

ТРАНСФОРМАЦІЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИХ ЗАСАД ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ПІСЛЯ ВВЕДЕННЯ ВОЄННОГО СТАНУ В УКРАЇНІ

Курило В. І., Мушенюк В. В., Ситніченко О. М.

ВСТУП

Важливою складовою реалізації державної податкової політики в умовах введення правового режиму воєнного стану є формування стратегії використання регулюючого для платників податків механізму оподаткування, який є наслідком трансформації фіскальної сутності оподаткування, яке, навіть в умовах війни, є не чим іншим, як залученням до бюджетів країни та територіальних громад коштів з метою сприяння створенню необхідних соціально-економічних умов життя людей, функціонування об'єктів інфраструктури тощо.

В умовах правового режиму воєнного стану (як і в період мирного соціально-економічного розвитку) державна податкова політика реалізується законодавцем через систему адміністративно-правових механізмів збільшення чи зменшення податкового навантаження. В умовах початкового періоду воєнного стану державою застосовано механізми регулюючого (стимулюючого) оподаткування шляхом використання податкових пільг та інших видів бюджетно-податкових преференцій для платників податків, які тим чи іншим чином постраждали від різних проявів ворожої агресії.

Незважаючи на те, що організаційно-правові особливості системи оподаткування довоєнного періоду досліджені у працях багатьох фахівців у галузі адміністративного та фінансового права, таких як А.І. Берлач, Л.О. Бондарь, Л.В. Головій, О.В. Гулак, О.О. Веклич, В.В. Курзова, В.І. Курило, Р.С. Мельник, В.В. Мушенюк, О.П. Світличний, О.О. Семчик, О.М. Ситніченко, В.О. Тімашов, В.Д. Чернадчук, Є.В. Шульга та інших, питання трансформації парадигми оподаткування періоду дії правового режиму воєнного стану до даного часу не знайшла свого належного доктринального закріплення.

Дослідження адміністративно-правового механізму оподаткування у період дії правового режиму воєнного стану, зокрема здійснення певної систематизації та визначення перспектив використання

механізму податкових преференцій, викликають науковий інтерес та спонукають до здійснення подальших досліджень. Окремі дослідження представників даного наукового колективу щодо загального адміністративно-правового регулювання податкових відносин періоду воєнного стану¹, історико-правових засад трансформації парадигми податкового адміністрування початку війни², доцільності запропонованих законодавцем податкових преференцій воєнного стану та їх використання після завершення воєнного стану³, особливостей адміністрування окремих податків в період дії правового режиму воєнного стану⁴ тощо вже подавалися на розсуд наукової та громадської спільноти.

В цілому в даному дослідженні авторським колективом здійснено спробу дослідити трансформації механізму адміністративно-правового регулювання податкових відносин в державній політиці України в період воєнного стану шляхом більш детального аналізу новел чинного законодавства про оподаткування та надати авторську оцінку ступеню ефективності впливу запроваджених змін на загальний стан реалізації заходів та досягнення мети податкової політики у нашій державі, а також запропонувати напрями повоєнного врегулювання окремих податково-правових відносин.

¹ Мушенко В. В. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин періоду воєнного стану. *Захист прав людини на універсальному та регіональному рівнях* : матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 08 грудня 2023 р.) ; укладач: канд. юрид. наук, доц. Л.А. Філяніна. Дніпро: Університет митної справи та фінансів; 2023. С. 35–38.

² Курило В. І., Мушенко В. В. Трансформація парадигми податкового адміністрування початку війни: історико-правові засади. *Закарпатські правові читання. Сталий розвиток та інституційна спроможність в умовах війни: національний та міжнародно-правовий аспекти* : матеріали XVI міжнародної науково-практичної конференції, м. Ужгород, 26–27 квітня 2024 р. Львів – Торунь : Liha-Pres, 2024. 636 с. (С. 160–163).

³ Мушенко В. В. Податкові преференції воєнного стану в Україні. *Актуальні питання державотворення та захисту прав людини в Україні* : зб. наук. пр. / гол. ред. Л. Г. Білий. Хмельницький : Вид-во Хмельниц. ін-ту МАУП, 2023. Вип. 12. С. 138–146.

⁴ Мушенко В. В., Ситніченко О. М. Особливості адміністрування екологічного податку в період дії правового режиму воєнного стану. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 4. С. 418–421.

1. Історико-правові засади трансформації парадигми адміністративно-правового регулювання податкових відносин після введення правового режиму воєнного стану

Вперше в сучасній історії незалежної України, у зв'язку з початком повномасштабної військової ворожого вторгнення, 24.12.2022 р. Указом Президента України⁵ було введено правовий режим воєнного стану. Законною підставою запровадження такого типу спеціальних режимів у державі стала пропозиція Ради національної безпеки і оборони України (як координаційного органу з питань національної безпеки і оборони при Президентові України⁶), яка має таке повноваження відповідно до п. 20 част. 1 ст. 106 Конституції України⁷. Закріплення правового режиму воєнного стану в країні здійснено Законом України «Про правовий режим воєнного стану», який встановив особливий правовий режим на території держави та надав особливі повноваження органам державної влади та місцевого самоврядування⁸.

З огляду на досвід вже майже двох з половиною років героїчної боротьби Українського народу за територіальну цілісність та суверенітет своєї держави, власну незалежність та свободу у війні проти російського вторгнення, доцільно зробити ряд історико-правових узагальнень щодо стану розвитку економічних відносин у нашій державі в умовах воєнного стану. Оскільки важливим фактором підтримання обороноздатності нашої держави є результативність її економічної діяльності, то важливим наразі залишається, поряд із різноплановою підтримкою прогресивної частини політико-економічних суб'єктів нашої планети, збереження власних фінансових показників та темпів підприємницької активності вітчизняних виробників, переробників, торговельних посередників тощо.

В зазначених умовах, виходячи з реалій тимчасової окупації частини території України, постійного ведення ворогом руйнування інфраструктурних об'єктів тощо, обов'язком держави, для сприяння виживанню та подальшому функціонуванню суб'єктів підприємництва, є внесення змін до чинного податкового законодавства щодо

⁵ Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24.02.2022 р. № 64/2022. URL: <https://www.president.gov.ua>

⁶ Рада національної безпеки і оборони. URL: <https://www.rnbo.gov.ua/>

⁷ Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1996. № 30. Ст. 141.

⁸ Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12.05.2015 р. № 389- VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text>

зменшення рівня податкового навантаження. Тобто, наслідком запровадження особливого режиму організації та здійснення державного управління в Україні, є вимушена трансформація всієї системи адміністративно-правового регулювання суспільно-економічних відносин та, зокрема, послаблення фіскальної функції оподаткування шляхом встановлення на період дії воєнного стану певних «ліберальних» правил оподаткування.

Такі відносини можна пояснити необхідністю законодавчого закріплення правовідносин послаблення фіскального режиму оподаткування. Отже, держава як суб'єкт владно-розпорядчих повноважень на законодавчому рівні відреагувала на те, що значна кількість платників податків частково чи повністю призупинили свою діяльність, втратили можливість отримувати прибутки, не могли надавати звітність, не мали змоги сплачувати вчасно та у повному обсязі податкові та неподаткові обов'язкові платежі до бюджетів.

Однак, трансформація адміністративно-правового регулювання суспільно-економічних відносин воєнного стану, зокрема, лібералізація правового механізму оподаткування на початку активної фази повномасштабного ворожого вторгнення, призвела до значного зниження надходжень до бюджетів усіх рівнів. Негативні бюджетні наслідки податкової лібералізації спонукають до пошуку шляхів подальшого розвитку формуючої бюджетної складової податкових правовідносин в умовах воєнного стану.

Отже, у системі оподаткування нашої держави періоду мирного (без війни) існування та розвитку, Податковим кодексом України⁹ (надалі – ПКУ), як основним нормативно-правовим актом, що регулює зазначені відносини, було визначено правові механізми застосування різних видів податкових інструментів державного (в т. ч. стимулюючого, інвестиційного, пільгового тощо) регулювання економічних відносин та підтримки платників податків. В умовах воєнного стану Верховна Рада України (надалі – ВР України) внесла ряд змін у законодавство, що передбачають значне зниження рівня податкового навантаження на значну кількість платників податків.

Зокрема, шляхом прийняття протягом березня 2023 р. законів України «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших

⁹ Податковий кодекс України: Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

документів у період дії воєнного стану або стану війни»¹⁰, «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану»¹¹, «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану»¹² тощо була запропонована нова модель податкових преференцій як стимулів для збереження рівня економічної активності підприємницьких структур на час війни.

На підставі аналізу вказаних вище та інших нормативно-правових актів пропонуємо сформовану авторським колективом систему преференцій воєнного стану після 24.02.2022 р.:

1) зупинено процедури контролю та обліку платників податків, перебіг податкових строків, зокрема строків давності (ст. 102. та п. 69.9 підрозд. 10 розд. XX ПКУ);

2) скасовано нарахування пені (за ст. 129 ПКУ) та визначено необхідність списання пені, нарахованої за порушення в результаті війни;

3) запроваджено мораторій на податкові перевірки, встановлений у 2020 р. у зв'язку з пандемією COVID-19 зупинено і замінено іншим аналогічним мораторієм на період воєнного стану, крім фактичних та камеральних перевірок у зв'язку із бюджетним відшкодування, перевірками декларацій платників єдиного податку 4-ї групи;

4) надано можливість виконання податкового обов'язку протягом 6 місяців після припинення або скасування воєнного стану, якщо через бойові такий платник податків не має можливості їх виконати;

5) на період воєнного стану дозволено подавати звітність та іншу документацію у паперовій формі, а виправлення помилок у поданих деклараціях до 20.07.2022 р. (можливо без застосування штрафних санкцій);

6) визначено, що операції з добровільної передачі чи примусового відчуження підакцизних товарів на користь ЗСУ, державних органів

¹⁰ Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни: Закон України від 03.03.2022 № 2115-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text>

¹¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>

¹² Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України від 24.03.2022 № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>

тощо не вважаються операціями з реалізації для цілей оподаткування; дозволено звільняти майно з під податкової застави у спрощеному порядку тощо¹³.

Необхідно звернути увагу, що основні податкові преференції для вітчизняних суб'єктів підприємницької встановлені щодо нарахування та сплати основних податків: податок на додану вартість (надалі – ПДВ), акцизний податок, податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб (надалі – ПДФО), земельний та екологічний податки, а також використання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності та нарахування та сплати єдиного соціального внеску (надалі – ЄСВ) тощо.

Аналізуючи воєнну трансформацію парадигми оподаткування періоду повномасштабної війни, зазначимо, що реалізація новел такого оподаткування у часовому періоді може бути розподіленою на два періоди:

– перший період (з 24.02.2022 р. по 26.05.2022 р.) – викликаний обставинами ворожого вторгнення, режим максимального сприяння збереженню економічної стабільності платників податків з боку держави шляхом зниження рівня податкового навантаження;

– другий період (з 27.05.2022 р. по даний час) – спрямований на поступове скасування існуючих податкових преференцій для платників податків з метою забезпечення бюджетних надходжень для підтримання сил оборони, соціального забезпечення населення країни тощо.

Слід деталізувати, що визначений нами другий період може вважатися започаткованим після внесення до ПКУ змін Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану»¹⁴, який став чинним 27.05. 2022 р.

На нашу думку, другий період трансформації оподаткування характеризується поступовим поверненням до посилення фіскальної функції оподаткування та побудови податкових відносин воєнного стану.

¹³ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120–ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>

¹⁴ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12.05.2022 № 2260–ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>

1. Здійснено поділ платників за критерієм господарської та податкової спроможності: а) платники, що з моменту введення воєнного стану втратили можливість виконувати свої податкові обов'язки і досі не відновили цієї можливості – звільняються від відповідальності, але зобов'язані їх виконати протягом 6 місяців після завершення воєнного стану; б) платники, що втрачали таку можливість, а потім її відновили – зобов'язані вчинити всі обов'язкові дії протягом 60 днів з моменту відновлення такої можливості; в) платникам, що зберегли можливість виконувати свої податкові обов'язки, визначено строки виконання своїх податкових обов'язків.

2. Скасовані штрафи, що нараховується при виправленні самостійно виявленого заниження зобов'язань (24.02.–25.07.2022 р.). Надалі штрафні санкції застосовуються: у разі подання уточнюючого розрахунку до декларації – 3%; при включенні до неї суми заниження за наступний період – 5%.

3. Перебіг строків давності відновлено щодо подання податкової звітності, сплати податків, реєстрації податкових накладних, проведення перевірок та застосування штрафних санкцій при встановленні порушень¹⁵.

Отже, проведені узагальнення дають можливість висловити припущення про доцільність наступних заходів трансформації фіскальної функції податкової політики після введення правового режиму воєнного стану. Здійснення нормативно-правового закріплення заходів податкової лібералізації, зокрема скасування фінансової відповідальності, для платників податків, які втратили повністю та/або у значному обсязі матеріально-фінансові ресурси, що необхідні для подальшого здійснення підприємницької діяльності на окремих територіях нашої держави, які зазнали в значному обсязі та/або зазнають наразі руйнівного впливу від військових дій. На нашу думку, перелік постраждалих територій та реєстр таких платників податків (із визначенням сум збитків) повинен бути сформований КМ України за поданнями місцевих органів влади.

Однак, після скасування воєнного стану необхідне поступове відновлення: 1) загальної фіскальної мети оподаткування платників у віддалених наразі від активних військових дій регіонах нашої

¹⁵ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12.05.2022 № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>

держави та таких, що не зазнали значного руйнівного впливу, з метою наповнення бюджетів коштами від сплати податків; 2) механізму застосування фінансових санкцій з метою формування національної складової фінансово-матеріальної бази для забезпечення подолання наслідків ворожої агресії.

Як узагальнення до даного розділу зазначимо, що трансформація парадигми оподаткування після початку повномасштабної війни на першому етапі характеризується застосуванням державою преференцій, що були надані платникам податків для збереження їх фінансово-господарського стану. Використавши зазначені можливості, суб'єкти підприємництва зосередитися на питаннях пошуку нових можливостей для відновлення і налагодження своєї діяльності у нових умовах. Поступове законодавче обмеження податкових преференцій на другому етапі є виправданим, адже держава повинна повертатися до посткризової моделі оподаткування та на її основі формувати власну фінансово-матеріальну базу для забезпечення відбиття ворожої агресії.

2. Запровадження податкових звільнень після введення правового режиму воєнного стану: теоретико-правові засади та нормативно-правове регулювання

Оскільки повномасштабне вороже вторгнення на територію нашої держави спричинило зупинення чи значне зменшення підприємницької активності вітчизняних платників податків, то в умовах оголошення правового режиму воєнного стану, ВР України, шляхом внесення змін до ПКУ та інших нормативно-правових актів, запровадила ряд податкових преференцій. Зокрема, визначені у ПКУ стандартні правові механізми застосування пом'якшуючих засобів податкового навантаження (тиску) таких як податкові пільги та інші види звільнень були доповнені новими, зокрема, і зменшенням обсягів фінансової відповідальності тощо¹⁶. Такий механізм було сформовано з метою створення додаткових податкових стимулів для збереження економічної активності суб'єктів господарювання на час війни, стимулювання волонтерської діяльності платників податків та інших важливих та необхідних соціально-економічних явищ воєнного часу.

¹⁶ Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

Досліджуючи правові механізми запровадження податкових звільнень періоду воєнного стану в Україні, у першу чергу, звернемо увагу на визначення теоретичної сутності основних фінансово-правових категорій даного дослідження: «податкова пільга» та «податкова преференція».

Згідно з ст. 30 ПКУ, «податкова пільга – це передбачене податковим законодавством звільнення платника податків від обов'язку з нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору у меншому розмірі а наявності відповідних підстав»¹⁷. Цей нормативно-правовий акт містить також перелік податкових пільг, які можна розподілити наступним чином: 1) податкове відрахування (знижка), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору; 2) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору, тобто податковий кредит у міжнародному розумінні цього терміну; 3) установлення зниженої ставки податку, збору; 4) звільнення від сплати податку¹⁸.

Оскільки ПКУ не містить визначення такої фінансово-правової категорії як «податкова преференція», то звернемося до доктринального тлумачення цієї категорії, яка визначається як «лояльне ставлення або переваги, які надаються державі, організації, підприємству або окремій фізичній особі з боку вищої або рівної за рівнем інстанції для підтримки деяких видів діяльності та можуть застосовуватися у формі зниження податків та митних зборів, звільнення від нарахування та сплати податкових платежів тощо»¹⁹.

Після ворожого вторгнення на територію України, держава змушена була скористатися зазначеними вище податково-правовими механізмами регулювання суспільно-економічних відносин, зокрема, для підтримання вітчизняних виробників, переробників, постачальників тощо. Тобто, держава на нормативно-правовому рівні запровадила та використовує адекватну до сформованою війною суспільно-економічної дійсності модель преференційного (фіскально-стимулюючого) оподаткування.

¹⁷ Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

¹⁸ Мушенко В. В. Податкові преференції воєнного стану в Україні. *Актуальні питання державотворення та захисту прав людини в Україні* : зб. наук. пр. / гол. ред. Л. Г. Білий. Хмельницький : Вид-во Хмельниц. ін-ту МАУП, 2023. Вип. 12. С. 138–146.

¹⁹ Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України : монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул. Київ : Фенікс, 2012. С. 261.

Нормативно-правовими актами, що ознаменували початок формування законодавцем такої податкової моделі, на нашу думку, слід вважати прийняття законів України «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни»²⁰, «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану»²¹, які визначили основну податкову преференцію воєнного стану – заборона та мораторій на проведення усіх видів перевірок (не проведення податкових перевірок шляхом припинення існуючих на момент прийняття даного закону та здійснення нових перевірок (окрім 140 випадків, встановлених законом); запровадження мораторію на проведення перевірок правильності нарахування та сплати ЄСВ)²².

Законом України № 2120–ІХ від 15 березня 2022 р. сформовано позитивні для вітчизняного платника зміни (дозволи та звільнення) щодо адміністрування податків, які підпадають під загальновибрану категорію «податкові пільги». Однак, на думку авторського колективу, неможливо віднести до категорії «податкова пільга (звільнення платника податків від обов'язку з нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору у меншому розмірі за наявності відповідних підстав)»²³ – обмеження контрольних повноважень державних податкових органів, зокрема щодо «не нарахування пені, скасування нарахованої пені, скасування застосування штрафних (фінансових) санкцій»²⁴. Тобто, на нашу думку, «лояльне ставлення або переваги, які надаються підприємству

²⁰ Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни: Закон України від 03.03.2022 № 2115-ІХ. URL: <https://ips.ligazakon.net>

²¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120–ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

²² Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120–ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

²³ Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

²⁴ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120–ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

або окремі фізичній особі з боку вищої або рівної за рівнем інстанції» нами визначаються як податкові преференції²⁵.

Адміністративно-правовий механізм використання податкових преференцій воєнного стану в Україні застосовано не лише для здійснення підтримки фінансово-матеріального становища вітчизняних платників податків, але й для формування матеріально-технічного потенціалу та обороноздатності нашої країни. Зокрема, мова йде про наступні податкові преференції:

- не вважати постачанням товарів та послуг (не оподатковувати ПДВ) випадки, коли вони передаються/надаються військовим, правоохоронним органам для потреб забезпечення оборони держави та/або медичним закладам, крім випадків, коли такі операції з постачання товарів та послуг оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ;

- звільняються від оподаткування ПДВ операції з ввезення та постачання товарів оборонного призначення, лікарських засобів та медичних виробів за переліком, встановлених КМУ;

- звільняються від оподаткування (акцизним податком) операції щодо передачі пального військовим, правоохоронним органам та медичним закладам, примусово вилучення пального для потреб держави чи передача пального як гуманітарної допомоги;

- застосування ставок ПДВ у розмірі 7% та акцизного податку у розмірі 0,00 євро за 1000 літрів для імпорту та постачання на територію України бензину, дизельного палива, скрапленого газу тощо;

- не оподатковується ПДФО: 1) благодійна допомога, надана учасникам бойових дій та особам, які живуть на території бойових дій та які постраждали внаслідок збройної агресії; 2) фізичним особам надано право на податкову знижку за результатами 2022 р. щодо витрат на благодійність та пожертвування неприбутковим організаціям (до 16% загального оподаткованого доходу звітного року)²⁶.

Поряд із наданням таких видів податкових преференцій воєнного стану як дозволи та звільнення, розглянемо більш детально правовий механізм не застосування вказаних вище заходів фінансової відповідальності у теоретичному та прикладному аспектах.

²⁵ Мушенко В. В. Податкові преференції воєнного стану в Україні. *Актуальні питання державотворення та захисту прав людини в Україні* : зб. наук. пр. / гол. ред. Л. Г. Білий. Хмельницький : Вид-во Хмельниц. ін-ту МАУП, 2023. Вип. 12. С. 138–146.

²⁶ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120–ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

Розпочнемо з того, що важливою умовою забезпечення законності та правопорядку в будь-якій державі є нормативно-правове закріплення механізму юридичної відповідальності, яка відіграє особливу роль у економічному, соціальному житті суспільства.

Фінансова відповідальність являється одним з видів юридичної відповідальності, яка має особливості, властиві кожній самостійній правовій категорії. Відповідно до п. 111.1. ст. 111 ПКУ за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна. При цьому, відповідно до ст. 112 ПКУ притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності²⁷.

Фінансово-правова відповідальність має обов'язкові ознаки, властиві юридичній відповідальності загалом: а) підставою відповідальності є вчинення правопорушення; б) відповідальність за порушення фінансового законодавства виступає як форма реалізації державного примусу за порушення приписів фінансово-правових норм; в) полягає у застосуванні до правопорушника негативних наслідків, передбачених у санкціях фінансово-правових норм, які мають майновий характер і виражені переважно в грошовій формі; г) відповідальність за порушення фінансового законодавства реалізується у специфічній процесуальній формі²⁸.

Розглянувши теоретико-правові аспекти проблематики дослідження віднесення звільнення від притягнення до фінансової відповідальності до окремого виду податкових преференцій воєнного стану, звернемо увагу на особливості їх законодавчої реалізації.

Отже, після 24.02.2022 р. у відповідності до прийнятих законів України «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших

²⁷ Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

²⁸ Мушенко В. В. Фінансове правопорушення та відповідальність за його вчинення в системі державної фінансової політики України. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2014. № 5. С. 116.

документів у період дії воєнного стану або стану війни»²⁹, «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану»³⁰, «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану»³¹ зазнав трансформації підстави для притягнення до фінансової відповідальності:

– скасовано нарахування пені (за ст. 129 ПКУ) та визначено необхідність списання пені, нарахованої за порушення в результаті війни;

– розширено часові рамки, в межах яких програмні реєстратори розрахункових операцій можуть працювати без підключення до інтернету, а суб'єкти підприємницької діяльності до завершення воєнного стану звільняються від санкцій за таке порушення;

– скасовані штрафи та пені, що нараховується при виправленні самостійно виявленого заниження податкових зобов'язань (з 24.02. по 25.07.2022 р.).

Як нами зазначалося у попередньому розділі дослідження, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану», який набрав чинності 27.05.2022 р.³² поступово обмежено податкові преференції воєнного стану у напрямі посилення їх первісного карального призначення.

Досліджуючи нормативно-правове регулювання податкових правовідносин воєнного часу, доцільно надати власні пропозиції щодо теоретико-правового осмислення окремих новітніх теоретико-правових категорій. Зокрема, «податковими преференціями воєнного

²⁹ Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни: Закон України від 03.03.2022 № 2115-IX. URL: <https://ips.ligazakon.net>

³⁰ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

³¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України від 24.03.2022 № 2142-IX. URL: <https://ips.ligazakon.net>

³² Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12.05.2022 № 2967-V. URL: <https://ips.ligazakon.net>

стану» доцільно вважати переваги, що надаються платникам податків у вигляді зниження податкових ставок, застосування додаткових податкових відрахувань, звільнення від сплати податку, надання податкового кредиту, не нарахування пені, не застосування штрафних (фінансових) санкцій тощо на період дії правового режиму воєнного стану.

Незастосування заходів фінансової відповідальності у період воєнних дій в країні можна характеризувати теж як окремий та самостійний вид податкових преференцій воєнного стану. Наразі це підтверджується у відповідних нормах законодавства та практиці правозастосування, а саме: наявності спеціальної юридичної підстави не застосування системи спеціальних санкцій.

Як узагальнення до даного розділу, слід зазначити, що у період дії правового режиму воєнного стану, вважаємо за доцільне скасування фінансової відповідальності для платників податків, що втратили повністю або частково матеріально-фінансові можливості для здійснення підприємницької діяльності чи здійснення податкового обліку та надання звітності тощо. Після скасування воєнного стану та при поступовій стабілізації економічних відносин в країні доцільне поступове відновлення механізму застосування фінансових санкцій з метою формування національної складової фінансово-матеріальної бази для забезпечення подолання наслідків ворожої агресії. Поряд з цим, доцільним є здійснення більш детальної класифікації видів податкових преференцій воєнного стану, законодавче закріплення яких великою мірою відповідатиме основам законодавчої техніки та сприятиме реалізації принципу нейтральності оподаткування. Перспективою подальших досліджень є вивчення особливостей забезпечення мінімізації впливу державних фіскальних звільнень на конкуренцію між окремими суб'єктами господарювання шляхом створення законодавцем більш сприятливих фінансово-економічних умов.

3. Організаційно-правова структура механізму екологічного оподаткування початкового періоду воєнного стану

Одним із методів комплексної реалізації економічної та охоронної функцій держави щодо збереження та відновлення навколишнього природного середовища є адміністративно-правовий механізм екологічного оподаткування. Даний вид державного управлінсько-фіскального впливу на суспільні фінансово-господарські відносини полягає у мотивації суб'єктів таких відносин щодо зменшення рівня забруднення довкілля шляхом обрання ними оптимально ефективної

системи господарювання, а також здійснення компенсації наданих збитків довіллю через механізм екологічного оподаткування, який полягає у вилученні частини коштів забруднювачів у розпорядження держави з метою використання таких коштів на відновлення стану навколишнього середовища від негативного впливу таких суб'єктів виробничо-господарської діяльності.

Фіскальним інструментом реалізації заходів екологічної політики є екологічний податок як загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів: викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення; скидів забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання); фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року. Платниками екологічного податку визначено суб'єкти господарювання, які на території України здійснюють зазначені вище дії (викиди, скиди, розміщення, зберігання, накопичення) у ході своєї виробничо-господарської діяльності (пп. 14.1.57)³³.

Для подолання наслідків ворожого вторгнення та територію України, 24.03.2022 р. було прийнято Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» згідно з яким по 31 грудня року, в якому буде припинено чи скасовано воєнний стан, дозволено не нараховувати та не сплачувати екологічний податок його платниками, які зареєстровані (взяті на облік) за місцем розміщення стаціонарних джерел забруднення, за утворення радіоактивних відходів та тимчасове їх зберігання на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями рф. У зазначеному вище законі вказано, що перелік таких територій визначається КМ України)³⁴.

Тобто, слід узагальнити, що початковий період введення воєнного стану характеризується наданням державою податкової преференції

³³ Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

³⁴ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України від 24.03.2022 № 2142-IX. URL: <https://ips.ligazakon.net>

платникам екологічного податку за I, II, III та IV квартали 2022 р. у вигляді звільнення від нарахування та сплати такого податку зазначеними вище категоріями платників за критерієм повноти безпосереднього впливу на них деструктивно-руйнівних факторів війни. Однак, на нашу думку, віднесення такої преференції воєнного стану до категорії податкових пільг в загальному їх розумінні є недоцільним по причині відсутності цільових параметрів реалізації заходів регулюючого екологічного оподаткування.

Подальше нормативно-правове регулювання щодо сплати екологічного податку здійснювалося наступним чином. Зокрема, 06.05.2023 р. набрав чинності Закон України «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». Згідно з цим законом, починаючи з 01.01.2023 р., не нараховується та не сплачується екологічний податок за об'єкти оподаткування, що виникають на території активних бойових дій та тимчасово окупованих територіях України. Право не нараховувати та не сплачувати екологічний податок платникам за об'єкти оподаткування, що виникають на зазначених вище територіях припиняється з першого числа місяця, що настає після дати завершення бойових дій³⁵.

Слід констатувати розширення у 2023 р. переліку ознак застосування пільгового механізму природоресурсного та екологічного оподаткування як наслідку деструктивного впливу на воєнних дій на окремі території нашої держави. Зокрема, право не нараховувати та не сплачувати екологічний податок зазначеним вище законом надано платникам за об'єкти оподаткування, що виникають «на земельних ділянках, забруднених вибухонебезпечними предметами, починається з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому завершено активні бойові дії або тимчасова окупація на відповідній території (у т. ч. якщо дата початку обстеження небезпечної території операторами протимінної діяльності настає після дати завершення бойових дій або тимчасової окупації на відповідній території)

³⁵ 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-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2367-20#Text>

та завершується останнім числом місяця, в якому такі земельні ділянки визнані придатними для використання»³⁶.

Також необхідно звернути увагу на той факт, що законодавець визначив період, в якому земельні ділянки вважаються потенційно забрудненими вибухонебезпечними предметами, наступним чином. Такий період починається з першого числа місяця, на який припадає дата прийняття рішення органу місцевого самоврядування (сільською, селищною, міською радою, військовою адміністрацією або військово-цивільною адміністрацією) про надання податкових пільг зі сплати місцевих податків та зборів на підставі заяви платника податків та завершується останнім числом місяця, на який припадає одна із наведених нижче дат: 1) останній день строку, на який надано пільгу зі сплати місцевих податків та/або зборів відповідно до прийнятого рішення (у тому числі з урахуванням змін, внесених до такого рішення); 2) дата скасування відповідного рішення³⁷.

Досить дискусійним, на нашу думку, є пов'язування законодавцем періоду звільнення платників від сплати екологічного податку з механізмом надання органами місцевого самоврядування пільг зі сплати місцевих податків та зборів. Адже, у 2023–2024 р.р. частина екологічного податку (за скиди, викиди, розміщення) зараховується в обсязі 45% до загального фонду Державного бюджету України (55% зазначеної частини податку зараховується до спеціального фонду місцевих бюджетів), податок за утворення та тимчасове зберігання радіоактивних відходів зараховується до спеціального фонду Державного бюджету України у повному обсязі³⁸.

Таким чином, стан наповнення дохідної частини Державного бюджету України, а відповідно і можливість залучення фінансових ресурсів для реалізації програм та заходів відновлення об'єктів довкілля, ставляться у пряму залежність від рішень органів місцевого

³⁶ 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-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2367-20#Text>

³⁷ 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-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2367-20#Text>

³⁸ Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07. 2010. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50–51, ст. 572.

самоврядування. Тобто, у такий спосіб формуються ризики функціонування бюджетного процесу, «як відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства»³⁹, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу.

Крім того, не нарахування та несплата екологічного податку платником за об'єкти оподаткування, що виникають на ділянках, забруднених вибухонебезпечними предметами, або які були визнані потенційно забрудненими вибухонебезпечними предметами відбувається у разі обов'язкового виконання двох умов: 1) подання до місцевого органу заяви про потенційне забруднення земельної ділянки вибухонебезпечними предметами; 2) прийняття таким органом рішення про звільнення від справляння плати за землю за земельну ділянку, зазначену у такій заяві⁴⁰.

На противагу зазначеним вище не досить логічним елементам нормативно-правового закріплення відносин адміністрування екологічного податку, слід звернути увагу на прогресивний та досить компромісний для платника та держави підхід до механізму адміністрування екологічного податку у період дії правового режиму воєнного стану. Зокрема, у цей період порядок виконання платником екологічного податку свого обов'язку, щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності встановлено п.п. 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX ПКУ. Відповідно до абзацу 14 п.п. 69.1 у разі самостійного виправлення помилок, що призвели до зниження податкового зобов'язання у звітних (податкових) періодах, що припадають на період дії воєнного стану, такі платники звільняються від нарахування та сплати штрафних санкцій, передбачених п. 50.1 ст. 50 ПКУ та пені⁴¹.

³⁹ Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07. 2010. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50–51, ст. 572.

⁴⁰ 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-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2367-20#Text>

⁴¹ Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

Тобто платники екологічного податку, які надаватимуть до контролюючих органів уточнюючі податкові декларації за звітні (податкові) періоди, що припадають на період дії воєнного стану, не нараховують штрафні санкції та пеню «як адміністративно-фінансові санкції, які застосовуються в обов'язковому порядку при виявленні контролюючим органом за результатами перевірки заниження податкового зобов'язання»⁴².

Аналіз трансформації екологічного податку періоду правового режиму воєнного стану (2022–2024 рр.) дає підстави до визначення особливостей формування податкових преференцій на початку 2024 р. Сутність такого адміністративно-правового механізму полягає в наступному: 1) якщо платник екологічного податку з початку року не планує здійснення викидів, скидів, розміщення, утворення протягом звітного року, то такий платник повинен повідомити про це відповідний контролюючий орган за місцем розташування джерел забруднення та скласти заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення такого податку (п. 250.9 ст. 250); 2) податкові зобов'язання за період з 01.01.2024 р. до 31.12.2024 р. включно обчислюють за ставкою в розмірі 90% ставки (п.245.1 і п. 245.2)⁴³.

Аналіз трансформації правової парадигми екологічного оподаткування періоду воєнного стану дає підстави здійснити узагальнення про те, що у період з 24.02.2022 р. до початку 2024 р. зазначені відносити розвивалися досить ситуативно та, навіть, спонтанно. Саме тому, в умовах воєнного стану та на початковому етапі його завершення система нормативно-правового регулювання екологічних податкових правовідносин повинна розвиватися прогнозовано та у відповідності до потреб проведення заходів відновлення об'єктів довкілля від руйнівного впливу війни.

Тобто, ефективність вітчизняної системи екологічного оподаткування повинна визначатися за такими критеріями як еколого-економічна ефективність, соціальна та політична прийнятність та інституційна здійсненність. В Україні необхідно формувати оновлену післявоєнну парадигму екологічного оподаткування, зокрема, розглядати можливість використання отриманих фінансових ресурсів від екологічного оподаткування на відновлення зруйнованої ворогом

⁴² Мушенко В. В., Ситніченко О. М. Особливості адміністрування екологічного податку в період дії правового режиму воєнного стану. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 4. С. 420.

⁴³ Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

системи енергопостачання, а також більш широко підійти до закріплення податкових пільг для різних категорій платників («користувачів безвідходними технологіями виробництва, суб'єктів органічного господарювання»⁴⁴, виробників альтернативної електроенергії тощо.

Як узагальнення до даного розділу слід зазначити, що система екологічного оподаткування в періоду дії правового режиму воєнного стану є складною системою різного роду податкових платежів фіскального впливу на платників податків, а також рядом податкових та неподаткових (бюджетних) стимулів, які доцільно вважати інструментами мотиваційної спрямованості державного регулювання преференцій в оподаткуванні екологічним податком. Проте, вбачається невинуватим звільнення від сплати екологічного податку без аналізу глибинності економічних процесів та наслідків навантаження на довкілля від виробничої чи інших видів діяльності, а також аналізу динаміки причинно-наслідкових зав'язків впливу воєнних дій на діяльність платників податків та їх податкову спроможність.

4. Вплив податкової лібералізації початкового періоду воєнного стану наповнення місцевих бюджетів

Запровадження воєнного стану в країні означало встановлення особливого правового режиму на території держави та надання особливих повноважень органам державної влади, органам місцевого самоврядування територіальних громад⁴⁵. Одним із сегментів особливого правового режиму було послаблення фіскальної функції оподаткування та встановлення на період дії воєнного стану ліберальних податкових відносин. Встановлення правового режиму воєнного стану, як наслідку ворожого вторгнення на територію нашої держави, призвело до вимушеної трансформації всієї системи організаційно-правового регулювання суспільно-економічних відносин в Україні. Держава як суб'єкт владних повноважень на законодавчому рівні відреагувала на те, що значна кількість юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців (далі – ФОП) частково чи повністю призупинили свою діяльність, втратили дохідність та не могли надавати звітність,

⁴⁴ Мушенко В. В., Ситніченко О. М. Особливості адміністрування екологічного податку в період дії правового режиму воєнного стану. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 4. С. 418–421.

⁴⁵ Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24.02.2022 р. № 64/2022. URL: <https://www.president.gov.ua>

сплачувати вчасно та у повному обсязі обов'язкові платежі до бюджетів.

У зв'язку із зазначеними вище обставинами було внесено корективи до правового регулювання і до місцевих бюджетно-податкових відносин. Проте, лібералізація правового механізму місцевого оподаткування в період воєнного стану призвела до значного зниження надходжень місцевих бюджетів. Саме тому, дослідження окремих засад нормативно-правового регулювання місцевої податкової лібералізації на стан наповнення бюджетів територіальних громад визначило мету даного дослідження та спонукає авторський колектив до надання пропозицій щодо законодавчого закріплення подальшого спектру податкових правовідносин в умовах воєнного стану з урахуванням необхідності забезпечення коштами місцевих бюджетів, збереження економіки територіальних громад, відновлення господарської діяльності платників податків на місцях тощо.

Серед трансформацій суспільно-економічних відносин правового режиму воєнного стану розглянемо приклади лібералізації податкового законодавства. Зокрема, охарактеризуємо Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану»⁴⁶ у частині наявних пільгових (ліберальних) нововведень та їх впливу на повноту наповнення місцевих бюджетів територіальних громад. Також звернемо увагу на встановлення з 01.04.2022 р. та до припинення правового режиму воєнного стану особливостей оподаткування за окремими місцевими податками та загальнодержавними податками, що частково зараховуються до місцевих бюджетів територіальних громад⁴⁷.

Розглянемо трансформаційні зміни щодо нарахування та сплати такого місцевого податку як єдиний податок, який, на нашу думку, є одним із найбільш ефективних джерел наповнення місцевих бюджетів:

а) несплата на усій території нашої держави ФОПами-платниками 1 та 2 груп;

⁴⁶ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. / Верховна рада України // Законодавство України: сайт [Electronic resource]. Access mode: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>

⁴⁷ Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

б) розширення 3 групи платників, що можуть перебувати на спрощеній системі оподаткування, за рахунок юридичних осіб-суб'єктів господарювання будь-якої організаційно-правової форми з одночасним збільшенням для платників цієї групи межі доходу до 10 млрд грн на рік та зменшення ставки до 2% від доходу, а також зняття обмежень щодо чисельності найманих працівників;

в) встановлено право КМ України визначати особливості нарахування та сплати єдиного податку без внесення змін до ПКУ⁴⁸.

Податкові преференції, поряд зі сплатою єдиного податку, стосувалися також інших платежів, кошти від сплати яких зараховуються (в повному обсязі чи частково) до місцевих бюджетів. Серед них: 1) земельний податок (в. т.ч. орендна плата за землю): а) скасовано на територіях ведення бойових дій та на тимчасово окупованих територіях (перелік таких територій визначатиметься КМ України); б) збільшено кількість платників, які не сплачують податок, за рахунок платників податків, що перейдуть із загальної системи оподаткування на спрощену; 2) акцизний податок – встановлено ставки на пальне у розмірі 0 євро; 3) екологічний податок – скасовано оподаткування за 2022 р. на територіях, де ведуться бойові дії, на тимчасово окупованих територіях (перелік таких територій, визначається КМ України)⁴⁹.

Здійснюючи аналіз податкової лібералізації з точки зору фіскальної функції оподаткування, слід погодитися з науковою позицією про те, що «втрати місцевих бюджетів через встановлення преференцій в оподаткуванні обов'язковими платежами повинні бути компенсовані за рахунок здійснення таких виплат після скасування правового режиму воєнного стану чи шляхом запровадження КМ України системи міжбюджетних трансфертів тощо⁵⁰.

Авторська позиція про необхідність скасування податкових преференцій для платників податків, які відновили свою діяльність є солідарною та пояснюється тим, що бюджетно-податковий

⁴⁸ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/>

⁴⁹ Зміни в оподаткуванні під час воєнного стану та їх вплив на бюджети громад. 16.03.2022. Асоціація міст України. URL: <https://auc.org.ua/novyna>

⁵⁰ Мушенюк В. В. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин періоду воєнного стану. *Захист прав людини на універсальному та регіональному рівнях* : матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 08 грудня 2023 р.); укладач: канд. юрид. наук, доц. Л. А. Філяніна. Дніпро : Університет митної справи та фінансів, 2023. С. 35–38.

механізм забезпечення суспільно-економічних потреб держави та територіальних громад повинен стабільно функціонувати, особливо в умовах війни. Оскільки державою не запропоновано адекватних бюджетних, податкових чи інших механізмів компенсації втрат місцевих бюджетів територіальних громад на заміну наданим податковим преференціям, то держава повинна впроваджувати поступові зміни у контекст лібералізації податкової політики, повертаючи її нормативно-правові засади до довоєнного стану, шляхом скасування основних преференцій, які були надані платникам податків.

Сформульована авторська позиція знаходить підтримку на рівні держави. Зокрема, КМ України запропоновано проєкт постанови «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» (№ 8401), яким планується повернути довоєнне регулювання податкових правовідносин⁵¹.

Шляхом аналізу пропонує до скасування ліберальних податкових норм та приписів, надаємо до розгляду основні засади запропонованої органами державної влади з 01.07.2023 р. фіскальної парадигми податкових правовідносин місцевого самоврядування: 1) несплата єдиного податку платниками I та II груп; 2) сплата єдиного податку III групою за ставкою 2% від суми доходу для юридичних осіб та ФОПів; 3) зупинення проведення документальних перевірок; 4) незастосування штрафних санкцій за порушення: а) податкового законодавства; б) правильності нарахування, обчислення та сплати єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ); в) порядку використання реєстраторів розрахункових операцій⁵².

Як податкову преференцію, на нашу думку, аналізований законопроект № 8401 містить норму про те, що «платник може не сплачувати штрафні санкції та пеню, якщо впродовж 30 днів самостійно сплатить донараховані суми податкових зобов'язань та заборгованості з ЄСВ. Проте сума такого сплаченого податкового зобов'язання не підлягатиме адміністративному оскарженню»⁵³.

Отже, в період дії правового режиму воєнного стану вважаємо за доцільне здійснене нормативно-правове закріплення заходів

⁵¹ Зміни в оподаткуванні під час воєнного стану та їх вплив на бюджети громад. 16.03.2022. Асоціація міст України. URL: <https://auc.org.ua/novyna>

⁵² Воєнний стан в оподаткуванні завершиться 1 липня – проєкт. Закон і бізнес. 01.02.2023. URL: <https://zib.com.ua/ua/154683.html>

⁵³ Воєнний стан в оподаткуванні завершиться 1 липня – проєкт. Закон і бізнес. 01.02.2023. URL: <https://zib.com.ua/ua/154683.html>

податкової лібералізації для платників податків (таких що втратили повністю та/або у значному обсязі матеріально-фінансові ресурси для здійснення підприємницької діяльності) на окремих територіях нашої держави, які зазнали в значному обсязі та/або зазнають наразі руйнівного впливу від військових дій.

Перелік постраждалих територій та реєстр постраждалих платників податків (із визначенням суми збитків) повинен бути сформований КМ України за поданнями місцевих органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Також КМ України повинен активізувати реалізацію програм швидкого відновлення працездатності постраждалого від ворожої агресії бізнесу різних регіонів України шляхом залучення різнопланової зовнішньої фінансової підтримки, а також розподілу державних субвенцій серед місцевих бюджетів у межах «Програми з відновлення України»⁵⁴ та інших подібних ініціатив. З метою відновлення можливостей наповнення місцевих бюджетів коштами від сплати податків, навіть у період загальнодержавного воєнного стану, необхідне поступове відновлення фіскальної функції оподаткування платників у віддалених наразі від активних військових дій регіонах нашої держави, а також в залежності від настання фактичних негативних наслідків від військових подій.

ВИСНОВКИ

Важливим викликом для Української держави в економічній сфері у період воєнного стану стало збереження власних фінансових показників та темпів підприємницької активності вітчизняних суб'єктів господарювання. Одним із ефективних інструментів забезпечення певного рівня фінансово-економічної стабільності стало здійснення трансформації адміністративно-правового механізму оподаткування у напрямі забезпечення реалізації регулюючої (стимулюючої, інвестиційної) функції оподаткування, вітчизняних платників податків. У державній податковій політиці періоду воєнного стану відбулися зміни щодо законодавчого закріплення різних видів податкових преференцій як можливостей повного чи часткового звільнення платників податків, що постраждали від наслідків війни, від окремих фіскальних елементів оподаткування (нарахування та сплати податків у повному обсязі чи за зниженою ставкою, здійснення податкового

⁵⁴ Програма з відновлення України. Урядовий портал. 06.12.2022. URL: <https://www.kmu.gov.ua>

обліку та надання податкової звітності, застосування штрафних (фінансових) санкцій та пені тощо). Оскільки важливим фактором підтримання обороноздатності нашої держави є результативність її економічної діяльності, то важливим наразі залишається поступове відновлення фіскальної функції вітчизняної системи оподаткування, особливо щодо платників податків, які знаходяться у віддалених від активних військових дій регіонах нашої держави, а також в залежності від ступеня фактичного негативного впливу військових подій на наслідки фінансово-господарської діяльності таких платників податків.

Податкове стимулювання щодо загальнодержавних та місцевих податків і зборів (єдиний, акцизний, екологічний податки), матиме більшу ефективність за умови законодавчого закріплення норми про те, що у разі порушення вимог щодо цільового використання зазначеної державної бюджетно-податкової преференції, такий платник податків повинен збільшити податкові зобов'язання за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, на суму податку, що мала бути сплачена без застосування відповідної податкової преференції, а також сплатити штрафні санкції та пеню згідно з вимог ПКУ.

АНОТАЦІЯ

У статті досліджено трансформацію адміністративно-правового механізму оподаткування після введення у нашої державі правового режиму воєнного стану. Досліджено особливості генезису державної податкової політики в частині формування стратегії регулюючого (стимулюючого) оподаткування на початку війни, незважаючи на те, що фіскальною необхідністю реалізації податкової політики є накопичення державою коштів для фінансування заходів по відновленню постраждалої від військових дій інфраструктури країни. На підставі аналізу Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів податкового законодавства досліджено регулюючу складову механізму оподаткування – застосування системи податкових преференцій (податкові пільги, звільнення від нарахування та сплати податків, подання податкової звітності, звільнення від штрафних (фінансових) санкцій тощо) для платників податків, які постраждали від різних проявів ворожої агресії. Встановлено, що трансформація парадигми оподаткування на першому етапі повномасштабної війни характеризується застосуванням державою преференцій, що були надані платникам податків для збереження їх фінансово-

господарського стану. Досліджена організаційно-правова структура механізму екологічного оподаткування початкового періоду воєнного стану та встановлено, що нормативно-правове регулювання екологічних податкових відносин повинно розвиватися прогнозовано та у відповідності до потреб проведення заходів відновлення об'єктів природного середовища від руйнівного впливу війни. Досліджено вплив податкової лібералізації початкового періоду воєнного стану наповнення місцевих бюджетів та встановлено необхідність законодавчого закріплення подальшого способу стабілізації податкових правовідносин з урахуванням необхідності забезпечення коштами місцевих бюджетів, збереження економіки територіальних громад, відновлення господарської діяльності платників податків на місцях тощо. Узагальнено позитивну мотиваційну спрямованість адміністративно-правових преференцій в оподаткуванні на початку війни та визначено доцільним проведення досліджень у сфері оподаткування в повоєнний період щодо вивчення причинно-наслідкових зв'язків та ступеня впливу воєнних дій на обмеження діяльності платників податків та їх податкову платоспроможність.

Література

1. Мушенюк В. В. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин періоду воєнного стану. *Захист прав людини на універсальному та регіональному рівнях* : матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 08 груд. 2023 р.); укладач : Л.А. Філяніна. Дніпро : Університет митної справи та фінансів; 2023. С. 35–38.
2. Курило В. І., Мушенюк В. В. Трансформація парадигми податкового адміністрування початку війни: історико-правові засади. *Закарпатські правові читання. Сталій розвиток та інституційна спроможність в умовах війни: національний та міжнародно-правовий аспекти* : матер. XVI Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Ужгород, 26–27 квіт. 2024 р.). Львів – Торунь : Liha-Pres, 2024. С. 160–163.
3. Мушенюк В. В. Податкові преференції воєнного стану в Україні. *Актуальні питання державотворення та захисту прав людини в Україні* : зб. наук. пр. / гол. ред. Л. Г. Білий. Хмельницький : Вид-во Хмельниц. ін-ту МАУП, 2023. Вип. 12. С. 138–146.
4. Мушенюк В. В., Ситніченко О. М. Особливості адміністрування екологічного податку в період дії правового режиму воєнного стану. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 4. С. 418–421. DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-4/99>

5. Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24.02.2022 р. № 64/2022. URL: <https://www.president.gov.ua>

6. Рада національної безпеки і оборони. URL: <https://www.rnbo.gov.ua/>

7. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1996. № 30. Ст. 141.

8. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12.05.2015 р. № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text>

9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/>

10. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

11. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України : монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул. Київ, 2012. 532 с.

12. Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни: Закон України від 03.03.2022 № 2115-IX. URL: <https://ips.ligazakon.net>

13. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

14. Мушенок В. В. Фінансове правопорушення та відповідальність за його вчинення в системі державної фінансової політики України. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2014. № 5. С. 110–117.

15. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України від 24.03.2022 № 2142-IX. URL: <https://ips.ligazakon.net>

16. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12.05.2022 № 2967-V. URL: <https://ips.ligazakon.net>

17. 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-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2367-20#Text>

18. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07. 2010. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50–51, ст. 572.

19. Зміни в оподаткуванні під час воєнного стану та їх вплив на бюджети громад. 16.03.2022. Асоціація міст України. URL: <https://auc.org.ua/novyna>

20. Воєнний стан в оподаткуванні завершиться 1 липня – проєкт. Закон і бізнес. 01.02.2023. URL: <https://zib.com.ua/ua/154683.html>

21. Програма з відновлення України. Урядовий портал. 06.12.2022. URL: <https://www.kmu.gov.ua>

Information about the authors:

Kurylo Volodymyr Ivanovych,

Doctor of Science of Law, Professor,

Corresponding Member of the National Academy of Agrarian Sciences
of Ukraine,

Honored Lawyer of Ukraine,

Head of the Department of Administrative and Financial Law,

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

15, Heroes of Defense str., Kyiv, 03041, Ukraine

Mushenok Viktor Vasylovych,

Doctor of Science of Law, Professor,

Professor of the Department of Administrative Law and Procedure

Taras Shevchenko National University of Kyiv,

60, Volodymyrska str., Kyiv, 01030, Ukraine

Sitnichenko Elena Mykhaylivna,

PhD in Law, Associate Professor,

Associate Professor of the Department of Legal Support of Business
Security

State University of Trade and Economics,

19, Kyoto str., Kyiv, 03100, Ukraine