

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32840/pdu.2022.4.13>**О. В. Покатаєва**доктор юридичних наук, професор,  
перший проректор Класичного приватного університету**Л. М. Чемерис**помічник судді  
Харківського апеляційного суду

## ОСОБЛИВОСТІ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ ФІЗИЧНОЮ ОСОБОЮ – ПЛАТНИКОМ ПОДАТКУ У ПЕРІОД ДІЇ ВОЄННОГО СТАНУ

С статті досліджено зміст поняття «податковий обов'язок». Проаналізовано законодавство, яке регулює правовий режим воєнного стану.

Виявлено, що відповідно до статті 5 Закону України «Про правовий режим воєнного стану» та Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» воєнний стан передбачає надання відповідним органам державної влади повноважень стосовно обмеження конституційних прав і свобод людини і громадянина та прав і законних інтересів юридичних осіб. До таких прав належать: право на недоторканність житла; право на таємницю листування, телефонних розмов; заборона втручання в особисте і сімейне життя; право на свободу пересування, вільний вибір місця проживання; право на свободу думки і слова, на вільне вираження своїх поглядів і переконань; право брати участь в управлінні державними справами; право на мирні зібрання, збори, мітинги, походи і демонстрації; право на володіння, користування і розпорядження своєю власністю, результатами своєї інтелектуальної, творчої діяльності; право на підприємницьку діяльність, не забороненої законом; право на працю; право на страйк для захисту своїх економічних і соціальних інтересів; право на освіту.

Встановлено, що обмеження у деяких правах може вплинути на повноту та своєчасність виконання податкового обов'язку фізичною особою – платником податку, що знайшло своє відображення у статті 8 Закону України «Про правовий режим воєнного стану», де вказано, що в окремих місцевостях, де введено воєнний стан, військове командування разом із військовими адміністраціями можуть примусово відчужувати майно, що перебуває у приватній власності для потреб держави.

Констатовано, що частина доходів від операцій з майном належить до річного оподаткованого доходу платника податку, і до таких операцій відносяться: продаж, отримання у спадщину чи дарування, обмін, тощо.

Доведено, що примусове відчуження об'єктів права приватної власності допускається з наступним повним відшкодуванням їх вартості та не належить до оподаткованого доходу.

Встановлено, що відповідно до змін, внесених до Податкового кодексу України платник податку може бути звільнений від виконання податкового обов'язку, але з обов'язковою умовою, як відсутність можливості його виконання.

**Ключові слова:** податковий обов'язок, платник податків, фізична особа, фізична особа – підприємець, громадянин, воєнний стан.

**Постановка завдання.** Фізичні особи-підприємці, що є представниками малого бізнесу, виконують низку важливих економічних і соціальних функцій, зокрема:

- розв'язують проблеми зайнятості населення;
- надають гнучкості та адаптивності ринку (швидше та оперативніше контактуючи зі споживачами, краще реагуючи

на потреби ринку, та якісніше обслуговуючи споживачів);

– формують конкурентне середовище в умовах ринкової економіки, що стимулює виробництво товарів, робіт та послуг, більш затребуваних на ринку, створюючи конкуренції монополістам;

– дійснюють структурну перебудову економіки, мають свободу ринкового вибору (задають темп економічного зростання економіки),

– генерують і реалізують інноваційні ідеї (комерційні, технічні, маркетингові, соціальні), випускають новітні товари та послуги, що мають значну частку наукомісткості;

– формують середній клас, що дає змогу розвивати громадянське суспільство в державі, послаблювати соціальну нерівність, зменшити соціальну напругу, прискорити економічний розвиток [1].

Малий бізнес – мобільний, – він швидко реагує на потреби й зміни ринку, є інноваційним за своїм змістом, пропонує унікальні товари та послуги.

Малий бізнес відіграє велику роль у формуванні державного та місцевих бюджетів. Так, за 9 місяців 2022 року до Зведеного бюджету України надійшло 292,7 млрд.грн. від податку на доходи фізичних осіб, що складає 20 % від загальної суми доходів бюджету. До того ж, не дивлячись, що країна знаходиться у стані війни – у вересні 2022 року обсяг надходжень цього податку сягнув рекордних показників в 24,6 млрд.грн. на місяць. Платниками цього податку є: фізична особа, яка отримує доходи як з джерела їх походження з України, так і іноземні доходи (зокрема й фізична особа – підприємець, що обрала загальну систему оподаткування). Також, протягом цього періоду надійшло 33,6 млрд.грн. від єдиного податку та 26,2 млрд.грн. від податку на майно (значна частина платників цих податків, саме, фізичні особи) [2]. Отже, наведені показники надходжень свідчать про значущість фізичних осіб, як платників податку для формування дохідної частини бюджету, що може бути за умов належного виконання ними податкового обов'язку.

Проте, зброєна російська агресія, внаслідок якої було знищено велику кількість об'єктів інфраструктури, що унеможли-

лювало діяльність представників малого бізнесу – підприємців, а також спричинило значні руйнування майна платників податків (яке є об'єктом оподаткування податком на майно) – створила умови для неможливості своєчасного та в повному обсязі виконання податкового обов'язку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанню виконання податкового обов'язку присвятили свої праці: А. О. Храбров (в контексті правового регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку [3]); О. В. Покатаєва (питанню динамічності податкового обов'язку, особливостям його виникнення, зміни та припинення за категоріями платників податків [4]); Н. Ю. Онищук (у напрямку правового регулювання виконання податкового обов'язку [5]); О. О. Ємельянова (наслідкам невиконання податкового обов'язку [6]); П. М. Дуравкін (забезпеченню виконання податкового обов'язку [7]); І. Л. Самсін (співвідношенню понять «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» відповідно до законодавства України [8]).

**Виклад основного матеріалу.** Відповідно до п. 36.1, ст. 36 ПК України, податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені податковим законодавством [9].

У п. 36.2, ст. 36 ПК України вказано, що податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором [9]. Відповідно до п. 38.1, ст. 38 ПК України, виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [9].

Відповідно до ст. 1 ЗУ «Про правовий режим воєнного стану», під воєнним станом слід розуміти – особливий правовий режим, що вводиться в Україні або в окремих її місцевостях у разі збройної агресії чи загрози нападу, небезпеки державній незалежності України, її територіальній цілісності [10]. Воєнний стан передбачає надання відповідним органам державної влади, військовому командуванню, військовим адміністраціям та органам місцевого самоврядування повноважень, необхідних для відвернення

загрози, відсічі збройної агресії та забезпечення національної безпеки ....., а також тимчасове, зумовлене загрозою, обмеження конституційних прав і свобод людини і громадянина та прав і законних інтересів юридичних осіб із зазначенням строку дії цих обмежень [10].

На виконання ст. 5 ЗУ «Про правовий режим воєнного стану» від 24 лютого 2022 року було видано Указ Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» [11] в якому наголошується на можливості обмеження конституційних прав і свобод людини і громадянина, передбачених статтями 30–34, 38, 39, 41–44, 53 Конституції України.

А точніше, можуть бути обмежені наступні права:

- право на недоторканність житла (ст. 30 Конституції), тобто не допускається проникнення до житла чи до іншого володіння особи, проведення в них огляду чи обшуку інакше як за вмотивованим рішенням суду;

- право на таємницю листування, телефонних розмов (ст. 31);

- заборона втручання в особисте і сімейне життя (збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації про особу без її згоди) (ст. 32);

- право на свободу пересування, вільний вибір місця проживання (ст. 33);

- право на свободу думки і слова, на вільне вираження своїх поглядів і переконань (ст. 34);

- право брати участь в управлінні державними справами, у всеукраїнському та місцевих референдумах, вільно обирати і бути обраними до органів державної влади та органів місцевого самоврядування (ст. 38);

- право на мирні зібрання, збори, мітинги, походи і демонстрації (ст. 39);

- право на володіння, користування і розпорядження своєю власністю, результатами своєї інтелектуальної, творчої діяльності (ст. 41);

- право на підприємницьку діяльність, не забороненої законом (ст. 42);

- право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку людина вільно обирає або на яку вільно погоджується (ст. 43);

- право на страйк для захисту своїх економічних і соціальних інтересів (ст. 44);

- право на освіту (ст. 53) [12].

Звичайно, обмеження у деяких правах може вплинути на повноту та своєчасність виконання податкового обов'язку.

Підтвердження цього ми знаходимо у ст. 8 ЗУ «Про правовий режим воєнного стану», де вказано, що в окремих місцевостях, де введено воєнний стан, військове командування разом із військовими адміністраціями можуть самостійно або із залученням органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування примусово відчужувати майно, що перебуває у приватній власності (зокрема фізичних осіб) для потреб держави [11].

Відповідно до законодавства, відчуження майна можливо здійснювати на підставі відвідних договорів, зокрема:

- купівлі-продажу (за яким одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати майно (товар) у власність другій стороні (покупцеві), який приймає або зобов'язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього певну грошову суму), ст. 655 ЦК України;

- міни (де кожна із сторін зобов'язується передати другій стороні у власність один товар в обмін на інший товар), ст. 715 ЦК України);

- дарування (відповідно до якого одна сторона (дарувальник) передає або зобов'язується передати в майбутньому другій стороні (обдаровуваному) безоплатно майно (дарунок) у власність), ст. 717 ЦК України);

- довічного утримання (за яким одна сторона (відчужувач) передає другій стороні (набувачеві) у власність житловий будинок, квартиру або їх частину, інше нерухоме або рухоме майно, яке має значну цінність, взамін чого набувач зобов'язується забезпечувати відчужувача утриманням та (або) доглядом довічно), ст. 744 ЦК України;

- пожертви (за яким жертвувач дарує нерухомі та рухомі речі, зокрема гроші та цінні папери, (у тому числі й фізичним особам) для досягнення ним певної, наперед обумовленої мети), ст. 729 ЦК України;

- ренти (відповідно до якого одна сторона (одержувач ренти) передає другій

стороні (платникові ренти) у власність майно, а платник ренти взамін цього зобов'язується періодично виплачувати одержувачеві ренти у формі певної грошової суми або в іншій формі), ст. 731 ЦК України;

– спадщини (за яким відбувається перехід прав та обов'язків (спадщини) від фізичної особи, яка померла (спадкодавця), до інших осіб (спадкоємців) – книга шоста Цивільного кодексу України), ст.ст. 1216-1308 ЦК України [13].

Проте, пп. 164.2.4, та пп. 164.2.10, п. 164.2, ст. 164 ПК України встановлено, що частина доходів від операцій з майном належить до річного оподаткованого доходу платника податку, і до таких операцій належить: продаж, отримання у спадщину чи дарування, обмін, тощо.

Так, дохід, отриманий платником податку від продажу протягом звітного (податкового) року другого об'єкта нерухомості підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб за ставкою 5 % (п. 172.2, ст. 172 та п. 167.2, ст. 167 ПК України [9]), від продажу третього та наступних об'єктів нерухомості – за ставкою 18 % (п. 172.2, ст. 172 та п. 167.1, ст. 167 ПК України [9]).

У цей час у платника податку, який продає або обмінює з іншою фізичною особою нерухомість, неподільний об'єкт незавершеного будівництва, виникає податковий обов'язок із самостійного визначення та сплати через банківську установу суми податку на доходи фізичних осіб, – до нотаріального посвідчення договору купівлі-продажу, міни (п. 172.5, ст. 172 ПК України [9]).

Стосовно операцій з продажу або обміну об'єктів рухомого майна, то отриманий дохід від таких операцій оподатковується податком на доходи фізичних осіб за ставкою 5 % (п. 173.1, ст. 173 та п. 167.2, ст. 167 ПК України [9]). Цей дохід (крім доходу від продажу легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів) визначається виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу (міни), але не нижче оціночної вартості цього об'єкта (п. 173.1, ст. 173 ПК України [9]).

Стосовно оподаткування доходу, отриманого платником податку від продажу

(обміну) протягом звітного (податкового) року другого об'єкта рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда, підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб за ставкою 5 % (п. 173.2, ст. 172 та п. 167.2, ст. 167 ПК України [9]), від продажу (обміну) третього та наступних об'єктів – за ставкою 18 % (п. 173.2, ст. 172 та п. 167.1, ст. 167 ПК України [9]).

Під час проведення операцій з відчуження об'єктів рухомого майна у платника податку виникає обов'язок самостійно визначити суму податку і сплатити його до бюджету через банківські установи (п. 173.4, ст. 173 ПК України [9]).

У разі отримання доходу від операцій з продажу (міни) нерухомого чи рухомого майна на платника податку ще покладається обов'язок із подання до контролюючих органів до 1 травня року, що настає за звітним, податкову декларацію (пп. 49.18.4, п. 49.18, ст. 49 ПК України [9]).

До речі, до нерухомих речей (нерухомості) належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення. Рухомими речами – є речі, які можна вільно переміщувати у просторі (ст. 181 ЦК України [13]).

Стосовно отримання рухомого чи нерухомого майна у спадщину або дарунок, то об'єкти спадщини та дарування оподатковуються податком на доходи фізичних осіб за ставкою 5 % (пп. 174.2.2, п. 174.2, ст. 174 та п. 167.2, ст. 167 ПК України [9]), окрім, якщо вони не отримання від членів сім'ї спадкодавця першого та другого ступенів споріднення, у цьому випадку відбувається оподаткування за нульовою ставкою. Проте, якщо спадкування або ж отримання у дарунок відбувається де однією із сторін є нерезидент, то оподаткування здійснюється за ставкою 18 % (пп. 174.2.3, п. 174.2, ст. 174 та п. 167.1, ст. 167 ПК України [9]).

У даному випадку податковий обов'язок із сплати податку на доходи фізичних осіб покладається на спадкоємців, які отримали спадщину та обдарованих осіб. Крім того, вони зобов'язані дохід у вигляді вартості успадкованого майна, що підлягає оподаткуванню, зазначити в річній подат-

ковій декларації (п. 174.3, ст. 174 України [9]), яку вони повинні подати до контролюючих органів до 1 травня року, що настає за звітним (пп. 49.18.4, п. 49.18, ст. 49 ПК України [9]).

У п. 172.8, ст. 172 ПК України вказано, що будь-який перехід права власності на об'єкти нерухомості крім їх успадкування та дарування розуміється, як продаж [9], що свідчить про отримання доходу платником податку та виникнення у нього податкового обов'язку з податку на доходи фізичних осіб.

Проте, стосовно примусового відчуження майна, про що йдеться мова у ст. 8 ЗУ «Про правовий режим воєнного стану», право на яке мають військові командування, – то це є окремим режимом переходу права власності і він не може бути прирівняний для цілей оподаткування до продажу, хоча, прямого посилання на це не має у п. 172.8, ст. 172 ПК України.

Під примусовим відчуженням майна слід розуміти позбавлення власника права власності на індивідуально визначене майно, що перебуває у приватній або комунальній власності та яке переходить у власність держави для використання в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану за умови попереднього або наступного повного відшкодування його вартості (ст. 1 Закону [14]).

Положенням цієї статті передбачено повне відшкодування вартості примусово відчуженого майна. І таке відшкодування є доходом платника податку. Принциповим питанням є: «Чи буде таке відшкодування об'єктом оподаткування?».

У ст. 41 Конституції вказано, що примусове відчуження об'єктів права приватної власності може бути застосоване лише як виняток з мотивів суспільної необхідності та за умови попереднього і повного відшкодування їх вартості. В умовах воєнного чи надзвичайного стану примусове відчуження таких об'єктів допускається з наступним повним відшкодуванням їх вартості [12].

Проте, пп. 165.1.16, п. 165.1, ст. 165 ПК України передбачено, що кошти, отримані платником податку в рахунок компенсації (відшкодування) вартості майна, примусово відчуженого державою, або вартість

такої компенсації, отриманої у негрошовій формі – не включаються до оподаткованого доходу платника податку на доходи фізичних осіб [9].

За часів оголошення воєнного стану на території України було прийнято ряд нормативно-правових актів, які пом'якшували умови оподаткування платникам податків, зокрема зменшуючи, або зовсім звільняючи від виконання податкового обов'язку окремих категорій осіб.

Так, 3 березня 2022 року було прийнято ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» яким було внесено зміни до п. 69.1, ст. 69 ПК України, які передбачали у разі відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок, зокрема щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, розрахунків коригування, – звільнення від відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом трьох місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні [9; 15]. Отже, відповідно до положень цієї статті платник податку може бути звільнений від виконання податкового обов'язку, але для цього обов'язковою умовою є – відсутність можливості його виконати. Виникає питання, яким чином, і який орган буде оцінювати реальну неможливість виконання платником податку його податкового обов'язку? Які це можуть бути обставини за яких платник податку не може своєчасно виконати свій обов'язок?

І лише наприкінці липня 2022 року було видано Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження», яким було визнано у якості підстав для неможливості виконання:

– втрата (знищення чи зіпсуття) первинних документів, комп'ютерного та іншого обладнання; неможливість вико-

ристати чи вивезти їх внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією Російської Федерації;

– використання чи вивезення документів, комп'ютерного або іншого обладнання, пов'язане з ризиком для життя чи здоров'я посадової особи платника податків;

– відсутність у платника податків інших посадових осіб, уповноважених стягувати та вносити до бюджету податки, збори, а також вести бухгалтерський облік, складати та подавати податкову та фінансову звітність, відсутність можливості у власника призначити таких посадових осіб за умови відсутності у нього об'єктів оподаткування, або показників, які підлягають декларуванню;

– перебування (податкова адреса платника податків та/або фактичне знаходження / знаходження виробничих потужностей тощо) на території населеного пункту, у якому ведуться воєнні (бойові) дії, який (які) знаходиться в оточенні (блокуванні) або тимчасово окуповані, тощо [16].

Крім того, було внесено зміни до ст. 102 та доповнено її пунктом 102.9, який передбачав на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, що введено в Україні, зупинення перебігу строків давності. Було й прийнято рішення (на законодавчому рівні) – звільнити від нарахування пені за вчинення діяння (дії або бездіяльності) платником податку внаслідок введення воєнного, надзвичайного стану, що знайшло своє відображення у доповненні п. 129.9 підпунктом 129.9.7 [17]. Можемо зробити висновок, що у даному випадку більш доречно казати про діяння у вигляді бездіяльності, як то: несвоєчасна сплата податків чи зборів. Проте, у цьому підпункті (129.9.7) нічого не вказано про відсутність у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок в частині дотримання термінів сплати податків та зборів. Виникає цілком правомірне питання, що на зміст цього пункту не розповсюджується дія підпункту 69.1, пункту 69 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» і пеня не буде нараховуватися з будь-

яких причин невиконання платником податку податкового обов'язку на період дії в Україні воєнного стану.

У будь-якому випадку, вважаємо, що норму пп. 129.9.7, п. 129.9, ст. 129 ПК України доцільно уточнити, додав наступну фразу:

– 129.9. Пеня не нараховується, а нарахована пеня підлягає анулюванню в таких випадках:

– 129.9.7. вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою внаслідок введення воєнного, надзвичайного стану *незалежно від факту відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок щодо дотримання термінів сплати податків та зборів ...*

Було прийнято ряд нормативно-правових актів, якими надавалися особливі умови справляння єдиного податку фізичними особами-підприємцями, які обрали спрощену систему оподаткування особливо для тих, хто обрав 3 групу, зокрема для них знижено ставку єдиного податку до 2 % доходу [18]. Платникам єдиного податку третьої групи скасовані будь-які обмеження з приводу: організаційно-правової форми господарювання, обсягу отриманого ними доходу та кількості осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах [19].

Фізичним особам – підприємцям – платникам єдиного податку першої та другої групи, взагалі, дозволено не сплачувати єдиний податок та не подавати до контролюючих органів податкову декларацію до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану [19].

Підпунктом 26.1, підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» ПК України передбачено надання податкових пільг платникам податків із податковою адресою на тимчасово окупованій території, зокрема, вони звільняються від обов'язку подання до контролюючих органів декларацій, звітності та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів. Для цих платників податків зупиняється нарахування штрафних (фінансових) санкцій та/або пені за несвоєчасне погашення грошових зобов'язань та інші порушення податкового законодавства [9].

Відповідно до ст. 1 ЗУ «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» тимчасово окупованою територією України – є невід’ємна частина території України, на яку поширюється дія Конституції та законів України, а також міжнародних договорів, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України [20].

Але, аналіз положень ЗУ «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» свідчить про те, що норми цього Закону стосуються лише Донецької та Луганської областей відповідно до затверджених Указом Президента України «Межі та переліку районів, міст, селищ і сіл, частин їх територій, тимчасово окупованих у Донецькій та Луганській областях» [21]. Хоча більша частина Запорізької, Миколаївської, Харківської, Херсонської областей визнана тими, що належать до переліку територіальних громад, які розташовані в районі проведення воєнних дій та перебувають в тимчасовій окупації [22]. Тому, ми можемо зробити висновки, що положення підпункту 26.1, підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» ПК України яким передбачено надання податкових пільг платникам податків на тимчасово окупованій території у вигляді звільнення від виконання податкового обов’язку в частині подання декларацій та сплати податків та зборів на мешканців цих областей не розповсюджується.

Вважаємо, доцільно внести зміни до ЗУ «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України», де у ч. 2, ст. 1 додати:

2. Датою початку тимчасової окупації Російською Федерацією окремих територій України є 19 лютого 2014 року.

*Окремі території України, що входять до складу Запорізької, Миколаївської, Харківської, Херсонської областей є окупованими Російською Федерацією, починаючи з 24.02.2022 року. Межі та перелік районів, міст, селищ і сіл, частин їх територій, тимчасово окупованих у Запорізькій, Миколаївській, Харківській, Херсонській областях визначено Міністерством з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України за погодженням з Міністерством оборони на підставі про-*

*позицій відповідних обласних, Київської міської військових адміністрацій.*

Є окремі питання стосовно порядку оподаткування доходів фізичних осіб у вигляді отримання дарунків, або спадщини. Так, Підпунктом 26.8, підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» ПК України передбачено, що доходи фізичної особи – громадянина України, яка має податкову адресу на тимчасово окупованій території, отримані у вигляді вартості успадкованого (подарованого) майна (кошти, майно, майнові чи немайнові права), оподатковуються податком на доходи фізичних осіб та військовим збором за загальними правилами оподаткування [9] (тобто, без застосування податкових пільг).

І з цих доходів – податок на доходи фізичних осіб та військовий збір сплачуються спадкоємцями – громадянами України, які мають податкову адресу на тимчасово окупованій території, до нотаріального оформлення об’єктів спадщини (дарування) або в сільських населених пунктах – до оформлення уповноваженою на це посадовою особою відповідного органу місцевого самоврядування за місцем відкриття спадщини [9]. Проте, аналіз положень цього підпункту надає можливість стверджувати що мова йде про внутрішньо переміщених осіб.

Подібний висновок ми зробили аналізуючи зміст поняття «податкова адреса платника податку», якою, відповідно до п. 45.1, ст. 45 ПК України, для фізичної особи – платника податків, визнається місце її проживання, за яким вона береться на облік як платник податків у контролюючому органі. Платник податків може мати одночасно не більше однієї податкової адреси [9]. Отже, фізична особа проживала саме на окупованій території.

Внутрішньо переміщеною особою є громадянин України, іноземець або особа без громадянства, яка перебуває на території України, яку змусили залишити або покинути своє місце проживання у результаті або з метою уникнення негативних наслідків збройного конфлікту, тимчасової окупації, повсюдних проявів насильства, порушень прав людини, тощо (ст. 1 Закону [23]). Тобто це особа, яка має певні складнощі фінансового характеру (скоріше за

все – має місце відсутність будь-яких джерел для існування); змушена покинути рідну домівку, залишившись без даху над головою; може втратила близьких та має певні душевні страждання. Зобов'язувати таку особу у разі отримання спадщини чи дарунку сплачувати податок на доходи фізичних осіб на загальних підставах – є порушенням одного з основних принципів на яких ґрунтується податкове законодавство – принципу „соціальної справедливості”, зміст якого полягає в тому, що установлення податків та зборів має бути лише відповідно до платоспроможності платників податків (пп. 4.1.6, п. 4.1, ст. 4 ПК України). Тому вважаємо за доцільним скасувати підпункт 26.8, підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України.

**Висновки.** За результатами дослідження виявлено, що відповідно до статті 5 Закону України «Про правовий режим воєнного стану» та Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» воєнний стан передбачає надання відповідним органам державної влади повноважень стосовно обмеження конституційних прав і свобод людини і громадянина та прав і законних інтересів юридичних осіб.

Встановлено, що обмеження у деяких правах може вплинути на повноту та своєчасність виконання податкового обов'язку фізичною особою – платником податку, що знайшло своє відображення у статті 8 Закону України «Про правовий режим воєнного стану», де вказано, що в окремих місцевостях, де введено воєнний стан, військове командування разом із військовими адміністраціями можуть примусово відчужувати майно, що перебуває у приватній власності для потреб держави.

Констатовано, що частина доходів від операцій з майном належить до річного оподаткованого доходу платника податку, і до таких операцій відносяться: продаж, отримання у спадщину чи дарування, обмін, тощо. Доведено, що примусове відчуження об'єктів права приватної власності допускається з наступним повним відшкодуванням їх вартості та не належить до оподаткованого доходу.

Встановлено, що відповідно до змін, внесених до Податкового кодексу України платник податку може бути звільнений

від виконання податкового обов'язку, але обов'язковою умовою, є – відсутність можливості його виконання.

Констатовано, що на законодавчому рівні було прийнято рішення стосовно звільнення платників податків від нарахування пені за вчинення діяння внаслідок введення воєнного, надзвичайного стану, що знайшло своє відображення у доповненні п. 129.9 підпунктом 129.9.7. Проте, у цьому підпункті нічого не вказано про відсутність у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок в частині дотримання термінів сплати податків та зборів. Рекомендовано уточнити норму пп. 129.9.7, п. 129.9, ст. 129 ПК України.

Підпунктом 26.1, підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України передбачено надання податкових пільг платникам податків із податковою адресою на тимчасово окупованій території, у вигляді звільнення від обов'язку подання до контролюючих органів декларацій, звітності та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів; та призупинення нарахування штрафних та пені за несвоєчасне погашення грошових зобов'язань. Але, аналіз положень ЗУ «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» свідчить про те, що норми цього Закону стосуються лише Донецької та Луганської областей не зважаючи на те, що більша частина Запорізької, Миколаївської, Харківської, Херсонської областей визнана тими, що належать до переліку територіальних громад, які розташовані в районі проведення воєнних дій та перебувають в тимчасовій окупації. Запропоновано внести зміни до ЗУ «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України», де у ч. 2, ст. 1 вказати вище перелічені області.

#### **Список використаної літератури:**

1. Бортнік С. Наслідки військової агресії в Україну для російського малого і середнього бізнесу: Волинський національний університет імені Лесі Українки. URL: <https://vnu.edu.ua/uk/news/naslidki-viyskovoi-agresii-v-ukrainu-dlya-rosiyskogo-malogo-i-serednogo-biznesu>
2. Аналіз виконання державного та місцевих бюджетів за 9 місяців 2022 року. URL:



- <https://decentralization.gov.ua/news/15748>
3. Храбров А. О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2004. 20 с.
  4. Покатаєва О. В. Правова природа загальнодержавних податків та зборів в Україні: стан, протиріччя та перспективи реформування : автореф. дис. ... док. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2012. 36 с.
  5. Онищук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Х., 2010. 20 с.
  6. Ємельянова О. О. Податковий обов'язок як центральна категорія податкового права та наслідки його невиконання. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2016. Вип. 2. С. 74–83. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vchfo\\_2016\\_2\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vchfo_2016_2_9)
  7. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Х., 2010. 20 с.
  8. Самсін І. Л. Співвідношення понять «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» в законодавстві України. *Вісник Верховного Суду України*. 2011. № 9. С. 34–38. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vvsu\\_2011\\_9\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vvsu_2011_9_9)
  9. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) : Закон від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
  10. Про правовий режим воєнного стану: Закон від 12 травня 2015 р., № 389-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#n29>
  11. Про введення воєнного стану в Україні: Указ від 24 лютого 2022 р., № 2102-IX / Президент України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#n2>
  12. Конституція України: Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
  13. Цивільний кодекс України: Закон від 16 січня 2003 р. № 435-IV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
  14. Про передачу, примусове відчуження або вилучення майна в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану: Закон від 17 травня 2012 р., № 4765-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4765-17#Text>
  15. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон від 3 березня 2022 р., № 2118-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#n5>
  16. Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу ХХ „Перехідні положення” Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження: Наказ від 29 липня 2022 р., № 225 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0967-22#Text>
  17. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон від 15 березня 2022 р., № 2120-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#n5>
  18. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон від 24 березня 2022 р., № 2142-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#n2>
  19. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану: Закон від 1 квітня 2022 р., № 2173-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#n5>
  20. Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України: Закон від 15 квітня 2014 р., № 1207-VII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1207-18#Text>
  21. Межі та перелік районів, міст, селищ і сіл, частин їх територій, тимчасово окупованих у Донецькій та Луганській областях: Указ від 7 лютого 2019 року № 32/2019 / Президент України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/32/2019#n9>

22. Про затвердження Переліку територіальних громад, які розташовані в районі проведення воєнних (бойових) дій або які перебувають в тимчасовій окупації, оточенні (блокуванні) станом на 25 квітня 2022 року: Наказ від 25.04.2022 р., № 75 / Міністерство з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України. URL: <https://www.minre.gov.ua/doc/doc/66>
23. Про забезпечення прав і свобод внутрішньо переміщених осіб: Закон від 20 жовтня 2014 р., № 1706-VII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1706-18#Text>
- 

**Pokataeva O., Chemeris L. Features of fulfillment of tax obligation by a natural person – tax payer during the period of marital state**

*The article examines the meaning of the concept of "tax liability". The legislation regulating the legal regime of martial law has been studied.*

*It was revealed that in accordance with Article 5 of the Law of Ukraine "On the Legal Regime of Martial Law" and the Decree of the President of Ukraine "On the Introduction of Martial Law in Ukraine", martial law provides for the granting of powers to the relevant state authorities to limit the constitutional rights and freedoms of a person and citizen and the rights and legal interests of legal entities. Such rights include: the right to inviolability of housing; the right to secrecy of correspondence, telephone conversations; prohibition of interference in personal and family life; the right to freedom of movement, free choice of place of residence; the right to freedom of thought and speech, to the free expression of one's views and beliefs; the right to participate in the management of state affairs; the right to peaceful assemblies, meetings, rallies, marches and demonstrations; the right to own, use and dispose of one's property, the results of one's intellectual and creative activity; the right to business activity not prohibited by law; the right to work; the right to strike to protect one's economic and social interests; the right to education.*

*It has been established that the limitation of some rights may affect the completeness and timeliness of the fulfillment of tax obligations by an individual – a tax payer, which is reflected in Article 8 of the Law of Ukraine "On the Legal Regime of Martial Law", which states that in certain areas where martial law is introduced, the military command together with the military administrations can forcibly expropriate privately owned property for the needs of the state.*

*It was established that part of the income from transactions with property belongs to the taxpayer's annual taxable income, and such transactions include: sale, inheritance or donation, exchange, etc.*

*It has been proven that forced alienation of objects of private property rights is allowed with subsequent full reimbursement of their value and does not belong to taxable income.*

*It was established that in accordance with the changes made to the Tax Code of Ukraine, the taxpayer may be exempted from fulfilling the tax obligation, but with a mandatory condition, such as the absence of the possibility of its fulfillment.*

**Key words:** tax liability, taxpayer, natural person, natural person – entrepreneur, citizen, resident.