

УДК 342.9:336.2

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.06.3.89>

**ОБКЛАДЕННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ
ЗА НУЛЬОВОЮ СТАВКОЮ ОПЕРАЦІЙ З ПОСТАЧАННЯ ПАЛИВА
ЗБРОЙНИМ СИЛАМ УКРАЇНИ ТА ІНШИМ ВІЙСЬКОВИМ ФОРМУВАННЯМ
У ПЕРІОД ВОЄННОГО СТАНУ:
ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ**

Митровка Я.В.,

*кандидат юридичних наук,
доцент кафедри адміністративного,
фінансового та інформаційного права
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
ORCID: 0009-0008-3395-5504*

Митровка Я.В. Обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою операцій з постачання палива Збройним силам України та іншим військовим формуванням у період воєнного стану: проблемні аспекти.

Стаття присвячена правовому аналізу проблеми встановлення нульової ставки податку на додану вартість (ПДВ) на операції з постачання палива Збройним силам України та іншим військовим формуванням під час воєнного стану. Основною проблемою є те, що нульову ставку ПДВ було встановлено постановою Кабінету Міністрів України (КМУ) № 178 від 02.03.2022, що суперечить положенням Конституції України та Податкового кодексу України, які визначають, що ставки податків повинні встановлюватися законом.

Встановлена постановою КМУ нульова ставка ПДВ на операції з постачання палива для потреб військових формувань створила численні правові суперечності, що призвели до судових спорів. Підпункт «г» підпункту 195.1.2 пункту 195 статті 195 Податкового кодексу України дійсно передбачає застосування нульової ставки для операцій з постачання палива для заправки транспорту Збройних Сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, однак ця норма має невиключний перелік таких операцій, що допускає можливість її розширення. Водночас такі уточнення мають здійснюватися через закон, а не через підзаконні акти уряду.

У першій редакції постанови КМУ № 178 було здійснено неоднозначне поширення нульової ставки на постачання палива для військових формувань, що призвело до юридичної невизначеності та суперечностей у судовій практиці. Постачальники палива за договорами з державними органами для потреб військових формувань опинилися в ситуації, де питання про повернення сплаченого ПДВ стало предметом численних судових справ.

У результаті судової практики були зафіксовані різні підходи до застосування цієї постанови. Це створило передумови для внесення змін згідно постанови КМУ № 831 від 18.07.2024. Однак навіть після змін питання чіткого визначення нульової ставки ПДВ на постачання палива для військових формувань залишилося неурегульованим у рамках Податкового кодексу України.

До Податкового кодексу України у 2022 році вносилися зміни щодо постачання палива зі ставкою ПДВ 7%, однак питання застосування нульової ставки ПДВ для постачання палива для військових формувань так і не було врегульоване.

У статті пропонується внести зміни до Податкового кодексу України, що дозволять чітко визначити порядок застосування нульової ставки ПДВ для постачання палива військовим формуванням в умовах воєнного стану, забезпечивши відповідність нормам Конституції України та стабільність правозастосування в умовах воєнного стану.

Ключові слова: нульова ставка ПДВ, постачання палива, військові формування, воєнний стан.

Mytrovka Y.V. Zero-rated value-added tax on fuel supply operations to the Armed Forces of Ukraine and other military formations during martial law: problematic aspects.

The article is devoted to the legal analysis of the issue of establishing a zero value-added tax (VAT) rate on fuel supply operations to the Armed Forces of Ukraine and other military formations during martial law. The core problem lies in the fact that the zero VAT rate was introduced by Resolution No. 178 of the Cabinet of Ministers of Ukraine (CMU) dated 02 March 2022, which contradicts the provisions of the Constitution of Ukraine and the Tax Code of Ukraine, both of which stipulate that tax rates must be established by law.

The zero VAT rate established by the CMU resolution for fuel supply operations intended for military formations has generated numerous legal inconsistencies, which have resulted in litigation. Subparagraph "g" of subparagraph 195.1.2 of paragraph 195.1 of Article 195 of the Tax Code of Ukraine indeed provides for the application of a zero rate to operations involving fuel supply for refueling the transport of the Armed Forces of Ukraine participating in peacekeeping missions abroad. However, this provision contains a non-exhaustive list of such operations, allowing for possible extension. At the same time, any such extension must be made by law rather than through subordinate acts of the government.

In its initial version, CMU Resolution No. 178 ambiguously expanded the application of the zero VAT rate to fuel supplies for military formations, leading to legal uncertainty and inconsistencies in judicial practice. Fuel suppliers under contracts with state authorities for the needs of military formations found themselves facing numerous lawsuits concerning the refund of VAT paid.

Judicial practice revealed divergent approaches to the interpretation of this resolution, which created grounds for amending it through CMU Resolution No. 831 of 18 July 2024. However, even after these amendments, the issue of clearly defining the zero VAT rate for fuel supplies to military formations remains unregulated within the Tax Code of Ukraine.

Although amendments to the Tax Code regarding fuel supplies taxed at a 7% VAT rate were introduced in 2022, the issue of applying a zero VAT rate to fuel supplies for military formations has not been resolved.

The article proposes introducing amendments to the Tax Code of Ukraine that would clearly define the procedure for applying the zero VAT rate to fuel supplies for military formations during martial law, ensuring compliance with the Constitution of Ukraine and stability of law enforcement under wartime conditions.

Key words: zero VAT rate, fuel supply, military formations, martial law.

Постановка проблеми. Згідно з постановою Кабінету Міністрів України № 178 від 02.03.2022, була встановлена нульова ставка податку на додану вартість (ПДВ) на операції з постачання палива для потреб військових формувань під час воєнного стану. Однак така практика, визначена підзаконним актом, суперечить положенням Конституції України та Податкового кодексу України, згідно з якими ставки податків мають встановлюватися виключно законами, прийнятими Верховною Радою України. Це викликає правову невизначеність щодо правомірності встановлення нульової ставки ПДВ на підзаконному рівні, що не має належного законодавчого підґрунтя.

Прийняття підзаконного акта, який визначає ставку ПДВ без належної законодавчої бази, породжує не лише юридичні суперечності, але й створює умови для неправомірного застосування податкових пільг, що можуть призвести до зловживань і порушень прав суб'єктів господарювання. Це, в свою чергу, ставить під сумнів стабільність правового регулювання та впливає на податкову дисципліну. Відсутність чіткої законодавчої норми також ускладнює правозастосовчу практику, спричиняючи непослідовність у рішеннях судових органів і державних органів, що веде до правової невизначеності для учасників ринку.

Метою дослідження є аналіз правових аспектів встановлення нульової ставки податку на додану вартість (ПДВ) для операцій з постачання палива військовим формуванням в умовах воєнного стану, визначення суперечностей у правозастосованні цієї ставки, а також оцінка відповідності чинного нормативного регулювання Конституції України та Податковому кодексу України. Дослідження спрямоване на виявлення правових колізій, пов'язаних із використанням підзаконних актів для встановлення податкових ставок, та на пропозиції щодо необхідних змін у законодавстві для забезпечення стабільності правового регулювання в умовах воєнного стану.

Стан опрацювання проблематики. У процесі дослідження було проаналізовано положення Конституції України [1], Податкового кодексу України [2], а також постанови № 178 від 02.03.2022 [3], яка регулює питання застосування нульової ставки ПДВ на операції з постачання палива для потреб військових формувань в умовах воєнного стану. У статті також враховано загальні засади податкового права, сформовані у науковій літературі [4]. Важливим елементом джерельної бази є судова практика [5].

Виклад основного матеріалу. 02.03.2022 Кабінетом Міністрів України було прийнято постанову № 178 «Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану» (далі Постанова КМУ № 178) [3].

При цьому слід зауважити, що згідно преамбули вказаної постанови правовою підставою її прийняття є норма підпункту «г» підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу України.

Прийняття вказаного нормативно-правового акту Кабінетом Міністрів України призвело до неоднозначного застосування положень законодавства у сфері оподаткування податком на додану

вартість за нульовою ставкою. Зокрема створило безліч судових спорів щодо стягнення на користь держави із суб'єктів господарювання – постачальників палива – коштів сплачених такими постачальниками за договорами поставки палива, укладених уповноваженими органами держави для потреб військових формувань на території України.

Відповідно до підпункту «г» підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу України за нульовою ставкою оподатковуються операції для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, або в інших випадках, передбачених законодавством [2].

На перший погляд розширене тлумачення вказаної норми права не мало б допускати можливості поширити її дію на звичайні операції для заправки (дозаправки) або забезпечення транспорту військових формувань, утворених відповідно до законодавства на території України. Тобто, зазначена у вказаній нормі умова щодо застосування її до інших випадків, передбачених законодавством, за своїм логічним змістом, з однієї сторони, встановлює для законодавця можливість додатково поширити дію нульової ставки оподаткування податком на додану вартість на певні правовідносини, однак, з іншої сторони, такі правовідносини мали б бути подібні за своїм змістом та характером до операцій для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України.

Також слід зауважити, що врегулювання вказаних правових відносин постановою Кабінету Міністрів України є суперечним з огляду на те, що встановлення податку на додану вартість здійснюється виключно Верховною Радою України нормами права у вигляді законів.

Так, згідно ч. 1 ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1]. Відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори [1].

За змістом п. 7.1-7.4 ст. 7 Податкового кодексу України під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку (п. 7.1). Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування (п. 7.2). Будь-які питання щодо оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до цього Кодексу та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства (п. 7.3). Елементи податку, визначені в пункті 7.1 цієї статті, підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно цим Кодексом (п. 7.4) [2].

Відповідно до п. 12.1 ст. 12 Податкового кодексу України Верховна Рада України встановлює на території України загальнодержавні податки та збори і визначає: перелік загальнодержавних податків та зборів (п. 12.1.1); положення, визначені в пунктах 7.1, 7.2 статті 7 цього Кодексу щодо загальнодержавних податків та зборів (п. 12.1.3). Згідно п. 9.1.3 ст. 9 Податкового кодексу України до загальнодержавних податків належать податок на додану вартість [2].

З вказаних норм права чітко випливає, що ставки податку на додану вартість, платники вказаного податку та об'єкти оподаткування (тобто елементи цього податку згідно п. 7.1 ст. 7 ПКУ) визначаються згідно п. 7.4 ст. 7 та п. 9.1.3 ст. 9 Податкового кодексу України виключно Верховною Радою України у Податковому кодексі України.

А відтак урегулювання постановою Кабінету Міністрів України № 178 від 02.03.2022 оподаткування окремих операцій з поставки палива збройним формуванням України нульовою ставкою податку на додану вартість не відповідає вимогам актів вищої юридичної сили.

У первинній редакції вказаної постанови Кабінету Міністрів України № 178 у п. 1 було визначено, що до припинення чи скасування воєнного стану операції з постачання товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення транспорту Збройних Сил, Національної гвардії, Служби безпеки, Служби зовнішньої розвідки, Державної прикордонної служби, Міністерства внутрішніх справ, Державної служби з надзвичайних ситуацій, Управління державної охорони, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації, інших утворених відповідно до законів військових формувань, їх з'єднань, військових частин, підрозділів, установ або організацій, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави обкладаються податком на додану вартість за нульовою ставкою [3].

Крім цього, у первинній редакції преамбули постанови Кабінету Міністрів України № 178 також була зазначено, що її прийняття обумовлене виконанням мобілізаційних завдань в умовах воєн-

ного стану, введеного Указом Президента України від 24.02.2022 № 64 «Про введення воєнного стану в Україні» [3].

Таке формулювання мети правового регулювання створило неоднозначність у застосуванні постанови КМУ № 178 навіть Міністерством оборони України при укладенні договорів поставки палива, яким протягом 2022 року під час воєнного стану поширено укладались договори із застосуванням ставки оподаткування податку на додану вартість у звичайному розмірі 20%, а пізніше із застосуванням ставки 7% згідно положень п. 82 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України.

При цьому національними судами неоднозначно здійснювалось правозастосування підпункту «г» п.п. 195.1.2 п. 195.1 ст. 195 Податкового кодексу України та положень постанови КМУ № 178 при розгляді спорів щодо стягнення із постачальників отриманих коштів в рахунок оплати поставки, де було включено в ціну товару податок на додану вартість. Така суперечливість у тому числі була обумовлена сформульованою у первинній преамбулі постанови КМУ № 178 мети її прийняття, зокрема для виконання мобілізаційних завдань в умовах воєнного стану.

Показовою у цьому аспекті стала господарська справа № 922/4055/23, в якій враховуючи зміст преамбули постанови КМУ № 178, Касаційний господарський суд дійшов висновку, що положення цієї постанови не слід застосовувати до правовідносин сторін за спірними договорами, предметом яких є постачання бензину не в рамках мобілізаційних завдань, та які укладено під час воєнного стану. Посилаючись на неоднозначність (подвійність) можливого тлумачення змісту Постанови КМУ № 178, а також вказавши, що судова практика з питань застосування приписів цієї постанови лише формується, Касаційний господарський суд вважав, що виключна правова проблема у справі № 922/4055/23 полягає у різному тлумаченні та застосуванні зазначених норм постанови КМУ № 178, що породило значну кількість судових справ (понад 50). При цьому суди попередніх інстанцій висловили різні позиції щодо застосування зазначених норм постанови КМУ № 178 до договорів, які укладались не на виконання мобілізаційних завдань. Наприклад, у справах № 910/12151/23, № 910/14481/23, № 910/15124/23 судами здійснено підхід, згідно з яким положення постанови № 178 не можуть застосовуватись до договорів, які починаючи з 24 лютого 2022 року укладались Міністерством оборони України не в рамках мобілізаційних завдань. Натомість у справах № 912/1421/23, № 916/3783/23, № 916/3864/23 суди дійшли інших висновків. Касаційний господарський суд вважав, що наведене свідчило про те, що «передбачуваного» та «чіткого» механізму застосування зазначених норм постанови КМУ № 178 у подібних правовідносинах не було та на той момент та був відсутній висновок Верховного Суду щодо застосування положень цієї постанови, з урахуванням як її преамбули, так і її основного змісту [4].

Нажаль вирішення цієї правової проблеми на рівні Великої Палати Верховного Суду чи відповідних палат Касаційного господарського суду так і не відбулось з процесуальних причин, однак наведене доводить, що навіть у судовій гілці влади були неоднакові підходи до застосування вказаних норм права [4, 5].

Очікувано, що вказана проблема у правозастосуванні первинної редакції постанови КМУ № 178 призвела до суттєвої зміни змісту вказаної постанови згідно з постановою КМУ № 831 від 18.07.2024 [7]. Згідно нової редакції було суттєво змінено як преамбулу так і основний зміст постанови та визначено метою її прийняття здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі та стримування збройної агресії російської федерації. Водночас правовою підставою її прийняття є так само підпункт «г» підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу України.

Однак непоміченим як судовою гілкою влади так і Кабінетом Міністрів України залишається те, що положеннями підпункту «г» підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу України чи іншими положеннями Податкового кодексу України Кабінет Міністрів України не наділений повноваженнями визначати операції, які обкладаються нульовою ставкою податку на додану вартість.

Таким чином, встановлення нульової ставки податку на додану вартість, суб'єктів та об'єктів його сплати постановою Кабінету Міністрів України (тобто відповідних елементів цього податку) не відповідає положенням Конституції України та вимогам Податкового кодексу України.

У цьому контексті слід звернути увагу, що Верховною Радою України 21 вересня 2022 змінювались положення Податкового кодексу України щодо визначення розміру ставки при здійсненні операцій із постачання палива під час воєнного стану, а саме у п. 82 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України.

Так, відповідно до п. 82 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України тимчасово, на період дії правового режиму воєнного стану на території України, введеного Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24 лютого 2022 року № 64/2022, затвер-

дженим Законом України «Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24 лютого 2022 року № 2102-IX, але не довше ніж до 1 липня 2023 року, операції з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України бензинів моторних, важких дистилатів, скрапленого газу, біодизелю, палива моторного альтернативного, що класифікуються за кодами УКТ ЗЕД, визначеними пунктом 41 підрозділу 5 цього розділу, яким встановлено ставки акцизного податку на такі товари, а також нафти або нафтопродуктів сирих, одержаних з бітумінозних порід (мінералів), що класифікуються за кодами УКТ ЗЕД 2709 00 10 00 та 2709 00 90 00, оподатковуються за ставкою у розмірі 7 відсотків.

Вказана норма права була внесена до Податкового кодексу України згідно Закону України «Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану» від 21 вересня 2022 року № 2618-IX та набула чинності 30.09.2022 [8].

Однак законодавцем так і не було внесено відповідних змін до підпункту «г» підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу України чи інших положень Податкового кодексу України з подібним правовим регулюванням як визначено у постанові КМУ № 178, що фактично вирішило б вказану правову проблему.

Для вирішення цієї правової проблеми та приведення у відповідність до чинного законодавства вважаємо, що є необхідність внесення змін до Податкового кодексу України, в якому врегулювати питання, які на даний час визначені постановою КМУ № 178.

Висновки. Дослідження встановлення нульової ставки податку на додану вартість для операцій з постачання палива військовим формуванням в умовах воєнного стану в Україні показало, що воно викликає суперечності в його застосуванні. Встановлення нульової ставки ПДВ через постанову Кабінету Міністрів України № 178 від 02.03.2022 суперечить вимогам Конституції України та Податкового кодексу України, які передбачають, що ставки податків повинні встановлюватися лише законами Верховною Радою України.

Використання підзаконних актів для встановлення важливих елементів податкового регулювання створює правову колізію, що призводить до неоднозначного тлумачення норм та неузгодженості у судовій практиці. Це, в свою чергу, сприяє виникненню численних судових спорів і порушує стабільність правового середовища для суб'єктів господарювання. Після змін у постанові КМУ у 2024 році проблема частково була усунута, але питання чіткого визначення нульової ставки ПДВ для постачання палива для військових формувань залишилося неурегульованим на рівні Податкового кодексу.

Для усунення цієї правової невизначеності необхідно внести відповідні зміни до Податкового кодексу України, які чітко визначатимуть порядок застосування нульової ставки ПДВ для постачання палива військовим формуванням в умовах воєнного стану. Це забезпечить правову стабільність, узгодженість норм і сприятиме верховенству закону.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
2. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. №№ 13-17. Ст. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
3. Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 № 178 / *Офіційний вісник України*. 2022. № 25. С. 161. Ст. 1265. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/178-2022-%D0%BF#Text>.
4. Коломієць П.В. Правове регулювання податкової безпеки України. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право, інформаційне право»; Державний податковий університет. Ірпінь, 2024. 528 с.
5. Ухвала Великої Палати Верховного Суду. 11 липня 2024 року. Справа № 922/4055/23. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/120426290> (дата звернення 03.09.2025).
6. Окрема думка судді Великої Палати Верховного Суду Шевцової Н.В. щодо ухвали Великої Палати Верховного Суду від 11 липня 2024 у справі № 922/4055/23. 11 липня 2024 року. Справа № 922/4055/23. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/120454776> (дата звернення 03.09.2025).

7. Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 2 березня 2022 р. № 178: Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 № 178 / *Офіційний вісник України*. 2024. № 69. Ст. 4149. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/831-2024-%D0%BF#Text>.
8. Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 21 вересня 2022 р. № 2618-IX / Верховна Рада України. *Офіційний вісник України*. 2022. № 79. С. 21. Ст. 4743. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2618-20#Text>.