

DOI: 10.33663/0869-2491-2025-36-451-458

УДК 336.22(447):342.78

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

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СФЕРИ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ ТА ПОВОЄННИЙ ПЕРІОД

У статті розглядаються актуальні проблеми вдосконалення правових засад оподаткування з метою забезпечення розвитку податкової сфери України в умовах воєнного та повоєнного періоду. Наголошується на необхідності розробки чітких правових механізмів регулювання податкових відносин в Україні, які повинні забезпечувати формування доходної частини бюджету за рахунок власних доходів держави і при цьому сприяти підприємницькій діяльності суб'єктів господарювання. Звертається увага на необхідність дотримання прав платників податків у складних умовах воєнного та повоєнного періоду. Також розглядаються деякі питання правового регулювання оподаткування підприємств оборонної сфери.

Ключові слова: податкове законодавство, податкова політика, правова політика, податкові пільги, Державна податкова служба України, права платників податків, оподаткування в умовах воєнного стану.

Isaieva Natalia. Legal principles of ensuring the development of the tax sphere in Ukraine under martial law and the post-war period

The article considers the current problems of improving the legal principles of taxation in order to ensure the development of the tax sphere of Ukraine in the conditions of the war and post-war period. The need to develop clear legal mechanisms for regulating tax relations in Ukraine is emphasized, which should ensure the formation of the revenue part of the budget at the expense of the state's own revenues and at the same time promote the entrepreneurial activity of business entities. Attention is drawn to the need to observe the rights of taxpayers in the difficult conditions of the war and post-war period. Some issues of legal regulation of taxation of defense enterprises are also considered.

Key words: tax legislation, tax policy, legal policy, tax benefits, State Tax Service of Ukraine, taxpayer rights, taxation in martial law.

Актуальність проблеми. Забезпечення наповнення доходної частини державного та місцевих бюджетів за рахунок збільшення податкових надходжень у воєнний і повоєнний період є гострою необхідністю для держави. Причому відповідні економічні моделі та розрахунки, які обґрунтовуються

* **Isaieva Natalia**, Candidate of Juridical Sciences (Ph. D.), Docent

вченими економістами, повинні втілюватись у належну правову форму, чіткі правові норми і мати детальні механізми реалізації, закріпленні в законодавстві. Навіть у надзвичайно складних умовах воєнного стану законодавство України повинно забезпечувати, крім безумовного виконання платниками податків своїх обов'язків у податковій сфері, також безумовну можливість реалізації їхніх прав.

Зазначене зумовлює актуальність проблеми вдосконалення правових засад оподаткування з метою забезпечення розвитку податкової сфери України у воєнний і повоєнний період, необхідність розробки відповідних пропозицій щодо вдосконалення законодавства, що регулює сферу податкових відносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню вдосконалення правових засад забезпечення розвитку податкової сфери і податкових правовідносин в Україні завжди приділяли увагу вчені юристи, фахівці у галузі фінансового права, зокрема: Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва, О. А. Лукашев, Л. А. Ваолевська, О. А. Музика-Стефанчук та ін.

Водночас розвиток правових засад податкової сфери в Україні в умовах воєнного стану та в повоєнний період потребує постійної уваги як вчених, так і фахівців-практиків.

Метою статті є аналіз правових засад розвитку податкової сфери в Україні в складних умовах воєнного стану та в повоєнний період, враховуючи сучасні виклики та шляхи їх подолання.

Виклад основного матеріалу. Забезпечення розвитку податкової сфери в Україні в сучасний період, крім чіткого визначення напрямів податкової політики держави, її конкретної стратегії і водночас необхідної гнучкості, повинно ґрунтуватися на відповідному розвитку її правових засад. Без належного законодавчого врегулювання складних і не завжди передбачуваних проблем в умовах війни, функціонування та розвитку сфери податкових відносин не може бути ефективним та відповідати вимогам часу.

На сьогодні податкова політика України визначається Національною стратегією доходів до 2030 р. Стратегія характеризується як конкретним визначенням завдань щодо розвитку і функціонування сфери оподаткування України до 2030 р., так і відповідною гнучкістю щодо їх реалізації з урахуванням особливо складних обставин воєнного стану та повоєнного періоду в Україні. Водночас податкова політика повинна здійснюватися в поєднанні з відповідною правовою політикою держави загалом та в податковій сфері зокрема.

Аналізуючи правову політику держави, О. В. Петришин зазначає, що правова політика України базується на низці пріоритетів, під якими розуміють першочергові завдання, проблеми, питання, які потребують вирішення державною владою сьогодні та в найближчій перспективі. Їх першочерговий характер визначається відповідно до панівних у громадянському суспільстві уявлень про ієрархію соціальних цінностей, що підлягають першочерговому

забезпеченню та захисту правом. Визначення першорядних завдань правової політики створює сприятливі умови для успішного вирішення державою тактичних (проміжних) завдань, спрямованих на досягнення стратегічних цілей у правовій сфері¹.

Правова політика України в сфері оподаткування є важливою складовою її правової політики. Її реалізація в законодавстві України у воєнний період потребує своєчасного внесення змін до чинного законодавства відповідно до забезпечення нагальних потреб держави у формуванні доходної частини державного бюджету за необхідності першочергового фінансування сфери оборони.

При цьому правозастосовна діяльність органів держави, зокрема податкових органів, повинна, своєю чергою, забезпечувати належну реалізацію правової і податкової політики держави.

Як справедливо зазначає О. В. Петришин, зусилля законодавця щодо формування і реалізації правової політики потребує підтримки органів виконавчої влади, нормативно-правові акти яких становлять значну частину в системі законодавства України, а отже, здатні суттєво впливати на процес формування правової політики, саме на органи виконавчої влади покладається обов'язок щодо відпрацювання способів реалізації законів, здійснення поточного управління. Незадовільне виконання законів значною мірою здатне знецінити законодавчу діяльність, гальмувати втілення в життя правової політики.

Необхідно зазначити, що, на цілком обґрунтовану думку О. В. Скрипнюка, прописана в законі юридична норма передбачає існування певних соціально-економічних передумов, які уможливають її правозастосування. Якщо ж такі умови не створено, то унеможливується процедура судового захисту цього права².

Основоположними засадами і водночас реалізацією правової політики держави в сфері оподаткування є принципи податкового законодавства, закріплені у ст. 4 Податкового кодексу України. Дотримання цих принципів та їх реалізація при визначенні та реалізації податкової політики держави на кожному етапі її розвитку повинно бути забезпечене як правовими, так і конкретними практичними заходами при здійсненні своєї діяльності компетентними державними органами.

Особливо важливим і водночас складним завданням в умовах війни є забезпечення реалізації таких принципів, визначених ст. 4 Податкового кодексу України, як принцип фіскальної достатності, який полягає у встановленні податків і зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями, та принцип соціальної справедливості, який полягає у встановленні податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків³.

Поєднати це у воєнний і повоєнний час можливо лише шляхом економічно обґрунтованої податкової політики з визначенням етапів її реалізації і

розробки відповідних нормативно-правових актів та здійснення необхідних організаційних заходів.

Як уже зазначалось, головні напрями і завдання податкової політики України у воєнний і повоєнний періоди сформульовані й закріплені у Національній стратегії доходів до 2030 р. Зокрема, Стратегія передбачає такі основні напрями щодо змін в оподаткуванні: реформування спрощеної системи оподаткування, звуження сфери її застосування, запровадження запобіжників для зменшення зловживань і збільшення ефективних ставок податків до рівня загального режиму; відновлення прогресивної шкали ставок податку на доходи фізичних осіб у поєднанні з соціальною пільгою нейтральною до рівня доходів; перегляд і раціоналізація чинних режимів інвестиційного стимулювання в межах податку на прибуток підприємств і визначення нового підходу, що базується на витратах, зосередившись на негайних витратах (миттєві амортизації); узгодження правил податку на прибуток підприємств з законодавством ЄС; узгодження податку на додану вартість з законодавством ЄС, скасувавши при цьому знижені ставки та пільги, які не передбачені директивою ЄС про ПДВ⁴.

Щодо необхідності відновлення прогресивної шкали ставок податку на доход фізичних осіб у поєднанні з соціальною пільгою, нейтральною до рівня доходів, передбачених Стратегією, слід зазначити, що застосування прогресивної шкали ставок під час дії Декрету Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 13-92 «Про прибутковий податок з громадян», який втратив чинність 1 січня 2012 р., було виявлено недоліки цього нормативно-правового акта. Зокрема, внаслідок недостатньої продуманості та чіткості формулювань, суди різних інстанцій приймали різні рішення щодо сум нарахувань з цього податку і правомірності до нарахованих сум платникам, які мали декілька місць роботи.

Тільки Верховний Суд України поставив крапку в численних випадках оскарження рішень податкових органів по донарахованих сумах цього податку, причому суди нижчих інстанцій ухвалювали до того моменту протилежні рішення.

Тому, на нашу думку, оскільки податок на доходи фізичних осіб стосується кожного громадянина і, отже, стосується матеріальних інтересів кожного, причому в дуже складний і для держави, і для громадян час, крім застосування соціальної пільги, нейтральної до рівня доходів, необхідно закріпити в законодавстві гнучку пропорційно-прогресивну шкалу ставок податку. Зокрема, доцільно до визначеного середнього рівня заробітної плати застосовувати пропорційну ставку, а при отриманні доходів вище зазначеного рівня застосовувати прогресивну шкалу ставок оподаткування. Причому відповідні норми повинні бути чітко сформульовані й економічно обгрунтовані.

Основними етапами реалізації Національної стратегії доходів у 2025 р. передбачені:

- впровадження міжнародного автоматичного обміну інформацією про доходи, одержані через цифрові платформи;
- імплементація положень директиви ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive) щодо протидії ухиленню від сплати податку на прибуток;
- доопрацювання системи е-аудиту;
- подальше вдосконалення механізму управління податковими ризиками та повноцінний запуск електронної акцизної марки.

Автоматичний обмін інформацією про доходи, одержані через цифрові платформи, передбачатиме можливість контролю податківцями доходів платників, отриманих від продажів через електронні сервіси (наприклад, доставки їжі, найму підрядників, виклику таксі). Натепер ця група платників має самостійно декларувати свої доходи та сплачувати з них податки, однак нерідко не виконує цих зобов'язань. Законопроект, що розширить можливості Державної податкової служби щодо контролю доходів таких платників, має з'явитися у парламенті до осені 2025 р.⁵

Е-аудит – це автоматизована система проведення податкових перевірок за допомогою електронного обміну інформацією між платниками податків і податковими органами для спрощення взаємодії та усунення «людського фактору» у взаєминах між платниками та податковою службою. Вона мала б розпочати роботу 1 квітня 2025 р., проте станом на тепер розробка програмного забезпечення системи досі триває.

Передбачається також введення електронної акцизної марки, яка повинна стримувати ринок контрафактної підакцизної продукції⁵.

Автоматичний обмін інформацією про доходи, одержані через цифрові платформи, є актуальним і необхідним заходом з огляду на те, яка кількість операцій і розрахунків здійснюється через цифрові платформи, причому їх кількість лише зростає. При підготовці законопроекту, який повинен розширити можливості Державної податкової служби щодо контролю доходів таких платників, необхідно максимально деталізувати категорії таких доходів і відповідно до цього визначити в самому законі або в додатку до нього головні вимоги до форми окремої декларації, яка повинна бути зрозумілою для платників та не складною до заповнення.

Надважливим на сьогодні є питання оподаткування підприємств оборонної промисловості та створення належного правового режиму їх оподаткування, який забезпечив би максимально сприятливі умови для їх роботи і розвитку. У розслідуванні Ради бізнес-омбудсмена та відповідному звіті «Податкові стимули: як українцям не втратити свій ринок ОПК. Звіт за результатами власного розслідування», який опублікований 6 березня 2025 р., наданий ґрунтовний аналіз проблем оподаткування оборонно-промислового комплексу України⁶.

Виробники та імпортери товарів військового призначення повинні мати режим сприяння, який передбачає також податкові пільги. Більша частина пільг із ПДВ, запроваджених у період дії воєнного стану, зокрема щодо това-

рів для потреб оборони, не відповідає положенням Директиви ЄС про загальну систему податку на додану вартість. Однак положеннями Угоди про асоціацію між Україною і ЄС передбачається, що сторона угоди має право здійснювати будь-які кроки, які вона вважає необхідними для забезпечення власної безпеки, зокрема, під час війни або для виконання взятих на себе зобов'язань із підтримання миру та міжнародної безпеки.

Одна з таких пільг – звільнення від сплати ПДВ. Так, вона спрямована на здешевлення оборонних товарів, однак її наслідки для бізнесу не такі вже й однозначні. Отже, якщо для покупця це очевидна вигода, то для постачальника ситуація складніша: якщо товар імпортований зі сплатою ПДВ або виготовлений з комплектуючих, придбаних із ПДВ, то постачальник уже сплатив податок і включив його суму до податкового кредиту. Після застосування пільги цей кредит коригується, що фактично нівелює можливість компенсувати раніше сплачений податок, створюючи касові розриви та знижуючи рентабельність операцій.

Податкове законодавство дозволяє не коригувати податковий кредит в частині поставок товарів за держконтрактами у рамках оборонних закупівель. Однак у операціях із пільговими оборонними товарами поза державними замовленнями, наприклад, які поставляються за рахунок волонтерських фондів, становище постачальника менш вигідне. Зволікання держави з вирішенням проблем, що хвилюють оборонний бізнес, каталізують ризики, пов'язані, наприклад, з еміграцією (релокацією) цього бізнесу за кордон.

Чинний податковий режим не сприяє національним виробникам комплектуючих до озброєнь і військової техніки та робить їхню продукцію дорожчою порівняно з імпортованими аналогами.

Зміни до Податкового і Митного кодексів України, прийняті наприкінці 2024 р., розширили податкові та митні пільги на імпорт сировини й комплектуючих виробникам низки готових виробів, серед яких БПЛА та системи РЕБ. Однак ці пільги не поширюються на вітчизняних виробників комплектуючих. Тому ті й надалі платять ввізне мито й ПДВ при імпорті сировини. У результаті імпорт готових компонентів стає вигіднішим, ніж їхнє локальне виробництво.

У Раді бізнес-омбудсмена справедливо вважають, що необхідно розробити механізм, який дасть змогу уникнути ситуацій, коли готові вироби підпадають під пільговий режим, але ключові матеріали та комплектуючі для їхнього виробництва залишаються за межами податкових стимулів⁷.

Слід звернути увагу на те, що проблеми оподаткування оборонно-промислового комплексу України не в останню чергу пов'язані з тим, що на практиці виникають питання щодо непродуманості можливих результатів при закріпленні в законодавстві системи пільг для окремих категорій платників податків та без належного урахування особливостей їх діяльності.

Висновки. Забезпечення стійкого функціонування податкової сфери в умовах воєнного стану та повоєнний період потребує вдосконалення правових засад щодо її забезпечення з метою підвищення її ефективності та роз-

виту. Це визначає необхідність розробки науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення законодавства, яке регулює сферу податкових відносин. При цьому відповідні економічні моделі та розрахунки, які обґрунтовуються вченими-економістами з метою збільшення доходів бюджету, зокрема від податкових надходжень, повинні втілюватись у належну правову форму, чіткі правові норми і мати детальні механізми реалізації, закріплені в законодавстві.

Реалізація податкової політики в законодавстві України у воєнний період зумовлює необхідність своєчасного внесення змін до чинних нормативно-правових актів відповідно до забезпечення нагальних потреб держави у формуванні доходної частини державного бюджету за потреби першочергово фінансування сфери оборони.

Автоматичний обмін інформацією про доходи, одержані через цифрові платформи, є актуальним і необхідним заходом з огляду на те, яка кількість операцій і розрахунків здійснюється через цифрові платформи, причому їх кількість надалі лише зростає. При підготовці законопроекту, який повинен розширити можливості Державної податкової служби щодо контролю доходів таких платників, необхідно максимально деталізувати категорії таких доходів і відповідно до цього визначити в самому законі або в додатку до нього головні вимоги до форми окремої декларації, яка повинна бути зрозумілою для платників та не складною до заповнення.

Система пільг, закріплена в законодавстві для підприємств оборонно-промислового комплексу, потребує найшвидшого перегляду та вдосконалення з урахуванням особливостей діяльності цих підприємств.

1. Петришин О. В. Основні напрями формування і розвитку правової політики. *Правова політика України: концептуальні засади та механізми формування: зб. матеріалів наук.-практ. конф. (Київ, 5 груд. 2013 р.)*. Київ: Нац. ін-т стратегічних досліджень, 2013. 2. Скрипнюк О. В. Правова держава в Україні: досвід, проблеми, пошуки парадигми вдосконалення. *Держава і право суверенної України*. Проблеми теорії і практики. Київ: Юрид. думка, 2013. 3. Податковий кодекс України (зі змін. та доповн.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> 4. Національна стратегія доходів до 2030 р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Національна_стратегія_доходів_2030.pdf 5. Кругленко О. Національна стратегія доходів у 2025 році: нововведення у податковій політиці. *Дзеркало тижня*. 2025. 11 квітня. URL: <https://zn.ua/ukr/ECONOMICS/natsionalna-stratehija-dokhodiv-u-2025-rotsi-novovvedennja-u-podatkovij-polititsi.html> 6. Податкові стимули: як українцям не втратити свій ринок ОПК: Звіт за результатами власного розслідування / Рада бізнес-обмудсмена. 2025. 26 березня. URL: <https://boi.org.ua/reports-post/podatkovi-stymuly-yak-ukrayinczyam-ne-vtratyty-svij-rynok-opk-zvit-za-rezultatamy-vlasnogo-rozsliduvannja/> 7. Конев В. Гальмо розвитку українського ОПК – чинна система оподаткування. *Дзеркало тижня*. 2025. 10 квітня. URL: <https://zn.ua/ukr/reforms/halmo-rozvitku-ukrajinskoho-opk-chinna-sistema-opodatkuvannja.html>

References

1. Petryshyn O. V. Osnovni napriamy formuvannya i rozvytku pravovoi polityky. *Pravova polityka Ukrainy: kontseptualni zasady ta mekhanizmy formuvannya: Zbirnyk materialiv nauково-praktychnoi konferentsii (m. Kyiv, 5 hrudnia 2013 r.)*. Kyiv: Natsionalnyi instytut stratehichnykh doslidzhen, 2013. 2. Skrypniuk O. V. *Pravova derzhava v Ukraini: dosvid, problemy, poshuky paradyhmy vdoskonalennia. Derzhava i pravo suverennoi Ukrainy. Problemy teorii i praktyky: zbirnyk*. Kyiv: Yurydychna dumka, 2013. 3. Podatkovyi kodeks Ukrainy (zi zmin. ta dop.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. 4. Natsionalna stratehiia dokhodiv do 2030 roku. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Natsionalna_stratehiia_dokhodiv_2030.pdf. 5. Kruhlenko O. Natsionalna stratehiia dokhodiv U 2025 rotsi: novovvedennia U podatkovii politytsi. *Dzerkalo tuznia*. 2025. 11 kvitnia. URL: <https://zn.ua/ukr/ECONOMICS/natsionalna-stratehija-dokhodiv-u-2025-rotsi-novovvedennja-u-podatkovij-polititsi.html>. 6. Podatkovi stymuly: yak ukrainsiam ne vtratyt svii rynok OPK: Zvit za rezultatamy vlasnoho rozsliduvannia / Rada biznes-obmudmena. 2025. 26 bereznia. URL: <https://boi.org.ua/reports-post/podatkovyi-stymuly-yak-ukrayinczyam-ne-vtratyt-svij-rynok-opk-zvit-za-rezultatamy-vlasnogo-rozsliduvannja/>. 7. Konev V. Halmu rozvytku ukrainskoho opk – chynna sistema opodatkuvannia. *Dzerkalo tuznia*. 2025. 10 kvitnia. URL: <https://zn.ua/ukr/reforms/halmo-rozvitku-ukrajinskoho-opk-chinna-sistema-opodatkuvannja.html>

Isaieva Natalia. Legal principles of ensuring the development of the tax sphere in Ukraine under martial law and the post-war period

Ensuring the filling of the revenue part of the state and local budgets by increasing tax revenues in the war and post-war period is an urgent need for the state. Moreover, the relevant economic models and calculations, which are substantiated by economists, must be embodied in the appropriate legal form, clear legal norms and have detailed implementation mechanisms enshrined in the legislation. Even in extremely difficult conditions of martial law, the legislation of Ukraine must ensure, in addition to the unconditional fulfillment by taxpayers of their duties in the tax sphere, also the unconditional possibility of exercising their rights.

Ensuring the sustainable functioning of the tax sphere requires improving the legal basis aimed at increasing efficiency, developing proposals for improving the legislation regulating the sphere of tax relations.

Today, the tax policy of Ukraine is determined by the National Revenue Strategy until 2030.

At the same time, tax policy must be implemented in conjunction with the relevant legal policy of the state in general and in the tax sphere in particular.

The legal policy of Ukraine in the field of taxation is an important part of its legal policy in general. Its implementation in the legislation of Ukraine during the war requires rapid amendments to the current legislation in accordance with ensuring the urgent needs of the state in forming the revenue part of the state budget in the event of the need for priority financing of the defense sector.

At the same time, the law enforcement activities of state bodies and, in particular, tax authorities must ensure the proper implementation of tax policy.

The article analyzes the issues of implementing the Revenue Strategy until 2030 and proposes relevant amendments to the tax legislation of Ukraine in order to ensure its implementation.

Key words: tax legislation, tax policy, legal policy, tax benefits, State Tax Service of Ukraine, taxpayer rights, taxation in martial law.