

КОНЦЕПЦІЯ ФІСКАЛЬНОЇ КОНСОЛІДАЦІЇ: ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/ehrlichsjournal-2026-17.07>

ОСТАП ДУТЧАК

аспірант кафедри публічного права

Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, Україна

dutchak.ostap@chnu.edu.ua

ORCID: 0009-0009-5375-1469

Анотація. Стаття є одним з перших в Україні спеціальних досліджень суті та змісту концепції фінансової консолідації воєнної парадигми податкового права. Продемонстровано, що вона стала змістовно переосмисленням під впливом нових історичних викликів Україні ліберальної та перехідної (змішаної) концепції воєнної парадигми податкового права України та набутого досвіду їх практичної реалізації. Ціннісно ця концепція виявилася діалектичним запереченням патерналістських компонентів ліберальної та перехідної (змішаної) концепції податкового права держави у період, коли повномасштабна російсько-українська війна перейшла у стадію повного виснаження усіх публічних фінансових ресурсів воюючих сторін, руйнування їх фінансової достатності. Глибинний сенс та мету концепції фінансової консолідації являють собою глибока та системна трансформація традиційного податкового законодавства держави як ціннісного компромісу платників податків та публічних суб'єктів у головно фінансове законодавство держави.

Обґрунтовано висновки, що смислове ядро концепції фінансової консолідації Парламент України найбільш концентровано втілює у Законі України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану». Неупереджений науковий аналіз вищезазначеного Закону України за допомогою системи антропосоціокультурних методів пізнання в сукупності із загальнонауковими принципами об'єктивності та історизму переконує, що сенс та зміст законодавчого ядра концепції фінансової консолідації полягає в наступному: 1) підвищенні ставки військового збору з доходів, передбачених статтею 163 Податкового кодексу України, з півтора до п'яти відсотків; 2) встановленні обов'язку сплати військового збору платниками єдиного податку III групи у розмірі одного відсотка від їх доходу; 3) встановленні військового збору для платників I, II і IV груп єдиного податку у розмірі десяти відсотків мінімальної заробітної плати; 4) визначенні строку застосування нових особливостей військового збору з прямою прив'язкою його до припинення або скасування воєнного стану в Україні; 5) встановленні базової ставки податку на прибуток підприємств в цілях оподаткування прибутку небанківських фінансових установ (за винятком страховиків) на рівні двадцяти п'яти відсотків; 6) вдосконаленні юридичної конструкції визначення розміру авансових податкових платежів і поширення сфери її застосування на оподаткування прибутку підприємств, що здійснюють торгівлю валютними цінностями у готівковій формі і роздрібну торгівлю пальним; 7) переході від щоквартального до щомісячного звітування платників податків про нараховані їм та сплачені ними суми податкових платежів.

Ключові слова: податки, ставки податків, оподаткування, платники податків, податкове право, податкове законодавство, концепція фінансової консолідації.

THE CONCEPT OF FISCAL CONSOLIDATION: UNDER UKRAINIAN LAW

UDC 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/ehrlichsjournal-2026-17.07>

OSTAP DUTCHAK

Postgraduate Student at the Department of Public Law

Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University, Ukraine

dutchak.ostap@chnu.edu.ua

ORCID: 0009-0009-5375-1469

Abstract. The article is one of the first in Ukraine special studies of the essence and content of the concept of fiscal consolidation of the military paradigm of tax law. It is demonstrated that it became a substantive rethinking under the influence of new historical challenges to Ukraine of the liberal and transitional (mixed) concepts of the military paradigm of tax law of Ukraine and the acquired experience of their practical implementation. In terms of value, this concept was a dialectical denial of the paternalistic components of the liberal and transitional (mixed) concepts of the state's tax law during the period when the full-scale Russian-Ukrainian war moved to the stage of full recognition of all public financial resources of the warring parties, destroying their fiscal sufficiency. The deep meaning and purpose of the concept of fiscal consolidation is a deep and systemic transformation of the traditional tax legislation of the state as a value compromise of taxpayers and public entities into the main fiscal legislation of the state.

The conclusions are substantiated that the semantic core of the concept of fiscal consolidation was most concentratedly embodied by the Parliament of Ukraine in the Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Laws of Ukraine on Ensuring Balanced Budget Revenues during the Period of Martial Law". An impartial scientific analysis of the above-mentioned Law of Ukraine using a system of anthroposociocultural methods of cognition in conjunction with the general scientific principles of objectivity and historicism convinces that the meaning and content of the legislative core of the concept of fiscal consolidation is as follows: 1) increasing the rate of military levy on income provided for in Article 163 of the Tax Code of Ukraine from one and a half to five percent; 2) establishing the obligation to pay military levy by single tax payers of group III in the amount of one percent of their income; 3) establishing a military levy for payers of groups I, II and IV of the single tax in the amount of ten percent of the minimum wage; 4) determining the term of application of new features of the military levy with its direct link to the termination or abolition of martial law in Ukraine; 5) establishing the basic corporate income tax rate for the purposes of taxation of the profits of non-bank financial institutions (except for insurers) at the level of twenty-five percent; 6) improving the legal structure of determining the amount of advance tax payments and expanding its scope to taxation of profits of enterprises engaged in trading in currency values in cash and retail trade in fuel; 7) transitioning from quarterly to monthly reporting by taxpayers on the amounts of tax payments accrued and paid by them.

Key words: taxes, tax rates, taxation, taxpayers, tax law, tax legislation, concept of fiscal consolidation.

Постановка проблеми. Вітчизняний законодавець у пошуках оптимальної моделі воєнної парадигми податкового права впродовж березня 2022-2024 рр. виробив та випробував ліберальну, а згодом і перехідну (змішану) її концепції, проте на практиці з'ясувалося, що ні одна з них не відповідала такій ключовій вимозі до податкового законодавства, як його фіскальна достатність. Це не було якимось несподіваним наслідком податкової політики держави, оскільки сам законодавець позиціонував вищезазначені концепції оподаткування як патерналістські. Тому сам по собі факт появи наприкінці 2024 р. ще однієї концепції податкової політики України в умовах воєнного стану ні для платників податків, ні для експертного середовища, ні для вчених-юристів-фінансистів не став несподіванкою.

У пояснювальній записці до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» як його мета спершу невизначено вказується, що нею є «удосконалення окремих норм Податкового кодексу України» [1], але уже в другій половині цього ж речення зазначено, що цей закон розроблено з метою «належного наповнення дохідної частини бюджету за рахунок надходження податкових платежів» [1].

Інакше кажучи, на мові категорійно-понятійного апарату Податкового кодексу України (далі ПКУ) це називається досягненням збалансованості витрат бюджету з його надходженнями, тобто, його

досягнення фінансової достатності. Ні одна з попередніх концепцій воєнної парадигми податкового права України не формулювала так мету податкової політики України. Цей підхід законодавця до принципово нового позиціонування ним цілей податкової політики держави в умовах воєнного стану одержав спершу в експертному середовищі, а згодом в значно ширшому середовищі консенсусне найменування *концепції фінансової консолідації*.

Якщо ліберальна концепція воєнної парадигми податкового права та її перехідна (змішана) концепція уже знайшли певне осмислення у вітчизняній науці податкового права [2; 3; 4; 5; 6; 7; 8; 9; 10], то концепція фінансової консолідації, не дивлячись на те, що невдовзі завершиться уже другий рік з початку її реалізації в Україні, ще очікує хоча б на первісний її аналіз. Цього потребує як непересічний пізнавальний інтерес до проблеми, так і особливо практика реалізації цієї концепції. Адже повномасштабна російсько-українська війна продовжується, а потреби держави у фінансових надходженнях зростають.

Метою статті є системний аналіз законодавчого ядра *концепції фінансової консолідації податкового права України*, яке міститься у Законі України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану» від 10.10.2024 р. № 4015-IX.

За основу **пізнавального інструментарію дослідження** обрано аксіологічний, системний та феноменологічний підходи, методи порівняльно-правового і структурно-функціонального аналізу, загальнонаукові принципи об'єктивності та історизму.

Виклад основних результатів дослідження. Згідно семантики сучасної української мови термін *консолідація* означає дію за значенням *консолідувати*, останній же термін, в свою чергу, пояснюється у ній як *зміцнювати, укріплювати що-небудь* [11, с. 566]. У досліджуваному нами випадку таким чином йдеться про зміцнення, укріплення фінансової спрямованості податкового законодавства України.

Зокрема, загальний системний аналіз Закону України № 4015-IX від 10.10.2024 р. переконує, що у ньому розглядаються питання про: 1) *підвищення ставки* військового збору з доходів, передбачених статтею 163 ПКУ, з 1,5 до 5 відсотків; 2) *встановлення обов'язку* сплати військового збору платниками єдиного податку третьої групи в розмірі одного відсотка від їх доходу; 3) *встановлення військового збору* для фізичних осіб-підприємців – платників єдиного податку I, II, і IV груп на рівні 10 відсотків розміру мінімальної заробітної плати; 4) *визначення строку* застосування нових особливостей оподаткування військовим збором з прив'язкою їх до припинення чи скасування воєнного стану в Україні; 5) *встановлення базової ставки податку на прибуток підприємств* в цілях оподаткування прибутку небанківських фінансових установ, за винятком страховиків, на рівні 25 відсотків; 6) *вдосконалення* чинної юридичної конструкції визначення розміру авансових податкових платежів та *поширення* сфери її застосування на оподаткування прибутку підприємств, що здійснюють роздрібну торгівлю пальним; 7) *перехід від щоквартального до щомісячного звітування платників податків* про нараховані їм та сплачені ними суми податкових платежів. Такою є квінтесенція, інакше кажучи, законодавче ядро концепції фінансової консолідації податкового законодавства України, передбачені Законом України № 4015-IX від 10.10.2024 р. [12]

Комплексний аналіз кожного із вищезазначених компонентів законодавчого ядра концепції фінансової консолідації переконує, що усім їм властиві як загальні закономірності, передбачені новою податковою політикою держави, так і лише їм притаманні особливості. Так, підвищенням ставки військового збору з півтора до п'яти відсотків були охоплені такі платники податку, як: 1) фізичні особи – резиденти, які отримують доходи як із джерела їх походження в Україні, так і поза Україною; 2) фізичні особи – резиденти, які володіють та/або користуються (орендують, суборендують) на умовах емфітевзису або постійного користування земельними ділянками, що віднесені до сільськогосподарських угідь, в частині мінімального податкового зобов'язання; 3) фізичні особи – нерезиденти, які отримують доходи із джерела їх походження в Україні; 4) податкові агенти.

Об'єктами оподаткування військовим збором для вищезазначеної групи його платників законодавець визначив, згідно концепції фінансової консолідації, *для резидентів*: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, доходи із джерела їх походження в Україні, що остаточно оподатковуються під час їх виплати; іноземні доходи, тобто, отримані з джерел за межами України; *для нерезидентів*:

загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід із джерела його походження в Україні; доходи з джерела їх походження в Україні, що остаточно оподатковуються під час їх виплати/нарахування [12].

Як уже зазначалося вище, концепція фіскальної консолідації передбачає встановлення обов'язку сплати військового збору платниками єдиного податку третьої групи у розмірі одного процента від їх доходу. Об'єктом цього збору для них, згідно Закону України № 4015-IX, є дохід такої особи. Відповідно до ст. 292 ПКУ таким доходом вважається: 1) для фізичної особи – підприємця дохід, отриманий ним впродовж податкового періоду у готівковій та/або безготівковій грошовій, матеріальній чи нематеріальній формі, визначеній п. 292.3 вищезазначеної статті ПКУ. При цьому законодавець застеріг, що до такого доходу не включаються отримані відповідною фізичною особою пасивні доходи у вигляді дивідендів чи відшкодування, процентів, роялті, страхових виплат бюджетних грантів та доходи від продажу рухомого і нерухомого майна, що належить на праві приватної власності такій фізичній особі чи використовується у її господарській діяльності [12].

Для юридичної особи доходом платника єдиного податку, згідно ПКУ, є будь-який дохід, включно із доходом відділень, представництв та філій такої юридичної особи, отриманий нею впродовж податкового періоду в грошовій, матеріальній та/або нематеріальній формах, визначених п. 292.3 ст. 292 ПКУ [13].

Для платників єдиного податку третьої групи – електронних резидентів їх доходом, за визначенням ПКУ, їх доходом для обчислення сум військового збору є обсяг коштів, що перебувають на рахунку такого платника податків у банку [13].

Законодавець також передбачив, що до суми доходу платника єдиного податку III групи, який є платником ПДВ у звітному періоді, також включається сума його кредиторської заборгованості, для якої минув строк позовної давності, а також вартість реалізованих ним впродовж звітного періоду послуг, робіт та/або товарів, за які отримана попередня оплата у період сплати інших податків та зборів, визначених ПКУ [13].

Законодавець встановив також Законом України № 4015-IX від 10.10.2023 р., як зазначалося нами вище, військовий збір для фізичних осіб-підприємців – платників єдиного податку I, II та IV груп. Його розмір відрізняється від аналогічного збору для фізичних осіб – платників єдиного податку III групи і рівняється 10 відсоткам розміру мінімальної заробітної плати на відповідний період часу. Особливістю військового збору для цієї категорії його платників стало те, що їм належить здійснювати сплату військового збору у формі авансового внеску не пізніше двадцятого числа включно кожного місяця. Таким платникам надана можливість сплачувати військовий збір авансовим внеском за квартал або навіть за увесь податковий рік, проте не більше, ніж до кінця поточного звітного року. Принагідно зазначимо, що нарахування авансових внесків з військового збору цій категорії платників здійснюється контролюючими органами [12].

У базовому законі України, яким було надано чинності концепції фіскальної консолідації, вітчизняний законодавець також визначив строки застосування нових особливостей справляння військового збору з прив'язкою їх до припинення чи скасування воєнного стану в Україні. Зокрема, в ньому зазначається, що починаючи з 01.01. року, наступного за роком, в якому буде припинено чи скасовано воєнний стан, ставка військового збору для фізичних осіб і податкових агентів повинна повернутися до півтора відсотка. Водночас цей закон містить ряд виключень для військовослужбовців і працівників Збройних сил України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки, Головного управління розвідки, Національної гвардії, Державної прикордонної служби, Управління державної охорони України, Державного спеціального зв'язку та Державної спеціальної служби транспорту, які повинні продовжувати сплачувати військовий збір за ставкою півтора відсотку від їх доходу і після набрання чинності вищезазначеними законом.

Фізичні особи-підприємці – платники усіх груп єдиного податку зобов'язані, згідно Закону України № 4015-IX від 10.10.2024 р., відображати суми військового збору, в тім числі й щомісячні авансові внески з цього податку, у складі податкової декларації платника єдиного податку. Вони несуть юридичну відповідальність за порушення правил сплати та/або перерахування сум військового збору в розмірах, визначених ПКУ за порушення цих правил платниками єдиного податку відповідної групи [12].

Принагідно зазначимо, що під час ухвалення Закону України № 4015-IX від 10.10.2024 р. вітчизняним законодавцем було порушено не тільки принцип стабільності податкового законодавства, який

забороняє внесення змін до будь-яких елементів податків і зборів пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила і ставки [13], але й конституційну заборону ретроактивності юридичних норм, які не пом'якшують або не скасовують відповідальність особи, передбачену ст. 64 Конституції України [14].

На нашу думку, це було проявом не стільки правового нігілізму українського законодавця, скільки свідченням виняткової складності із забезпеченням воєнних потреб України публічними фінансовими ресурсами у період часу, коли пряма та опосередкована фінансова допомога США Україні різко скоротилася, а фінансова підтримка нашої держави її європейськими союзниками ще не набула необхідних обсягів. Саме до такого висновку спонукає, зокрема, і співпадіння в часі порушення вітчизняним законодавцем канонів юридичної техніки та ухвалення ним же концепції фіскальної консолідації податкового законодавства України.

На філософії фіскальної консолідації ґрунтується також встановлення вітчизняним законодавцем у Законі України № 4015-IX від 10.10.2024 р. базової (основної) ставки податку на прибуток підприємств з метою оподаткування небанківських фінансових установ, за винятком страховиків, на рівні 25 відсотків. При цьому певні труднощі являє собою визначення об'єкту оподаткування, яке здійснюється відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ. Ним є, як визначив законодавець, прибуток такого підприємства із джерелом його походження як з України, так і із-за її меж. Цей прибуток визначається шляхом корегування (збільшення чи зменшення) фінансового результату діяльності підприємства ще до оподаткування. В результаті це може бути прибуток чи навіть збиток, визначений підприємством у його фінансовій звітності відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку чи міжнародних стандартів фінансової звітності відповідно до ПКУ.

Якщо Кодексом передбачено здійснення корегування в бік збільшення фінансового результату ще до оподаткування, то в цьому разі має місце: а) зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку підприємства); б) збільшення позитивного значення фінансового результату діяльності підприємства до його оподаткування (прибутку підприємства). І навпаки, якщо відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ передбачено здійснення корегування шляхом зменшення фінансового результату діяльності підприємства ще до його оподаткування, то в такому разі має місце: а) збільшення від'ємного значення фінансового результату діяльності підприємства ще до оподаткування (його збитків); б) зменшення позитивного значення фінансового результату діяльності підприємства до його оподаткування (прибутку підприємства) [13].

Законодавець також визначив, що для підприємств-платників цього податку, у яких річний дохід від їх діяльності, за вирахуванням непрямих податків, визначених згідно стандартів бухгалтерського обліку, за крайній річний звітний період не перевищує сорока мільйонів гривнів, об'єкт їх оподаткування може визначатися без коригування одержаного ними фінансового результату до оподаткування, окрім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих звітних років і коригувань, визначених пп. 140.4.8 п. 140.4, пп. 140.5.16 п. 140.5 та п. 140.6 ст. 140 ПКУ [13].

Об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств виступає також скоригований прибуток контролюваної іноземної компанії (далі КІК) фінансової установи, окрім страховика, який визначається відповідно до ст. 39-2 ПКУ. Зокрема, в пп. 39-2.2.2 цієї статті уточнюється, що при цьому йдеться про частину скоригованого прибутку КІК, пропорційну частці, якою володіє чи яку контролює відповідна фізична чи юридична особа на крайній день звітного періоду, про який йдеться у конкретному випадку, а саме в межах якого розраховано такий скоригований прибуток КІК згідно правил, передбачених у ст. 39-2 ПКУ. Зазначена частина прибутку КІК включається до складу загального річного оподатковуваного доходу такого суб'єкта оподаткування у порядку, визначеному п. 170.13 ПКУ чи за результатами звітного податкового року впливає на збільшення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств контролюючої фізичної або юридичної особи у порядку, визначеним третім розділом ПКУ. Принагідно зазначимо, що скоригований прибуток КІК, який було включено до об'єкта оподаткування певної контролюючої особи у порядку, передбаченому ПКУ, заборонено повторно включати до складу об'єкта оподаткування іншої контролюючої особи чи інших контролюючих осіб. Підпункт 39-2.3 ст. 39-2 ПКУ передбачає ретельно виважений порядок обчислення скоригованого прибутку КІК, що підлягає оподаткуванню в Україні [13].

Законодавець у Законі України № 4015-IX від 10.10.2024 р. передбачив також порядок сплати податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств при виплаті фінансовою установою, крім страховика, дивідендів. У ньому, зокрема, зазначено, що в разі ухвалення такою установою рішення щодо виплати дивідендів емітент корпоративних прав, на які нараховуються дивіденди, здійснює зазначені виплати власнику відповідних корпоративних прав незалежно від того, чи наявний власне оподатковуваний прибуток, визначений згідно зі ст. 137 ПКУ [12].

За загальним правилом емітент корпоративних прав, котрий ухвалює рішення щодо виплати дивідендів своїм акціонерам, нараховує і вносить до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток. Цей внесок розраховується із суми перевищення дивідендів, які підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний звітний рік, за підсумками якого виплачуються дивіденди, грошове зобов'язання платника податку на прибуток підприємства щодо якого погашене. Законодавець передбачив, що в разі наявності непогашеного податкового зобов'язання платника податку авансовий внесок розраховується з усієї суми дивідендів, які підлягають виплаті. Цей внесок обчислюється за базовою ставкою, передбаченою ст. 136 ПКУ, при цьому сума дивідендів, яка підлягає виплаті, не зменшується на суму авансового внеску [13].

На нашу думку, термін *авансовий внесок* з податкового зобов'язання, яким законодавець широко послуговується у Законі України № 4015-IX від 10.10.2024 р. можна визначити як своєрідний антропосоціокультурний код концепції фіскальної консолідації. Саме у ньому вітчизняний законодавець втілює найбільш концентровано мету та глибинний сенс вищезазначеної концепції, а також нову парадигмальну матрицю вдосконалення податкового законодавства України в умовах воєнного стану.

Особливо переконливо вищезазначене постає у юридичній конструкції авансового внеску з податку на прибуток підприємств, що здійснюють торгівлю валютними цінностями у готівковій формі, а також роздрібну торгівлю пальним. Для перших із вищезазначених суб'єктів господарювання законодавець визначив, що вони сплачують щомісяця не пізніше 20 числа авансовий внесок з податку на прибуток підприємств: а) еквівалентний 600 євро згідно з офіційним курсом гривні, встановленим НБУ на перше число першого місяця календарного кварталу за кожен пункт обміну іноземної валюти у містах (крім Києва), населення яких перевищує 50 тис. осіб; б) еквівалентний 700 євро у м. Києві; в) еквівалентний 200 євро в інших населених пунктах України або за їх межами [13].

Платниками податку, які здійснюють роздрібну торгівлю пальним, також зобов'язані сплачувати авансовий внесок з податку на прибуток підприємства. Об'єктом оподаткування у цьому разі виступає кожне місце роздрібною торгівлі пальним, інформація про яке внесена у визначеному порядку до єдиного реєстру ліцензіатів і місць обігу пального. Юридичний механізм сплати авансових внесків такими платниками визначено у п. 141.14 ст. 141 ПКУ. Зокрема, ним передбачено, що авансовий внесок у такому разі сплачується в розмірі 60 тис. грн. за кожне із таких місць, крім випадків, передбачених пп. «б» та «в» цього пункту. Авансовий внесок у розмірі 30 тис. грн. за кожне місце сплачується для місць роздрібною торгівлі пальним, на яких реалізується тільки скраплений газ. Якщо ж реалізується у певному місці роздрібною торгівлі пальним декілька його видів, при цьому скраплений газ складає не менше 50 відсотків, то авансовий внесок рівняється в такому разі 45 тис. грн. за кожне робоче місце [13].

Авансові внески з податку на прибуток підприємств, сплачені їх платниками, є складовою податку на прибуток підприємства в цілому. Їх «родзинкою», яка є логічним наслідком впровадження законодавцем концепції фіскальної консолідації, є те, що в разі перевищення сумою авансового внеску усього нарахованого податкового зобов'язання сума такого перевищення не зараховується в зменшення податкових зобов'язань у наступні податкові періоди. Це і є один з проявів квінтесенції *фіскальної консолідації*, коли держава інтенсифікує та розширює свій фіскальний інструментарій.

Нарешті, ще одним яскравим втіленням концепції фіскальної консолідації податкового законодавства України став період від щоквартального до щомісячного звітування платників податків, в тім числі податкових агентів, платників єдиного внеску контролюючим органам про виконання свого податкового обов'язку. Це виявилось на практиці однією із найбільш обтяжливих інновацій концепції фіскальної консолідації не тільки для платників податків, але й для контролюючих органів, а коефіцієнт реальної користі для держави від цього виявився майже непомітним.

Висновки. Отже, концепція фіскальної консолідації податкового законодавства України стала змістовно переосмисленням під впливом нових історичних викликів Україні ліберальної та перехідної (змішаної) концепції воєнної парадигми податкового права України та набутого досвіду їх практичної реалізації. Ціннісно вона виявилася діалектичним запереченням патерналістських компонентів ліберальної та перехідної (змішаної) концепції податкового права держави у період, коли повномасштабна російсько-українська війна перейшла у стадію повного виснаження усіх публічних фінансових ресурсів воюючих сторін, руйнування їх фіскальної достатності. Глибинний сенс та мету концепції фіскальної консолідації являють собою глибока та системна трансформація традиційного податкового законодавства держави як ціннісного компромісу платників податків та публічних суб'єктів у головно фіскальне законодавство держави.

Смислове ядро концепції фіскальної консолідації Парламент України найбільш концентровано втілює у Законі України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану». Неупереджений науковий аналіз вищезазначеного Закону України за допомогою системи антропосоціокультурних методів пізнання в сукупності із загальнонауковими принципами об'єктивності та історизму переконує, що сенс та зміст законодавчого ядра концепції фіскальної консолідації полягає в наступному: 1) підвищенні ставки військового збору з доходів, передбачених статтею 163 Податкового кодексу України, з півтора до п'яти відсотків; 2) встановленні обов'язку сплати військового збору платниками єдиного податку III групи у розмірі одного відсотка від їх доходу; 3) встановленні військового збору для платників I, II і IV груп єдиного податку у розмірі десяти відсотків мінімальної заробітної плати; 4) визначенні строку застосування нових особливостей військового збору з прямою прив'язкою його до припинення або скасування воєнного стану в Україні; 5) встановленні базової ставки податку на прибуток підприємств в цілях оподаткування прибутку небанківських фінансових установ (за винятком страховиків) на рівні двадцяти п'яти відсотків; 6) вдосконаленні юридичної конструкції визначення розміру авансових податкових платежів і поширення сфери її застосування на оподаткування прибутку підприємств, що здійснюють торгівлю валютними цінностями у готівковій формі і роздрібну торгівлю пальним; 7) переході від щоквартального до щомісячного звітування платників податків про нараховані їм та сплачені ними суми податкових платежів.

ВИКОРИСТАНІ МАТЕРІАЛИ

1. Пояснювальна записка до проєкту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» від 02.09.2024 р. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/44809>
2. Пацурківський Петро, Гаврилюк Руслана. Війна Росії проти України та вітчизняні публічні фінанси. *Право України*, 2022. № 3. С. 9–25. DOI: <https://doi.org/10.33498/louu-2022-03-009>
3. Гаврилюк Руслана, Пацурківський Петро. Воєнна матриця податкового права України. *Право України*, 2023. № 4. С. 106–123. DOI: <https://doi.org/10.33498/louu-2023-04-106>
4. Гаврилюк Руслана, Пацурківський Петро. Дискусійні питання юридичної визначеності податкового права України в умовах воєнного стану. *Юридична Україна*, 2023. № 10. С. 22–30. DOI: [https://doi.org/10.37749/2308-9639-2023-10\(250\)-3](https://doi.org/10.37749/2308-9639-2023-10(250)-3)
5. Гаврилюк Руслана, Пацурківський Петро. Воєнна доктрина податкового права України на терезах Феміди: полемічні нотатки. *Право України*, 2025. № 5. С. 122–141. DOI: <https://doi.org/10.33498/louu-2025-05-122>
6. Гаврилюк Р.О., Дутчак О.І. Ліберальна концепція воєнної парадигми податкового права України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*, 2025. Серія Право. Вип. 88: частина 2. С. 326–335. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.88.2.44>
7. Дутчак О.І. Перехідна (змішана) концепція воєнної парадигми податкового права України. *Юридична Україна*, 2025. № 6. С. 23–32. DOI: [https://doi.org/10.37749/2308-9639-2025-6\(270\)-3](https://doi.org/10.37749/2308-9639-2025-6(270)-3)
8. Дутчак О.І. Реалізація Україною перехідної (змішаної) концепції воєнної парадигми податкового права. *Ампаро*, 2025. № 4. С. 19–28. <https://doi.org/10.26661/2786-5649-2025-4-03>
9. Пацурківський П.П. Справедливість і розумність податкового права України в умовах воєнного стану. *Приватне та публічне право*, 2023. № 3. С. 69–75. DOI: <https://doi.org/10.32782/2663-5666.2023.3.12>
10. Пацурківський П.П. Парадоксальність, або «невизначена визначеність» податкового права України в умовах воєнного стану. *Юридична Україна*, 2025. № 4. С. 37–48. DOI: [https://doi.org/10.37749/2308-9639-2025-4\(268\)-5](https://doi.org/10.37749/2308-9639-2025-4(268)-5)
11. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. Ред. В.Т. Бусел. Київ; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.

12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану. Закон України від 10.10.2024 № 4015-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-20#Text>

13. Податковий кодекс України. Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n18466>

14. Конституції України. Конституція України, Конституція, Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

REFERENCES

1. Poiasniuvalna zapyska do proiektu Zakonu Ukrainy «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo osoblyvosti opodatkuvannia u period dii voiennoho stanu» vid 02.09.2024 r. Retrieved from: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/44809>

2. Patsurkivskyy Petro, Havrylyuk Ruslana (2022). Viina Rosii proty Ukrainy ta vitchyzniani publichni finansy. *Pravo Ukrainy*, № 3. S. 9–25. DOI: <https://doi.org/10.33498/louu-2022-03-009>

3. Havrylyuk Ruslana, Patsurkivskyy Petro (2023). Voienna matrytsia podatkovoho prava Ukrainy. *Pravo Ukrainy*, № 4. S. 106–123. DOI: <https://doi.org/10.33498/louu-2023-04-106>

4. Havrylyuk Ruslana, Patsurkivskyy Petro (2023). Dyskusiini pytannia yurydychnoi vyznachnosti podatkovoho prava Ukrainy v umovakh voiennoho stanu. *Yurydychna Ukraina*, № 10. S. 22–30. DOI: [https://doi.org/10.37749/2308-9639-2023-10\(250\)-3](https://doi.org/10.37749/2308-9639-2023-10(250)-3)

5. Havrylyuk Ruslana, Patsurkivskyy Petro (2025). Voienna doktryna podatkovoho prava Ukrainy na terezakh Femidy: polemichni notatky. *Pravo Ukrainy*, № 5. S. 122–141. DOI: <https://doi.org/10.33498/louu-2025-05-122>

6. Havrylyuk, R.O., Dutchak, O.I. (2025). Liberalna kontseptsii voiennoi paradyhmy podatkovoho prava Ukrainy. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu, Serii Pravo*. Vyp. 88: chastyna 2. S. 326–335. DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.88.2.44>

7. Dutchak, O.I. (2025). Perekhidna (zmishana) kontseptsii voiennoi paradyhmy podatkovoho prava Ukrainy. *Yurydychna Ukraina*, № 6. S. 23–32. DOI: [https://doi.org/10.37749/2308-9639-2025-6\(270\)-3](https://doi.org/10.37749/2308-9639-2025-6(270)-3)

8. Dutchak, O.I. (2025). Realizatsiia Ukrainoiu perekhidnoi (zmishanoi) kontseptsii voiennoi paradyhmy podatkovoho prava. *Amparo*, № 4. S. 19–28. <https://doi.org/10.26661/2786-5649-2025-4-03>

9. Patsurkivskyy, P.P. (2023). Spravedlyvist i rozumnist podatkovoho prava Ukrainy v umovakh voiennoho stanu. *Pryvatne ta publichne pravo*, № 3. S. 69–75. DOI: <https://doi.org/10.32782/2663-5666.2023.3.12>

10. Patsurkivskyy, P.P. (2025). Paradoksalnist, abo «nevyznachena vyznachennist» podatkovoho prava Ukrainy v umovakh voiennoho stanu. *Yurydychna Ukraina*, № 4. S. 37–48. DOI: [https://doi.org/10.37749/2308-9639-2025-4\(268\)-5](https://doi.org/10.37749/2308-9639-2025-4(268)-5)

11. Velykyi tlumachnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoi movy (z dod. i dopov) (2005). Uklad. i holov. Red. V.T. Busel. Kyiv; Irpin: VTF «Perun», 1728 s.

12. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo zabezpechennia zbalansovanosti biudzhethnykh nadkhodzen u period dii voiennoho stanu. Zakon Ukrainy vid 10.10.2024 № 4015-IX. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-20#Text>

13. Podatkovyi kodeks Ukrainy. Kodeks Ukrainy; Zakon, Kodeks vid 02.12.2010 № 2755-VI. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n18466>

14. Konstytutsii Ukrainy. Konstytutsiia Ukrainy, Konstytutsiia, Zakon vid 28.06.1996 № 254k/96-VR. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

Стаття поширюється на умовах ліцензії відкритого доступу (CC BY 4.0)



Дата першого надходження статті до видання: 24.07.2026

Дата прийняття статті до друку після рецензування: 18.08.2026

Дата публікації (оприлюднення) статті: 16.10.2026