

*Доброштан Дмитро Вікторович,
аспірант кафедри фінансового права,
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого*

ЗМІНИ ДО ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ: ЯКІСНА ТА ЗМІСТОВНА ХАРАКТЕРИСТИКА

За період введення воєнного стану суттєвій трансформації піддано сферу оподаткування. За цей час Податковий кодекс України змінено й доповнено більш ніж п'ятьма десятками законів. Доведено, що зміни, пропоновані до податкового законодавства у період дії воєнного стану, є різними як щодо якісного і сутнісного змісту, так і щодо механізму запровадження і наслідків як для платників податків, так і держави. Підкреслено, що така динаміка враховує важливість гнучкості та забезпечення балансу приватних і публічних інтересів у податково-правовому регулюванні. При впровадженні податкових змін слід також детально аналізувати вектори їх впливу у довгостроковій перспективі, адже перед Україною стоїть завдання не лише здійснити відсіч збройному агресору, але й забезпечити відновлення економіки, уникаючи перекосів у бік надмірної фіскальної чи стимулюючої функції.

Ключові слова: воєнний стан, правове регулювання, оподаткування, податкова система, податкове законодавство, адміністрування податків і зборів, податкові процедури.

Вже третій рік поспіль наша держава знаходиться у воєнному стані. Повномасштабна збройна агресія російської федерації на нашу країну впливає на всі сфери буття суспільства, обумовлюючи потребу у зміні правового регулювання суспільних відносин. Очевидно, що трансформації піддається й сфера оподаткування. За цей час Податковий кодекс України (далі – ПК України) було змінено й доповнено більш ніж п'ятьма десятками законів [4]. Позначимо, що науковці та практики по різному оцінюють таку динаміку за якісною та змістовною характеристикою.

Так, В.Я. Греца, пише, що зміни до податкової системи відбуваються з метою забезпечення достатності фінансових ресурсів для ведення військових дій та одночасного забезпечення фінансової стабільності та розвитку усіх інших сфер життя країни [2, с. 26]. Автор констатує, що для держави є більш важливим не стабільність (константність) податкової системи, а її можливість адаптуватися до змін у суспільстві та бути гнучкою [2, с. 26]. Метою вказаної системи науковець визначає узгодження фіскальних процесів в межах балансу публічного (держава) та приватного (громадяни, бізнес) інтересів та наголошує, що кожен крок її реалізації може призвести як до негативних наслідків (гальмування економічного розвитку), так і до позитивних (стимулювання підприємницької діяльності та підвищення рівня соціального добробуту) [2, с. 26]. Позначимо той факт, що правник резюмує, що перед війною податкова

політика була спрямована на виконання фіскальної функції на противагу регуляторній та стимулюючій функціям, а от реалізація останньої є характерною для періоду – початку великої війни. Зважаючи на це він зміни до ПК України, що були запроваджені у 2022 році на початку повномасштабного вторгнення характеризує як такі, що мають мету підтримки національного підприємництва, спрощення умов господарювання, створення оптимальних умов для його функціонування [2, с. 30].

Так, В. Я. Греца, пише, що зміни до податкової системи відбуваються з метою забезпечення достатності фінансових ресурсів для ведення військових дій та одночасного забезпечення фінансової стабільності та розвитку усіх інших сфер життя країни [4, с. 26]. Автор констатує, що для держави є більш важливим не стабільність (константність) податкової системи, а її можливість адаптуватися до змін у суспільстві та бути гнучкою [2, с. 26]. Метою вказаної системи науковець визначає узгодження фіскальних процесів в межах балансу публічного (держави) та приватного (громадяни, бізнес) інтересів та наголошує, що кожен крок її реалізації може призвести як до негативних наслідків (гальмування економічного розвитку), так і до позитивних (стимулювання підприємницької діяльності та підвищення рівня соціального добробуту) [2, с. 26]. Позначимо той факт, що правник резюмує, що перед війною податкова політика була спрямована на виконання фіскальної функції на противагу регуляторній та стимулюючій функціям, а от реалізація останньої є характерною для періоду – початку великої війни. Зважаючи на це він зміни до ПК України, що були запроваджені у 2022 році на початку повномасштабного вторгнення характеризує як такі, що мають мету підтримки національного підприємництва, спрощення умов господарювання, створення оптимальних умов для його функціонування [2, с. 30].

На наш погляд, позиція В. Я. Греци заслуговує на підтримку, оскільки враховує важливість гнучкості та забезпечення балансу приватних і публічних інтересів у податково-правовому регулюванні, які особливо важливими є в умовах сьогодення. Проте, при впровадженні податкових змін слід також детально аналізувати вектори їх впливу у довгостроковій перспективі, адже перед Україною стоїть завдання не лише здійснити відсіч збройному агресору, але й забезпечити відновлення економіки, уникаючи перекосів у бік надмірної фіскальної чи стимулюючої функції. Тож, зміни, проваджені у 2022 році, безперечно можна розглядати як позитивний крок, але їх ефективність залежить від ретельного моніторингу та коригування, з урахуванням як воєнних реалій, так і подальшого розвитку економічних відносин.

Інші науковці, приділяючи увагу аналізу податкової політики під час війни, характеризують її як систему заходів захисту саме бізнесу, оптимізації

податкового навантаження, створення сприятливих умов для бізнесу (стимулювання). До того ж науковці вказують, що трансформація механізму податкової політики – це спроба його адаптувати до мінливості економічних умов, зокрема в частині законодавчого процесу та адміністрування. Все це має антикризовий, тимчасовий характер, і є ефективним лише протягом нетривалого часу, адже має спрямування на спрощення процедури адаптації бізнесу до економічних і господарських процесів у новоутворених умовах, але після війни такі тимчасові зміни мають бути скасовані, а податкова система потребуватиме нових змін [1].

Як ми продемонстрували, аналіз наведених, а також інших позицій науковців засвідчує, що зміни до ПК України в умовах воєнного стану, зокрема у перші роки широкомасштабного вторгнення, мають позитивне забарвлення і спрямовані на: захист прав платників податків (фізичних осіб, суб'єктів господарювання); стимулювання підприємницької діяльності; зменшення податкового тиску на платників податків тощо. Ми цілком погоджуємося із цими твердженнями і підкреслюємо потребу у таких змінах. Водночас наголосимо й на певних негативних аспектах, які торкаються динаміки податкового законодавства під час дії правового режиму воєнного стану.

Як приклад, наведемо проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» № 11416-д, зареєстрований у Верховній Раді України 30 серпня 2024 р. (далі – законопроєкт). Він був прийнятий парламентом 10 жовтня 2024 р. [6]. Однак, станом на 1 листопада 2024 р. Президент України не підписав його і не наклав вето.

По-перше, ми спостерігаємо в цілому порушення законодавчого процесу, зокрема, норм, закріплених ч. 3 ст. 94 Конституції України, а саме: у разі якщо Президент України протягом встановленого строку не повернув закон для повторного розгляду, закон вважається схваленим Президентом України і має бути підписаний та офіційно оприлюднений [3]. Ми впевнені, що знаходження України у правовому режимі воєнного стану не має стати підґрунтям для нехтування положеннями Основного Закону нашої незалежної держави.

По-друге, аналізуючи зміст законопроєкту, а саме, стосовно підвищення ставок податку на доходи фізичних осіб, воєнного збору, податку на прибуток підприємств та ін., ми можемо констатувати порушення й інших статей Конституції України та ПК України, адже: ч. 1 ст. 58 Конституції України встановлено, що закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи [3]; пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України закріплено принцип стабільності, який передбачає, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть

вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [4].

Таким чином, зміни, запропоновані до податкового законодавства у період дії воєнного стану, є різними як щодо якісного і сутнісного змісту, так і щодо механізму запровадження і наслідків як для платників податків, так і держави.

ЛІТЕРАТУРА

6. Біленко О., Савченко С. Трансформація механізму податкової політики в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*. 2022. № 46. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-46-19>

7. Греца В.Я. Модифікація податкової системи в умовах воєнного стану. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія право*. 2023. Т. 2, № 78. С. 24–31. URL: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2023.78.2.3> .

8. Конституція України : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>.

9. Податковий кодекс України . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> .

10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану: Закон України від 15.10.2024. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/44809..>

11. 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>.