

ДЕЯКІ АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ ТА ПОВОЄННИЙ ПЕРІОД

Показано, що необхідність вирішення нагальних проблем оподаткування в умовах воєнного стану зумовлює динамічні і численні зміни в законодавстві, що регулює зазначену сферу відносин. Водночас гострою потребою є забезпечення ефективності законодавства, яка визначається продуманою податковою політикою держави і чітким формулюванням правових норм, що визначають механізми її реалізації. Розглядаються питання правової регламентації оподаткування суб'єктів малого підприємництва та доходів фізичних осіб. Обґрунтовуються пропозиції щодо вдосконалення деяких положень законодавства України.

Ключові слова: податкове законодавство; податкова політика; оподаткування доходів фізичних осіб; платники єдиного податку; органи державної податкової служби; податкові пільги; правовий статус платника податків.

Isaieva Natalia. Some current issues of legal regulation of taxation in Ukraine during martial law and the post-war period

The article analyzes the current issues of legal regulation of taxation in Ukraine during martial law and the post-war period. Attention is drawn to the fact that the need to address urgent taxation problems during martial law leads to dynamic and numerous changes in legislation governing the specified area of relations. At the same time, there is an acute need to ensure the effectiveness of legislation, which is determined by a well-thought-out state tax policy and the clear formulation of legal norms outlining the mechanisms for its implementation. The article examines issues related to the legal regulation of taxation for small business entities and the incomes of individuals. Proposals are substantiated for improving certain provisions of the current legislation of Ukraine.

Key words: tax legislation; tax policy; taxation of individual incomes; single tax payers; state tax service authorities; tax benefits; legal status of taxpayers.

Актуальність забезпечення належного рівня правового регулювання оподаткування завжди була надзвичайно великою. Це зумовлено тим, що сфера податкових відносин стосується гострих майнових інтересів платників податків і таких же гострих інтересів держави, для якої ефективне функціонування системи оподаткування є однією з основ ефективного функціонування сфери державного управління в цілому і важливою умовою стабільності економічної, політичної та інших сфер.

Забезпечення ефективності податкової системи держави стає особливо важливим завданням в умовах воєнного стану в Україні та в повоєнний період. Велике навантаження на державний бюджет, що зумовлене необхідністю фінансування видатків на оборону, зменшує можливості держави забезпечувати відповідний рівень фінансування соціальної сфери, інфраструктурних об'єктів, підтримки малого бізнесу та сфери господарювання в цілому. І оскільки головним джерелом доходів бюджету є податки, збори, інші обов'язкові платежі, то у воєнний період об'єктивно зростає податкове навантаження на платників податків. Водночас проблема загострюється тим, що у платників податків – фізичних та юридичних осіб зменшуються можливості щодо виконання своїх податкових обов'язків.

Зазначені проблеми необхідно вирішувати шляхом ретельного економічного обґрунтування необхідних змін в оподаткуванні у воєнний та повоєнний період у державі та чіткого правового регулювання зазначеної сфери відносин.

Проблеми правового регулювання оподаткування та шляхи його вдосконалення розглядалися в працях українських вчених, які обґрунтовували теоретичні засади, вдосконалювали і деталізували систему понять та розробляли наукові пропозиції щодо вдосконалення фінансового і податкового законодавства України. Зокрема, зазначені проблеми розглядалися у працях Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка, Н.Ю. Пришви, Л.А. Ваолевської, О.А. Музики-Стефанчук, О.А. Лукашева, А.О. Манаєнка та інших учених.

Водночас нагальні потреби правової регламентації сфери оподаткування в Україні у воєнний та повоєнний період потребують подальших досліджень та наукового аналізу.

Метою статті є здійснення наукового аналізу проблем правового регулювання оподаткування в Україні в сучасний період в умо-

вах воєнного стану та повоєнний період та розробка пропозицій щодо його вдосконалення.

Необхідність вирішення нагальних проблем оподаткування в Україні в сучасний період зумовлює динамічні і численні зміни в законодавстві, що регулює сферу оподаткування. Це стосується як, власне, податків, зборів, обов'язкових платежів, так і діяльності податкових органів, їх повноважень, завдань та функцій. Такий підхід є виправданим, оскільки проблеми оподаткування в цілому і особливо в умовах воєнного стану необхідно вирішувати комплексно.

Водночас гострою потребою є забезпечення ефективності законодавства. Як зазначав В.Б. Аверьянов, до основних компонентів ефективності законодавства доцільно віднести потреби, інтереси, мету, завдання, результати діяльності, що характеризуються не лише з кількісного боку, а затрати включають і затрати часу (строки), що потрібні для досягнення даних результатів. Взаємозв'язок основних компонентів ефективності законодавства проявляється в тому, що при визначенні мети необхідно враховувати і затрати на її досягнення, і планові результати. При оцінці функціонування законодавчої системи затрати і досягнені результати, в свою чергу, порівнюються між собою, а також із запланованою метою. Але поняття ефективності виражає не лише відношення результату діяльності до її мети. Ефективність – це також показник способу діяльності: того способу, яким потреби, інтерес і мета досягаються швидше і легше, більш ефективного [1].

Ефективність податкового законодавства України, крім вищезазначеного, буде визначатися також продуманою державною політикою в цілому і податковою політикою зокрема. Саме основоположні документи, які визначають цю політику, закладають відповідність мети і завдань потребам та інтересам держави і платників податків, послідовність, терміни і способи реалізації цих завдань. Також організаційні заходи і законодавче забезпечення реалізації податкової політики держави у воєнний та повоєнний період повинні здійснюватися з урахуванням рівня вразливості різних категорій платників податків щодо кризових явищ в економіці та проблеми при здійсненні господарської діяльності в складних умовах війни.

Звертаючи увагу на особливості податкових правовідносин у період дії режиму воєнного стану, М.І. Смокович зазначає, що вони

є вкрай чутливими, тому що військові дії призвели до чималого руйнування сталих економічних відносин, невід’ємним складником яких є податкові. Це вимагає від держави конкретних кроків задля реального ревізування стану справ у сфері економіки і відновлення збалансованого наповнення державного бюджету. Розпорядженням Кабінету Міністрів від 27 грудня 2023 р. № 1218-р схвалено Національну стратегію доходів до 2030 року, яка програмує чимало новацій у податковій, митній та інших сферах правовідносин. Означена Стратегія є важливою і в контексті забезпечення реалізації європейського курсу України, тому що позиціонує оновлену фіскальну політику, підвищення ефективності видатків та податкового й митного адміністрування, удосконалення самої структури податків, пільг тощо. Проте теорія і практика адміністративного судочинства свідчить, що практична реалізація приписів цієї Стратегії неможлива без «якісного» предметного законодавчого супроводу означених інноваційних пропозицій, інакше правова невизначеність законодавчого регулювання зумовить хвилю судових клопотань до адміністративних судів [2].

Слід зазначити, що державна податкова політика дістала комплексне вираження саме в Стратегії доходів до 2030 року. Проте особливості її реалізації в умовах воєнного стану вимагають обережного та продуманого підходу при внесенні змін до законодавства України, що регулює сферу оподаткування.

Стратегією передбачено збільшення ставок деяких податків, що є виправданим під час війни. Податок на додану вартість планується збільшити до європейського рівня, переглянути в бік збільшення оподаткування фізичних осіб-підприємців та перейти до прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб [3].

Водночас гострим питанням при її реалізації може бути небезпека збільшення тіньового сектора економіки держави внаслідок ухилення від сплати податків, що зростають.

Цифри, які характеризують тіньовий сектор економіки в Україні, на сьогодні показують складну ситуацію для держави. Зокрема, Д.О. Гетманцев зазначив, що Україна щороку втрачає до 900 мільярдів гривень через тіньову економіку, яка охоплює до 60 відсотків окремих галузей. Лише її детінізація без підвищення податків може додати до 4 мільярдів доларів до бюджету. Найбільше в тіні працює агросектор, тютюнова промисловість, будівництво

та сфера послуг. Зазначені 900 мільярдів гривень - це більше, ніж наявний бюджет на оборону чи соціальну сферу.

Тіньова економіка – це діяльність, яка не враховується в звітності, не оподатковується і не регулюється державою. У більшості країн Європи рівень тіньової економіки коливається в межах 5-7 відсотків.

Д.О. Гетманцев зазначив, що детінізація – це пріоритетне завдання для податкової служби у 2025 році. За його оцінками, фінансові органи мають потенціал забезпечити до 4 мільярдів доларів (понад 160 мільярдів гривень) додаткових надходжень лише за цей рік [4].

На нашу думку, зазначене питання детінізації економіки і збільшення надходжень до бюджету лише за рахунок активізації діяльності податкових органів в Україні не може бути вирішене достатньо ефективно. Проблема має комплексний характер, і вирішувати її необхідно комплексними державними заходами: створення умов для чесної конкуренції в бізнесі, рівних можливостей для організації і здійснення підприємницької діяльності та посилення боротьби з корупцією. При цьому необхідно враховувати можливості платників податків виконати свій податковий обов'язок.

Тому варто звернути увагу на позицію вчених, що співвідношення прав і обов'язків платників податків і держави в особі податкових органів виступає тим критерієм, який визначає не лише правовий статус платника самого по собі, а й свободу, відкритість здійснення підприємницької діяльності у державі в цілому. Саме таким вбачається розв'язання суперечності між різними підходами до сучасного розуміння правової сутності податкового обов'язку, що одними вченими сприймається як односторонній обов'язок платника податків, а іншими – як результат певного суспільного договору [5].

Підвищення податків, передбачених у Стратегії, повинно супроводжуватися підвищенням рівня довіри бізнесових структур, платників податків до держави в цілому і податкових органів зокрема. Цьому, на нашу думку, можуть сприяти передбачені Стратегією заходи щодо вдосконалення податкового адміністрування.

Зокрема, планується: забезпечити попередження та усунення корупційних ризиків у діяльності Державної податкової служби шляхом виконання Антикорупційної програми ДПС на 2023 - 2025 роки та її оновлення; запровадити регулярне вивчення оцінки

якості надання послуг та виявлення проблемних питань, що виникають у діяльності ДПС, шляхом опитування платників податків, оприлюднення його результатів та публічне звітування про вжиті заходи; підтримувати зворотній зв'язок із зацікавленими сторонами щодо удосконалення процесів адміністрування; удосконалити процеси організації та проведення документальних і фактичних перевірок [6].

Необхідно зазначити, що реалізація зазначених заходів повинна забезпечуватися розробкою та прийняттям нормативно-правових актів, у яких повинні бути конкретизовані зазначені заходи, з визначенням конкретних термінів, періодичності їх проведення та відповідальних посадових осіб. Причому вони повинні мати постійний характер.

Щодо оподаткування доходів Стратегією передбачено реформування спрощеної системи оподаткування, звузивши при цьому сферу її застосування шляхом виключення юридичних осіб, запровадивши запобіжники для зменшення зловживань, підвищивши поріг реєстрації платників податку на додану вартість та зменшивши ефективні ставки податку до рівня загального режиму [6].

Стосовно реформування оподаткування «спрошенців», на нашу думку, питання повинно вирішуватися поступово й обережно. Саме тут може відбутися перехід до тіньових способів здійснення підприємницької діяльності. Законодавством неодноразово розширювалися види діяльності, при зайнятті якими за дотриманням визначених умов може бути застосований спрощений режим оподаткування для суб'єктів малого бізнесу. Саме здійснення господарської діяльності в сферах, у яких найбільше зайняті суб'єкти малого бізнесу, дало можливість громадянам витримати складні умови війни, при цьому не звертаючись до держави за допомогою і підтримуючи економіку держави під час війни. Загалом ця діяльність значною мірою стосується сфери послуг.

На нашу думку, в цьому випадку треба якомога більше сприяти легалізації цієї діяльності для тих суб'єктів, які працюють «в тіні». Враховуючи відносно невисокий рівень їх доходів, можливе тимчасове, на час дії воєнного стану, пом'якшення застосування відповідальності при виявленні в перший раз осіб, які здійснюють таку діяльність без державної реєстрації та відповідно без сплати податків із доходів від неї.

Також можливе встановлення певних пільг для суб'єктів малого підприємництва на декілька перших місяців від початку діяльності. Загалом перехід до нового режиму оподаткування повинен бути гнучким і не обмежуватися лише застосуванням жорстких заходів відповідальності для цієї великої категорії підприємців. На державному рівні необхідно вирішувати питання відновлення довіри малого бізнесу до держави. Це, звичайно, стосується не лише малого бізнесу, але, на наш погляд, насамперед саме його, враховуючи його вразливість під час війни.

Одним із принципів податкового законодавства, закріпленим статтею 4 Податкового кодексу України, є принцип рівномірності й зручності сплати, встановлення строків сплати податків і зборів, зважаючи на необхідність забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками [7].

Питання зручності сплати суто технічно вирішується в основному наявністю в сучасний період електронних засобів зв'язку і можливістю в будь-яку пору доби скористатися цілодобовими сервісами банків для здійснення будь-яких платежів, у тому числі податкових. Хоча проблеми з електропостачанням, функціонування мережі Інтернет в умовах воєнного часу можуть бути причиною порушень строків сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. Тому цей принцип набуває особливого значення під час війни.

На нашу думку, для особливо вразливих категорій платників податків на рівні закону необхідно передбачити можливість застосування більш гнучкого режиму щодо строків сплати податків та зборів. Більшою мірою це стосується суб'єктів малого бізнесу, які працюють у місцевостях, наближених до лінії бойових дій, хоча, безперечно, не лише їх, а всіх платників податків, які не мають можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок.

Водночас доцільно було б внести уточнення у формулювання принципу стабільності податкового законодавства, закріпленого Податковим кодексом України. Підпунктом 4.1.9 пункту 1 статті 4 Податкового кодексу України визначено, що стабільність податкового законодавства означає, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів можуть вноситися не 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 [7].

Висока динаміка і непередбачуваність подій під час війни вимагають прийняття оперативних, у тому числі негайних, рішень з боку держави та її органів щодо врегулювання всіх сфер відносин і податкової сфери також. Тому реалізація принципу стабільності об'єктивно є проблематичною за таких умов. Особливо це стосується пільг, які необхідно надавати певним категоріям платників податків, які знаходяться в найбільш несприятливих умовах для ведення господарської діяльності та в несприятливих життєвих умовах. Пільги по сплаті податків та зборів таким платникам повинні надаватися одразу після прийняття такого рішення.

Водночас це може стосуватися і необхідності збільшення ставок податків та зборів, враховуючи нагальну потребу збільшення надходжень до бюджету з метою забезпечення потреб оборони.

Відновлення прогресивної шкали ставок податку на доходи фізичних осіб передбачається Національною стратегією доходів до 2030 року в поєднанні зі соціальною пільгою, нейтральною до рівня доходів.

Податкові соціальні пільги по цьому податку передбачені статтею 169 Податкового кодексу України: платник податку має право на зменшення суми загальномісячного оподатковуваного доходу, отримуваного від одного працедавця у вигляді заробітної плати на суму податкової соціальної пільги [7].

Розмір податкової соціальної пільги зараз визначається у відсотках до розміру прожиткового мінімуму: 50%, 100%, 150% і 200% для різних категорій платників податків.

При відновленні прогресивних ставок податку на доходи фізичних осіб в Україні нейтральність податкової соціальної пільги є виправданою, оскільки із збільшенням доходів будуть збільшуватися розміри ставок податку, і навпаки.

Водночас заслуговує на увагу досвід оподаткування індивідуальним податком у США. Зокрема, платники індивідуального податку поділяються на чотири категорії: одинокі фізичні особи; подружні пари, які сплачують податки спільно; члени сімей, які сплачують податок самостійно; глави домогосподарств. Поріг доходу для застосування максимальної ставки для всіх категорій платників єдиний, а для мінімальної ставки різний.

При мінімальній ставці 10% і максимальній – 38,6% фактична (ефективна) норма оподаткування завдяки сумарній дії податкових знижок, за розрахунками американських спеціалістів, не перевищує 8% [8].

Тобто сумарна система знижок при диференційованому підході, застосованому в законодавстві США, значно пом'якшує застосування високих податкових ставок.

Доцільно було б враховувати такий досвід при запровадженні прогресивних ставок податку на доходи фізичних осіб в Україні. Особливо це важливо в умовах дії воєнного стану та повоєнний період, враховуючи значну кількість соціально вразливих категорій платників при невисокому рівні доходів.

Висновки. Ефективність податкового законодавства України залежить від детальної розробки державної податкової політики, належного економічного обґрунтування необхідних змін у законодавстві та чіткого формулювання відповідних правових норм.

Організаційні заходи і законодавче забезпечення реалізації податкової політики у воєнний та повоєнний період також повинні здійснюватися з урахуванням рівня вразливості різних категорій платників податків. Особливо це стосується оподаткування суб'єктів малого підприємництва та доходів фізичних осіб в Україні, які працюють у несприятливих умовах та регіонах, наближених до ліній бойових дій.

1. Аверьянов В.Б. Вибрані наукові праці. Київ: Ліга-прес, 2011. С. 49-50. 2. Смокович М.І. Вирішення податкових спорів в умовах воєнного стану та євроінтеграції України: організаційні та правові аспекти. *Проблемні питання вирішення податкових спорів в умовах воєнного стану: матер. міжнар. наук.-практ. конф., 15 березня 2024 р.* Харків: Право, 2024. С.108-109. 3. Національна стратегія доходів до 2030 року URL:https://mof.gov.ua/storage/files/Національна_стратегія_доходів_2030.pdf 4. «Тіньовий сектор в Україні «з'їдає» по 900 мільярдів гривень щорічно: Гетманцев назвав найпроблемніші сфери». *Обозреватель*, 02.06.2025. URL: <https://www.obozrevatel.com/ukr/ekonomika-glavnaya/analytics-and-forecasts/tinovij-sektor-v-ukraini-zidaet-po-900-mlrd-grn-schoroku-nazvano-najproblemnishi-sferi/amp.htm>. 5. Прямі реальні податки: правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2018. С. 21. 6. Національна стратегія доходів до 2030 року URL:https://mof.gov.ua/storage/files/Національна_стратегія_доходів_2030.pdf 7. Податковий кодекс України.(зі змін. та доп.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755->

17#Text 8. Глух М.В. Порівняльна характеристика оподаткування доходів фізичних осіб у зарубіжних країнах. *Наукові читання присвячені пам'яті В. М. Корецького*: зб. наук. праць. Київ: Вид-во Європейського університету, 2011. С. 217.

References

1. Averianov V.B. Vybrani naukovy pratsi. Kyiv: Liha-pres, 2011. S. 49-50.
2. Smokovykh M.I. Vyryshennia podatkovykh sporiv v umovakh voiennoho stanu ta yevrointehratsii Ukrainy: orhanizatsiini ta pravovi aspekty. *Problemni pytannia vyrishennia podatkovykh sporiv v umovakh voiennoho stanu: mater. mizhnar. nauk.-prakt. konf., 15 bereznia 2024 r.* Kharkiv: Pravo, 2024. S.108-109.
3. Natsionalna stratehiia dokhodiv do 2030 roku URL:https://mof.gov.ua/storage/files/Natsionalna_stratehiia_dokhodiv_2030.pdf
4. “Tinovy sektor v Ukraini “zidaie” po 900 miliardiv hryven shchorichno: Hetmantsev nazvav naiproblemnishi sfery”. Obozrivatel, 02.06.2025.URL: <https://www.obozrevatel.com/ukr/ekonomika-glavnaya/analytics-and-forecasts/tinoviy-sektor-v-ukraini-zidaie-po-900-mlrd-grn-schoroku-nazvano-najproblemnishi-sferi/amp.htm>
5. Priami realni podatky: pravova sutnist ta administruvannia; nauk.-prakt. posib. Kyiv: Yurinkom Inter, 2018. S. 21.
6. Natsionalna stratehiia dokhodiv do 2030 roku URL:https://mof.gov.ua/storage/files/Natsionalna_stratehiia_dokhodiv_2030.pdf
7. Podatkovyi kodeks Ukrainy. (zi zmin. ta dop.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
8. Hlukh M.V. Porivnialna kharakterystyka opodatkuvannia dokhodiv fizychnykh osib u zarubizhnykh krainakh. *Naukovi chytannia prysviacheni pam'iaty V.M. Koretskoho*: zb. nauk. prats. Kyiv: Vyd-vo Yevropeiskoho universytetu, 2011. S. 217.

Isaieva Natalia. Some current issues of legal regulation of taxation in Ukraine during martial law and the post-war period

The urgency of ensuring an appropriate level of legal regulation of taxation has always been extremely high, given that the sphere of tax relations concerns the acute property interests of taxpayers as well as the equally acute interests of the state, for which the effective functioning of the tax system ensures the operation of all areas of public administration and is one of the important conditions for economic, political, and other stability in the country.

Ensuring the effectiveness of the state's tax system becomes especially important in the context of martial law and the post-war period in Ukraine. The significant burden on the state budget, caused by the need to finance defense expenditures, reduces the state's ability to ensure adequate funding for the social sector, infrastructure projects, support of small businesses, and the economy as a whole. Since the main sources of budget revenues are taxes, fees, and other mandatory payments, the tax burden on taxpayers objectively increases during the war period. However, this issue is exacerbated by the fact that taxpayers – both individuals and legal entities – face a reduction in income and an inability to fulfill their tax obligations.

These problems need to be addressed through rigorous economic justification of the necessary changes in taxation during the wartime and post-war periods and clear legal regulation of the specified sphere of relations.

The need to solve pressing taxation problems in the modern period in Ukraine leads to dynamic and numerous changes in legislation governing the field of taxation. This applies both to taxes, fees, and mandatory payments themselves and to the activities, powers, tasks, and functions of tax authorities.

At the same time, an important task is to ensure the effectiveness of legislation, which is largely determined by a well-thought-out state policy in general and tax policy in particular.

Fundamental documents outlining the state's tax policy establish the alignment of its goals and objectives with the needs and interests of the state and taxpayers, the sequence, timing, and methods for implementing these objectives. Meanwhile, organizational measures and legislative support for the implementation of state tax policy during martial law and the post-war period must take into account the varying levels of vulnerability of different categories of taxpayers to economic crises and the objective difficulties in conducting business activities by economic entities.

The article examines the provisions of the National Revenue Strategy until 2030 and the organizational and legal foundations of its implementation. In particular, it addresses issues of taxation of individual incomes and single tax payers during the wartime and post-war periods in Ukraine.

The article also substantiates the necessary proposals, in the author's opinion, for improving certain provisions of the current legislation of Ukraine regulating the field of taxation.

Key words: tax legislation; tax policy; taxation of individual incomes; single tax payers; state tax service authorities; tax benefits; legal status of taxpayers.