DOI: 10.33498/louu-2023-04-106

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

Руслана Гаврилюк

докторка юридичних наук, професорка,
завідувачка кафедри публічного права
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича
(Чернівці, Україна)
ORCID ID: https://orcid.org/0000-0001-6750-4340
Researcher ID: D-5380-2016
r.havrylyuk@chnu.edu.ua

Петро Пацурківський

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри публічного права
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича
(Чернівці, Україна)
ORCID ID: https://orcid.org/0000-0001-5081-7842
Researcher ID: D-5476-2016
p.patsurkivskyy@chnu.edu.ua

УДК 347.73

ВОЄННА МАТРИЦЯ ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ

Анотація. У статті досліджено воєнну матрицю податкового права України. Обґрунтовано, що це такий визначений державою у легітимному порядку спосіб виконання платником податку його податкового обов'язку перед державою, який виходить із атрибутивної наявності певних складових. Зокрема: залежної від держави *юридичної конструкції податку;* залежного від платника податку її елементу – *об'єкта оподаткування;* та незалежної від них обидвох *функціональної спроможності платника* податку виконати його податковий обов'язок перед державою в умовах воєнного стану. Саме останньою складовою воєнна матриця податкового права принципово відрізняється від її цивільної матриці. Опорними конструкціями цієї матриці стали: 1) розширення міри свободи держави у сфері податкового права та 2) лібералізація податкового права для платників податків.

Перший із цих двох чинників проявився двояко. Для Парламенту України було призупинено на період дії воєнного стану дію низки процедурних і процесуальних правових норм Бюджетного і Податкового кодексів України, що надало його діяльності у відповідній сфері більш динамічного характеру порівняно з мирним часом, уможливило кардинальне прискорення процесів вироблення та ухвалення податкового законодавства. Органи виконавчої влади, переважно Уряд України, навпаки,

© Руслана Гаврилюк, Петро Пацурківський, 2023

у сфері акумулювання податкових надходжень були наділені додатковими повноваженнями і компетенціями. Це, утім, не змінило правової природи податкових надходжень і принципів їх функціонування, хоча суттєво їх трансформувало.

Виробляючи та здійснюючи політику лібералізації податкового права України в умовах воєнного стану, Українська держава спирається на його принцип справедливості, обрала тактику урізноманітнення підходів до різних об'єктів оподаткування, надання пільгового режиму оподаткування об'єктам, які найбільше зазнали на собі руйнівного впливу російської агресії, а також всебічної підтримки платників податків. Це було зумовлено як найнагальнішими безпековими потребами вітчизняних держави і суспільства, так і різким скороченням платоспроможності більшості платників податків України.

Метою статті є аналіз квінтесенції воєнної матриці податкового права України. Ця мета конкретизується у таких завданнях: 1) стисло розкрити причини, які зумовили необхідність та появу воєнної матриці податкового права України; 2) проаналізувати такі основоположні парадигмальні прояви цієї матриці, як: а) розширення міри свободи держави у сфері акумулювання податкових надходжень та б) лібералізація податкового права для платників податків.

Ключові слова: цивільна матриця податкового права; воєнна матриця податкового права; розширення міри свободи держави у сфері акумулювання податкових надходжень; лібералізація податкового права для платників податків.

Сукупний історичний досвід розвитку людства переконує, що податки і податкове право стосуються найфундаментальніших засад функціонування суспільства і держави. Саме тому вони щоразу неодмінно стають, більшою чи меншою мірою, предметом конституційно-правового регулювання. Безпосередній зміст і характер останнього, як засвідчує аналіз конституцій держав світу, залежить від конкретно історичного збігу величезної сукупності об'єктивних чинників і суб'єктивних факторів, зокрема й здатності конституціедавця дійти взаємоприйнятного компромісу найвпливовіших політичних еліт щодо міри та форм врахування зазначеного вище контексту у конституції відповідної держави. При цьому людська історія ще не знає випадків, коли б усі властивості податків і податкового права, які за їхньою природою є конституційно значущими, знайшли своє адекватне відображення у тексті відповідної конституції. Також спільним знаменником усіх конституцій держав світу є те, що вони містять у собі матрицю податкового права для часу мирного розвитку суспільства і держави. Назвемо її цивільною (яка не стосується періоду воєнного стану) матрицею податкового права.

Цивільна матриця податкового права України, як і аналогічні матриці більшості держав світу, не знайшла у конституції держави свого системного та цілісного викладу. Останнє, утім, не означає її відсутності у Конституції України[1]. Методологічний ключ до розуміння квінтесенції

[1] Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 02.02.2023).

цивільної матриці податкового права України міститься у ст. 67 Основного Закону.

> Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, – йдеться у ній. – Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій *майновий стан* та *доходи* (курсив наш. – *Р. Г. і П. П.*) за минулий рік у порядку, встановленому законом[2].

У цій статті окреслено системоутворюючі парадигмальні контури цивільної матриці податкового права України.

З огляду на наведені вище формальні акценти українського конституцієдавця на терміни (при формулюванні низки системоутворюючих парадигмальних контурів цивільної матриці податкового права України), можна припуститися методологічно хибного висновку щодо загальнообов'язковості податків для усіх громадян та осіб без громадянства України. У такому разі постулювалася б концепція подушного оподаткування чи, інакше кажучи, оподаткування працездатності.

Насправді конституцієдавець України пов'язав виникнення в особи обов'язку сплати податку з її *майновим станом* і *доходами цієї особи.* Це константа національного податкового права України. Таким чином, український конституцієдавець встановив *джерела податків,* за межі яких вітчизняний законодавець не має права виходити. Це має ключове значення для адекватного розуміння природи воєнної матриці податкового права України.

Про деякі інші властивості цивільної матриці податкового права України йдеться також у статтях 13, 41, 85 та 92 Конституції України. Зокрема, у першому реченні ч. 3 ст. 13 йдеться про те, що 'власність зобов'язує'. А друге речення ч. 4 цієї ж статті постулює, що 'усі суб'єкти права власності рівні перед законом'[3]. Частина 1 ст. 41 стверджує, що 'кожен має право володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, результатами своєї інтелектуальної, творчої діяльності'[4]. Це положення повністю корелює за своїм змістом із ч. 1 ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод:

> Кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений своєї власності інакше як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права[5].

[2] Конституція України (н 1).
[3] Там само.
[4] Там само.
[5] Протокол до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 20 березня 1952 р. № 1 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_535#Text> (дата звернення: 04.02.2023).

www.pravoua.com.ua

Нарешті, п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України передбачено, що виключно законами України встановлюються "система оподаткування, податки і збори"[6]. Зокрема, таким спеціальним Законом України є Податковий кодекс України[7].

Водночас слід зауважити, що викладеним вище не вичерпуються конституційні параметри цивільної матриці податкового права України. Як переконує системний аналіз Конституції України, вони включають у себе також щонайменше такі її положення: 1) що Україна є 'соціальною, правовою державою' (ст. 1); 2) що 'в Україні визнається і діє принцип верховенства права' (ст. 8); 3) що 'органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України' (ст. 19); а також 4) що 'утвердження прав і свобод людини є головним обов'язком держави' (ст. 3)[8]. Останнє положення маніфестує ключову мету діяльності держави.

Повномасштабна російсько-українська війна призвела до глибоких якісних змін усіх базових сфер життя Українського суспільства та Української держави, зокрема й сфери податкових відносин, породила *воєнну матрицю податкового права України.* Хоча ця матриця ще продовжує зазнавати окремих змін, її базові парадигмальні контури вже викристалізувалися і потребують свого хоча б первісного осмислення. У вітчизняній науці фінансового права вона ще не піддавалася спеціальному аналізу.

Метою дослідження є аналіз квінтесенції воєнної матриці податкового права України. Ця мета конкретизується у таких завданнях: 1) розкрити стисло причини, які зумовили необхідність та появу воєнної матриці податкового права України; 2) проаналізувати такі основоположні парадигмальні прояви цієї матриці, як: а) розширення міри свободи держави у сфері акумулювання податкових надходжень та б) лібералізація податкового права для платників податків.

Як методологічний інструментарій дослідження автори обрали антропосоціокультурний підхід, принципи об'єктивності та історизму, методи системного та функціонального аналізу.

Необхідність переходу від цивільної до воєнної матриці податкового права України

В основі податкової політики України до 24 лютого 2022 р., незважаючи на те, що з березня 2014 р. розпочалася так звана гібридна російсько-українська війна з її вкрай негативними наслідками для України, про-

[6] Конституція України (н 1).
[7] Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 03.02.2023).
[8] Конституція України (н 1)

довжила залишатися цивільна матриця її податкового права. Відповідно до останньої мета цієї політики де-юре зумовлювалася соціальним і правовим типом Української держави, а також головним обов'язком останньої – утверджувати та забезпечувати у цій сфері суспільних відносин права і свободи особи[9]. Тобто формальна орієнтація цивільної матриці податкового права України відповідала загальним стандартам соціальної держави добробуту[10]. Проте практична реалізація її внутрішнього потенціалу виявилося далекою від очікуваного результату. Найголовнішою причиною цього, на нашу думку, стало те, що Україна опинилася поки що найзапізнілішою державою світу соціального і правового типу.

Як зазначав свого часу Я. Пасько, "українська людина" 'внаслідок тривалої відсутності власної державності, європейської і національної ідеологем суспільного розвитку для неї'[11] виявилася слабким елементом громадянського суспільства, продовжила віддавати перевагу вертикальним пріоритетам і зв'язкам. А як слушно зауважив Р. Патнем, вертикальні соціальні взаємини 'не можуть підтримувати соціальну довіру і співпрацю у суспільстві'[12]. Крім усього іншого, за влучним спостереженням А. Лоя, це слугує завадою громадянському 'самонавчанню та освоєнню власних уроків досвіду'[13]. Внаслідок викладеного вище передвоєнна Українська держава розглядала вітчизняне громадянське суспільство не як свого партнера, а швидше всього як власного клієнта.

У відносинах Української держави та її платників податків цього періоду де-факто, як уже неодноразово обґрунтовано відзначали дослідники[14], мало місце не соціальне партнерство, а протилежна ситуація. У податковій політиці України домінували державоцентризм і патерналізм. Особливо проблемною залишалася сфера, безпосередньо пов'язана із захистом прав платників податків. Логічним наслідком цього став переважно конфліктний характер відносин вітчизняних платників податків та Української держави в особі її податкових органів. Такими виявилися "цивільні" ціннісні виклики довоєнному податковому праву України. Вони уже самі собою потенційно містили у собі серйозні небезпеки вітчизняним суспільству та державі.

[9] Конституція України (н 1).
[10] Там само.
[11] Я Пасько, 'Держава і громадянське суспільство: диктатура загального або демократія одиничного' (2006) 3 Громадянське суспільство як здійснення свободи 46.
[12] Р Патнем, *Творення демократії* (Основи 2001) 34.
[13] А Лой, 'Learnprozess: український досвід' в *Цінності громадянського суспільства і моральний вибір: український досвід* (Єрмоленко А, Кисельова О ред, Етна-1 2006) 34.
[14] Д Гетманцев, 'Публічні фінанси як вирішальний фактор впливу на свободу людини в суспільстві' в К Тараненко, *Податково-правовий патерналізм: правова сутність та форми прояву* (Юрінком Інтер 2018) 4–21; О Музика-Стефанчук, А Поляничко, *Принципи податкового права України: проблеми визначення та реалізації* (Рута 2015); Н Пришва, *Публічні доходи: поняття та особливості правового регулювання* (КНТ 2008).

www.pravoua.com.ua

У геометричній прогресії примножила ці небезпеки повномасштабна воєнна агресія Росії проти України, що розпочалося 24 лютого 2022 р. Крім того, ця війна стала парадигмально новим викликом податковому праву України, усьому вітчизняному соціуму та державі. Вона передусім докорінно змінила ієрархію публічних потреб України загалом, а також кожного її громадянина зокрема. В умовах воєнного стану безальтернативно чільне місце посіли безпекові потреби суспільства, держави та всіх її громадян. Причому якщо ієрархія цивільних публічних потреб, як уже зазначалося вище, була еластичною (гнучкою) і перебувала в атрибутивному взаємозв'язку з можливостями їх задоволення, то ієрархія безпекових публічних потреб воєнного стану за їх природою та характером стала протилежною. Вона є винятково жорсткою і вимагала з першого дня повномасштабної російсько-української війни та продовжує потребувати невідкладного вирішення їх тут і зараз, а прогаяння у їх вчасному та якісному задоволенні стало рівнозначним самогубству.

Парадигмально змінилися також *умови задоволення* безпекових публічних потреб під час воєнного стану. Передусім різко скоротилися джерела податкових надходжень у публічні фонди фінансових ресурсів України. Це сталося внаслідок сукупності чинників, передусім окупації агресором значної частини міст і сіл України, повного руйнування великої кількості виробничих потужностей на неокупованих територіях країни, розірвання виробничих зав'язків трудових колективів та майже повного паралічу налагодженої довоєнної логістики. За даними Міністерства фінансів України, уже станом на початок квітня 2022 р. російська воєнна агресія завдала економіці України лише прямих матеріальних збитків на загальну суму понад 3,5 трлн грн. А за оцінками експертів Всесвітнього банку, зробленими на початку квітня 2022 р., внутрішньому валовому продукту України внаслідок втрат від російської воєнної агресії до кінця 2022 р. загрожувало падіння удвічі порівняно з передвоєнним періодом. Одним із найбільш концентрованих свідчень масштабів воєнних викликів податковій системі України стало те, що податкові надходження у публічні фонди фінансових ресурсів України скоротилися впродовж першого місяця повномасштабної російської агресії порівняно з передвоєнним місяцем майже на 80 %. Цивільна матриця податкового права України в умовах воєнного стану виявилась неефективною.

Ще одним, можливо, найголовнішим викликом цивільній матриці податкового права України в умовах воєнного стану стала поява тільки впродовж першого місяця війни майже 5 млн зовнішніх біженців (з часом їх число майже подвоїлося) та понад 8 млн внутрішньо переміщених осіб. Адже основною продуктивною силою суспільства, платниками податків були і залишаються люди. Усі зазначені вище особи у такій ролі виявилися тимчасово втраченими для Української держави. Принагідно

ПРАВО УКРАЇНИ • 2023 • № 4 • 106-123

зазначимо, що стосовно зовнішніх біженців загроза втратити їх повністю як громадян держави і потенційних платників податків у майбутньому виявилась особливо високою, адже вони, тимчасово працевлаштовуючись у місцях своєї нової дислокації, де-факто зіткнулися з незрівнянно гуманнішими податковими матрицями тамтешніх держав і такими ж суспільними цінностями та рівнем життя загалом.

Що ж до третьої, найчисельнішої групи вітчизняних платників податків, які в умовах воєнного стану продовжували перебувати у своїх довоєнних місцях проживання та працевлаштування, то тягар війни і у них загострив відчуття власної не суб'єктності, а об'єктності у відносинах із державою, причому не тільки у податкових правовідносинах. Це їх відчуття, як переконує вітчизняна суспільна практика, межувало із зовнішніми ознаками їх цивілізаційного розриву із низкою більш успішних верств суспільства.

Такими були у найзагальніших рисах ключові виклики цивільній матриці податкового права України і водночас найзагальніші передумови появи її воєнної матриці. Перед Українською державою постало завдання стратегічного значення – консолідувати усе Українське суспільство на відсіч російському агресорові, перебудувати роботу усіх державних механізмів та максимально сприяти такій же перебудові суспільних механізмів на воєнний лад. Як засвідчив перебіг подій, українські державницькі еліти глибоко усвідомили необхідність справді парадигмального перезавантаження ціннісної матриці відносин платників податків і держави на воєнний лад, інакше кажучи, вироблення воєнної матриці податкового права України. Несучими конструкціями цієї матриці стали, на перший погляд, взаємовиключні підходи: 1) розширення міри свободи держави у сфері акумулювання податкових надходжень у публічні фонди фінансових ресурсів (що було в умовах війни очікуваним кроком); та 2) лібералізація податкового права для платників податків (що стало парадигмальною інновацією для умов воєнного стану).

Розширення міри свободи держави у сфері акумулювання податкових надходжень

Авторитетний вітчизняний фахівець у сфері публічних фінансів Д. Гетманцев в одній зі своїх нещодавніх публікацій резонно зауважив: 'Найкраще, що держава може зробити для суспільства – це не заважати'[15]. Стосовно податкової сфери ця максима знайшла своє втілення у принципі *no taxation without concept,* який ще з часів *Magna Carta* означає згоду кожного платника податків на його оподаткування. У процесі еволюції середньовічних абсолютистських держав у їх сучасні інстру-

[15] Д Гетманцев, 'Сучасний світ. Новий погляд на легітимність публічних фінансів' (2018) 4 Право України 198.

www.pravoua.com.ua

ментальні аналоги цей принцип також трансформувався у своєрідну процедурну максиму, квінтесенція якої полягає у тому, що міра легітимності оподаткування прямо пропорційна дотриманню його суб'єктами процедур оподаткування. Ця максима поширюється на правовий режим усіх публічних фінансів, оскільки вони нерозривно пов'язані між собою. Як неодноразово звертав увагу у своїх рішеннях Європейський суд з прав людини, природними межами її легітимності є межі легітимності європейського публічного порядку у відповідній державі[16].

Таким рубежем в Україні стала російсько-українська війна, яка поставила на межу буття та небуття не тільки долю Української держави, а й Українського народу. Вітчизняні платники податків самим ходом історичного розвитку були поставлені перед необхідністю поступитися частиною своєї свободи у сфері оподаткування на користь Української держави. Оскільки в Україні діє правовий режим воєнного стану, то такі поступки, відповідно до ч. 2 ст. 64 Конституції України, могли стосуватися тільки одного конституційного параметру цивільної матриці податкового права, а саме легітимного тимчасового обмеження права володіння, користування і розпорядження своєю власністю як платників податків[17]. Ухвалення такого рішення, як і всіх інших рішень, що стосуються системи оподаткування, податків і зборів, Державного бюджету України і бюджетної системи України, відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України належить до сфери компетенції вітчизняного законодавця[18].

На практиці, розширюючи міру власної свободи у сфері акумулювання податкових надходжень і публічних фінансових ресурсів загалом, Верховна Рада України обмежилася, головним чином, спрощенням процедур розгляду деяких фінансових, передусім податкових, законопроєктів. Найбільш концентроване втілення це знайшло, зокрема, у Законі України "Про внесення змін до розділу VI 'Прикінцеві та перехідні положення' Бюджетного кодексу України та інших законодавчих актів України"[19]. Запроваджені ним зміни відзначаються концептуальним характером і мають на меті надання необхідної для умов воєнного стану динаміки правовому регулюванню публічних фінансових ресурсів. Зокрема, Верховна Рада України ухвалила рішення не застосовувати впродовж дії в Україні правового режиму воєнного стану таких положень Бюджетного кодексу України (далі – БК України)[20]: 1) абз. 3 ч. 2 ст. 4, яким

[16] Loizidou v. Turkey (application no. 15318/89; case no. 40/1993/4354/540) [1995] ECHR 10, (1995) 20 EHHR 99. 23 March 1995 (preliminary Objections) A 310 (1995) (paras 75 and 93).
[17] Конституція України (н 1).
[18] Там само.
[19] Про внесення змін до розділу VI "Прикінцеві та перехідні положення" Бюджетного кодексу України та інших законодавчих актів України: Закон України від 15 березня 2022 р. № 2134-IX <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2134-20#Text> (дата звернення: 06.02.2023).
[20] Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 06.02.2023).

передбачалося, що ‘виключно законом про Державний бюджет України визначаються надходження та витрати Державного бюджету України’; 2) ч. 7 ст. 13 БК України, котра передбачала, що ‘передача коштів між загальним та спеціальним фондами бюджету дозволяється тільки у межах бюджетних призначень шляхом внесення змін до Закону про Державний бюджет України, прийняття рішення про місцевий бюджет або про внесення змін до нього (крім випадку, передбаченого ч. 2 ст. 57 цього Кодексу)’; 3) ч. 10 ст. 16 БК України, котра стосується стратегії управління державним боргом на середньострокову перспективу; 4) ст. 23 БК України в частині обов’язковості погодження з Комітетом з питань бюджету Верховної ради України рішень Уряду України та деяких інших питань; 5) ч. 3 ст. 24 БК України, що встановлювала поріг перевищення резервним фондом бюджету не більше ‘одного відсотка обсягу видатків загального фонду відповідного бюджету’; 6) ч. 3 ст. 27 БК України, яка передбачала, ‘що Закони України або їх окремі положення, що впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету і приймаються після 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим’; 7) ч. 5 ст. 28 БК України про загальнодоступність інформації щодо виконання Державного бюджету України; 8) ст. 33 і пов’язаних з нею положень Бюджетної декларації; 9) ч. 1 ст. 52 БК України про порядок внесення змін до закону про Державний бюджет України; 10) ч. 2 ст. 54 БК України про скорочення видатків та кредитування загального фонду Державного бюджету України; 11) ст. 55 “Захищенні видатки бюджету”; 12) статей 59 та 60 у частині дотримання строків подання місячної та квартальної звітностей щодо виконання Державного бюджету України; 13) ч. 1 ст. 61 у частині дотримання строку подання річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України; 14) ст. 75^1 і пов’язаних з нею норм щодо прогнозів місцевих бюджетів; 15) частини 7 і 8 у частині обмежень прийняття рішень Верховною Радою Автономної Республіки Крим та місцевими радами про внесення змін до відповідних бюджетів; 16) ч. 6 ст. 108 щодо обов’язковості погодження з Комітетом з питань бюджету Верховної Ради України рішень Уряду України про розподіл і перерозподіл обсягів субвенцій та додаткових дотацій з державного бюджету місцевим бюджетам.

Зазначені новації надали необхідної для умов воєнного стану динаміки правовому регулюванню публічних фінансових ресурсів та більшої автономії і персональної відповідальності конкретним виконавцям відповідних програм державного фінансування публічних, передусім безпекових, потреб держави і суспільства. При цьому правова природа принципів мобілізації та витрачання публічних фінансових ресурсів не змінилася.

www.pravoua.com.ua

Особливо динамічного характеру набули процедури підготовки й ухвалення податкових законопроєктів Верховною Радою України.

Зростання міри свободи держави у сфері акумулювання податкових надходжень в умовах воєнного стану знайшло свій вияв і в розширенні повноважень органів виконавчої влади в нормативному регулюванні відносин оподаткування. При цьому Верховна Рада України керувалася ч. 3 ст. 116 Конституції України, відповідно до якої Кабінет Міністрів України 'забезпечує проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики'[21] держави. Термін "забезпечувати" має в українській мові декілька семантичних значень. Сенс кожного з них безпосередньо відповідає контексту посилення стійкості функціонування податкової системи держави:

> 1. Постачаючи щось у достатній кількості, задовольняти кого-, що-небудь у якихось потребах // надавати кому-небудь достатні матеріальні засоби до існування; 2. Створювати надійні умови для здійснення чого-небудь; гарантувати щось. 3. Захищати, охороняти кого-, що-небудь від небезпеки[22].

Перший крок на шляху розширення повноважень органів виконавчої влади щодо нормативного регулювання відносин оподаткування в умовах воєнного стану безпосередньо пов'язаний із впровадженням у практику Закону України "Про правовий режим воєнного стану". Зокрема, у пунктах 6 і 7 ч. 2 ст. 15 цього Закону визначено:

> Військові адміністрації населених пунктів на відповідній території здійснюють повноваження із: встановлення ставок місцевих податків і зборів відповідно до Податкового кодексу України, якщо рішення відповідної ради з цих питань не прийнято[23].

Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану"[24] Уряд України було наділено додатковими повноваженнями на період дії воєнного стану в Україні, а саме: встановлювати фіксовані ціни у їх розумінні Законом

[21] Конституція України (н 1).

[22] *Великий тлумачний словник сучасної української мови (з додатками і доповненнями)* (Бусел В укладач і головн ред, Перун 2005) 375.

[23] Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12 травня 2015 р. № 389-VIII <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text> (дата звернення: 03.02.2023).

[24] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 3 березня 2022 р. № 2118-IX <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text> (дата звернення: 07.02.2023).

України "Про ціни та ціноутворення"[25] на соціально значущі продукти харчування, лікарські засоби і медичні вироби, внаслідок чого вони мають звільнятися від оподаткування ввізним митом; визнавати окремі категорії товарів, зокрема й підакцизних, що не зазначені у ст. 6 цього Закону, гуманітарною допомогою, без вчинення процедури визнання відповідних товарів гуманітарною допомогою у кожному конкретному випадку. Уряд було зобов'язано невідкладно затвердити перелік таких товарів. Цим самим було фактично розпочато трансформацію цивільної матриці податкового права України у її воєнну матрицю.

Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану"[26] було розширено повноваження Кабінету Міністрів України у сфері адміністрування податків в умовах воєнного стану, а саме Уряд одержав право: 1) визначати особливості нарахування і сплати єдиного податку; 2) визначати перелік територій на період із 1 березня 2022 р. по 31 грудня року, наступного за роком, в якому буде припинено або скасовано воєнний стан, на яких не нараховується і не сплачується плата за землю; 3) перелік територій, на яких ведуться чи велися бойові дії або тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, для яких тимчасово, за 2022 і 2023 податкові роки, не нараховується та не сплачується загальне мінімальне податкове зобов'язання за земельні ділянки; 40 перелік територій, на яких ведуться або велися бойові дії чи тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, на яких тимчасово, за 2022 р., не нараховується і не сплачується екологічний податок.

Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо запровадження диференційованої рентної плати за видобування газу природного"[27] центральному органу державної влади України, що реалізує державну політику економічного розвитку, надано повноваження розміщувати до 10 числа місяця, наступного за звітним періодом, на його офіційному сайті у спеціальному розділі фактичну ціну збуту природного газу за 1000 м^3 у національній валюті України та у доларах США, а також надавати інформацію про фактичну ціну реалізації центральному

[25] Про ціни та ціноутворення: Закон України від 21 червня 2012 р. № 5007-VI <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5007-17#Text> (дата звернення: 07.02.2023).

[26] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15 березня 2022 р. № 2120-IX <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 08.02.2023).

[27] Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо запровадження диференційованої рентної плати за видобування газу природного: Закон України від 15 березня 2022 р. № 2139-IX <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2139-20#Text> (дата звернення: 09.02.2023).

www.pravoua.com.ua

органу виконавчої влади, котрий реалізує державну податкову політику. Це певною мірою сприяло виведенню з тіні ринку природного газу.

Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану"[28] Уряду України було надано повноваження встановлювати: 1) особливості здійснення митного контролю і митного оформлення товарів, що підлягають державному митному контролю; 2) особливості застосування ст. 319 Податкового кодексу України. Це ще більше розширило компетенцію Уряду у сфері забезпечення функціонування податкової системи України і прискорило формування воєнної матриці податкового права України. Запроваджені цим Законом зміни також розширили повноваження виконавчих органів місцевого самоврядування у сфері акумулювання податкових надходжень, що надало ще більших особливостей воєнній матриці податкового права України.

Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану"[29] податкові органи були наділені повноваженнями здійснювати контроль за ціноутворенням платниками податків. Зокрема, податкові органи були зобов'язані здійснювати за наявності наперед визначених обставин фактичну перевірку дотримання платниками податків встановлених державою граничних цін, граничних рівнів торговельної націнки чи фіксованих цін. В умовах воєнного стану це була майже нездійсненна вимога, оскільки війна породжувала чимало нових форсмажорних чинників для платників податків, які не бралися до уваги відповідними державними інституціями при встановленні цінових стандартів. Ця теоретично зрозуміла та необхідна юридична конструкція на практиці породжує чимало конфліктів між платниками податків і контролюючими органами.

Зазначені вище випадки є найбільш вагомими кроками Парламенту України щодо розширення повноважень органів виконавчої влади в акумулюванні податкових надходжень у публічні фонди фінансових ресурсів України. Вони не вичерпують усього змісту діяльності Верховної Ради України у цьому напрямі. Це істотно збагатило воєнну матрицю податкового права України.

Отже, розширення міри свободи держави у сфері акумулювання податкових надходжень і публічних фінансів загалом в умовах воєнного стану мало різноплановий характер. Для Парламенту України було

[28] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України від 24 квітня 2022 р. № 2142-IX <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text> (дата звернення: 18.02.2023).

[29] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 1 квітня 2022 р. № 2173-IX <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text> (дата звернення: 13.02.2023).

призупинено тимчасово, на цей період часу, дію низки процедурних і процесуальних правових норм, що надало його діяльності у сфері акумулювання податкових надходжень незрівнянно динамічнішого, оперативнішого, порівняно з мирним часом, характеру, уможливило кардинальне прискорення процесів вироблення й ухвалення податкового законодавства. Органи виконавчої влади, навпаки, у сфері акумулювання податкових надходжень у Державний бюджет України були наділені додатковими повноваженнями та компетенціями. Це, утім, не змінило правової природи податкових надходжень та принципів їх функціонування, хоча суттєво їх трансформувало. Викладене вище стало однією з несучих конструкцій воєнної матриці податкового права України.

Лібералізація податкового права для платників податків

Вона являє собою ще одну несучу конструкцію воєнної матриці податкового права України. Вона є, на нашу думку, найбільшою родзинкою останньої. Якщо за загальним правилом податковий прес на платників податків в умовах воєнного стану у найрізноманітніших державах світу зазвичай завжди різко зростав і це є очевидною цивілізаційною закономірністю, то одним із найбільших "винаходів" Української держави в умовах російсько-української війни стало таке ж кардинальне зменшення податкового тиску на вітчизняних платників податків. Це проявилося передусім у запереченні державоцентризму в оподаткуванні, особливо у сфері прав та обов'язків платників податків та податкового адміністрування, а також у заміні податково-правового батога для платників податків на загалом збалансовану систему відповідних стимулів для них.

Політика лібералізації податкового права України знайшла своє найбільш концентроване втілення у Законі України "Про внесення змін до податкового кодексу України та інших законодавчих актів щодо дії норм на період дії воєнного стану"[30], зокрема в інноваційному підході вітчизняного законодавця щодо правових засад застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, справляння єдиного податку. Так, цим Законом платникам єдиного податку I і II груп було надано право не сплачувати єдиний податок, а також не заповнювати декларацію платника єдиного податку за весь період, впродовж якого цей податок ними не сплачувався. Це був справжній прорив у наданні податковій системі України не традиційного етатистського, а нового – людського обличчя.

Ще більше інновацій зазначений вище Закон містить у собі для осіб – платників єдиного податку III групи. Так, ним були лібералізовані критерії набуття цього статусу фізичними особами-підприємцями та юридич-

[30] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15 березня 2022 р. № 2120-IX <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 10.02.2023).

www.pravoua.com.ua

ними особами господарювання будь-якої організаційно-правової форми, процедури їх переходу на спрощену систему оподаткування і відмови від неї. Зокрема, відповідно до цього Закону ними могли стати особи, річний обсяг доходу яких не перевищував 10 млрд грн. Також було знято обмеження щодо числа осіб, які перебувають у трудових відносинах із даними суб'єктами. Найбільшою новелою, особливо в умовах воєнного стану, стало кратне зменшення ставки цього податку для осіб – його платників III групи – до 2 % від доходу[31].

На нашу думку, останнє є явно несправедливим за умови збереження ставки податку на доходи фізичних осіб у розмірі 18 % від їх грошової винагороди для воїнів Збройних Сил України (далі – ЗСУ), які перебувають безпосередньо у зоні бойових дій із ворогом та розплачуються за свободу і незалежність України, кожного з нас, окрім зазначених вище податкових платежів, своїм здоров'ям і життям.

Законодавець відразу ж застеріг, що платниками єдиного податку III групи, на яких поширюється вищезазначений лібералізований правовий режим оподаткування, не можуть бути: суб'єкти господарювання – юридичні особи та фізичні особи – підприємці, які здійснюють діяльність: 1) з організації та/або проведення азартних ігор, лотерей (крім їх розповсюдження), парі усіх видів; 2) видобутку та реалізації корисних копалин; 3) обміну іноземної валюти; 4) виробництва, експорту, імпорту або продажу підакцизних товарів[32]. Проте тільки такими обмеженнями не вдалося законодавцю перекрити прихованого негативного потенціалу нової юридичної конструкції сплати єдиного податку його платниками, що віднесені законом до III групи. Ця конструкція уможливлює приховування недобросовісними платниками податків значної частки своїх реальних доходів від оподаткування, а тому вимагає її вдосконалення.

Суттєво вплинуло на лібералізацію податкового права України і зменшення ставок податків або повне звільнення від оподаткування низки товарів та/або послуг, що викликало позитивний мультиплікаційний ефект серед більшості їх споживачів, платоспроможність яких різко обмежила російсько-українська війна. В епіцентрі цих інновацій опинилися зміни щодо оподаткування паливно-мастильних матеріалів, прямими чи опосередкованими споживачами яких є усі українці. Зниження їх ставки до 7 %[33] дало змогу зберегти економіку України від енергетичного колапсу, а також забезпечити потреби у паливно-мастильних матеріалах ЗСУ та всю оборонну сферу України.

[31] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів щодо дії норм на період дії воєнного стану (н 28).
[32] Там само.
[33] Там само.

Законом № 2120-IX також було звільнено від оподаткування податком на доходи фізичних осіб і військовим збором суми благодійної допомоги, надані на безоплатній основі благодійниками оборонцям України на їх потреби під час дії правового режиму воєнного стану[34]. Принагідно зазначимо, що така благодійна допомога відповідно до її правової природи є одним із конкретних проявів соціальної функції держави, тому кошти благодійників, передані безвідплатно на зазначені вище цілі і правомірно звільнені державою у зв'язку з цим від їх оподаткування, є фактично не скороченням на відповідну суму фінансових ресурсів держави, а тільки зміною правової форми існування цієї частини публічних фінансових ресурсів. Поряд з економічною функцією благодійництво також допомагає Українській державі примножувати соціальний капітал, посилювати єдність усього Українського народу.

Таке ж спрямування мало і надане Законом № 2120-IX фізичним особам – платникам податків право на податкову знижку для них за підсумками 2022 р. у частині перерахованих ними грошових сум або вартості майна як пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям України, які здійснювали важливу гуманітарну місію, у розмірі, що не перевищує 16 % від суми відповідного сукупного оподатковуваного доходу цього звітного року. Цим же Законом було надано право фізичним особам – підприємцям, які перебувають на загальній системі оподаткування, зараховувати до їх обґрунтованих виробничих витрат у комерційній діяльності вартість майна і грошових коштів, які вони добровільно передали оборонцям України[35].

Важливими елементами лібералізації податкового права України в умовах воєнного стану стали також вагомі зміни в оподаткуванні землі й екологічному оподаткуванні: тимчасово, на період із 1 березня 2022 р. по 31 грудня року, в якому буде припинено або скасовано воєнний стан, Верховна Рада України ухвалила рішення не нараховувати та не сплачувати плати за землю, за земельні ділянки чи паї, що розташовані на територіях, на яких велися або продовжуються бойові дії чи окупованих збройними формуваннями агресора та перебувають у власності або користуванні, включно й на умовах оренди, фізичних чи юридичних осіб, а також за земельні ділянки, визначені обласними військовими адміністраціями як засмічені вибухонебезпечними предметами або на яких є фортифікаційні споруди. Законодавець також ухвалив рішення не нараховувати та не сплачувати за 2022 та 2023 податкові роки загального мінімального зобов'язання за вищезазначені земельні ділянки[36].

[34] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів щодо дії норм на період дії воєнного стану (н 28).
[35] Там само.
[36] Там само

www.pravoua.com.ua

У цьому ж пакеті заходів було і рішення держави не нараховувати та не сплачувати за 2022 податковий рік екологічний податок з об'єктів оподаткування, розташованих на територіях, на яких велися чи ведуться бойові дії та на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації[37].

Цим же Законом також було надано тимчасово, з 1 березня 2022 р. до моменту припинення або скасування воєнного стану в Україні та впродовж року після цього право особам, зазначеним у пунктах 4, 5 і 5[1] ч. 1 ст. 4 Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування"[38], не нараховувати, не обчислювати і не сплачувати єдиний внесок за себе. Український парламент також установив, що під час періоду мобілізації військовозобов'язаних до лав ЗСУ роботодавці – платники єдиного податку, які обрали спрощену систему оподаткування – фізичні особи, що належать до II і III груп платників єдиного податку, а також юридичні особи, які належать до III групи платників єдиного податку, одержали право не сплачувати за їх власним вибором єдиний внесок у відповідний публічний фонд грошових коштів за їх найманих працівників, мобілізованих на військову службу в ЗСУ. Відповідно до Закону № 2120-IX єдиний внесок за цих працівників впродовж усього періоду перебування їх на службі в ЗСУ сплачується за кошти Державного бюджету України[39].

Таким чином, аналіз Закону № 2120-IX переконує, що він став як деюре, так і де-факто ефективною правовою матрицею лібералізації норм податкового права України для платників податків. Одним із найбільш концентрованих підтверджень цього є практично повне виконання Державного бюджету України за 2022 р. за доходами. Вищезазначений Закон не вичерпує собою усіх заходів держави з лібералізації податкового права. Він тільки дав їй потужний старт, "перепрограмував" цивільну матрицю податкового права України у її воєнну матрицю. Цим самим Українська держава започатковує філософію свободи особи у сфері економічної діяльності, яка у багато разів продуктивніша від попередньої філософії економічного примусу.

Висновки. Воєнна матриця податкового права – це такий визначений у легітимному порядку державою спосіб виконання платником податку його податкового обов'язку перед державою, який виходить із атрибутивної наявності таких складових: залежної від держави *юридичної конструкції податку;* залежного від платника податку її елементу – *об'єкта*

[37] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів щодо дії норм на період дії воєнного стану (н 28).

[38] Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2464-VI <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення: 10.02.2023).

[39] Про внесення змін до податкового кодексу України та інших законодавчих актів щодо дії норм на період дії воєнного стану (н 28).

оподаткування та незалежної від них обидвох *функціональної спроможності платника податку* виконати його податковий обов'язок перед державою в умовах воєнного стану. Саме останньою складовою воєнна матриця податкового права принципово відрізняється від її цивільної матриці. Опорними конструкціями цієї матриці стали: 1) розширення міри свободи держави у сфері податкового права та 2) лібералізація податкового права для платників податків.

Перший із цих двох чинників проявився двояко. Для Парламенту України було призупинено на період дії воєнного стану дію ряду процедурних та процесуальних правових норм Бюджетного і Податкового кодексів України, що надало його діяльності у відповідній сфері більш динамічного характеру порівняно з мирним часом, уможливило кардинальне прискорення процесів вироблення та ухвалення податкового законодавства. Органи виконавчої влади, передусім Уряд України, навпаки, у сфері акумулювання податкових надходжень були наділені додатковими повноваженнями і компетенціями. Це, тим не менше, не змінило правової природи податкових надходжень і принципів їх функціонування, хоча суттєво їх трансформувало.

Виробляючи та здійснюючи політику лібералізації податкового права України в умовах воєнного стану, Українська держава спирається на його принцип справедливості, обрала тактику урізноманітнення підходів до різних об'єктів оподаткування, надання пільгового режиму оподаткування об'єктам, які найбільше зазнали на собі руйнівного впливу російської агресії, а також всебічної підтримки платників податків. Це було зумовлено як найнагальнішими безпековими потребами вітчизняних держави і суспільства, так і різким скороченням платоспроможності більшості платників податків України.

REFERENCES

Authored books

1. Muzyka-Stefanchuk O A, Polianychko A O, *Pryntsypy podatkovoho prava Ukrainy: problemy vyznachennia ta realizatsii* (Ruta 2015) (in Ukraine).
2. Patnem R, *Tvorennia demokratii* (Osnovy 2001) (in Ukraine).
3. Pryshva N Iu, *Publichni dokhody: poniattia ta osoblyvosti pravovoho rehuliuvannia* (KNT 2008) (in Ukraine).
4. Taranenko K Iu, *Podatkovo-pravovyi paternalizm: pravova sutnist ta formy proiavu* (Yurinkom Inter 2018) (in Ukraine).

Edited books

5. Busel V T (red), *Velykyi tlumachnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoi movy (z dodatkamy i dopovnenniamy)* (Perun 2005) (in Ukraine).
6. Yermolenko A M, Kyselova O O (red), *Tsinnosti hromadianskoho suspilstva i moralnyi vybir* (Etna-1 2006) (in Ukraine).

www.pravoua.com.ua

Journal articles
7. Hetmantsev D. 'Suchasnyi svit. Novyi pohliad na lehitymnist publichnykh finansiv' (2018) 4 Pravo Ukrainy 181–94 (in Ukraine).
8. Pasko Ya, 'Derzhava i hromadianske suspilstvo: dyktatura zahalnoho abo demokratiia odynychnoho' (2006) 3 Hromadianske suspilstvo yak zdiisnennia svobody 45–9 (in Ukraine).

Ruslana Havrylyuk
Petro Patsurkivskyy

MILITARY MATRIX OF TAX LAW OF UKRAINE

Abstract. The article explores tax law military matrix of Ukraine. It is substantiated that this is a method of fulfilment by the taxpayer of his tax obligation to the state, determined in a legitimate manner by the state, which proceeds from the attributive presence of the following components: the state-dependent legal structure of the tax; dependent of the taxpayer, its element – the object of taxation, and independent of both of them, the taxpayer's functional ability to fulfill his tax obligation to the state under martial law. It is the latter component of the military matrix of tax law that fundamentally differs from its civilian matrix. The main structures of this matrix were: 1) expansion of the degree of freedom of the state in the field of tax law and 2) liberalization of tax law for taxpayers.

The first of these two factors manifested itself in two ways. For the Parliament of Ukraine, a number of procedural and procedural legal norms of the Budget and Tax Codes of Ukraine were suspended for the period of martial law, which made its activities in the relevant area more dynamic compared to peacetime and enabled a radical acceleration of the processes of development and adoption of tax legislation. Executive authorities, most of all the Government of Ukraine, on the contrary, in the field of accumulation of tax revenues were endowed with additional powers and competencies. This, however, did not change the legal nature of tax revenues and the principles of their functioning, although it significantly transformed them.

Developing and implementing a policy of liberalizing the tax law of Ukraine under martial law, the Ukrainian state, relying on its principle of justice, has chosen the tactic of diversifying approaches to various objects of taxation, granting a preferential tax regime to the objects that have been most affected by the destructive influence of Russian aggression, as well as comprehensive support of taxpayers. This was due to both the most urgent security needs of the national state and society, and a sharp reduction in the solvency of the majority of Ukrainian taxpayers.

The purpose of the article is to analyze the quintessence of the military tax law matrix of Ukraine. This goal is specified in its following tasks: 1) to briefly reveal the reasons that led to the necessity and emergence of the military tax law matrix of Ukraine; 2) to analyze such fundamental paradigmatic manifestations of this matrix as: a) expansion of the degree of freedom of the state in the field of accumulation of tax revenues and b) liberalization of tax law for taxpayers.

Keywords: "civil" tax law matrix; military matrix of tax law; expansion of the degree of freedom of the state in the field of accumulation of tax revenues; liberalization of tax law for taxpayers

ПРАВО УКРАЇНИ • 2023 • № 4 • 106-123