

УДК 342

DOI <https://doi.org/10.32782/chern.v6.2024.15>**О.Є. Панфілов**

кандидат юридичних наук,

доцент кафедри адміністративного і фінансового права

Національного університету «Одеська юридична академія»

orcid.org/0000-0003-1736-1649

ТРАНСФОРМАЦІЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УМОВАХ ДІЇ ПРАВОВОГО РЕЖИМУ ВОЄННОГО СТАНУ

Стаття присвячена дослідженню податкової політики в умовах дії правового режиму воєнного стану. Встановлено, що на сучасному етапі розвитку українського податкового законодавства спостерігається характеристика його як змінливого та недосконалого. Зазначено, що однією зі суттєвих змін у податковій політиці України в умовах війни є призупинення строків для платників податків та контролюючих органів на період воєнного стану.

Акцентовано увагу на тому, що управління збиранням військового збору, процедури адміністрування, контролю та обліку платників податків у цій області оподаткування зазнали змін. Обґрунтовано тезу про те, що шляхом підвищення податків держава посилює свою позицію стосовно тих, хто оперує у цьому секторі, демонструючи своє намір робити зміни в рамках існуючої парадигми адміністрування податків. Спроби впровадження податкової системи за європейським зразком, не враховуючи специфіки та потреб національної економіки, а також створення складних та неефективних інструментів адміністрування податків, лише ускладнюють процес управління та створюють додаткові проблеми для платників податків, що призводить країну до скрутного становища. Підвищення податків також втрачає можливість залучити тіньовий сектор в легальну економіку.

Зазначено, що у ситуації воєнного стану важливо, щоб податкова політика держави була ретельно збалансованою. Основна мета такої політики полягає в підтримці економічного зростання та підприємництва в Україні. Платники податків мають право очікувати, що держава буде дотримуватися принципу правової визначеності та збалансованості інтересів. Для швидкого та ефективного відновлення і створення привабливого інвестиційного середовища Україна потребує податкової політики, яка відповідатиме викликам воєнного та післявоєнного періоду. Встановлено, що податкові відносини мають відповідати європейським стандартам, існує потреба уніфікації українського законодавства згідно з європейськими нормами. Таким чином, аспекти адміністрування військового збору можуть не лише поповнити бюджет, а й допомогти гармонізувати законодавство України за визначеними умовами.

Ключові слова: податкова політика, правовий режим воєнного стану, податки, адміністрування податків, податкова система.

Panfilov O. Ye. TRANSFORMATION OF TAX POLICY IN THE CONTEXT OF THE MARTIAL LAW REGIME

The article is devoted to the study of tax policy under the legal regime of martial law. It is established that at the current stage of development of Ukrainian tax legislation, its characteristics are observed as changeable and imperfect. It is noted that one of the significant changes in the tax policy of Ukraine under war conditions is the suspension of deadlines for taxpayers and regulatory bodies for the period of martial law.

The attention is focused on the fact that the management of the collection of military levy, the procedures for administration, control and accounting of taxpayers in this area of taxation have undergone changes. The thesis is substantiated that by increasing taxes, the state strengthens its position in relation to those who operate in this sector, demonstrating its intention to make changes within the existing paradigm of tax administration. Attempts to implement a tax system according to the European model, without taking into account the specifics and needs of the national economy, as well as the creation of complex and ineffective tax administration tools, only complicate the management process and create additional problems for taxpayers, which leads the country to a difficult situation. Raising taxes also loses the opportunity to attract the shadow sector to the legal economy.

It is noted that in a situation of martial law, it is important that the state's tax policy be carefully balanced. The main goal of such a policy is to support economic growth and entrepreneurship in Ukraine. Taxpayers have the right to expect that the state will adhere to the principle of legal certainty and balance of interests. For a quick and effective recovery and the creation of an attractive investment environment, Ukraine needs a tax policy that will meet the challenges of the war and post-war period. It has been established that tax relations must meet European standards, there is a need to unify Ukrainian legislation in accordance with European norms. Thus, aspects of military levy administration can not only replenish the budget, but also help harmonize the legislation of Ukraine under certain conditions.

Key words: tax policy, legal regime of martial law, taxes, tax administration, tax system.

Актуальність дослідження. Актуальною є потреба в доктринальному перегляді окремих аспектів адміністрування податків в умовах введеного правового режиму воєнного стану. Податки представляють собою складну та надзвичайно важливу фінансову категорію, що має великий вплив на всі економічні явища та процеси.

Не перебільшуючи, можна сказати, що податки є фінансовим фундаментом існування держави, виміром її можливостей у світовому економічному просторі для розвитку науки, освіти, культури, гарантування фінансової безпеки та забезпечення зростання суспільного добробуту населення. З іншого боку, податки є знаряддям для перероз-

поділу доходів між юридичними та фізичними особами в межах держави. Їх мобілізація та використання впливають на інтереси не лише кожного підприємця чи громадянина, а й на різні верстви населення та соціальні групи. У період дії правового режиму воєнного стану відбулися значні зміни у податковій політиці, що потребує уваги при проведенні наукових досліджень різного спрямування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичною основою дослідження є висновки вчених щодо сутності фінансової та податкової політики держави, яких зроблено такими вченими, як: Гега П., Іванський А., Козак Ю., Кудь А., Кучерявенко М., Опарін В., Савченко Т., Смичок Є., Ластовецький А., Латковська Т., Латковський П., Федосова В., Федоров В. У той же час, значна кількість питань, пов'язаних з визначенням податкової політики в умовах дії правового режиму воєнного стану залишається невирішеною, що свідчить про актуальність обраної теми дослідження.

Метою статті є дослідження сучасного стану та напрямів трансформації податкової політики в умовах дії правового режиму воєнного стану.

Виклад основного матеріалу. Податкова система України є типом відкритої, динамічної системи, яка складається з різних податків, установлених у державі. Її відкритість означає необхідність аналізу зовнішніх факторів, що впливають на її формування. Системність передбачає, що податки повинні бути взаємопов'язані, доповнювати один одного та відповідати загальній системі та її складовим. Системний підхід передбачає, що обидві функції податків – як фіскальні, для забезпечення стабільного надходження доходів до бюджету, так і регулюючі, для можливості впливу держави на соціально-економічний розвиток суспільства – повинні бути враховані.

В Україні готується нова податкова реформа, яка значно зменшить податкове навантаження для громадян та підприємств. Запроваджуватиметься єдиний нормативний документ, що буде регулювати всі питання, пов'язані з оподаткуванням. У цьому документі будуть чітко визначені всі складові податків і зборів, а також будуть встановлені права та обов'язки як платників податків, так і податкових органів. Простота та зрозумілість нових норм (у порівнянні з чинним законодавством) допоможе уникнути подвійного тлумачення, суперечностей та непорозумінь при застосуванні Податкового кодексу України на практиці. Це сприятиме полегшенню платників податків та дозволить податковим органам ефективніше виконувати свої контрольні функції. Податкове законодавство України відоме своєю складністю та нестабільністю. Однак згідно з практикою його застосування, зміни, вносимі до податкових законів України, часто породжують нові проблеми [1, с. 98].

З іншого боку, оподаткування є інструментом розподілу доходів між юридичними та фізичними особами в державі, при цьому їх збирання та використання впливають на інтереси не лише окремого підприємця чи громадянина, але й на різні верстви населення та соціальні групи. Сьогодні оподаткування є одним з найефективніших засобів впливу держави на суспільне виробництво, його розвиток і структуру, просування наукових досліджень та технічного прогресу, а також обсягу соціальних гарантій для населення. Один з найважливіших податків – це військовий збір, адміністрування якого в сучасних умовах впливає на фінансування Збройних Сил України.

Необхідність повторення конкретних цифр матеріальних збитків, прямих та непрямих втрат, втрачених можливостей, недоотриманих доходів підприємств і найманих працівників, а також податкових надходжень, викликаних російською агресією, не виникає. Війна становить серйозне випробування не лише для влади та суверенітету країни, але й для звичайних громадян та національної економіки в цілому. Перед державою постає завдання вирішення багатьох інших проблем у зв'язку з новими викликами. Однією зі суттєвих змін у податковій політиці України в умовах війни є призупинення строків для платників податків та контролюючих органів на період воєнного стану. Законодавець прагне обнулити частину цих строків. Однак не все так просто з призупиненням усіх строків згідно з поточним Податковим кодексом України [2]. Терміни, визначені в податковому законодавстві, встановлюють часові рамки, протягом яких особа має здійснити певну дію.

Зупинення перебігу строків означає, що при настанні певних обставин, таких як введення воєнного стану, перебіг строків призупиняється на весь період дії цих обставин. Після завершення таких обставин перебіг строку відновлюється, враховуючи час, що пройшов до їх завершення.

Практично, призупинення строків дозволяє відкласти виконання певних дій на період, коли їх виконання є вкрай ускладненим або неможливим. Очевидно, що в умовах воєнного часу дотримання строків стає ускладненим, і у платників податків можуть виникнути питання стосовно можливості притягнення їх до відповідальності за несвоєчасну сплату податків, подання звітності, можливості конфіскації їхнього майна у податкову заставу під час воєнного стану, або навіть можливості вчасного скористання податкової амністії.

Щодо управління збиранням військового збору, процедури адміністрування, контролю та обліку платників податків у цій області оподаткування зазнали змін. Наприклад, Законом України № 2120-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей дії норм в період воєн-

ного стану» встановлено, що перебіг податкових строків на період дії воєнного стану призупиняється, включаючи строки давності, передбачені ст. 102 Податкового кодексу України [3]. Передбачено, що за порушення, визначене в статті 129 Податкового кодексу України, не нараховується пеня, а сума, яка була нарахована, підлягає списанню у разі, якщо це порушення виникло внаслідок введення воєнного стану. Проте, шкода, спричинена бездіяльністю контролюючого органу, унаслідок стану війни, не компенсується.

Мораторій на податкові перевірки, який був введений у 2020 році через пандемію COVID-19, призупинено та замінено іншим мораторієм на період воєнного стану. Так, Закон України № 2142-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України для вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» передбачає, що під час воєнного стану не розпочинаються нові податкові перевірки, а розпочаті перевірки припиняються. Однак, це правило не застосовується до фактичних перевірок, пов'язаних з бюджетним відшкодуванням, а також до перевірок декларацій платників єдиного податку 4-ї групи [3].

Проте, 12 травня 2022 року був прийнятий в цілому законопроект № 7360, який є Законом про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей адміністрування податків, зборів та єдиного внеску в період дії воєнного та надзвичайного стану (2022 рік). Цей законопроект також передбачав відновлення документальних перевірок податкової звітності [4].

У зв'язку із введенням цінового регулювання на окремі товари, податковим органам надано право під час воєнного стану контролювати виконання встановлених державою фіксованих цін, граничних цін та граничних рівнів торговельних надбавок. Цей контроль здійснюється через проведення фактичних перевірок, для яких наразі передбачені лише дві підстави: письмове звернення споживача та інформація, отримана від інших органів влади.

Згідно з Законом № 2142-IX від 24 березня 2022 року, якщо платник податків не може виконати свої податкові зобов'язання через воєнні дії або введення воєнного стану, він повинен виконати їх протягом шести місяців після завершення або скасування воєнного стану [3]. Фізичні особи, що прямо беруть участь у відраженні збройної агресії, мають можливість подати звіти та іншу документацію у паперовому вигляді протягом одного місяця з моменту, коли виникла така можливість.

Однак законопроект № 7360, прийнятий 12 травня 2022 року, змінив ці терміни: термін подання звітності для бізнесу скоротили до двох

місяців. А для фізичних осіб-платників податків, навпаки, цей термін збільшено до 60 днів.

У період воєнного стану дозволяється подавати звіти та іншу документацію у паперовому вигляді. Виправлення помилок у поданих деклараціях без штрафних санкцій можливе лише до 20.07.2022 року. Термін для включення платника податків до облікових реєстрів податкової також зупинено у зв'язку з блокуванням реєстрів, які наразі тільки починають відновлюватися.

Операції, що передбачають добровільну передачу або примусове відчуження майна на користь Збройних Сил України, інших воєнізованих формувань або державних органів, не розглядаються як операції продажу для цілей оподаткування, зокрема, відносно підакцизних товарів.

З метою забезпечення потреб оборони, військово-цивільній адміністрації надається право звільнювати майно від податкової застави у спрощеному порядку. З одного боку, це призвело до суттєвого зменшення податкових надходжень до державного бюджету через скорочення або припинення економічної діяльності суб'єктів господарювання в Україні. З іншого боку, значно зросли витрати на проведення війни, зокрема за рахунок коштів державного бюджету. Це вказує на недостатність коштів, яку треба забезпечити фінансуванням. Щодо джерел та способів, якими це може бути здійснено, це питання надзвичайно складне. Джерела і методи такого фінансування можуть і мають бути різноманітними.

Податкові надходження завжди слугували основним джерелом фінансування державного бюджету України і становили, у середньому, 85 % його доходів. Зараз цей показник склав 70 %, і залишається реальна загроза подальшого його зменшення навіть без урахування продовження активної фази війни.

Класичні дослідники, які вивчали сутність державності, завжди наголошували на тому, що держава може виконувати свої функції лише за наявності коштів, причому основним джерелом є податки. Враховуючи, що податкові відносини, як правило, вимагають взаємодії двох сторін – держави та платника, слід відзначити, що їхні цілі можуть відрізнятись. Мета держави полягає у максимізації збору податків, тоді як мета платників полягає в тому, щоб точно знати, які податки їм потрібно сплачувати. Розуміючи, що сплата податків призначена для забезпечення загальних потреб суспільства – таких як медична допомога, освіта, правопорядок, управління тощо, платники податків прагнуть до забезпечення якісної медицини, ефективної системи правопорядку та високоякісної освіти.

Проте рівень обізнаності громадян щодо податків в Україні є надзвичайно низьким. Приблизно половина населення вважає всі державні послу-

ги або принаймні частину з них безкоштовними, близько 20 % вважають, що сплата податків – це форма грабунку, а жоден з 2000 респондентів опитування, яке проводився у вересні 2020 року Київським міжнародним інститутом соціології за замовленням проєкту «Ціна держави», не був знайомий з усіма аспектами системи оподаткування [5], не відповів правильно на всі п'ять базових запитань про податки.

Отже, у дискусіях сьогодні щодо податків позиції представників влади, підприємців та бізнес-середовища ще раз значно відрізняються. Перші, які відповідають за державний бюджет і стежать за тенденціями надходжень, настоюють на підвищенні податків і відновленні податкових перевірок, тоді як інша сторона має свої вагомі аргументи щодо неможливості збільшення податкового навантаження. Ця напруга, здається, наростає, що негативно впливає на ситуацію, особливо в умовах, коли Україна потребує єдності, а не розділу, який лише ослаблює державу. Проте, наразі ми вважаємо, що підвищення податків не варто розглядати. Чому – пояснимо нижче.

По-перше, це підвищення фактично не приведе до збільшення доходів державного бюджету, а лише може стати додатковим приводом для соціального невдоволення. Наприклад, підвищення ставки військового збору навіть до 6% не приносить додаткових коштів у бюджет, оскільки зайнятість в реальному секторі економіки значно зменшилася, багато роботодавців виплачують своїм працівникам лише мінімальну заробітну плату, а перекладання цього збору на бюджетників, включаючи військовослужбовців, які вже отримують відповідну заробітну плату, призводить лише до переміщення коштів з однієї частини бюджетних видатків до іншої, не впливаючи жодним чином на баланс державного бюджету на краще. Крім того, відсутність достатнього фіскального потенціалу ускладнює можливість збільшення будь-яких податків, оскільки загальна база оподаткування всіх видів податків зменшилася. Варто згадати, що в Україні база оподаткування визначається як фізична величина або інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для розрахунку податкового зобов'язання. Згідно з Податковим кодексом України, об'єктом оподаткування можуть бути різноманітні складові, такі як майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти від реалізації товарів (робіт, послуг), операції з поставання товарів (робіт, послуг), а також інші об'єкти, визначені податковим законодавством, які обумовлюють виникнення податкового обов'язку у платника податків.

По-друге, важливо розуміти, що криза не лише загрожує, але й відкриває можливості. У зв'язку

з цим, відкривається шанс раз і назавжди вирішити проблему тіньового сектору економіки, який завжди виступав як певний захисний механізм для української економіки, особливо в складні часи, і який залишається актуальним і зараз. Шляхом підвищення податків держава посилює свою позицію стосовно тих, хто операциює у цьому секторі, демонструючи своє намір робити зміни в рамках існуючої парадигми адміністрування податків. Спроби впровадження податкової системи за європейським зразком, не враховуючи специфіки та потреб національної економіки, а також створення складних та неефективних інструментів адміністрування податків, лише ускладнюють процес управління та створюють додаткові проблеми для платників податків, що призводить країну до скрутного становища. Підвищення податків також втрачає можливість залучити тіньовий сектор в легальну економіку.

По-третє, необхідно враховувати, що податкове навантаження на громадян та підприємців вже значно зросло. Чиновники досить позитивно реагують на волонтерські ініціативи та значну допомогу, яку суспільство надає українській армії та іншим потребуючим, але здебільшого не враховують цей фактор під час формування та реалізації податкової політики. Тим не менш, волонтерська допомога, будь то фінансова, матеріальна або іншого характеру, є формою оподаткування, а саме – самооподаткуванням, тобто добровільним збором ресурсів для фінансування суспільних потреб країни, що сприяє розвитку зрілого громадянського суспільства. Після завершення конфлікту важливо повернутися до обговорення можливості врахування сум, що надійшли на ці потреби, при визначенні податкових зобов'язань, принаймні щодо оподаткування доходів фізичних осіб.

Отже, отримання додаткових надходжень від податків до державного бюджету України є надзвичайно важливим.

Отже, на сучасному етапі розвитку українського податкового законодавства спостерігається характеристика його як змінливого та недосконалого. З моменту прийняття Податкового кодексу України у грудні 2010 року вже було внесено зміни та доповнення за допомогою більш ніж 170 законів. Це призвело до значних змін у правовому регулюванні податкових відносин і, відповідно, у судовій практиці з урегулювання таких суперечок. На сьогоднішній день особливо актуальним є питання якості законодавчих актів, брак яких може не забезпечити належного захисту від довільного втручання суб'єктів владних повноважень у майнові права осіб, зокрема майнові права платників податків.

Висновки. Підсумовуючи можна зазначити, що у ситуації воєнного стану важливо, щоб податкова політика держави була ретельно зба-

лансованою. Основна мета такої політики полягає в підтримці економічного зростання та підприємництва в Україні. Платники податків мають право очікувати, що держава буде дотримуватися принципу правової визначеності та збалансованості інтересів. Для швидкого та ефективного відновлення і створення привабливого інвестиційного середовища Україна потребує податкової політики, яка відповідатиме викликам воєнного та післявоєнного періоду.

Зважаючи, що Україна набула статус кандидата на вступ до ЄС, дотримання іноземного податкового законодавства сприятиме наближенню українського законодавства до європейських правових стандартів, покращить процеси правотворчості та забезпечить додатковий захист прав платників податків. Податкові відносини мають відповідати європейським стандартам, існує потреба уніфікації українського законодавства згідно з європейськими нормами. Таким чином, аспекти адміністрування військового збору можуть не лише поповнити бюджет, а й допо-

могти гармонізувати законодавство України за визначеними умовами.

Література

1. Майстренко О. Деякі питання вирішення колізій у податковому законодавстві України. *Право України*. 2005. № 9. С. 95–99.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-VI>.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо удосконалення законодавства на період дії воєнного стану. (2022). № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20?lang=en>
4. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей адміністрування податків, зборів та єдиного внеску в період дії воєнного та надзвичайного стану. (2022). № 2260-IX. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39581>
5. Ціна держави. (2022). Обізнаність українців про податки та бюджет критично низька. URL: <https://cost.ua/obiznanist-ukrayintsiv-pro-podatki-j-byudzhet>