

УДК 336.22(477):342.78

*Наталія Карлівна Ісаєва,
старший науковий співробітник
відділу проблем державного управління
та адміністративного права
Інституту держави і права
імені В. М. Корецького НАН України,
кандидат юридичних наук, доцент
ORCID: 0000-0002-9716-9472*

РОЗВИТОК ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Постановка проблеми. Актуальність розвитку податкового законодавства України в сучасних умовах визначається необхідністю вирішення складних проблем забезпечення наповнення доходної частини державного і місцевих бюджетів, забезпечення можливості виконання податкового обов'язку за наявності складних проблем, зумовлених особливістю функціонування економіки країни під час війни. При цьому закріплення оптимального механізму оподаткування на законодавчому рівні повинно враховувати і майбутні перспективи його розвитку також у повоєнний період.

Необхідно зазначити, що навіть в умовах жорсткої кризи, спричиненої війною, залишаються актуальними як теоретичні основи податкового права, так і принципи податкового законодавства, закріплені в Податковому кодексі України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-правові та організаційні проблеми оподаткування досліджувались вітчизняними науковцями, які створили теоретичне підґрунтя та розробили практичні рекомендації для вдосконалення законодавства, що регулює сферу фінансових і, зокрема, податкових відносин, такими як Л. Воронова, М. Кучерявенко, Н. Пришва, Л. Лукашев, О. Музика-Стефанчук, О. Дмитрик та іншими дослідниками. Поряд з тим правове регулювання оподаткування вимагає наукового аналізу з урахуванням об'єктивних проблем, які необхідно вирішити для вдосконалення законодавства України, що регулює сферу оподаткування у воєнний час.

Метою статті є здійснення такого аналізу, визначення особливостей і можливих напрямів розвитку законодавства України, що регулює сферу оподаткування в умовах воєнного стану в Україні.

Основні результати дослідження. Важливість проблеми правового регулювання оподаткування в умовах воєнного стану визначається як гострою необхідністю наповнення доходної частини державного бюджету, основна частина якого формується за рахунок податків та інших обов'язкових платежів, при об'єктивному зменшенні доходів фізичних та юридичних осіб – платників податків, так і необхідністю створення державою умов для виконання їх податкового обов'язку і здійснення господарської діяльності, а також функціонування економіки під час війни. При цьому важливим є створення оптимального механізму правового регулювання податкової системи України в цілому, окремих податків і зборів та здійснення податкового контролю в умовах воєнного стану.

Необхідно зазначити, що важливими принципами – основними засадами податкового законодавства України, закріпленими ст. 4 Податкового кодексу України, є: фіскальна достатність – встановлення податків і зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями; соціальна справедливість – установа податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків; рівномірність і зручність сплати – установа строків сплати податків і зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками [1].

Забезпечення реалізації цих принципів в умовах війни є складним завданням для держави, водночас вони є підґрунтям та орієнтиром для відповідних змін податкового законодавства України в умовах воєнного стану та оптимізації здійснення податкового контролю з урахуванням можливостей як конкретних платників податків, так і здійснення податковими органами визначених законом повноважень з урахуванням цих можливостей.

Науковцями і практиками пропонуються й обговорюються різні моделі системи оподаткування України в цілому і оподаткування окремих податків і зборів та їх нормативно-правового врегулювання.

У широкому розумінні податкова система являє собою сукупність податків, зборів і платежів, законодавчо закріплених у певній державі; принципів, форм і методів їх встановлення, зміни або скасування; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства [2, с. 53].

Однією з радикальніших пропозицій реформи системи оподаткування України була пропозиція «формули 10-10-10», яка передбачала зниження ставок податків на доходи фізичних осіб, податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств до 10 відсотків, що пропонувалось у грудні 2022 року Офісом Президента, до обговорення якої повертались у березні-квітні 2023 року. В Офісі Президента обґрунтовували цю пропозицію тим, що для детінізації доходів необхідно значно зменшити податкове навантаження. Поряд з тим пропонувались «додаткові тимчасові» податки: податки на готівку; підвищення податків на «шкідливе» споживання (йшлося про цигарки, алкоголь, вкопне паливо); а також пропонувалось заборонити розраховуватись за алкоголь і цигарки готівкою, що, на думку авторів проєкту такої реформи, повинно було б скоротити частку тіньового сегменту [3].

Крім цього, реформа, яка була запропонована Офісом Президента, передбачає: запровадження системи електронного адміністрування акцизів і оплати акцизних товарів виключно картою; заборону зняття готівки юридичними особами і обов'язкове використання реєстраторів розрахункових операцій під час роботи з готівкою; приведення ставок екологічних податків до рівня країн ЄС; подвоєння ставок на радіочастотний ресурс та автоматичну індексацію на рівень інфляції всіх фіксованих ставок; приведення ставок на пальне до рівня країн ЄС; запровадження високої відповідальності за ухилення від сплати податків включно з ув'язненням за великі розміри [4].

Необхідно зазначити, що «формула 10-10-10» не ґрунтується на чітких розрахунках майбутніх надходжень податків до бюджету, що вже суперечить як принципу фіскальної достатності, так і принципу соціальної справедливості, оскільки не прораховані достатньо чітко відповідні ризики і для держави, і для платників податків.

Стосовно деяких інших позицій зазначеної реформи також виникають питання щодо того, наскільки є виправданою значна жорсткість регулювання податкових відносин під час війни, враховуючи, що надмірні та невинновдані вимоги можуть спричинити збільшення схем, спрямованих на ухилення від сплати податків.

Водночас, відповідно до Меморандуму, підписаного Україною з Міжнародним валютним фондом (19 грудня 2022 р.), передбачається скасування для фізичних осіб – підприємців третьої групи ставки єдиного податку 2 відсотки і повернення ставки 5 відсотків, фізичні особи – підприємці першої та другої групи будуть зобов'язані сплачувати єдиний податок у повному обсязі, крім того, будуть повернуті документальні перевірки та штрафи за порушення податкового законодавства, а також будуть стягуватись штрафи за відсутність реєстраторів розрахункових операцій [5].

Але повернення «старих» податків не дасть змоги компенсувати величезний дефіцит бюджету. За вісім місяців дії пільгових ставок бюджет недотримав близько 7 мільярдів гривень. Фактично щомісяця держава втрачає близько 900 мільйонів гривень. При цьому річний дефіцит бюджету 2023 року становить 1,31 трильйона гривень [6].

Варто зауважити, що вирішити проблему наповнення державного бюджету за рахунок повного скасування пільг, поновлення податкових перевірок у повному обсязі й застосування фінансових санкцій за порушення податкового законодавства не вдасться. Дефіцит державного бюджету зумовлений передусім, що є окупованою велика територія України, причому це регіони з розвинутою до окупації промисловістю та аграрним сектором, крім того розмір видатків бюджету на оборону зменшувати в найближчій перспективі можливості не буде.

Тому, на нашу думку, необхідно дуже обережно та продумано підходити до скасування пільг платників податків у воєнний час, оскільки законодавство також повинно забезпечувати реальну можливість виконання ними своїх податкових обов'язків. Навпаки, система пільг для найвразливіших категорій платників податків повинна бути розширена з урахуванням аналізу та узагальнення вже напрацьованого досвіду функціонування податкової системи України в умовах воєнного стану.

Законодавче регулювання сфери оподаткування в цілому також повинно враховувати аналіз та узагальнення особливостей здійснення господарської діяльності в умовах воєнного стану і водночас перспективи функціонування економіки в умовах повоєнного стану та відбудови господарства країни. Поряд з цим необхідно забезпечувати можливість виконання податкового обов'язку платниками податків і дотримання та реалізації їх прав, закріплених у законодавстві України. Тому важливим є питання правового регулювання податкових пільг в умовах воєнного стану для фізичних та юридичних осіб – платників податків.

Враховуючи, що повернення всіх податкових перевірок у повному обсязі відбудеться з 01 липня 2011 року, варто звернути увагу на оцінку здійснення податкового контролю в Україні суспільством. Зокрема, як свідчать результати опитування, проведеного Київським міжнародним інститутом соціології на замовлення Центру соціально-економічних досліджень CASE Україна, половина українців – 50,7 відсотка – вважає, що більшість підприємців законослухняні, тому податкова служба та митниця мають ловити порушників та не заважати працювати чесним підприємцям.

Водночас 42,6 відсотка опитаних переконані, що без ретельного контролю податкової та митниці більшість підприємців не сплачуватимуть податки добровільно. Ще 6,7 відсотка українців не змогли відповісти на запитання: «Чи будуть підприємці добровільно платити податки без надмірного контролю та примусу з боку податкової та митниці?» [7].

Обов'язок сплачувати податки закріплений ст. 67 Конституції України, якою встановлено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [8].

Реалізація зазначеного конституційного положення здійснюється як шляхом конкретизації обов'язків платників податків, які випливають з конституційного обов'язку сплачувати податки, так і шляхом здійснення податкового контролю, закріплених у податковому законодавстві України. Це є необхідним і закономірним, оскільки податковий обов'язок є обтяжливим і ухилення від сплати податків існує стільки ж, скільки існують самі податки.

Поряд з тим в умовах воєнного стану в Україні необхідно оптимізувати податковий контроль, щоб забезпечити більш сприятливий режим для здійснення підприємницької діяльності, оскільки вітчизняному бізнесу набагато важче працювати у воєнний час.

Убачається необхідним, крім створення сприятливого режиму адміністрування податків і зборів в умовах воєнного стану, конкретизувати повноваження податкових органів на законодавчому рівні щодо спрощення податкової звітності та порядку її подання, а також можливість подовження термінів декларування для певних категорій платників з урахуванням особливостей господарювання в умовах воєнного стану та можливостей переміщених осіб.

Окремо необхідно зазначити, що скасування мораторію на здійснення податкових перевірок в умовах воєнного стану доцільно поєднувати зі зменшенням їх кількості та диференціацією видів перевірок і періодичності їх проведення залежно від особливостей як певних регіонів України так і особливостей умов господарювання платників податків-юридичних осіб і можливостей платників податків-фізичних осіб.

Висновки. 1. На нашу думку, перехід від повного мораторію на податкові перевірки повинен відбуватися поступово й поетапно, оскільки умови здійснення підприємницької діяльності в умовах воєнного стану є складними. Тому доцільно на підставі аналізу результатів підприємницької діяльності узагальнити напрацьований досвід регулювання та підтримки вітчизняного бізнесу в умовах воєнного стану, розробити оптимальний режим здійснення податкових перевірок і закріпити це в нормативно-правових актах уряду.

2. Повернення штрафів та фінансових санкцій у сфері оподаткування під час війни повинно поєднуватись з їх пом'якшенням на період дії воєнного стану в державі. Вдосконалення застосування відповідальності за податкові правопорушення повинно враховувати зазначений аспект регулювання відповідальності в податковій сфері у сучасний період.

3. В умовах воєнного стану необхідною є конкретизація та закріплення обґрунтованої системи пільг для різних категорій платників з окремих податків і зборів, зокрема: з податків, які сплачують тільки юридичні особи; з податків, які сплачують тільки фізичні особи зі змішаних податків, які сплачують як фізичні, так і юридичні особи.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України. URL: zakon.rada.gov.ua.2139-IX-22
2. Податкове право: підручник / за ред. Д. О. Гетьманцева та М. П. Кучерявенко. Харків: Право, 2023. 462 с.
3. Українцям різко перерахують податки: що задумали в ОП і до чого це може призвести. *Obozrevatel*. 2022. 26 січня.
4. Розбір як Офіс Президента хоче реформувати українські податки, або другий підхід до ідеї «10-10-10». *Ліга. Фінанси*. 2023. 25 березня.
5. МВФ оприлюднив тексти Листа про наміри та Меморандуму в рамках нової Моніторингової програми для України (РМВ). *Урядовий портал*. 2022. 19 грудня.
6. Литвин О. Українцям перерахують податки та повернуть перевірки: що варто знати. *Обозреватель*. 2023. 06 квітня.
7. Половина українців впевнена, що розвитку бізнесу заважає податкова та митниця – опитування. *Ліга. Бізнес*. 2023. 18 квітня.
8. Конституція України. URL: zakon.rada.gov.ua.254к/96-ВР

References

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy. URL: zakon.rada.gov.ua.2139-IX-22
2. Podatkove pravo: pidruchnyk / za red. D. O. Getmanceva ta M. P. Kucheravenko. Kharkiv: Pravj, 2023. 462 s.
3. Ukraincam rizko pererahuut podatky: zho zadumaly v OP I do chogo ce mozhe pryzvesty. *Obozrevatel*. 2022. 26 sichna.
4. Rozbir ak Ofis prezydenta hozhe reformuvaty ukrainski podatky, abo drugi pidhid do idei «10-10-10». *Liga. Finansy*. 2023. 25 berezna.
5. MVF opryludnyv teksty Lysta pro namiry ta Memorandumu v ramkah novoi Monitoryngovoi program dla Ukrainy (PMB). *Uradovyi portal*. 2022. 19 grudnia.
6. Lytvyn O. Ukraincam pererahuut podatky ta povernut perevirky: zho varto znaty. *Obozrevatel*. 2023. 06 kvitna.
7. Polovyna ukrainciv vpebnena, zho rozvytku biznesu zavaghae podatkova ta mytnycha – opytuvanna. *Liga. Biznes*. 2023. 18 kvitna.
8. Konstytuzia Ukrainy. URL: zakon.rada.gov.ua. 254к/96-ВР

Ісаєва Н. К. Розвиток податкового законодавства України в сучасних умовах

У статті розглянуті головні аспекти розвитку податкового законодавства України в сучасних умовах. Відзначається, що розвиток податкового законодавства України визначається необхідністю вирішення складних проблем забезпечення наповнення доходної частини державного і місцевих бюджетів і водночас необхідністю забезпечення можливості виконання податкового обов'язку платників податків під час війни. При цьому звертається увага на необхідність забезпечення реалізації принципів податкового законодавства України, які є підґрунтям та орієнтиром для відповідних змін податкового законодавства України в умовах воєнного стану та оптимізації здійснення податкового контролю та податкових перевірок з урахуванням особливостей функціонування економіки в період воєнного стану. Обґрунтовуються напрями розвитку податкового законодавства України в сучасних умовах. Також розглядаються питання правового регулювання податкових пільг в умовах воєнного стану.

Ключові слова: податкове законодавство, податковий обов'язок, права платників податків, податковий контроль, податкові перевірки, адміністрування податків, податкові пільги, принципи податкового законодавства, відповідальність за податкові правопорушення, фінансові санкції.

Isaieva N. K. Development of tax legislation of Ukraine in modern conditions

The article examines the main aspects of the development of the tax legislation of Ukraine in modern conditions. It is noted that the development of the tax legislation of Ukraine is determined by the need to solve the complex problems of ensuring the filling of the revenue part of the state and local budgets and at the same time by the need to ensure the possibility of fulfilling the tax obligations of taxpayers during the war.

At the same time, attention is drawn to the need to ensure the implementation of the principles of the tax legislation of Ukraine, which are the basis and reference point for the corresponding changes in the tax legislation of Ukraine in the conditions of martial law and to optimize the implementation of tax control and tax audits, taking into account the peculiarities of the functioning of the economy during the period of martial law. The necessary changes to the tax legislation of Ukraine are substantiated.

It is noted that the legislative regulation of taxation should take into account the analysis and generalization of the peculiarities of economic activity in the conditions of martial law and, at the same time, the prospects of the functioning of the economy in the conditions of the post-war state and reconstruction of the country's economy. Along with this, it is necessary to ensure the ability of taxpayers to fulfill their tax obligations and to observe and exercise their rights enshrined in the legislation of Ukraine. The issue of legal regulation of tax benefits under martial law is also considered.

It is considered necessary to create a favorable regime for the administration of taxes and fees under martial law and specify the powers of tax authorities at the legislative level to simplify tax reporting and the procedure for its submission, as well as the possibility of extending the declaration terms for certain categories of taxpayers, taking into account the peculiarities of management under martial law and opportunities displaced persons.

Separately, it is noted that the abolition of the moratorium on tax audits under martial law should be combined with a reduction in their number and differentiation of the types of audits and their periodicity, depending on the specifics of certain regions of Ukraine and the specifics of the business conditions of taxpayers-legal entities and the capabilities of taxpayers- natural persons.

In the conditions of martial law, it is necessary to specify and consolidate a well-founded system of benefits for various categories of payers for individual taxes and fees, in particular: for taxes paid only by legal entities; on taxes paid only by natural persons on mixed taxes paid by both natural and legal persons.

Separately, the article states that the return of fines and financial sanctions in the field of taxation during the war should be combined with their mitigation for the period of martial law in the state. Improving the application of liability for tax offenses should take into account the specified aspect of regulation of liability in the tax sphere in the modern period.

Key words: tax legislation, tax obligation, rights of taxpayers, tax control, tax audits, tax administration, tax benefits, principles of tax legislation, liability for tax offenses, financial sanctions.

DOI: 10.33663/2524-017X-2023-14-215-219