisions» of the Tax Code of Ukraine regarding exemption from value added tax on the import of goods for the production and/or repair of mechanized demining machines»] (2024). *Explanatory Note (Ukraine)*. Retrieved from <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/44211> [in Ukrainian].
3. *Tax Code of Ukraine [Podatkovyi Kodeks Ukrainy]* from December 2, 2010, No. 2755-VI. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
 4. *Pro vnesennia zmin do pidrozdlu 2 rozdlu XX «Perekhidni polozhennia» Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo zvilnennia vid opodatkuvannia podatkom na dodanu vartist operatsii z vvezennia tovariv dlia potreb vyrobnytstva ta/abo remontu mashyn mekhanizovanoho rozminuvannia [Law of Ukraine No. 3853-IX of July 16, 2024 «On Amendments to Subsection 2 of Section XX «Transitional Provisions» of the Tax Code of Ukraine regarding exemption from value added tax on the import of goods for the production and/or repair of mechanized demining machines»]*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3853-20#Text> [in Ukrainian].
 5. Latkovska, T. A. (2023). Dotrymannia pryntsypu stabilnosti u podatkovykh pravovidnosynakh: sudova praktyka [Compliance with the principle of stability in tax relations: Judicial practice]. *Juris Europensis Scientia*, (1), 84–88. Retrieved from <http://jes.nuoua.od.ua/1-2023> [in Ukrainian].
 6. Savinova, A. V. (n.d.). *Pravove rehuliuvannia podatkovykh pilh - Legal regulation of tax benefits* [Doctoral dissertation, Yaroslav Mudryi National Law University of Ukraine]. Retrieved from <https://svr.nauka.gov.ua/#/defense/6072> [in Ukrainian].
 7. Kucheriavenko, M., & Serohin, O. (2021). Kharakterystyka pryntsypu stabilnosti ta znachennia yoho stalosti u podatkovykh vidnosynakh [Characteristics of the principle of stability and the importance of its consistency in tax relations]. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka. Seriya : Mizhnarodni vidnosyny - Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Series: International Relations*, 2(54), 71–76. Retrieved from <https://intern.bulletin.knu.ua/uk/article/view/2113> [in Ukrainian].
 8. Harashchuk, V. M., Dmytryk, O. O. & Fedchyshyn, S. A. (2023). Peremishchennia tovariv cherez mytnyi kordon Ukrainy: okremi propozyzii shchodo udoskonalennia [Movement of goods across the customs border of Ukraine: Some proposals for improvement]. *Nauka i tekhnika sohodni - Science and technology today*, 12(26), 27–39 [in Ukrainian].

Стаття надійшла 21.09.2025
Стаття прийнята до друку 02.11.2025