

УДК 342.1

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2024.5.14>

МАХИНЯ Д.В.

**ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ:
ПРАВОВІ АСПЕКТИ ТА ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ****PECULIARITIES OF TAX CONTROL UNDER MARTIAL LAW:
LEGAL ASPECTS AND APPLICATION PRACTICE**

Під час воєнного стану економіка держави зазнає значних змін, що впливає на всі сфери суспільного життя, включаючи систему оподаткування. Податковий контроль стає критично важливим для забезпечення фінансової стабільності держави та підтримки її обороноздатності. В умовах воєнного стану виникають нові виклики та загрози, які потребують адаптації податкового законодавства та практики його застосування. Податкове законодавство потребує внесення змін на законодавчому рівні з метою спрощення процедур застосування заходів контролю та строків як для платників податків, так і для контролюючих органів.

З початку повномасштабного вторгнення були прийняті перші екстра зміни до податкового законодавства, але вплив воєнного стану на економіку є надзвичайно динамічним, що потребує гнучкого податкового законодавства, яке передбачає швидку трансформацію податкової системи до будь яких умов, тобто універсальну та стабільну систему законів, яка здатна реагувати на будь які зміни в умовах сьогодення. Податковий контроль в умовах воєнного стану набуває особливого значення, адже саме він забезпечує фінансову стабільність держави, підтримує обороноздатність і сприяє економічній адаптації до нових реалій.

Стаття присвячена дослідженню особливостей податкового контролю в умовах воєнного стану. Аналізуються правові аспекти, зміни в законодавстві та практика застосування податкових норм під час воєнних дій. Особлива увага приділяється адаптації податкового контролю до нових умов, викликам, що постають перед державою та бізнесом, а також визначенню ефективних механізмів для забезпечення фінансової стабільності країни, оскільки економічні суб'єкти в умовах воєнного стану часто опиняються в складних фінансових ситуаціях, що потребує зваженого підходу до здійснення податкового контролю та запровадження підтримувальних заходів, зокрема розгляд правових аспектів та практики застосування податкового законодавства.

***Ключові слова:** податковий контроль, воєнний стан, правові аспекти, законодавство, практика, фінансова стабільність, бізнес.*

During martial law, the economy of the state undergoes significant changes, which affects all spheres of public life, including the taxation system. Tax control becomes critically important for ensuring the financial stability of the state and maintaining its defense capability. In the conditions of martial law, new challenges and threats arise that require adaptation of tax legislation and the practice of its application.

Tax legislation needs to be amended at the legislative level in order to simplify procedures for applying control measures and deadlines for both taxpayers and control bodies.

Since the beginning of the full-scale invasion, the first extra changes to tax legislation have been adopted, but the impact of martial law on the economy is extremely dynamic, which requires flexible tax legislation that provides for the rapid transformation of the tax system to any conditions, that is, a universal and stable system of laws that is able to respond to any changes in today's conditions. Tax control in the conditions of martial

law acquires special importance, because it ensures the financial stability of the state, supports defense capability and promotes economic adaptation to new realities.

The article is devoted to the study of the peculiarities of tax control under martial law. Legal aspects, changes in legislation and the practice of applying tax regulations during military operations are analyzed. Special attention is paid to the adaptation of tax control to new conditions, challenges facing the state and business, as well as to the definition of effective mechanisms to ensure the financial stability of the country, since economic entities in the conditions of martial law often find themselves in difficult financial situations, which requires a balanced approach to the implementation of tax control and the introduction of supporting measures, in particular, the consideration of legal aspects and the practice of applying tax legislation.

Key words: *tax control, martial law, legal aspects, legislation, practice, financial stability, business.*

Вступ. Умови воєнного стану вимагають від держави оперативної адаптації усіх сфер діяльності, зокрема й системи оподаткування. Податковий контроль у цей період набуває особливого значення, оскільки він є ключовим інструментом для забезпечення фінансової стабільності держави, підтримки її обороноздатності та соціального захисту населення. Проте впровадження ефективного податкового контролю в умовах воєнного стану супроводжується низкою специфічних проблем і викликів.

Виникає необхідність у швидкому та гнучкому адаптуванні податкового законодавства до нових умов, що зумовлює ризик виникнення правових колізій та неоднозначностей у тлумаченні норм. Підвищується рівень економічної нестабільності, що призводить до зростання кількості податкових правопорушень, ухилення від сплати податків та збільшення навантаження на податкові органи.

Постановка завдання. Існує потреба у забезпеченні безперервності та ефективності податкового контролю в умовах обмежених ресурсів, зокрема кадрових та фінансових.

Водночас важливо забезпечити справедливість та прозорість податкової системи, щоб уникнути соціального напруження та сприяти загальній довірі до державних інститутів.

Питання підвищення ефективності податкової системи України має велике значення, особливо в умовах воєнного стану. Висока динамічність податкового законодавства призвела, з одного боку, до нерівних умов ведення бізнесу через корупційні схеми, які дозволяють обходити закон і мінімізувати або навіть ухилитися від сплати податків (наприклад, для зменшення експортного мита можна скористатися послугами лише «приватних» компаній), а з іншого боку, «чисті» компанії були обтяжені і змушені ховатися в тіні, оскільки так легше вести свій бізнес. В результаті цього Україна є найбіднішою та найбільш економічно скаліченою країною в Європі за рівнем ВВП на душу населення [8].

Податкова система, що руйнує бізнес, високі податкові ставки, нестабільне податкове законодавство та способи збору податків перешкоджають ефективній діловій активності ще з довоєнних часів.

Після 2022 року більшість компаній значно знизять свою ділову активність, і уряд намагається стимулювати ділову активність, у тому числі через податкову систему. Податкова система України терміново потребує реформування.

Таким чином, проблема особливостей податкового контролю в умовах воєнного стану охоплює широкий спектр питань, що потребують комплексного підходу та взаємодії різних державних органів, бізнесу та громадянського суспільства для забезпечення ефективного функціонування податкової системи та підтримки стабільності в умовах підвищеної небезпеки та непередбачуваних обставин.

Цьому питанню присвятили свої праці П. Бечко, О. Десятнюк, Ю. Іванов, А. Крисовагий, Т. Лева, В. Онищенко, Ю. Панула, М. Щевський та інші науковці.

Однак, незважаючи на багатогранність наукових досліджень, проблеми в загальному підході до організації ефективного податкового адміністрування в нашій країні не вирішені.

Результати дослідження. У 2022 році Україна зіткнулася з безпрецедентними викликами у зв'язку з оголошенням воєнного стану. Ці події значно вплинули на економіку країни та всі аспекти її функціонування, включаючи систему оподаткування.

З початком воєнного стану в Україні було прийнято низку законодавчих актів, які мали на меті адаптацію податкової системи до нових умов. Законодавство було оновлено для забезпечення

гнучкості та швидкого реагування на економічні виклики. Було запроваджено тимчасові податкові пільги, відстрочки та інші підтримувальні заходи для підприємств та фізичних осіб, які постраждали від війни.

Зокрема, з'явилися зміни в Податковому кодексі України, що стосуються строків сплати податків, звітності та перевірок. Ці зміни мали на меті зменшити адміністративне навантаження на платників податків та забезпечити безперервне надходження податкових платежів до бюджету [5].

Практика застосування податкового контролю під час воєнного стану вимагає від податкових органів гнучкості та інноваційного підходу.

Податкові органи зіштовхнулися з низкою викликів, включаючи збільшення кількості податкових правопорушень, ухилення від сплати податків та зростання навантаження на систему через обмежені ресурси.

Було впроваджено дистанційні форми контролю та перевірок, посилено використання електронних сервісів для взаємодії з платниками податків. Поряд з цим, здійснювалися цільові перевірки в галузях, які мають стратегічне значення для економіки та обороноздатності країни.

Серед основних викликів, з якими стикається податковий контроль в умовах воєнного стану, є правові колізії, нестача ресурсів, складнощі у взаємодії між державними органами та бізнесом. Часто виникають проблеми з тлумаченням нових нормативно-правових актів, що призводить до неоднозначностей у їх застосуванні [2].

Економічна нестабільність та зміни у виробничих і логістичних ланцюгах ускладнюють процеси податкового контролю.

Для підвищення ефективності податкового контролю в умовах воєнного стану необхідно вдосконалити нормативно-правову базу, зокрема шляхом усунення правових колізій та чіткого визначення прав і обов'язків платників податків і податкових органів.

Важливим є також підвищення рівня підготовки та кваліфікації працівників податкових органів, впровадження нових технологій для здійснення дистанційного контролю та перевірок, а також розробка підтримувальних заходів для бізнесу, що постраждав від війни.

Налагодження ефективної співпраці між державою та бізнесом є ключовим аспектом успішного податкового контролю в умовах воєнного стану. Це включає прозорі та справедливі правила оподаткування, підтримку для підприємств, що зазнали втрат, та створення умов для стабільного економічного розвитку.

Взаєморозуміння та партнерство між державою та бізнесом сприятимуть ефективному функціонуванню податкової системи та підвищенню довіри до державних інститутів.

«Україна стала на шлях побудови розвиненої правової держави і, зрештою, зробила вибір між європейськими прагненнями та європейським вибором. Відповідно, вона стоїть перед необхідністю проведення політичних, соціально-економічних, правових та інституційних реформ. Водночас, покращення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та чесної конкуренції значною мірою залежить від належного врядування у сфері оподаткування» [9, с. 32].

Україна вже тривалий час намагається реалізувати реформи в усіх суспільних сферах. Однак податкова реформа є не лише найбільш очікуваною для бізнесу та інвесторів, але й найбільш обговорюваною серед науковців та експертів. Єдине, в чому погоджуються і науковці, і експерти, – це те, що запорукою успішної податкової реформи є комплексний підхід [1]. Для стимулювання економіки необхідно знижувати податкові ставки. Зокрема, це стосується зниження непропорційно високої ставки єдиного соціального внеску. Такий «фіскальний маневр» зі зниження податкового навантаження має призвести до відмови від певних функцій держави, які не притаманні ринковій економіці. Це зменшить частку валового внутрішнього продукту, що перерозподіляється через бюджет. З іншого боку, податкова лібералізація не спрацює, якщо вона не супроводжуватиметься іншими реформами, необхідними для сталого економічного зростання.

Податкова реформа в Україні здійснювалася в рамках Концепції податкової реформи. Хоча Концепція не визначала цілей, вона чітко сформулювала основні завдання, такі як «створення унікальних фіскальних умов для розвитку бізнесу та відновлення економіки», «вирішення найгостріших проблем у податковій сфері», «покращення інвестиційного клімату», «детінізація економіки» та «забезпечення стабільності та передбачуваності податкової системи». Ось чому нам потрібна податкова реформа, спрямована на зменшення податкового тягаря. Такою реформою могла б стати реформа «10-10-10» [6]:

- 10% податок з роздрібних продажів замість 20% ПДВ;
- зниження податку на доходи фізичних осіб на 10%;
- податок на виведений капітал на 10% замість 18% податку на прибуток підприємств;

– скасування ПДВ, єдиного соціального внеску, податку на прибуток, військового збору та інших дрібних податків [11].

Основними інструментами податкової реформи є:

1. запровадження податку на виведений капітал (ПВК) замість податку на прибуток підприємств;

2. скасування ЄСВ, військового збору та інших дрібних податків (наприклад, туристичного збору, плати за паркування);

3. включення соціальних зобов'язань до податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) для компенсації скасованих податків, з поступовим зниженням ставки податку протягом 10 років;

4. скорочення спрощеної системи оподаткування з чотирьох груп до двох:

– 1 група – для мікропідприємств, які сплачують певний розмір плати за патент як податок;

– 2 група – для малих підприємств, які сплачують певний розмір плати за патент як податок.

– 3 група – решта підприємств (до певного обороту) сплачують лише ПДВ;

5. синхронізація тарифних ставок у товарних групах – одна ставка на всю товарну групу;

6. спрощення правил сплати акцизного податку для легальних виробників та продавців, мінімізація адміністрування, використання непрямих методів адміністрування [7].

Якщо розглядати податкову реформу «10-10-10» більш детально, то податкова система повинна привести до таких основних податків: податок на виведений капітал Цей податок ніколи раніше не застосовувався в Україні. На відміну від податку на прибуток підприємств, він стягується за ставкою 10% лише з коштів, виведених підприємствами із загального обсягу продажів у вигляді дивідендів. На відміну від податку на виведений капітал, податок на прибуток підприємств сплачується з різниці між доходами та витратами. Що стосується ПДВ, то необхідно знизити базову ставку та створити спеціальний рахунок для відшкодування ПДВ підприємцям [12].

Крім того, на суму заборгованості нараховуватимуться відсотки у разі несвоєчасної виплати відшкодування. Єдиний соціальний внесок Єдиний соціальний внесок було скасовано.

Однією з головних причин такого рішення є те, що всі громадяни можуть самі вирішувати, скільки відкладати на пенсію, і можуть обирати, в якому фонді відкладати – державному чи приватному.

Більшість коштів, які отримують державні пенсійні фонди, надходять від єдиного соціального внеску із зарплат державних службовців, тоді як компанії зазвичай наймають своїх працівників на мінімальну заробітну плату, щоб зменшити податковий тягар.

Тому розробники нової реформи пропонують об'єднати податок на доходи фізичних осіб з єдиним соціальним внеском і встановити ставку податку на доходи фізичних осіб на рівні 10 відсотків [13, с. 133].

Ще однією реформою є податок на зняття готівки. Основною метою цього податку є обмеження операцій з готівкою та боротьба з тіньовою економікою. Для платників єдиного податку пропонується скасувати 2% ставку, запроваджену на період воєнного стану, заборонити знімати з рахунку більше 2% щомісячних валових продажів як прибуток, а також ввести обмеження на використання 4 групи єдиного податку юридичними особами, які є сільськогосподарськими виробниками.

Якщо нова модель оподаткування буде прийнята, платники єдиного податку, як очікується, також сплачуватимуть податок у розмірі 10% замість 5% [16, с. 258].

Екологічні податки та рентні платежі будуть підвищені до рівня європейських країн, а розмір рентних платежів буде прив'язаний до світових цін на корисні копалини. Реформа також передбачає збільшення ставки військового збору з 1,5% до 3% під час воєнного стану.

Вищезазначені податкові реформи стосуються всіх суб'єктів господарювання в Україні [4].

Бізнес отримає податкові послаблення, які допоможуть країні вистояти у війні. Однак не слід забувати про податкові перевірки. Концепція податкових перевірок має бути трансформована з каральної на консультативну та професійну допомогу, що запустить механізм «здорового» бізнесу [10, с. 82–93].

Аналіз особливостей податкового контролю в умовах воєнного стану в Україні з 2022 року показує, що цей контроль є критично важливим для забезпечення фінансової стабільності та підтримки обороноздатності країни.

Вдосконалення нормативно-правової бази, підвищення ефективності роботи податкових органів, впровадження нових технологій та налагодження співпраці між державою та бізнесом є ключовими кроками для успішного податкового контролю в умовах підвищеної небезпеки та нестабільності.

Висновки. Аналіз особливостей податкового контролю в умовах воєнного стану свідчить про його критичне значення для забезпечення фінансової стабільності та підтримки обороноздатності держави. В умовах підвищеної економічної нестабільності та загроз, податковий контроль стає ключовим інструментом для ефективного розподілу та використання ресурсів.

Під час воєнного стану виникає необхідність швидкого та гнучкого адаптування податкового законодавства до нових умов, що часто супроводжується правовими колізіями та неоднозначностями у тлумаченні норм. Це вимагає вдосконалення нормативно-правової бази та підвищення рівня підготовки податкових органів. Зростання кількості податкових правопорушень і ухилення від сплати податків у цей період підкреслює важливість посилення контролю та впровадження ефективних механізмів виявлення і запобігання порушенням. Ефективний податковий контроль в умовах воєнного стану також передбачає забезпечення співпраці між державою та бізнесом. Це потребує зваженого підходу до здійснення контролю та впровадження підтримувальних заходів для економічних суб'єктів, що опинилися в складних фінансових ситуаціях. Важливо забезпечити справедливість та прозорість податкової системи, щоб уникнути соціального напруження та сприяти загальній довірі до державних інститутів.

Таким чином, проблема податкового контролю в умовах воєнного стану охоплює широкий спектр питань, які потребують комплексного підходу та взаємодії різних державних органів, бізнесу та громадянського суспільства.

Розробка ефективних механізмів податкового контролю, адаптація законодавства та підвищення рівня підготовки податкових органів є ключовими кроками для забезпечення стабільності та розвитку економіки в умовах підвищеної небезпеки та непередбачуваних обставин.

Підсумовуючи результати аналізу питань податкового права, можна сказати, що податкова система потребує нагальних реформ: Реформа «10-10-10» є реалістичною і дозволить якнайшвидше перезапустити українську економіку та зробити її конкурентоспроможною. Спрощення податкового законодавства зменшує невизначеність у податковій системі та робить її більш передбачуваною для бізнесу. Зниження податкових ставок та зменшення невизначеності може привести до збільшення інвестицій в Україну, розвитку бізнесу та економіки в цілому.

Список використаних джерел:

1. Frizell, J. *War and Modern Taxation* // Global Taxation. Oxford: Oxford University Press, 2022. С. 43–66.
2. Guénette, J., Kenworthy, P., Wheele, C. *Implications of the War in Ukraine for the Global Economy*. Washington: World Bank, 2022.
3. Шило З. С. Проблеми та недоліки прямого та непрямого оподаткування в державі // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. 2022. № 1(97). С. 99–112.
4. Бондарук Ю. В. Реалії та перспективи реформування податкової системи України // Міжнародна конференція «Університетська наука». International Science Journal of Management, Economics & Finance. 2018. Т. 2, № 4. С. 1–10. URL: http://eir.pstu.edu/bitstream/handle/123456789/17648/%20_%20%20%20%20%20%20%20%20%20_%20_3_2018_p066-067.pdf?sequence=1 (дата звернення: 02.12.2024).
5. Величко Л. К., Чорна А. М. Проблемні питання податкової системи України // Актуальні питання забезпечення фінансової безпеки держави в умовах глобалізації: зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 17 лютого 2022 р.). Харків: ХНУВС, 2022. С. 48–50.
6. Добровільний національний огляд щодо цілей сталого розвитку в Україні / Міністерство економіки України. Київ: Міністерство економіки України, 2020. 116 с. URL: <https://me.gov.ua/> (дата звернення: 02.12.2024).
7. Дрогозов Ю. Інституційні проблеми української податкової системи та шляхи їх вирішення. URL: http://trp.org.ua/uploads/files/source/Policy_Tax_Reform_RPR.pdf (дата звернення: 02.12.2024).
8. Дудник В. М., Гарбінська-Руденко А. В., Яценко Ю. Г. Правові проблеми функціонування фінансової системи України в період дії воєнного стану // Аналітично-порівняльне правознавство. 2022. № 2. С. 132–136.
9. Свтушевська О. О., Лагодієнко Н. В., Іванченкова Л. В. Податкова політика як складова державного податкового менеджменту // Інвестиції: практика та досвід. 2022. № 4. С. 32–37.
10. Лоїк А., Ткачик Л. Ефективність податкової політики в Україні: регулюючий та фінансовий аспекти // Галицький економічний вісник Тернопільського національного технічного університету. 2022. Т. 77, № 4. С. 82–93.

11. Доходи держбюджету. URL:
12. Назарова Т., Шевченко М. Місце податкового менеджменту в системі управління державними фінансами в умовах воєнного стану // Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут» (економічні науки). 2022. № 3. С. 38–41.
13. Самоїл Т. В., Хомуляк Т. І. Актуальність змін податкової системи України // Розвиток соціально-економічних систем в геоekonomічному просторі: зб. тез доповідей II Міжнар. наук.-практ. конф. 2022. С. 133–136.
14. Тучак Т. В., Лінник О. П. Реформування податкової системи України в умовах глобалізаційних процесів // Молодіжний податковий конгрес. URL: <https://scholar.google.com.ua/citations?user=qbqHHCAAAAJ&hl=uk> (дата звернення: 02.12.2024).
15. Фурман О. Реформування податкової системи: стратегічний поступ чи ручне управління? // Науково-практичний семінар (м. Львів, 17 травня 2022 р.). Львів: ЛНУ, 2022. С. 39–42.
16. Чернюк Т. В. Системи оподаткування в умовах війни: правовий та фінансовий аспекти // Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса. 2022. Т. 2, № 14. С. 258–262.