

*Дмитрик Ольга Олександрівна,
докторка юридичних наук, професорка,
заслужена діячка науки і техніки України,
завідувачка кафедри фінансового права,
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого*

ЗМІНИ ДО ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ: ВИМУШЕНИЙ КРОК ЧИ НАГАЛЬНА НЕОБХІДНІСТЬ?

Позначено на необхідність під час дії правового режиму воєнного стану Україна оперативного внесення змін до Податкового кодексу України з метою забезпечення наповнення бюджетів, підтримання суб'єктів господарювання і економіки в цілому та створення умов для національної безпеки. Встановлено проблеми, що ставлять під сумнів ефективність і правомірність запроваджених змін податкового законодавства під час війни.

Ключові слова: воєнний стан, стабільність законодавства, податкове законодавство, податковий тиск, зворотня дія.

Податкове законодавство завжди було і залишається тим засобом, що дозволяє забезпечити надходження грошових коштів до державного і місцевих бюджетів. І це не змінюється навіть у найскладніші часи, які переживає Україна у зв'язку із повномасштабною збройною агресією РФ на українську територію. Під час запровадження правового режиму воєнного стану Україна зіткнулася з необхідністю оперативного внесення змін до Податкового кодексу (далі – ПК України), аби забезпечити наповнення бюджетів, підтримати економіку та створити умови для національної безпеки. Однак такі зміни супроводжуються численними проблемами, що ставлять під сумнів їхню ефективність і правомірність.

Однією з головних характеристик сьогоденних змін ПК України є оперативність прийняття рішень. І це цілком об'єктивно і обґрунтовано, адже обумовлюється необхідністю швидко реагувати на нові проблеми, що виникають в надскладних умовах. Зокрема, на початку 2022 року було введено податкові пільги для платників податків, які змушені працювати в умовах воєнних руйнувань, вимушеного переміщення і релокації. Очевидно, що такі заходи є виправданими, бо вони мають на меті підтримати суб'єктів господарювання і зберегти їх економічну активність.

Водночас ми спостерігаємо і протилежну ситуацію, коли отримуючи великі суми як зовнішні державні запозичення, як міжнародна допомога партнерів, зміни до ПК України супроводжуються підвищенням податкового тиску на платників податків, наприклад, збільшення податку на прибуток для

банків, збільшення воєнного збору та ін., ускладненням податкового адміністрування тощо. Як вбачається, незважаючи на необхідність наповнення бюджету, такі рішення викликають сумніви через потенційний негативний вплив на економіку та ризик переходу в тінь господарювання.

Однією із вкрай важливих питань є непослідовність законодавця у внесенні змін, порушення процедури внесення змін, нехтування вимогами щодо строків набуття чинності нових податкових норм та відсутність належного обґрунтування впливу змін на економічні відносини. Звичайно можна знаходити обґрунтування такої ситуації у нестабільності законодавчого процесу, який намагається адаптуватися до складних умов воєнного часу, коли швидкість прийняття відповідних рішень переважає над їхньою якістю та відповідністю нормам права. Крім того, постійна потреба у фінансуванні воєнних видатків, відновлення інфраструктури, надання підтримки постраждалим, і в цілому складність економічної ситуації в країні підштовхує до підвищення податкового навантаження, хоча воно може бути критичним для суб'єктів господарювання, який працює в умовах воєнних численних і повсякденних ризиків. Але ж виникає риторичне питання: чи можна порушення одних положень закону при прийнятті інших вважати належним з огляду на воєнні умови? Як вбачається, ні, адже наша держава має бути за будь яких умов правовою, як це закріплено у Конституції України.

Аналіз динаміки податкового законодавства протягом дії воєнного стану дозволяє виокремити наступні ознаки такої трансформації, що вказують на когнітивний дисонанс цієї сфери: непослідовність законодавця у внесенні змін до ПК України; введення податкових пільг для платників податків; збільшення ставок податків; внесення змін до ПК України шляхом порушення процедури внесення змін, зокрема, приписів принципу стабільності – однієї із засад податкового законодавства України; внесення змін до ПК України шляхом порушення приписів статті 58 Конституції України щодо зворотної дії законів у часі. І цей перелік можна розширювати.

Позначимо проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» № 11416-д (далі – законопроект № 11416-д), зареєстрований у Верховній Раді України 30 серпня 2024 р [8]. Його було прийнято Верховною Радою України 10 жовтня 2024 року і направлено на підпис Президенту України [8].

Звертаємо увагу, що вказаний проєкт закону, прийнятий парламентом 10 жовтня 2024 року [8], однак Президент України ще й дотепер не підписав його. Тим самим ним було пропущений строк – п'ятнадцять днів, протягом яких має відбутися або (1) підписання закону; (2) або повернення такого закону зі своїми вмотивованими і сформульованими пропозиціями до Верховної Ради України

для повторного розгляду (накладення вето), установлений приписами статті 94 Конституції України [6].

Аналіз законопроекту № 11416-д, а саме п. 1 Розділу II. Прикінцеві та перехідні положення, засвідчують, що він має набирати чинність з 1 жовтня 2024 року, тобто має ретроактивну дію, окрім пунктів 2, 3, 8- 12 розділу I цього проекту Закону (щодо змін до статей 51, 70, 170, 172-174, 176 ПК України) та пункту 5 розділу I цього Закону (щодо змін до пункту 136.1-1 статті 136 ПК України), які набирають чинності з 1 січня 2025 року [9].

Водночас системний аналіз змісту ст. 58 Конституції України [6] та п.п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України [7] дозволяють констатувати, що закони, зокрема ті, якими вносяться зміни до ПК України, і навіть під час режиму воєнного стану: по-перше, не повинні містити приписів, якими передбачено зворотню дію таких законів, окрім випадків – пом'якшення або скасування відповідальності особи; по-друге, не повинні містити приписів, якими змінюються будь-які елементи податків та зборів пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки; по-третє, не повинні містити приписів, якими протягом бюджетного року змінюються податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги.

Показово, що аналіз Пояснювальної записки до проекту Закону України «Про внесення змін до податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» № 11416-д [10] дозволяє зробити наступні висновки.

По-перше, обґрунтування необхідності прийняття цього проекту закону полягає у необхідності наповнення дохідної частини бюджету за рахунок надходження податкових платежів з (1) метою підтримки функціонування економіки та (2) забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування у зв'язку з війною РФ проти України [10]. При цьому, вмотивування необхідності наповнення бюджету воюючої країни жодним чином не пояснювало реалізацію такої необхідності шляхом порушення приписів Основного Закону України та податкового законодавства.

По-друге, метою законопроекту № 11416-д визначено удосконалення норм ПК України, створення умов належного функціонування економіки та наповнення бюджету [10]. На наше переконання, доволі сумнівною вбачається мета удосконалення норм ПК України, яка досягається шляхом порушення положень ПК України.

По-третє, надаючи загальну характеристику проекту закону та описуючи основні його положення, суб'єкти законодавчої ініціативи чітко наголошують про прийняття такого проекту закону зворонькою дією та окреслюють зміни саме

до елементів податків / зборів [10]. Тож цей факт також не має пояснення необхідності порушення чинного законодавства під час прийняття змін.

По-четверте, у фінансово-економічному обґрунтуванні серед іншого наведено тезу, що реалізація положень вказаного проекту не призведе до скорочення бюджетних надходжень [10]. Однак суб'єктами законодавчої ініціативи не враховується, що підвищення податків шляхом порушення законної процедури може стати причиною тінізації економіки. Очевидно, що для платників податків держави, яка здійснює відсіч збройної агресії, а її господарюючі суб'єкти прикладають максимум зусиль для провадження своєї діяльності у надскладних умовах, будь-яке підвищення податкового навантаження може стати критичним, а тим більше, впроваджене незаконним шляхом збільшення податкового тиску.

Таким чином, ми вважаємо такі зміни вкрай сумнівними, коли відбувається порушення ст. 58 Конституції України в контексті зворотної дії законів у часі та порушення процедури внесення змін до ПК України.

ЛІТЕРАТУРА

1. Картка законопроект - Законотворчість. Електронний кабінет громадянина. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/44809>.
2. Конституція України : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>
3. Податковий кодекс України . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> .
4. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» № 11416-д від 16.09.2024. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/44809> .
5. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану»: проект від 16.09.2024 № 11416-д. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/44809> .