Тетяна КОЛОМОЄЦЬ,
декан юридичного факультету
Запорізького національного університету,
доктор юридичних наук, професор,
член-кореспондент НАПрН України,
заслужений юрист України

Дар'я ЄВТУШЕНКО,
старший викладач кафедри
конституційного та адміністративного права
Запорізького національного університету,
доктор філософії у галузі права (PhD)

СПЛАТА ЄДИНОГО ПОДАТКУ ФОП НА ТЕРИТОРІЇ БОЙОВИХ ДІЙ АБО ТИМЧАСОВО ОКУПОВАНІЙ ТЕРИТОРІЇ УКРАЇНИ: ЧИ ЯКІСНОЮ МОЖНА ВВАЖАТИ ЧИННУ НОРМАТИВНУ МОДЕЛЬ?

В умовах дії правового режиму воєнного стану в Україні, впровадження якого обумовлено зовнішньою збройною агресією, цілком логічними вбачаються ініціативи держави, спрямовані на унормування моделей поведінки, які б були релевантними загальним запитам всього українського суспільства не тільки з акцентом на особливості відповідного досить складного періоду існування останнього, але й враховували б весь спектр цих особливостей у розрізі всього їх розмаїття, в тому числі й щодо врегулювання суспільних відносин для територій бойових дій або тимчасово окупованої території України. Це повною мірою поширюється й на сферу правового регулювання податкових відносин, відносин, зокрема у сфері спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як альтернативної загальнодержавному аналогу і, беззаперечно, пошуку оптимальної для відповідного періоду нормативної

моделі єдиного податку як основи останньої, із тим, щоб усунути «надмірний податковий тягар» для ФОП, які опинилися на вищезазначених територіях, фактично створюючи підґрунтя для їхнього існування «у складний час у складних умовах». Цілком логічним кроком варто вважати врегулювання у «Перехідних положеннях» Податкового кодексу України «альтернативної тимчасової моделі» сплати єдиного податку для ФОП, які «безпосередньо локаційно прив'язані» до відповідних територій. Так, згідно з п. 11 підрозділу 8 Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України з 01 серпня 2023 року «… ФОП, які є платниками єдиного податку першої або другої групи та чия податкова адреса знаходиться на території бойових дій або тимчасово окупованій території України (на дату початку таких подій), мають право не сплачувати єдиний податок» [1].

Аналіз змісту відповідних положень дозволяє виокремити кілька обов'язкових умов для їх реалізації:

а) поширення тільки на ФОП першої або другої групи;

б) податкова адреса ФОП має знаходитися на території бойових дій або тимчасово окупованій території України, з уточненням «на дату початку таких подій»;

в) тимчасовий характер дії – «… це право ФОП надається за період, що починається з першого числа місяця, в якому почалися бойові дії, з'явилась можливість їх початку або розпочалася тимчасова окупація, і триває до останнього числа місяця, в якому такі дії завершились або територія була деокупована» [1];

г) це «право» ФОП, а отже, акцент зроблено на диспозитивність відповідних засад;

д) «багатокомпонентність» змісту нормативного положення, що передбачає поєднання «… неподання ФОП декларації», «… ненарахування авансових внесків за єдиним податком, як це передбачено п. 295.2 ст. 295 Податкового кодексу України», а отже, «податкові зобов'язання у таких випадках нараховуються лише за ті періоди, в яких ФОП фактично сплатив податок і подав декларацію», і, нарешті, «… штрафи та пеня за несплату або неповну сплату авансових внесків у цей період не застосовуються»;

е) реалізацію відповідного права не варто ототожнювати із «повним звільненням від сплати будь-яких податків та зборів», це, найімовірніше, «звільнення від сплати податку для себе» [2], оскільки відповідне право охоплює «єдиний податок і військовий збір» і взагалі не поширюється, наприклад, на ЄСВ.

Отже, реалізація ФОП відповідного права передбачає істотну модифікацію моделі взаємовідносин із податковими органами на відповідний період (як у частині регулятивних, так і можливих деліктних відносин). Реалізація відповідної норми права не є простою, оскільки «ускладнена» обов'язковою кореляцією із підзаконним нормативно-правовим актом, який визначає Перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або які є тимчасово окупованими, дати початку та завершення бойових дій або тимчасової окупації, і роль якого також не можна недооцінювати, бо саме він містить відповіді одразу на низку запитань, серед яких:

а) «право на несплату єдиного податку втрачається з першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому ФОП зареєстрував зміну своєї податкової адреси»;

б) «звільнення від сплати єдиного податку не поширюється на ФОП, які зареєструвалися вже після початку бойових дій, можливості бойових дій або окупації, тобто після дати, зазначеної у відповідному Переліку».

Попри позитивну оцінку самої ініціативи держави щодо врегулювання відповідного актуального питання і визначеність змісту відповідних нормативно-правових положень, все-таки «абсолютно якісними» їх вважати не варто, оскільки «поза увагою», на жаль, залишилося чимало питань. Чи може ФОП скористатися пільгою, якщо він зареєструвався вже після віднесення території до зони бойових дій? Чи може ФОП, що реалізував відповідне право не сплачувати ЄП, отримувати у цей період дохід? У разі зміни адреси реєстрації чи потрібно закривати ФОП? Пошук відповідей на ці та інші запитання й виявляє «прогалини», переважно узагальнений підхід до унормування, що й слугує підґрунтям для різних варіантів форм прояву розсуду під час тлумачення та правозастосування.

Так, наприклад, законодавець передбачає чітку вказівку на дату початку бойових дій або тимчасової окупації, але жодним чином не вказує дату, коли ФОП має

бути зареєстрованим. Унормовані положення про те, що податкова адреса ФОП має знаходитися на відповідній території «станом на початок бойових дій або тимчасової окупації», не можна вважати тотожними положенням про те, що правовий статус ФОП має існувати на момент віднесення відповідних територій до зони бойових дій або тимчасово окупованих територій.

Податковий орган вважає, що «… ФОП має бути зареєстрованим саме на дату віднесення відповідної території до зони бойових дій або тимчасово окупованої території, і якщо особа зареєструвалася … вже після цієї дати, вона не може користуватися відповідною пільгою» [3], тобто «… право на пільгу виникає лише в тих, хто вже мав правовий статус ФОП на момент, коли їхня територія була віднесена до зони бойових дій або тимчасово окупованої території» [3]. Хоча детальний аналіз положень п. 11 підрозділу 8 Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України не дозволяє стверджувати, що законодавець унормував відповідне обмеження. Навпаки, законодавець чітко закріпив свою позицію стосовно того, що саме податкова адреса ФОП має знаходитися на відповідній території станом на початок бойових дій або ж визнання її тимчасово окупованою («прив'язка до території»), а не наявність обов'язкової ознаки – реєстрації ФОП на відповідну дату. У цьому сенсі цілком можна погодитися із тим, що «… податкова адреса ФОП визначається за місцем її реєстрації як фізичної особи згідно із паспортними даними / даними, які посвідчують її особу, і якщо особа проживала на відповідній території до і після віднесення її до зони бойових дій або тимчасово окупованої території України, умова про знаходження податкової адреси на відповідній території формально виконується» [3].

Отже, запропоновану у Податковому кодексі України нормативну модель сплати єдиного податку ФОП на території бойових дій або тимчасово окупованій території України цілком можна вважати такою, прийняття якої обумовлено запитами суспільства щодо пошуку тимчасової альтернативи на період дії правового режиму воєнного стану, зміст якої в цілому визначає «загальний каркас», водночас інноваційність суспільних відносин та потреба досить оперативного реагування на

запити суспільства щодо унормування останніх, на жаль, вплинули на «якість» змісту відповідних нормативно-правових актів, зумовивши фактично й ускладненість правозастосування у відповідній сфері відносин, що, беззаперечно, вимагає усунення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 10.04.2026).
2. Сплата ЄСВ «за себе» ФОП-спрощенцем з тимчасово окупованої території (ТОТ). URL:https://taxer.ua/uk/kb/ne-splachuvati-yesv-za-sebe (дата звернення: 10.04.2026).
3. Пільги для ФОП у зоні бойових дій: чи платити податки при реєстрації після початку окупації. URL:https://yankiv.com/pilgy-dlya-fop-u-zoni-bojovyh-dij/ (дата звернення: 10.04.2026).