

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ У ПЕРІОД ВОЄННОГО СТАНУ

LEGAL REGULATION OF THE ACTIVITIES OF TAX AUTHORITIES DURING MARTIME

Мізіна І.В., к.н. з держ. упр., доцент,
доцент кафедри європейського та міжнародного права
Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара

Стаття присвячена аналізу основних законодавчих змін, внесених до податкового законодавства у період введення в Україні правового режиму воєнного стану. Теоретично обґрунтовано, що наслідки військової агресії Російської Федерації вже сьогодні суттєво гальмують економічний розвиток, який досить швидко сповільнюється через високу інфляцію, яка безпосередньо впливає на доходи. З'ясовано, яким чином наслідки військової агресії вплинуть як на економічний розвиток України, так і країн світу. Констатовано, що військові операції ніколи не проходили безболісно для бюджету конфліктуючих країн. Здійснено аналіз статистики зниження динаміки рівня ВВП на душу населення під час військових конфліктів у період з 1990 до 2016 років, а також прогнозів Міжнародного валютного фонду щодо темпів зростання ВВП внаслідок російської агресії проти України.

Констатовано, що у період дії правового режиму воєнного стану прийнято закони України, нормами яких зменшено податкове навантаження з метою урегулювання якнайшвидшої адаптації економіки країни до реалій воєнного стану, а також забезпечення її швидкого відновлення після війни (від 03.03.2022 № 2118-IX, від 14.03.2022 № 2120-IX, від 22.03.2022 № 2142-IX, від 12.05.2022 № 2260-IX). Серед найбільш глобальних норм доцільно виокремити: надання на період з 01.04.2022 до припинення/скасування воєнного стану права на використання спрощеної системи оподаткування підприємницької діяльності; право платників податків 1 та 2 групи не сплачувати єдиний податок; державний контроль (нагляд) та спостереження у сфері ціноутворення; передумови щодо звільнення платників податків від відповідальності за несвоєчасно виконані податкові зобов'язання. Обґрунтовано деякі законодавчі невідповідності при застосуванні зазначених вище норм. Розглянуто особливості проведення фактичних перевірок. Надано пропозиції щодо удосконалення даного напрямку діяльності. Теоретично обґрунтовано, що часті зміни у правозастовчій практиці, окрім позитивних наслідків, спричиняють нові проблеми, так як багато норм суперечать одна одній, що негативно відображається як на стані регулювання відповідних суспільних відносин, так і дотриманні прав та інтересів осіб.

Ключові слова: Податковий кодекс України, закони України, правовий режим воєнного стану, податок, спрощена система оподаткування, інфляція, державний контроль, відповідальність.

The article is devoted to the analysis of the main legislative changes introduced to the tax legislation during the introduction of the martial law regime in Ukraine. It is theoretically substantiated that the consequences of the military aggression of the Russian Federation are already significantly hampering economic development, which is slowing down rather quickly due to high inflation, which directly affects incomes. It is clarified how the consequences of military aggression will affect the economic development of Ukraine and the world. It was stated that military operations have never been painless for the budgets of the conflicting countries. An analysis of statistics on the decline in GDP per capita during the military conflicts in the period from 1990 to 2016, as well as forecasts of the International Monetary Fund on GDP growth due to Russian aggression against Ukraine.

It is stated that during the martial law the laws of Ukraine were adopted, the norms of which reduced the tax burden in order to regulate the country's economy as soon as possible to the realities of martial law, as well as ensuring its rapid recovery after the war (from 03.03.2022 № 2118-IX, from 14.03.2022 № 2120-IX, from 22.03.2022 № 2142-IX, from 12.05.2022 № 2260-IX). Among the most global norms it is expedient to single out: granting the right to use the simplified system of business taxation for the period from 01.04.2022 until the termination/abolition of martial law; the right of taxpayers of groups 1 and 2 not to pay a single tax; state control (supervision) and supervision in the field of pricing; preconditions for exempting taxpayers from liability for late tax obligations. Some legislative inconsistencies in the application of the above rules are substantiated. Peculiarities of conducting actual inspections are considered. Suggestions for improving this area of activity are given. It is theoretically substantiated that frequent changes in law practice, in addition to positive consequences, cause new problems, as many norms contradict each other, which negatively affects the state of regulation of public relations and respect for the rights and interests of individuals.

Key words: Tax Code of Ukraine, laws of Ukraine, martial law, tax, simplified taxation system, inflation, state control, responsibility.

Постановка проблеми. У зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України 24 лютого 2022 року Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» № 64/2022, затвердженим Законом України № 2102-IX [1], в Україні введено правовий режим воєнного стану. Усі війни – це в першу чергу війни у сфері економіки як країни, так і світової економіки. Військові операції ніколи не проходили безболісно для бюджету конфліктуючих країн. Це, як правило, обумовлено тим, що з початком збройного протистояння суттєво збільшуються видатки на безпеку та оборону, ремонт та відбудову зруйнованої інфраструктури. На думку британського професора Пол Кольєра: «...орієнтовна вартість війни становить 2,2 % ВВП щорічно через ефект економічного зростання. Якщо війна триває близько 7 років, то наприкінці війни економіка буде на 15 % нижче довоєнного показника» [2]. Аналіз переважної більшості військових конфліктів у період з 1990 до 2016 років також свідчить про зниження динаміки рівня ВВП на душу населення від 0,5 % до 64,3 %. Для прикладу, наведемо зміни ВВП на душу населення в деяких збройних конфліктах з початку

до кінця збройного протистояння: Ірак (2003) – до 691\$, після – 637\$; Лівія (2011) – до 13 400\$, після – 6650\$; Грузія – до 2900\$, після – 2446\$; Україна (2014–2015) – до 4030\$, після – 2115\$ [3].

За прогнозами МВФ, цього року українська економіка скоротиться на 35 %. «За оцінками Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), внаслідок російської агресії проти України зростання світового ВВП скоротиться на 1 %, що еквівалентно приблизно \$1 трлн. За оцінками Fitch очікування за темпами зростання ВВП країн єврозони погіршилися з 4,5 % до 3 %, у США – з 3,7 % до 3,5 %, у Великобританії – з 5 % до 3,8 %» [4]. У разі, якщо бойові дії затягнуться, зниження світового ВВП продовжиться.

Як бачимо, наслідки військової агресії Російської Федерації вже сьогодні суттєво гальмують економічний розвиток, який досить швидко сповільнюється через високу інфляцію, яка безпосередньо впливає на доходи. Крім того, відчувається вплив глобальних перебоїв у постачанні енергоносіїв, продовольства та сировини» [5]. Рівень інфляції у економічно розвинених кра-

їнах може зрости до 5,7 %, а в країнах, що розвиваються до 8,7 %. Суттєве підвищення інфляції разом із іншими факторами може посилити бідність. Для боротьби з інфляцією як правило підвищуються відсоткові ставки, що, як наслідок, гальмує економічний розвиток.

Визначення шляхів удосконалення правового регулювання податкової системи в умовах правового режиму воєнного стану вимагає, у першу чергу, дослідження основних змін, внесених до податкового законодавства у період з 24 лютого 2022 року.

Аналіз останніх досліджень. Теоретичні засади та практичні аспекти розвитку податкової системи досліджували такі науковці як В. Андрущенко, В. Баранова, Ю. Іванов, П. Мельник, О. Підхромний, С. Рибак, А. Соколовська, В. Федосов та інші. Разом з тим, питання щодо правового регулювання податкового законодавства в умовах воєнного стану залишилося поза увагою, а тому потребує додаткового розгляду.

Мета статті – проаналізувати основні законодавчі зміни, внесені до податкового законодавства у період введення в Україні правового режиму воєнного стану, визначити проблемні питання, а також з'ясувати, яким чином наслідки військової агресії вплинуть на економічний розвиток країни.

Результати дослідження. Економія під час воєнного стану відбувається як на державному рівні, так і на рівні рядових громадян, як наслідок – підвищення податків та девальвація валюти. З метою врегулювання дії деяких норм Податкового кодексу України, законів, нормативно-правових актів, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи у період дії правового режиму воєнного стану, Верховною Радою України прийнято декілька законів України, нормами яких зменшено податкове навантаження з метою урегулювання якнайшвидшої адаптації економіки країни до реалій воєнного стану, а також забезпечення її швидкого відновлення після війни.

Так, зокрема, 07 березня 2022 року набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 03.03.2022 № 2118-IX (ЗУ-2118-IX) [6]. Даним документом передбачено: зупинення перебігу строків, передбачених податковим та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; мораторій на податкові перевірки; звільнення від відповідальності за порушення податкового законодавства у період воєнного стану.

Разом з тим, вже 17 березня 2022 року набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо норм на період дії воєнного стану» від 14.03.2022 № 2120-IX [7], яким регламентовано: дозвіл на проведення камеральних перевірок у разі бюджетного відшкодування ПДВ та фактичних перевірок; право платників податків 1 та 2 групи не сплачувати єдиний податок; можливість переходу платників податків на систему сплати єдиного податку 3 групи зі ставкою 2 %; податкові пільги для благодійників; правила формування податкового кредиту та реєстрації податкових накладних під час дії воєнного стану.

Найбільш глобальною новелою, на наш погляд, є рішення про надання на період з 01.04.2022 до припинення/скасування воєнного стану права на використання спрощеної системи оподаткування підприємницької діяльності (фізичним особам-підприємцям та юридичним особам) з оборотом до 10 млрд грн. Тобто ставка єдиного податку становитиме 2 % від обороту без ПДВ, а не 3 % з ПДВ чи 5 % без ПДВ [7]. Разом з тим, автоматичного переходу на вказану модель «спрощеної системи» не передбачено. Крім того, Кабінету Міністрів України надано право щодо визначення особливостей нарахування та сплати єдиного податку. Як бачимо, деякі питання щодо запропонованої

моделі «спрощеної системи» потребують додаткового врегулювання. Також прийнято рішення щодо відновлення проведення фактичних перевірок, а також камеральних перевірок декларацій або уточнення розрахунків до них (було накладено мораторій ЗУ-2118-IX), на які подано заяву про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ, так як даний вид перевірок фактично розблокує здійснення бюджетного відшкодування ПДВ, тому що без результатів таких перевірок одержати його було неможливо. На період воєнного стану також зменшено податки на пальне та товари для оборони (звільнено від оподаткування акцизним збором, ставку ПДВ зменшено до 7 %) та розширено податкові пільги при наданні благодійної допомоги.

05 квітня 2022 року набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період воєнного стану» від 22.03.2022 № 2142-IX [8], яким передбачено: звільнення імпорту від мита та ПДВ товарів, які ввозяться підприємствами, а також звільнення від митних платежів транспортних засобів, які ввозяться громадянами, окрім товарів, які мають походження з держави-агресора; за рішенням Кабінету Міністрів України дозвіл протягом періоду воєнного стану ввозити окремі категорії товарів без надання митникам дозвільних документів; призупинення реєстрації платником ПДВ, для нових платників єдиного податку на час воєнного стану, замість анулювання; продовження з трьох до шести місяців терміну, протягом якого після війни необхідно подати звітність, яка не була подана; звільнення від ПДВ операції з ввезення товарів «спрощенцями» 1–3 груп; звільнення від сплати податку на житлову нерухомість, розташовану на територіях бойових дій за 2021 та 2022 роки.

16 квітня набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану» від 01.04.2022 № 2173-IX, яким доповнено п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України новим пп. 69.27, яким передбачено, що «...на період до припинення або скасування воєнного стану в Україні, податкові органи здійснюють державний контроль (нагляд) та спостереження у сфері ціноутворення відповідно до Закону України «Про ціни і ціноутворення» з урахуванням особливостей, встановлених цим пунктом» [9].

27 травня 2022 року набув чинності Закон 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» від 12.05.2022 № 2260-IX [10], яким внесено наступні зміни до Податкового кодексу України: відновлено податковий обов'язок платників податків, у яких є можливість виконувати свої податкові обов'язки, в частині дотримання термінів реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, подання податкової звітності, сплати податків; відновлено камеральні, фактичні та документальні позапланові перевірки податкової звітності; відновлено відшкодування сум податку на додану вартість з бюджету. Також встановлено особливості щодо звільнення від відповідальності за несвоєчасно виконані податкові зобов'язання платників податків щодо подання звітності, сплати податків і зборів, реєстрації податкових та акцизних накладних. Визначено категорії платників податків [10].

Зазначеним законом також внесено зміни до Закону України «Про деякі питання ввезення на митну територію України та проведення першої державної реєстрації транспортних засобів» від 06.07.2005 № 2739-IV [11].

Так, статтею 3-3 передбачено, що до 31.12.2022 включно митне оформлення для вільного обігу та перша державна реєстрація транспортних засобів в Україні під товарними кодами 8702, 8704 та 8705, згідно з УКТ ЗЕД, як вироблених в Україні, так і тих, що ввозяться на митну територію України, здійснюються за умови їх відповідності екологічним нормам не нижчим за рівень «ЄВРО-3» (передбачалося попередньо «ЄВРО-4»), а також за умови, що такі транспортні засоби ввозяться на митну територію України юридичними особами для власного користування і не можуть бути відчужені такими особами протягом 1095 днів з дати їхньої першої державної реєстрації в Україні [10]. Варто звернути увагу на те, що дане положення не застосовується до імпорту в Україну товарів, які мають походження з країни, визнаної державою-окупантом або державою-агресором або ввозяться з території держави-окупанта (агресора) та/або з окупованої території України.

Окрім чинних законів України, з метою надання підльг для бізнесу та врегулювання окремих питань, розроблено ряд законопроектів (№№ 7234, 7232, 7233, 7137, 7150, 7158, 7177, 7216, 7219, 7249, 7254, 7274), які наразі перебувають на розгляді. Разом з тим, незважаючи на те, що за такий короткий період часу проведено суттєву роботу у напрямі врегулювання окремих норм податкового законодавства в умовах правового режиму воєнного стану, мають місце і проблемні питання. Так, у період з 24.02.2022 по 31.05.2022 податкові органи отримали понад 450 скарг, що стосуються проведення розрахунків, ліцензування, роздрібної торгівлі підакцизними товарами та оформлення трудових відносин.

Законом України 2118-IX передбачено звільнення від відповідальності за порушення податкового законодавства у період воєнного стану. Разом з тим, у разі, якщо порушення законодавства будуть виявлені саме за результатами податкових перевірок, проведення яких дозволено Законом України 2120-IX під час воєнного стану, штрафні

санкції нараховуватимуться у загальному порядку. Тобто закон 2120-IX скасував мораторій на проведення фактичних перевірок представників бізнесу, що продають товари першої необхідності. Зазначимо, що фактична перевірка проводиться на підставі хоча б однієї з причин: отримання інформації, що свідчить про необґрунтоване завищення цін на ті чи інші товари; отримання інформації щодо неможливості розрахуватися за товар чи послугу карткою; отримання письмового звернення покупця про завищені ціни або неможливість розрахуватися карткою [7]. Зазначимо, що податкові інспектори не попереджають про фактичні перевірки, вони не можуть перевищувати 10 діб, але керівництво ДПС може подовжити її строк не більш як на 5 діб.

Висновок. Підсумовуючи, зазначимо, що процес становлення і розвитку податкового законодавства в Україні завжди був складним, суперечливим, інколи непослідовним. Введення воєнного стану не тільки суттєво ускладнило цей процес, але й вимагає негайного зменшення податкового навантаження як з метою врегулювання якнайшвидшої адаптації економіки країни до реалій воєнного стану, так і забезпечення її швидкого відновлення у подальшому. Лише упродовж трьох місяців прийнято п'ять законів України, якими внесено зміни до Податкового кодексу України, деяких законів України, на розгляді перебуває 12 законопроектів. Разом з тим, як показує практика правозастосування, часті зміни, окрім позитивних наслідків, спричиняють нові проблеми, так як багато норм суперечать одна одній, що негативно відображається як на стані регулювання відповідних суспільних відносин, так і дотриманні прав та інтересів осіб. І, як наслідок, це призводить в окремих випадках не до спрощення, а ускладнення діяльності податкових органів, негативно позначається на діяльності суб'єктів підприємництва.

Перспективи подальших наукових розвідок, на наш погляд, полягають у подальшому науковому дослідженні питань, що стосуються удосконалення податкового законодавства в умовах воєнного стану.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента України від 24 лютого 2022 року № 64/2022 / *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text> (дата звернення: 08.06.2022).
2. Як військові конфлікти впливають на економіку. Київ. 2022. URL: <http://mind.ua/openmind/20173685-yak-vijskovi-konflikti-vplyvayut-na-ekonomiku> (дата звернення: 10.06.2022).
3. Зміни ВВП на душу населення в деяких збройних конфліктах: статистичні відомості. Київ. 2022. URL: <http://www.be5.biz/makroekonomika/ebook.html> (дата звернення: 09.06.2022).
4. Вплив агресії: що чекає світову економіку із-за війни Російської Федерації та України. Київ. 2022. URL: <http://gmk.center/posts/vliyanie-agressii-hto-zhdet-mirovuju-ekonomiku-iz-za-vojny-ri-i-ukrainy> (дата звернення: 08.06.2022).
5. Події в Україні не тільки гальмують світову економіку, а й переорієнтують її – огляд аналітиків. Одеса. 2022. URL: <http://nv.ua/ukr/world/geopolitics/viyna-v-ukrajini-galmyue-svitovu-ekonomiku-shcho-vidbuvayetsya-u-sviti-ostanni-novini-50235983> (дата звернення: 12.06.2022).
6. 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 березня 2022 року № 2118-IX / *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text> (дата звернення: 10.06.2022).
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо норм на період дії воєнного стану : Закон України від 14 березня 2022 року № 2120-IX / *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 13.06.2022).
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період воєнного стану : Закон України від 22 березня 2022 року № 2142-IX / *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text> (дата звернення: 14.06.2022).
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 01 квітня 2022 року № 2173-IX / *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text> (дата звернення: 13.06.2022).
10. 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 травня 2022 року № 2260-IX / *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text> (дата звернення: 08.06.2022).
11. Про деякі питання ввезення на митну територію України та проведення першої державної реєстрації транспортних засобів : Закон України від 06 липня 2005 року № 2739-IV (у редакції від 27.05.2022) / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2739-15#Text> (дата звернення: 14.06.2022).