

narrow the circle of entities obliged to consider and respond to appeals (excluding private entities that do not perform public tasks).

Conclusions. In connection with the entry into force of the LAP, Ukraine needs a radically new version of the LCA. The procedure for reviewing appeals should be rationalized. The personal reception of citizens and signing of responses to appeals should be carried out by employees authorized by the body, but not necessarily by the heads of these bodies. In the procedure for reviewing appeals under the LCA, there should be no guaranteed right to participate in the consideration of the case, since it does not concern the subjective rights of a person. Such procedural guarantees are available in cases under the LAP. As for «general appeals», it is enough to provide a response within the established time limit. Only failure to respond to an appeal may be appealed. It is necessary to develop mechanisms to protect against abuse of the right to appeal.

Key words: administrative procedure, citizens' appeals, application, complaint, suggestions, recommendations, comments, public tasks.

DOI: 10.33663/0869-2491-2024-35-491-498

УДК 336.22(447):342.78

Н. К. ІСАЄВА,
кандидат юридичних наук,
доцент*
ORCID: 0000-0002-9716-9472

ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ПИТАННЯ

Стаття присвячена актуальним питанням правового регулювання та вдосконалення адміністрування податків і зборів в умовах воєнного стану в Україні. Звертається увага на те, що країна не може постійно триматися лише за рахунок міжнародної фінансової допомоги, тому визначення оптимальних джерел доходів державного і місцевих бюджетів та забезпечення належного рівня їх правового регулювання повинно спиратися на чітку державну фінансову та податкову політику. Також аналізуються важливі проблеми вдосконалення організації та правових засад діяльності Державної податкової служби України.

Ключові слова: податкове законодавство, фінансова політика, податкова політика, податкові перевірки, Державна податкова служба України, податкова звітність, права платників податків, адміністративний суд, адміністрування податків.

Isaeva Nataliya. Taxation in Ukraine under martial law: organizational and legal issues

This article is dedicated to the current issues of legal regulation and improvement of the administration of taxes and duties under martial law in Ukraine. It highlights that the country cannot constantly rely solely on international financial assistance, so defining the optimal sources of revenue for state and local budgets and ensuring the proper level of their legal regulation should be based on a clear state financial and tax policy. Important problems of improving the organization and legal foundations of the State Tax Service of Ukraine's activities are also analyzed.

Key words: tax legislation, financial policy, tax policy, tax audits, State Tax Service of Ukraine, tax reporting, taxpayers' rights, administrative court, tax administration.

Актуальність проблеми правового регулювання оподаткування та вдосконалення адміністрування податків і зборів є безперечною, оскільки йдеться про забезпечення фінансової спроможності держави, а в умовах воєнного стану ця проблема набуває надважливого значення. Це зумовлено великими збитками, яких зазнала економіка України внаслідок російської агресії, необхідністю втримати фінансову, економічну, соціальну сферу в державі за об'єктивної необхідності забезпечення фінансування оборонної сфери. При

* *Isaeva Nataliya, Candidate of Juridical Sciences (Ph. D.), Docent.*

цьому країна не може постійно триматися лише за рахунок міжнародної фінансової допомоги, нагальною потребою є створення оптимальної моделі системи оподаткування та її правового регулювання, щоб забезпечити надійні джерела доходів державного і місцевих бюджетів при забезпеченні надійної підтримки вітчизняного бізнесу в умовах воєнного стану.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам правового регулювання сфери оподаткування завжди приділялась велика увага дослідників у галузі фінансового та податкового права. Теоретико-правові засади оподаткування глибоко досліджувались у роботах Л. К. Воронової, М. П. Кучерявенка, Н. Ю. Пришви, Л. Л. Лукашева, Л. А. Ваолевської, О. А. Музики-Стефанчук та інших вчених.

Водночас дослідження цих проблем вимагає подальшої уваги і наукового аналізу з боку як вчених, так і практиків, особливо в умовах воєнного стану в Україні в сучасний період.

Метою статті є аналіз організаційно-правових засад оподаткування в Україні в умовах воєнного стану та визначення оптимальних напрямів їх вдосконалення в контексті податкової політики держави.

Виклад основного матеріалу. Фінансове законодавство України нині розвивається динамічно й суперечливо. При цьому значний вплив на нього мають міжнародно-правові акти в цілому і Європейського Союзу зокрема.

Водночас, як справедливо зазначає А. Т. Ковальчук, юридична сила і дієвість, тобто якість фінансового права, значною мірою залежить від свого базового джерела – фінансового законодавства¹.

На думку А. Т. Ковальчук, відсутність системних наукових досліджень вочевидь визначає ситуацію, коли законодавець нерідко впадає у крайності – в одному випадку будь-яке явище чи процес, навіть локального рівня, намагається врегулювати актом вищої юридичної сили (законом); в іншому – незаслужено розширює підзаконне регулювання².

Слід зазначити, що в останні роки системні наукові дослідження в галузі фінансового права в цілому і податкового права зокрема здійснювались М. П. Кучерявенком і Н. Ю. Пришвою, іншими вітчизняними вченими, проте проблема правового регулювання у сфері зазначених відносин, окреслена А. А. Ковальчук, на жаль, не лише залишилась, а й загострилась. Це визначається, на нашу думку, як об'єктивними чинниками, а саме: динамікою суспільних процесів у воєнний час, так і суб'єктивними та кон'юнктурними чинниками.

При цьому у певних випадках внаслідок недостатньо чітко сформульованого механізму реалізації норми закону, такий механізм закріплюється у підзаконних нормативно-правових актах. Оскільки внаслідок цього нерідко виникають колізії, платникам податків доводиться звертатись до адміністративних судів для вирішення спірних питань при практичному застосуванні нормативно-правових актів.

В умовах воєнного стану в Україні, коли нормативно-правовими актами необхідно врегулювати нагальні проблеми, що виникають у фінансовій і податковій сфері, без можливості детальних розрахунків та відповідних досліджень, головним орієнтиром для відповідних державних органів повинні бути головні напрями фінансової і податкової політики держави. Спрямованість цієї політики повинна визначатись як інтересами держави, так і українського бізнесу, оскільки його збереження і функціонування у воєнний час є надважливим завданням держави.

Як цілком справедливо зауважує Л. В. Трофімова, важливим є усвідомлення місця, значення і змісту фінансової політики в системі узгодження соціально-економічних інтересів місцевих громад і центральної влади з огляду на те, що західна економічна думка не виділяє в самостійну категорію фінансову політику, хоча суспільствознавці, об'єднуючись навколо предмета і об'єкта досліджень – суспільства і людини в ньому, говорять про стирання міждисциплінарних кордонів, адже побудова ефективної фінансової політики для будь-якої країни – це постійно триваючий процес, що вимагає врахування поряд з економічними законами історичних особливостей розвитку держави, інтересів різних груп, громади, індивідів, утворень³.

Головні напрями фінансової і податкової політики України визначені в Національній стратегії доходів до 2030 р., погодженої Урядом 27 грудня 2023 р. Разом з оновленим Меморандумом з Міжнародним валютним фондом зазначена Стратегія становить фундамент розвитку і зміцнення доходів держави і комплексні заходи і завдання державних органів для їх виконання. Безперечно, це потребуватиме й ухвалення низки нормативно-правових актів для її належної реалізації. Слід звернути увагу, що Стратегія розрахована на реалізацію як у воєнний, так і повоєнний час і передбачає, на нашу думку, доволі жорсткі підходи для втримання економіки, фінансової, податкової системи України в складних умовах.

Обговорення та дискусії щодо змісту Стратегії точаться щодо планів протягом найближчих років забезпечити зростання податків – 3–4% ВВП.

При цьому не можна значною мірою не погодитись з жорстко критичною позицією, що Україна – держава з украй непослідовним і нестабільним податковим законодавством, що постійно ускладнюється. Воно не може бути виконаним, його неможливо об'єктивно трактувати внаслідок того, що держава змінює старі й пише нові закони з незбагненою швидкістю. Податковий кодекс із 2011 р. зріс за фізичним обсягом майже в 3,2 раза, а зміни до нього вносились 210 законами. Від початку агресії рф законодавець додав 44 зміни до Податкового кодексу України й 23 до Митного кодексу України.

Таким чином обґрунтовується висновок, що нова «політика мобілізації доходів» продовжує побудову надскладного, нестабільного й недружного до бізнесу податкового законодавства, не здатного обслуговувати ослаблену війною економіку та продукувати швидке економічне відновлення⁴.

На жаль, така позиція значною мірою зумовлена в цілому проблемами із становленням і розвитком податкової системи України упродовж усього часу її незалежності. Водночас слід враховувати, що численні зміни податкового законодавства під час воєнного стану об'єктивно пов'язані з необхідністю з боку держави реагувати на численні виклики як для можливості наповнення доходної частини державного та місцевих бюджетів, так і об'єктивними проблемами функціонування бізнесу і можливості виконувати свої обов'язки платниками податків – фізичними та юридичними особами. Тому безперечно позитивним є встановлення Національною стратегією доходів до 2023 р. чітких орієнтирів щодо розвитку системи оподаткування, адміністрування податків і визначення конкретних державних органів та їх обов'язків щодо того, як вони повинні виконувати передбачені в Стратегії заходи. Це, крім конкретизації державної фінансової та податкової політики, дає можливість контролювати дії відповідних державних органів і ставити питання щодо відповідальності відповідних посадових осіб.

Водночас аналітики звертають увагу на те, що в Стратегії передбачено, що непопулярні рішення, зокрема щодо підвищення податків, держава ухвалюватиме лише після створення відповідних умов. Передусім Уряд має зробити два кроки.

Перший – забезпечити конфіденційність і деперсоніфікацію даних про платників податків і перенесення їх у Міністерство фінансів України. Там створять IT-установу, яка відповідатиме за дані та їх адміністрування. У Стратегії йдеться, що деперсоніфікація даних про платників податків має стати першим кроком на шляху до надання доступу податковій до банківської таємниці, зокрема, щодо руху коштів на рахунках. За допомогою цієї інформації податкова планує протидіяти схемам з ухиляння від оподаткування.

Другий крок – запровадити ризикоорієнтовані підходи в роботі Державної податкової служби, які мають бути покладені в основу діяльності цього органу. Цей захід передбачатиме зміни в організаційній структурі податкової служби та запровадження IT-рішень для автоматизації управління податковими ризиками.

У межах реалізації Стратегії планується провести функціональне обстеження податкової служби та її територіальних органів. За його підсумками повинна зменшитись штатна чисельність працівників. Планується оптимізувати структуру податкових інспекцій відповідно до територіально-адміністративного устрою, консолідувати міжрегіональні управління з великими платниками податків, удосконалити управління персоналом.

Крім того, у Стратегії йдеться про посилення доброчесності Державної податкової служби, створення позитивного іміджу цього органу визначається одним з пріоритетних напрямів реформи податкового адміністрування⁵.

Важливими заходами Національної стратегії доходів до 2030 р. щодо посилення доброчесності у податковому адмініструванні є запровадження

вивчення оцінки якості надання послуг і виявлення проблемних питань, що виникають у діяльності Державної податкової служби, шляхом опитування платників податків, оприлюднення його результатів і публічне звітування про вжиті заходи, а також підтримання зворотного зв'язку із зацікавленими сторонами щодо удосконалення процесів адміністрування⁶.

Варто звернути увагу, що Стратегією передбачено забезпечення якісного надання послуг податковими органами платником податків. Такий підхід є важливим напрямом вдосконалення організації діяльності податкової служби не лише як контролюючого органу держави з широкими і жорсткими повноваженнями, а спрямування його діяльності на максимальне забезпечення реалізації прав платників податків, передбачених Податковим кодексом України.

Стратегією передбачається також удосконалення процесу організації та проведення документальних і фактичних податкових перевірок.

Недосконалість регулювання порядку здійснення податкових перевірок широко дискутується у колах науковців і фахівців-практиків. Притому, що Податковий кодекс України досить детально регулює порядок здійснення податкових перевірок, в умовах воєнного стану повинні бути враховані особливості їх здійснення для різних категорій платників податків, які знаходяться в складних умовах під час здійснення своєї господарської діяльності в умовах воєнного стану.

Окремо необхідно зазначити, що визначення форм податкової звітності, які розробляють і запроваджують Міністерство фінансів України та податкові органи, також повинно враховувати особливості здійснення господарської діяльності в умовах воєнного стану.

Відповідно до ст. 46 Податкового кодексу України форма податкової декларації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Якщо в результаті запровадження нового податку або зміни правил оподаткування змінюються форми податкової звітності, центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, який затвердив такі форми, зобов'язаний оприлюднити нові форми звітності⁷.

Складність і деталізованість податкової звітності в умовах воєнного стану повинна бути мінімальною, оскільки для платників податків це є окремою проблемою.

Стаття 48 Податкового кодексу України визначає, що форма податкової декларації повинна містити необхідні обов'язкові реквізити і відповідати нормам та змісту відповідних податку та збору⁸.

У статті закріплені перелік обов'язкових реквізитів, що спрощує розуміння і виконання платником податків вимог закону.

Водночас складність податкової звітності навіть у довоєнний період призводила до помилок у її оформленні. Це є важливим питанням, оскільки

передбачена відповідальність за неподання і порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків її подання, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах.

Щодо підвищення податків Стратегія передбачає:

1. Заборону спрощеної системи оподаткування для юридичних осіб, зокрема об'єднання третьої групи з другою, а для юридичних осіб, які на ній перебувають, протягом трьох років поступово підвищена ставка податку до 18 відсотків. Надалі компаніям буде заборонено користуватися цією системою.

2. Підвищення ставок спрощеної системи для фізичних осіб – підприємців. Для ФОПів, які перебувають на другій і третій групах (а після реформи – на об'єднаній другій групі), буде запроваджено диверсифіковані ставки – від 3 відсотків до 17 відсотків від доходу залежно від виду діяльності.

3. Звуження першої групи спрощеної системи. Кількість видів діяльності, якими можна займатися на спрощеній системі, звзять. Єдиний податок для першої групи буде переглянутий: замість фіксованої суми підприємці платимуть відсоток від доходу.

4. Усіх «спрощенців» зобов'язують користуватися реєстраторами розрахункових операцій та вести облік походження товарів.

5. Запровадження прогресивної шкали оподаткування податком на доходи фізичних осіб: одна чи дві вищі ставки будуть застосовуватись до тієї частини доходу особи, яка перевищуватиме певний встановлений законом рівень. Розміри цих ставок і граничні розміри доходів поки що не визначені.

6. Реформа системи податкових пільг і знижок.

7. Запровадження європейських правил оподаткування податком на прибутки підприємств (зокрема, щодо оподаткування роялті).

8. Гармонізація законодавства про податок на додану вартість з директивами ЄС, зокрема, мінімізація пільг з ПДВ, гармонізація ставок та адміністрування цього податку.

9. Підвищення акцизів, запровадження акцизів на солодкі напої з 2027 р.

10. Підвищення ставки оподаткування екологічним податком викидів вуглецю (планується після завершення війни).

11. Зміна бази оподаткування податку на майно. Стягувати його пропонується з оціночної вартості нерухомості. До 2027–2028 рр. держава повинна буде налагодити процеси оцінки майна та наповнити реєстри відповідними даними⁹.

Отже, Стратегією передбачено комплексний детальний підхід до реформування системи оподаткування України у воєнний і повоєнний час. Причому привертають до себе увагу жорсткі позиції щодо підвищення податків і реформа податкових пільг та знижок.

Водночас позитивним є те, що Стратегією також передбачено необхідне уточнення її певних положень у процесі її реалізації. Водночас таке уточнення повинно бути чітким і оптимальним та враховувати реальні можливості

платників податків виконати свій податковий обов'язок в умовах воєнного стану.

Висновки. Отже, в умовах воєнного стану нормативно-правове регулювання та реформування податкової системи України може забезпечуватись лише шляхом реалізації державної фінансової та податкової політики з урахуванням її головних напрямів. При цьому важливим є механізм реалізації та чіткість закріплення на законодавчому рівні цих основоположних напрямів з метою зменшення кількості можливих підзаконних нормативно-правових актів, якими уточнюються відповідні норми законодавства, що не виключає можливості колізій.

Спрямованість цієї політики повинна визначатись як інтересами держави, так і суб'єктів господарювання та фізичних осіб – платників податків, права яких повинні бути забезпечені й в умовах воєнного стану.

Складність і деталізованість податкової звітності в умовах воєнного стану, на нашу думку, повинна бути мінімальною, а її зміст чітко відповідати положенням законодавства.

1. Ковальчук А. Т. Финансовое право в рыночных системах. Київ: Парламентське видавництво, 2008. С. 222. 2. Там само. С. 223. 3. Трофімова Л. В. Фінансова політика в системі узгодження інтересів місцевих громад. *Проблеми теорії та практики застосування податкового законодавства*: зб. наук. праць. Київ: Алерта, 2013. С. 294. 4. Черкашин В. Як в умовах війни створити одну з найкомфортніших податкових систем у світі. *Дзеркало тижня*. 2024. 24 січня. 5. Вінокуров Я. Вищі податки для ФОПів та перетворення митників на слідчих. Як держава планує зібрати більше доходів у наступні шість років? *Економічна правда*. 2023. 27 грудня. 6. Національна стратегія доходів до 2023 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/NationalRevenueStrategy_230_pdf 7. Податковий кодекс України (зі змін. та доп.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> 8. Там само. 9. Вінокуров Я. Вищі податки для ФОПів та перетворення митників на слідчих. Як держава планує зібрати більше доходів у наступні шість років? *Економічна правда*. 2023. 27 грудня.

References

1. Kovalchuk A. T. Finansovoe pravo v rynochnuh sistemah. Kuiv: Parlamentske vydavnytstvo, 2008. S. 222. 2. Tam samo. S. 223. 3. Trofimova L. V. Finansova polityka v systemi uzgodzhenna interesiv miscevyh gromad. *Problemy teorii ta praktyky zastosuvannya podatkovogo zakonodavstva*: zb. nauk. prac. Kyiv: Alerta, 2013. S. 294. 4. Cherkashyn V. Iak v umovah biiny stvoryty odnu z naikomfortnishykh podatkovykh system u sviti. *Dzerkalo tyzhna*. 2024. 24 sichna. 5. Vinokurov Ia. Vyzhi podatky FOPiv ta peretvorennia mytnykyv na slidchyh. Iak derzhava planue zibraty bilshе dohodiv u nastupni shist rokiv? *Ekonomichna Pravda*. 2023. 27 grudna. 6. Nacionalna strategia dohodiv do 2023 roku. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/NationalRevenueStrategy_230_pdf 7. Podatkovyi kodeks Ukrainy (zi zmin. ta dop.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> 8. Tam samo. 9. Vynokurov Ia. Vyzhi podatky FOPiv ta peretvorennia mytnykyv na slidchyh. Iak derzhava planue zibraty bilshе dohodiv u nastupni shist rokiv? *Ekonomichna Pravda*. 2023. 27 grudna.

Isaieva Nataliya. Taxation in Ukraine under martial law: organizational and legal

The issue of proper legal regulation of the tax sphere and the activities of tax authorities in Ukraine becomes critically important under martial law conditions. This is due to the significant losses suffered by the Ukrainian economy as a result of Russian aggression, and the necessity to maintain the financial, economic, and social spheres in the state amid the objective need to finance the defense sector.

The article analyzes the organizational and legal foundations of taxation in Ukraine under martial law and identifies optimal directions for their improvement. It highlights that in conditions of martial law, when normative legal acts need to regulate urgent problems in the financial and tax spheres without the possibility of detailed calculations and corresponding research due to the high dynamics of social processes, the main directions of the state's financial and tax policy should be the main guide for the relevant state bodies. The orientation of this policy should be determined both by the interests of the state and Ukrainian business, as its preservation and functioning during wartime is a critically important task for the state.

The article discusses the main directions of Ukraine's financial and tax policy as defined in the National Revenue Strategy up to 2030, approved by the Government in 2023. Together with the updated Memorandum with the International Monetary Fund, this Strategy forms the foundation for the development and strengthening of the state's revenues and the comprehensive tasks of state bodies for their implementation. Undoubtedly, this involves the need to adopt a number of normative legal acts for its proper implementation. It should be noted that the Strategy is designed for implementation both during and after the war and envisages quite extreme approaches to maintaining the economy, financial, and tax system of Ukraine in difficult conditions.

The article also addresses the criticism by experts of certain provisions of the Strategy and its justification.

However, a positive aspect of the Strategy is that it envisages making unpopular decisions, in particular regarding tax increases, only after creating the appropriate conditions, and during the Strategy's implementation, necessary clarifications of its certain provisions will be made.

The Strategy includes measures to improve the quality of services provided by tax authorities and to refine the process of organizing and conducting documentary and factual inspections. The article emphasizes that under martial law, tax authorities must consider the specifics of their implementation for different categories of taxpayers. Also, the complexity and detail of tax reporting under martial law should be minimal.

Key words: tax legislation, financial policy, tax policy, tax audits, State Tax Service of Ukraine, tax reporting, taxpayers' rights, administrative court, tax administration.

DOI: 10.33663/0869-2491-2024-35-499-509

УДК 340

А. М. ГУРОВА,
кандидат юридичних наук*
ORCID: 0000-0003-4134-761X

**ГРА ЯК СПОСІБ ПРАВОТВОРЕННЯ:
ГЕЙМІФІКАЦІЙНИЙ ПІДХІД
ДО РЕКОНСТРУЮВАННЯ КОСМІЧНОГО ПРАВА**

Стаття сфокусована на дослідженні доцільності використання гейміфікації для аналізу проблемних питань забезпечення сталого космічного врядування. Право проаналізовано з точки зору мовної гри та вказано на спільні риси права та гри. Крім того, на основі актуальних документів у сфері космічного права та політики було висвітлено інтерпретацію поточної космічної діяльності як важливого механізму правотворчості. Ці спостереження доводять корисність використання гейміфікації для реконструкції космічного врядування з метою забезпечення космічної сталості.

Ключові слова: гейміфікація, космічне врядування та право, мовна гра.

Hurova Anna. Law as a game: gamification approach to the space law reconstruction

The research is focused on observing the feasibility of using gamification for analysing the problem issues of ensuring sustainable space governance. The law was analysed from the point of view of the language game and the common features of law and game were pointed out. Furthermore, based on the recent space law and policy documents, the interpretation of current space activity as an important law-making mechanism was highlighted. These observations prove the utility of using gamification for the reconstruction of space governance for ensuring space sustainability.

Key words: gamification, space governance and law, language games.

Вступ. Щодня ми дізнаємося про світ з різних джерел: книг, фільмів, спілкування у різних форматах, таких як семінари та конференції тощо. Якщо згадати вираз «космічне врядування», залежно від культурного, професійного чи особистого контексту кожної людини, в голові з'являться науково-фантастичні фільми «Гравітація», «Марсіанин», «Космічні прибиральники»; фантастичні книги Станіслава Лема («Астронавти» або «Людина з Марсу») або «Дюна» Френка Герберта; Договір про космос, Домовленості щодо Артеміди, національні закони про космічну діяльність; університетська лекція або доповідь на останньому Міжнародному астронавтичному конгресі; досвід проходження практики в космічному агентстві або на космічному підприємстві. Кожне з цих джерел та їх поєднання формують унікальну мен-

* **Hurova Anna**, Candidate of Juridical Sciences (Ph. D.)