

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ДЕРЖАВИ В УМОВАХ СУЧАСНИХ ВИКЛИКІВ**STATE TAX POLICY IN THE CONTEXT OF MODERN CHALLENGES**

**Ібрагімов Д.М., студент IV курсу факультету прокуратури
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого**

**Шульга Т.М., к.ю.н.,
доцент кафедри податкового права
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого**

Податкова політика є інструментом впливу держави на відносини у сфері оподаткування, що здатен стимулювати суспільно необхідну економічну діяльність суб'єкта та забезпечувати стабільне наповнення бюджетів за рахунок податкових надходжень. При цьому, реалізація податкової політики повинно відбуватися з урахуванням принципу соціальної справедливості та економічного потенціалу платника податків, адже надмірне податкова навантаження тягне за собою тінізацію економіки. Дотримання вказаних вимог значно ускладняється під час кризових процесів в країні, коли відбувається значне зменшення економічної бази формування бюджетів та одночасне збільшення потреб держави у фінансуванні заходів протидії кризовим явищам. У такому разі стає актуальним забезпечення справедливого балансу між публічними та приватними інтересами. Під час дослідження змін у податковому законодавстві був зроблений висновок, що дотримання зазначеного балансу досягається державою шляхом запровадження податкових послаблень. Окремі з таких послаблень направлені на зниження податкового тиску на платників податків в цілому, а деякі – на стимулювання корисної для держави економічної діяльності, що підвищує її обороноздатність. Законами про внесення змін до Податкового кодексу також встановлені звільнення деяких суб'єктів від сплати податків, що мають чітко виражений територіальний характер: зумовлені перебуванням нерухомого майна на території активних бойових дій або на тимчасово окупованих. Проаналізовані зміни до податкового законодавства були спрямовані на адаптацію економіки до функціонування в умовах воєнного стану, а тому мають тимчасовий характер, що, враховуючи зв'язуючи на затяжний характер військових дій та необхідність збільшення видатків на підвищення обороноздатності країни, потребувало їх перегляду. Отже, в подальшому, у зв'язку з відновленням економічної активності населення, стає можливим поступове скасування окремих податкових пільг та запровадження перехідної моделі оподаткування. Було проаналізовано окремі недоліки податкових змін, передбачених законопроектом № 11416-д, що стосуються збільшення ставок воєнного збору. Таким чином, актуальним залишаються подальші дослідження направлені на обґрунтування нової посткризової моделі оподаткування, засновану на принципі соціальної справедливості, що здатна забезпечити об'єктивну потребу держави у наповненні бюджету за рахунок податкових надходжень, проте шляхів мінімізації негативних соціально-економічних наслідків від змін у податковій політиці в умовах кризи.

Ключові слова: податкове право, податкові пільги, податкові послаблення, зміни у податковому законодавстві, податкове політика.

Tax policy is an instrument of state influence on taxation relations that can stimulate socially necessary economic activity of an entity and ensure stable budget revenues from tax revenues. At the same time, the implementation of tax policy should take into account the principle of social justice and the economic potential of the taxpayer, as excessive tax burden leads to the shadow economy. Compliance with these requirements is significantly complicated during the crisis processes in the country, when there is a significant decrease in the economic base of budgeting and a simultaneous increase in the state's needs to finance measures to counteract the crisis. In this case, it becomes important to ensure a fair balance between public and private interests. The study of changes in the tax legislation concluded that the state achieves this balance by introducing tax exemptions. Some of these exemptions are aimed at reducing the tax burden on taxpayers in general, and some are aimed at stimulating economic activities that are beneficial to the state and increase its defense capabilities. The laws amending the Tax Code also provide for tax exemptions for certain entities that have a clearly defined territorial character: due to the location of real estate in the territory of active hostilities or in the temporarily occupied territories. The analyzed changes to the tax legislation were aimed at adapting the economy to functioning under martial law, and therefore are temporary, which, given the protracted nature of armed conflict and the need to increase spending to improve the country's defense capabilities, required their revision. Thus, in the future, as economic activity resumes, it becomes possible to gradually abolish certain tax privileges and introduce a transitional taxation model. The article analyzes some of the flaws of the tax changes envisaged by the draft law No. 11416-d, which relate to the increase in military tax rates. Thus, further research aimed at substantiating a new post-crisis taxation model based on the principle of social justice, which is able to meet the objective need of the State to fill the budget through tax revenues, but also to minimize the negative socio-economic consequences of changes in tax policy in times of crisis, remains relevant.

Key words: tax law, tax incentives, tax exemptions, changes in tax legislation, tax policy.

У науковій літературі пропонується декілька визначень податкової політики, які відображають її як діяльність держави у сфері податкових правовідносин. Так, А.М. Соколовська визначає поняття податкової політики через процес встановлення та змін елементів податкової системи з метою наповнення відповідного бюджету у обсягах, достатніх для реалізацією функцій держави та стимулювання економічного зростання [1, с. 65]. Ю.Б. Іванов, В.Ф. Тищенко, О.Є. Найдено визначають її як діяльність держави, що здійснюється у сфері сплати податків та зборів у централізовані фонди грошових ресурсів, шляхом встановлення, правового регулювання та організації [2, с. 38].

У свою чергу, у статті 10 Господарського кодексу податкова політика визначена як один з основних напрямів економічної політики, головною метою якого є забезпечення економічно обґрунтованого податкового тиску на платників податків, стимулювання шляхом регулювання суспільно корисної економічної діяльності

суб'єктів, дотримання принципу соціальної справедливості та конституційних прав громадян при оподаткуванні їх доходів [3].

Отже, податкова політика держави – це інструмент державного управління у сфері оподаткування, тобто відносин між державою та платниками податків щодо надходження до бюджетів податків та зборів, яка є складовою частиною фінансової політики держави та здійснюється з метою стимулювання економічного розвитку країни.

Як інструмент державного управління, податкова політика повинна характеризуватися своєю гнучкістю, здатна реагувати на суспільні явища в країні. Зокрема, її ефектiveness провадження потребує здійснення постійних законодавчих змін, що враховують динамічні явища в суспільстві та економіці. У свою чергу, досягнення збалансованості бюджету, підвищення рівня зайнятості населення та створення інвестиційного клімату в країні прямо залежить від проведення обґрунтованої податкової політики та належної побудови механізму податкової системи [4, с. 125].

Отже, податкова політика є одним із найважливіших інструментів регулювання соціально-економічного розвитку та відіграє суттєву роль у стимулюванні економічних процесів в країні. Так, підвищення рівня податкових ставок тягне за собою накладення на платників податків надмірного податкового тягаря, що призводить не до збільшення надходжень до бюджету, як це очікується, а до пошуку шляхів уникнення виконання податкового обов'язку зі сплати. При цьому, встановлення середнього оптимального рівня оподаткування дозволить досягти балансу публічних та приватних інтересів. Так, серед основних засад податкового законодавства, Податковий кодекс України виділяє засаду соціальної справедливості, яка є нормативною вимогою щодо врахування платоспроможності платника податків під час встановлення податків та зборів відповідно [5]. Сама по собі справедливість ґрунтується на співмірності між вимогами та економічних можливостей платника податків, й полягає насамперед в обов'язку громадян в межах своїх доходів фінансувати, шляхом сплати обов'язкових платежів, державні видатки, що є, безумовно, важливим складником балансування інтересів [6, с. 59].

Потреба місцевих та державного бюджету у здійсненні бюджетних видатків, обсяг яких прямо залежить від відповідних надходжень, є об'єктивною для належного виконання органами публічної влади свої повноважень з метою досягнення загально-суспільних цілі та потреб. У зв'язку з цим, важливим є встановлення необхідного рівня державного регулювання економічних процесів в суспільстві, який буде найбільш прийнятним для нього.

Як справедливо вказує М.П. Кучерявенко, можливо виділити два основних напрями правового регулювання. Перший з них – це збільшення дохідної частини бюджету надходженнями з податкових платежів шляхом підвищення ставок податку та податкового тиску загалом. Іншим варіантом є встановлення середньої оптимальної ставки, формування стійких стимулів для виробництва з метою забезпечення мінімізацію дефіциту в короткостроковій перспективі та подальшої стабілізації чи поліпшення економічного становища в цілому [7, с. 57].

Отже, з вищезазначеного можна зробити висновок, що здійснення податкової політики повинно відбуватися з урахуванням економічного потенціалу платника податків з метою досягнення справедливого балансу публічного інтересу (формування дохідної частини бюджету) та приватного. Проте, реалізація вказаної мети значно ускладняється під час кризових процесів в країні, коли відбувається значне зменшення економічної бази формування бюджетів, у зв'язку із об'єктивним зменшенням економічної активності усіх суб'єктів, та одночасне збільшення потреб держави у фінансуванні заходів протидії кризовим явищам.

Указом Президента України від 24.02.2022 року № 64/2022 введено військовий стан в Україні. Оскільки введення воєнного стану передбачає зміни у сферах суспільного життя, то трансформаційні процеси торкаються й регулювання податкових правовідносин, порівняно зі звичайним їх правовим регулюванням у мирний час [8, с. 117]. З початком повномасштабних бойових дій держава постала перед численними викликами, пов'язаними з кризовими явищами в економіці: руйнування та окупація промислово важливих підприємств, виток людських ресурсів з країни та вилучення частини працездатного населення з її економічного життя для потреб оборони держави, знищення критичної інфраструктури та порушення логістичних зв'язків, а також ризики пов'язані із безпековою ситуацією, що значно впливає на економічну активність населення країни. У таких умовах беззаперечним є факт зменшення платоспроможності платників податків. З іншого боку, потреба держави у акумуляванні коштів у публічних грошових фондах, зокрема необхідність фінансування заходів з відсічі збройної агресії проти

країни, тільки збільшилося. У таких умовах, податкова політика держави, яка, як було раніше зазначено, здійснюється з урахуванням принципу соціальної справедливості, набуває особливих характеристик. З одного боку, держава повинна здійснювати гнучку податкову політику, що здатна, з одного боку, наповнювати відповідні бюджети та забезпечувати належне фінансування видатків на підвищення обороноздатності країни, та, з іншого боку, не допускати зростання масштабів тіньової економіки і втрат бюджетних доходів, зумовлені підвищенням податкового навантаження на бізнес, тобто враховує ризик «ефекту Лаффера» [9, с. 24].

При цьому, оскільки війна стала довготривалим явищем для країни, обсяг та характер заходів, які вживаються в межах здійснення державою податкової політики, повинен завжди переглядатися з метою поступової стабілізації фінансового стану країни та повернення до довоєнних норм системи оподаткування. Ураховуючи викладене, неможливо не погодитися з думкою Мельника Т.Ю., який зазначає, що найбільш пріоритетними інструментами стимулювання економіки в умовах військового часу є вжиття заходів щодо стабілізації бізнес-клімату та реформування системи державного регулювання підприємницької діяльності [10, с. 9].

Так, на першому етапі повномасштабного вторгнення беззаперечною стала потреба у підтримці населення, тому актуальним стала швидка адаптації податкової системи до нових реалій та загальне зниження податкового навантаження на платників. Перші зміни до податкового законодавства передбачали пом'якшення в адмініструванні фіскальних платежів: впровадження податкових пільг, послаблення вимог щодо податкової звітності. Одним із перших нормативно правових актів покликаних на пристосування податкової системи до військового стану став Закон України від 03.03.2022 № 2118-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану». Вказаним законом було доповнено Перехідні положення Податкового кодексу України п. 69, який визначив певні особливості сплати податків і зборів у період до припинення військового стану. Серед основних особливостей, встановлених цим законом, потрібно виділити введення загального мораторію на податкові перевірки, послаблення відповідальності платників при неможливості виконання податкових вимог за об'єктивних підстав, скасовані санкції за порушення у сфері застосування реєстраторів розрахункових операцій, встановлення окремих заходів щодо підтримки обороноздатності країни (не віднесення добровільної передачі майна, надання послуг Збройним Силам України та підрозділам територіальної оборони до операцій з реалізації для цілей оподаткування, виключення зі складу оподаткованого доходу сум компенсування вартості пального, що витрачається під час надання послуг з перевезення для забезпечення потреб Збройних Сил України та підрозділів територіальної оборони [11]. Вказані заходи стали необхідними та вимушеними кроками, направленими насамперед на боротьбу з кризовими явищами та створення правових основ для подальшого стимулювання економіки, підтримки підприємців, запровадження інструментів підтримки обороноздатності країни.

Правовою основою всебічної лібералізації податкової системи України став Закон України № 2120-IX від 15.03.2022 р. Запроваджені ним зміни у податкове законодавство України характеризуються своєю системністю та направленні на підтримку платників податків. Зокрема, було надано право не сплачувати єдиний податок платником єдиного податку фізичним особам-підприємцям 1 і 2 груп. У свою чергу, для платників 3 групи було передбачено можливість переходу на систему сплати єдиного податку зі ставкою 2%. Також було розширено коло

платників податків, що можуть зараховуватися на спрощену систему оподаткування, шляхом спрощення критеріїв для її обрання [12].

Таким чином, прийняті законодавчі новації законодавства стали першим етапом податкової політики держави щодо послаблення вимог до звітності та сплати податків для підприємств. За своїм характером вказані заходи є цілком обґрунтованими та необхідними, стали засобом реагування держави на складні умови економічної діяльності в умовах війни. Таким чином, дерегуляція податкових правовідносин та послаблення тиску на платників податків дозволило їм пережити економічний шок першого етапу військовий дій та, у подальшому, відновити економічну активність [9, с. 26].

Одним із важливих напрямів змін податкового законодавства стало введення податкових пільг за територіальним критерієм. Ключову роль у даному напрямку відіграли зміни внесені Законом України № 2142-IX та № 3050-IX. Зокрема, законом № 2142-IX було внесено зміни до п. 69.16, відповідно до якого не здійснюється нарахування та не підлягає сплаті екологічний податок, якщо платник податку взятий на облік за місцем розміщення стаціонарного джерела забруднення, тимчасового зберігання радіоактивних відходів на території, на якій ведуться або велися бойові дії, та/або окупованих державою агресором. За такого ж самого підходу не здійснюються нарахування та не сплачується податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, що розташоване на територіях, на яких ведуться або велися бойові дії, або на тимчасово окупованих, а також за об'єкти житлової нерухомості, що стали непридатними для проживання у зв'язку з військовою агресією [13]. Законом № 3050-IX було надано регламентовано процедуру отримання податкових пільг для земель, що потенційно засмічені вибухонебезпечними предметами та знаходяться на територіях, на яких ведуться (велися) активні бойові дії або тимчасово окупованих. Вказаним законом також встановлений порядок визначення періоду, коли земельні ділянки були забруднені вибухонебезпечними предметами [14].

Оскільки вказані зміни є насамперед кризовими заходами, що спрямовані на адаптацію економіки до функціонування в умовах воєнного стану, вони мають тимчасовий характер та є ефективними лише протягом обмеженого періоду. При цьому, зважаючи на затяжний характер військових дій, що потребує здійснення постійних видатків на підвищення обороноздатності держави, та поступове зменшення міжнародної фінансової підтримки України, нагальною стала потреба вирішення проблеми дефіциту бюджету та зміцнення його самостійності. Гнучка податкова політика держави на початку повномасштабної військової агресії дозволила створити умови для стабілізації бізнес-клімату та стримати економічне падіння. Отже, внаслідок адаптації та відновлення економічної активності населення становиться можливим поступове повернення до довоєнних норм оподаткування за умови впровадження перехідної посткризової моделі оподаткування.

Наприклад, Законом України № 3219 від 30.06.2023 припинив з 01.08.2023 дію окремих норм щодо регулювання податкової системи в умовах воєнного стану, які раніше мали застосовуватися до його скасування в Україні. Зокрема, був скасовано єдиний податок у розмірі 2% для платників податків 3 групи та можливість для платників єдиного податку 1 та 2 не сплачувати єдиний соціальний внесок. Законом також було повернено відповідальність за порушення у сфері застосування РРО з 01.10.2023 р. Таким чином, вказаний закон скасував окремі податкові послаблення, встановлені у розглянутому Законі України № 2120-IX від 15.03.2022 р., але також врегулював процедуру переходу на інші системи оподаткування: так, платники єдиного податку третьої групи, які використовували

спрощену систему з особливостями оподаткування, автоматично переводяться на застосовування системи, на якій такі платники податку перебували до моменту переходу на застосування особливостей третьої групи [15].

Одним із найбільш неоднозначних законопроектів, що викликав бурхливе обговорення серед платників податків, став Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану № 11416-д від 30.08.2024 р., прийнятий Верховною Радою України 10.10.2024 р. Серед основних змін необхідно виділити суттєве збільшення розміру військового збору, а саме підвищення його ставки до доходів, визначених статтею 163 ПКУ, з 1,5% до 5%. При цьому, вказане положення має ретроспективну дію, адже підлягає застосуванню з 1 жовтня 2024 року, що не відповідає конституційним положенням про неприпустимість зворотної дії законів у часі. Окрім цього, вищезазначеним законом було встановлено військовий збір у розмірі 10% від мінімальної заробітної плати, для фізичних осіб-підприємців 1, 2 та 4 груп та 1% від доходу для 3 групи. Проект також передбачив сплату авансових внесків з податку на доходи фізичних осіб, з податку на прибуток підприємств, з військового збору. Положеннями законопроекту також встановлено неможливість зарахування чи повернення платнику податків суми авансового внеску, що перевищує суму нарахованого податкового зобов'язання [16]. Слід зробити застереження, що вказані зміни є порушенням принципу рівності, нейтральності оподаткування та недискримінації платників податків, відповідно до якого має існувати однаковий підхід до оподаткування для всіх платників податків.

Вищезазначені зміни направлені насамперед на забезпечення наповнення дохідної частини бюджету за рахунок надходження податкових платежів для фінансування заходів зі зміцнення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування військової агресії. Проте, законодавець, встановлюючи такий розмір ставок воєнного збору, ризикує не збільшити дохідну частину бюджету, а навпаки – збільшити втрати бюджетних доходів у зв'язку із зростанням масштабів тіньової економіки як наслідок підвищення податкового навантаження на бізнес.

Отже, податкова політика є гнучким інструментом регулювання соціально-економічного розвитку країни, що, в умовах воєнного стану, дозволяє вирішити проблеми дефіциту бюджету та забезпечити стабільне фінансування заходів з підвищення обороноздатності країни та відсічі військової агресії. Проте, не менш важливим залишається врахування принципу соціальної справедливості під час внесення змін до податкового законодавства з метою адаптації його до реалій воєнного часу. Так, податкові послаблення на першому етапі повномасштабного військового вторгнення дозволили стабілізувати економіку Української держави та відновити економічну активність населення в подальшому. Окремими змінами до Податкового кодексу був запроваджений територіальний принцип надання податкових пільг щодо майна, розташованого на територіях, на яких ведуться (велися) активні бойові дії або тимчасово окупованих російською федерацією. Оскільки війна залишається довгостроковим явищем, із підвищенням платоспроможності платників податків стає можливим поступове скасування окремих податкових послаблень. Втім, подібні заходи повинні відбуватися поступово й з врахуванням принципу соціальної справедливості, а тому зміни у податковому законодавстві що призводять до посилення податкового навантаження, справедливо отримують неоднозначну оцінку, адже здатні підірвати стимули для економічного відновлення та тинізацію економічної активності, що, у свою чергу, призведе до зниження надходжень до бюджету.

ЛІТЕРАТУРА

1. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення. Київ : НДФІ, 2001. 372 с.
2. Податкова система : навчальний посібник / Ю. Б. Іванов, В. Ф. Тищенко, О. Є. Найденко та ін. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. 408 с.
3. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. No 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 21.10.2024).
4. Галабурда А.С., Шевченко С.О. Податкова політика в умовах воєнного стану. *Економічний вісник університету. Випуск № 54*. 2022. С. 123–130.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/988_007 (дата звернення: 21.10.2024).
6. Кармаліта М.В. Принципи податкового права як прояв балансу приватного та публічного інтересу. *Право та державне управління*. 2020. № 1 (1). С. 56–62.
7. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. Харьков : Легас – Право, 2005. 600 с.
8. Дмитрик О. О., Казмірук К.О. Деякі особливості оподаткування суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану. *Право та інновації*. № 4 (40). 2022. С. 115–120.
9. Горин В. П., Була П. В., Черноус В. С. Податкова політика України в умовах воєнного часу: реалії, безпекові виклики та перспективи подальшого розвитку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 18. С. 23–31.
10. Мельник Т. Ю. Державна підтримка та стимулювання розвитку бізнесу в Україні під час дії воєнного стану. *Економіка, управління та адміністрування*. 2022. No 2(100). С. 3–11.
11. 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 03.03.2022 № 2118-IX : станом на 25 листоп. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text> (дата звернення: 21.10.2024).
12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України 2120-IX від 15.03.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#n5> (дата звернення: 21.10.2024).
13. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану : Закон України № 2142-IX від 24.03.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text> (дата звернення: 21.10.2024).
14. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно : Закон України від 11.04.2023 № 3050. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3050-20#Text> (дата звернення: 21.10.2024).
15. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану : Закон України від 30.06.2023 № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#Text> (дата звернення: 12.10.2024).
16. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану № 11416-д від 30.08.2024 р. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/44809>.