

**О. Дмитрик,**

докторка юридичних наук, професорка,
заслужена діячка науки і техніки України,
завідувачка кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

М. Дамірчиєв,

доктор юридичних наук, професор,
доцент кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ЗМІНИ ДО ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ОСОБЛИВОСТЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ У ПЕРІОД ДІЇ ВОЄННОГО СТАНУ

Вступ. З першого дня повномасштабного вторгнення РФ на територію України – 24 лютого 2022 року, Податковий кодекс України (далі – ПК України) було неодноразово піддано змінам. Повномасштабне вторгнення як зовнішня та внутрішня соціальна обставина – є наразі першочерговою причиною трансформації національного законодавства, у тому числі, й податкового. У період дії воєнного стану в Україні система оподаткування зазнає суттєвих змін, що спрямовані на адаптацію до умов війни, забезпечення фінансової стабільності держави та підтримку суб'єктів господарювання і громадян в цілому. При цьому ми спостерігаємо поклик законодавця врівноважити потреби у фінансових ресурсах державного і місцевих бюджетів, коштами яких забезпечується реалізація критичних функцій в умовах війни, а також не залишити осторонь інтереси платників податків, які стикаються з численними труднощами, обмеженнями в веденні господарської діяльності.

Постановка завдання. Метою цієї публікації є дослідження останніх змін до ПК України у контексті особливостей оподаткування у період дії воєнного стану, що передбачає системний аналіз проекту закону, поясню-

вальної записки, зауважень до такого проекту закону, а також положень національного законодавства, якими встановлено принцип заборони зворотної дії закону у часі та принцип стабільності податкового законодавства.

Результати дослідження. Розгляд, обґрунтування, дослідження змін до ПК України в умовах дії правового режиму воєнного стану з початку повномасштабного вторгнення стала та досі є предметом досліджень науковців та практиків, наприклад, таких як О.В. Біленко, М.І. Гордієнко, В.Я. Греца, Ю.О. Костенко, А.М. Котенко, С.О. Савченко, О.К. Парашенко, Т.О. Шувалова, та ін. Зокрема, Костенко Ю.О. та Шувалова Т.О. у своїй роботі здійснили правову оцінку змін та доповнень до ПК України в контексті адміністрування податків та зборів, унесених під час дії правового режиму воєнного стану [1, с. 188].

Гордієнко М.І. вивчав роль, місце та вплив податкової політики на економічний стан держави в сучасних (воєнних) реаліях з метою окреслення напрямків реформи податкової системи [2, с. 159]. Науковець наголосив на різниці поглядів представників влади та суб'єктів господарювання на зміни до ПК України в контексті





завдання податків та зборів наповнювати бюджет, яка полягає у такому: 1) перші притримуються думки про необхідність збільшення податкового навантаження з метою наповнення державного та місцевих бюджетів; 2) другі – перебувають на стороні аргументування неможливості збільшення податкового тиску [2, с. 159]. Щодо аргументації неможливості збільшення податкового тиску Гордієнко М.І. у своїй роботі акумулював та перерахував, зокрема, такі аргументи: відсутність наразі відповідного (достатнього) фіскального потенціалу для підвищення будь-яких податків; підвищення податків нівелює можливість виведення тіншового сектору економіки з тіні. Тобто наразі варто вирішувати питання розширення кількості платників податків шляхом виведення їх з тіні, а не підвищення податків / зборів для тих платників, які і так сумлінно виконують свій податковий обов'язок; неврахування органами влади (зокрема, парламентом та суб'єктами законодавчої ініціативи тощо) під час формування, реалізації податкової політики та внесення змін до ПК України самооподаткування фізичними та юридичними особами. Останнє здійснюється ними з перших днів великої війни шляхом надання волонтерської допомоги, збору грошових коштів на потреби Збройних Сил України, допомоги переселенцям тощо; підвищення податкового тиску стане непривабливим фактором для повернення українців із закордону [2, с. 159].

Також Гордієнко М.І. констатує, що у зв'язку із війною податкове законодавство суттєво змінилося та продовжуватиме свої зміни [2, с. 161]. На думку науковця, держава робить титанічні кроки з метою удосконалення податкової політики та зниження податкового тиску на платників податків [2, с. 161], а також висновує про необхідність реформи національної податкової системи зокрема для післявоєнного віднов-

лення України, бо діюча система для відновлення не є релевантною через свою неідеальність та невідповідність потребам сталого розвитку [2, с. 159]. Зі свого боку, Костишин Н. та Яковець Т. у своїй роботі наголошують на тому, що саме суттєве зменшення адміністративного та податкового навантаження на бізнес сприятиме більшій концентрації коштів в обороті та утворить ресурс на подолання післявоєнних викликів [3, с. 108].

Ознайомлення із наведеними саме Гордієнком М.І. твердженнями та їх аналіз наводить виключно на неможливість погодитися із тим, що держава вносить зміни до податкового законодавства з метою удосконалення податкової політики (у тому числі й податкового законодавства) та, відповідно, зменшення податкового навантаження на платників. Із останнім важко погодитися з огляду на практику внесення змін до ПК України, про що будемо говорити нижче.

Наприклад, Греца В.Я. у своїй роботі досліджуючи модифікацію податкової системи під час війни наголошує, що остання відбувається з метою забезпечення достатності фінансових ресурсів для ведення військових дій та одночасного забезпечення фінансової стабільності та розвитку усіх інших сфер життя країни [4, с. 26]. Показово, що трансформацію національної податкової системи науковець досліджує крізь призму механізму податкової політики, яку визначає як самостійну, багатокomпонентну систему, що складається з різних елементів, таких як інструменти, принципи, закони, методи і засоби впливу на реалізацію податкової політики [4, с. 26]. При цьому Греца В.Я. стверджує, що перед війною податкова політика була спрямована на виконання фіскальної функції на противагу регуляторній та стимулюючій функціям, а от реалізація останньої є характерною для періоду – початку великої війни. Тобто автор наголошує, що внесені зміни до ПК України



на початку повномасштабного вторгнення (2022 рік) характеризуються підтримкою національного підприємництва, спрощення умов господарювання, створення оптимальних умов для його функціонування [4, с. 30].

Біленко О.В. та Савченко С.О. у своєму дослідженні також приділяють увагу механізму податкової політики під час війни, які називають антикризовими, тимчасовими, що мають ефективність лише протягом нетривалого часу та спрямовані на спрощення процедури адаптації бізнесу до економічних і господарських процесів у новоутворених умовах, але після війни такі тимчасові зміни мають бути скасовані, а податкова система потребуватиме нових змін [5].

Аналіз наведених та інших робіт дозволяє стверджувати, що науковці досліджують та констатують, що зміни до ПК України в умовах війни, зокрема у перші роки війни (2022–2023 роки), мають позитивний характер, оскільки: спрямовані на захист прав платників податків (фізичних осіб, суб'єктів господарювання); передбачають стимулювання підприємницької діяльності; спрямовані на зменшення податкового тиску на платників податків тощо. Поряд із тим, у жодній із досліджених робіт не наголошено на доволі сумнівних аспектах, що мають зміни і доповнення до ПК України під час дії правового режиму воєнного стану.

На нашу думку, до основних характеристик змін до ПК України під час дії правового режиму воєнного стану на території України можна віднести:

- визначення / введення особливостей оподаткування в період дії правового режиму воєнного стану;
- введення податкових пільг та преференцій для платників податків в період дії правового режиму воєнного стану як одних із особливостей;
- збільшення ставок податків, наприклад, ставки податку на прибуток підприємства для банків;

– непослідовність законодавця у внесенні змін до ПК України;

– внесення змін до ПК України шляхом порушення процедури внесення змін, зокрема, приписів принципу стабільності – однієї із засад податкового законодавства України;

– внесення змін до ПК України шляхом порушення приписів статті 58 Конституції України щодо зворотної дії законів у часі.

Цілком доречними і справедливими є зміни, якими передбачаються податкові пільги для платників податків в умовах повномасштабного вторгнення, руйнувань цивільної та критичної інфраструктури, вимушеного переселенства тощо. При цьому можна знайти й аргументи на користь доцільності підвищення ставок податків в умовах воєнного стану, що перш за все обґрунтовуються необхідністю наповнення державного та місцевих бюджетів держави, яка здійснює збройну відсіч агресора. Водночас вкрай сумнівними видаються зміни, якими відбувається порушення ст. 58 Конституції України [6] в контексті зворотної дії законів у часі та порушення процедури внесення змін до ПК України [7].

Так, проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» № 11416-д (далі – законопроєкт № 11416-д), зареєстрований у Верховній Раді України 30 серпня 2024 р. за ініціативою народних депутатів Гетманцева Д.О., Лукашева О.А. та Мотовиловця А.В. [8]. Станом на 15 жовтня 2024 року прийнятий 10 жовтня 2024 року проєкт закону було направлено на підпис Президенту України [8].

Звертаємо увагу, що вказаний проєкт закону, прийнятий парламентом 10 жовтня 2024 року [8], Президент України ще й дотепер не підписав. Тим самим ним було пропущений строк – п'ятнадцять днів, протягом яких має відбутися або (1) підписання



закону; (2) або повернення такого закону зі своїми вмотивованими і сформульованими пропозиціями до Верховної Ради України для повторного розгляду (накладення вето), установлений приписами статті 94 Конституції України [6].

Аналіз законопроекту № 11416-д, а саме п. 1 Розділу II. Прикінцеві та перехідні положення, засвідчують той факт, що він має набирати чинності з 1 жовтня 2024 року, тобто заднім числом, окрім пунктів 2, 3, 8–12 розділу I цього проекту Закону (щодо змін до статей 51, 70, 170, 172–174, 176 Податкового кодексу України) та пункту 5 розділу I цього Закону (щодо змін до пункту 136.1-1 статті 136 Податкового кодексу України), які набирають чинності з 1 січня 2025 року [9].

Водночас системний аналіз змісту ст. 58 Конституції України [6] та п.п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України [7] дозволяють констатувати, що закони, зокрема ті, якими вносяться зміни до ПК України: по-перше, не повинні містити приписів, якими передбачено зворотню дію таких законів, окрім випадків – пом'якшення або скасування відповідальності особи; по-друге, не повинні містити приписів, якими змінюються будь-які елементи податків та зборів пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки; по-третє, не повинні містити приписів, якими протягом бюджетного року змінюються податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги.

Далі важливо визначити, які ж саме зміни містить досліджуваний проект закону із зазначенням моменту набрання ними чинності згідно із приписами пункту 1 Розділу II. Прикінцеві та перехідні положення законопроекту № 11416-д [9].

Указаним проектом закону передбачено такі зміни:

1. Контролюючим органам розширено предмет контролю, зокрема,

п.п. 19-1.1.52-1 п. 19-1.1 ст. 19-1 ПК України викладено у новій редакції: «19-1.1.52-1. здійснюють контроль за своєчасністю та повнотою сплати авансових внесків з податку на прибуток підприємств платниками податку, які здійснюють діяльність з торгівлі валютними цінностями у готівковій формі, *авансових внесків з податку на прибуток підприємств платниками податку, які здійснюють роздрібну торгівлю пальним*» – набирає чинності 01.10.2024 р. [9].

2. Розширено предмет камеральної перевірки шляхом доповнення пунктом 12 підпункт 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 ПК України, зокрема, предметом камеральної перевірки також може бути *своєчасність та повнота сплати узгодженої суми грошового зобов'язання у вигляді авансового внеску з податку на прибуток підприємств, визначеного відповідно до пункту 141.14 статті 141 ПК України* (особливості оподаткування діяльності з роздрібною торгівлю пальним) – набирає чинності 01.10.2024 р. [9].

3. Статтю 137 ПК України доповнено пунктом 137.12, яким визначено порядок обчислення податку на прибуток підприємств та сплати платниками податку, які здійснюють роздрібну торгівлю пальним. Зокрема, такі платники зобов'язані: 1) сплачувати авансові внески з податку на прибуток підприємств за кожне місце роздрібною торгівлю пальним, інформація щодо якого внесена до Єдиного реєстру ліцензіатів та місць обігу пального станом на перше число поточного місяця; 2) авансові внески та податок на прибуток підприємств, що підлягає сплаті до бюджету такими платниками податку, визначаються у порядку, передбаченому п. 141.14 ст. 141 ПК України – набирає чинності 01.10.2024 р. [9].

3. Статтю 141 ПК України, якою встановлено особливості оподаткування окремих видів діяльності та



операцій, доповнено пунктом 141.14 – Особливості оподаткування діяльності з роздрібною торгівлю паливом, набирають чинності 01.10.2024 р. [9].

5. До Підрозділу 4. Особливості справляння податку на прибуток підприємств Розділу XX. Перехідні положення ПК України додано пункт 70 та внесено зміни до абзацу другого пункту 68 цього ж підрозділу, зокрема у пункті 70:

– для цілей оподаткування прибутку банків, а також для застосування щодо банків положень пункту 57.1-1 статті 57 ПК України, на 2024 рік встановлено базову (основну) ставку податку на прибуток підприємств у розмірі – 50 відсотків;

– передбачено, що сума податку на прибуток підприємств за вказаною ставкою визначається за підсумками податкових (звітних) періодів – три квартали 2024 року та 2024 рік у податковій декларації з податку на прибуток підприємств за відповідні податкові (звітні) періоди;

– до того ж, передбачено, що нарахування та сплата грошового зобов'язання з податку на прибуток підприємств за попередні податкові (звітні) періоди 2024 року (квартал та півріччя) за базовою (основною) ставкою, що діяла до набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану», не є порушенням правил нарахування та сплати грошового зобов'язання з податку на прибуток підприємств;

– передбачено, що за результатами податкового (звітного) періоду – три квартали 2024 року та в подальшому по останній податковий (звітний) період року, в якому буде припинено або скасовано воєнний стан в Україні, банки не застосовують положення, передбачені підпунктом 140.4.4 пункту 140.4 статті 140 ПК України, та не зменшують фінансовий результат до оподаткування на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування

минулих податкових (звітних) періодів;

– крім того, передбачено, що у випадку застосування за попередні податкові (звітні) періоди 2024 року (квартал та півріччя) положень, передбачених підпунктом 140.4.4 пункту 140.4 статті 140 ПК України, та/або сплати авансових внесків з податку на прибуток підприємств, передбачених пунктом 57.1-1 статті 57 ПК України за ставкою 25 відсотків, банки у складі податкової декларації з податку на прибуток підприємств за податковий (звітний) період – три квартали 2024 року відображають уточнені показники. Відображення яких виключає застосування до таких платників податків санкцій, передбачених статтею 50 ПК України, тощо – набирають чинності 01.10.2024 р. [9].

6. До пункту 16-1 Підрозділу 10. Інші перехідні положення Розділу XX. Перехідні положення ПК України, яким встановлено військовий збір, було внесено такі зміни:

– розширено перелік платників збору, до яких тепер віднесено не тільки фізичних осіб – резидентів, які отримують доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізичних осіб – резидентів, які володіють та/або користуються (орендують (суборендують), на умовах емфітевзису, постійно користуються) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, у частині мінімального податкового зобов'язання; фізичних осіб – нерезидентів, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні; податкових агентів, а й *фізичних осіб-підприємців – платників єдиного податку першої, другої та четвертої групи; платників єдиного податку третьої групи* – набирає чинності 01.10.2024 р. [9];

– військовий збір для *фізичних осіб-підприємців – платників єдиного податку першої, другої, четвертої групи та платників єдиного податку третьої групи* встанов-



люється з 1 жовтня 2024 року по 31 грудня року, у якому буде припинено або скасовано воєнний стан – набирає чинності 01.10.2024 р. [9];

– розширено перелік об'єктів оподаткування військовим збором, зокрема:

(1). для фізичних осіб – резидентів, які отримують доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізичних осіб – резидентів, які володіють та/або користуються (орендують (суборендують)), на умовах емфітевзису, постійно користуються) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, у частині мінімального податкового зобов'язання; фізичних осіб – нерезидентів, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні; податкових агентів – об'єктом оподаткування є доходи, визначені приписами статті 163 ПК України, а саме: а) загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України (для резидентів); б) загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання) – для нерезидентів – набирає чинності 01.10.2024 р. [9];

(2). для фізичних осіб-підприємців – платників єдиного податку першої, другої та четвертої групи – об'єктом оподаткування є щомісячна сума, що дорівнює розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року – набирає чинності 01.10.2024 року [9];

(3). для платників єдиного податку третьої групи – об'єктом оподаткування є доходи, визначені статтею 292 ПК України – набирає чинності 01.10.2024 року [9];

– змінено ставку військового збору, зокрема, 1) для фізичних осіб – резидентів, які отримують доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізичних осіб – резидентів, які володіють та/або користуються (орендують (суборендують)), на умовах емфітевзису, постійно користуються) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, у частині мінімального податкового зобов'язання; фізичних осіб – нерезидентів, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні; податкових агентів – 5 відсотків від визначеного об'єкта оподаткування; 2) для фізичних осіб-підприємців – платників єдиного податку першої, другої та четвертої групи – 10 відсотків розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, з розрахунку на календарний місяць; 3) для платників єдиного податку третьої групи – 1 відсоток від доходу, визначеного згідно зі статтею 292 ПК України – набирає чинності 01.10.2024 р. [9];

– при цьому, змінами передбачено, що з 01 січня року наступного за роком, у якому буде припинено або скасовано воєнний стан, ставка військового збору для фізичних осіб – резидентів, які отримують доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізичних осіб – резидентів, які володіють та/або користуються (орендують (суборендують)), на умовах емфітевзису, постійно користуються) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, у частині мінімального податкового зобов'язання; фізичних осіб – нерезидентів, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні; податкових агентів становитиме 1,5 відсотка від визначеного об'єкта оподаткування – набирає чинності 01.10.2024 р. [9];

– фізичні особи-підприємці – платники єдиного податку першої, другої та четвертої групи сплачують військовий



збір шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. Таку сплату вказані платники збору можуть здійснити за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не більш як до кінця поточного звітного року – набирає чинності 01.10.2024 р. [9];

– платники єдиного податку третьої групи сплачують військовий збір протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації платника єдиного податку за податковий (звітний) квартал – набирає чинності 01.10.2024 р. [9];

– фізичні особи-підприємці – платники єдиного податку першої, другої та четвертої групи, а також платники єдиного податку третьої групи підлягають відповідальності за порушення правил сплати сум військового збору у розмірах, встановлених ПК України за порушення правил сплати сум єдиного податку для відповідної групи платників єдиного податку – набирає чинності 01.10.2024 р. [9], та ін.

Як ми продемонстрували, більшість змін передбачається впровадити зворотною дією, а саме з 01.10.2024 р. Водночас, на наше переконання, вони є такими, що порушують: по-перше, ч. 1 ст. 58 Конституції України; по-друге, принцип стабільності податкового законодавства, закріплений у п.п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України. Маємо підкреслити, що наведеними нормативними положеннями закріплено, що зміни: (1) вносяться не пізніш як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, (2) мають бути запроваджені протягом діючого бюджетного періоду.

Далі звернемо увагу на зміст Пояснювальної записки [10] та Зауваження [11] до законопроекту № 11416-д. Так, ґрунтовний аналіз Пояснювальної записки до проекту Закону України «Про внесення змін до податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» № 11416-д [10] дозволяє зробити наступні висновки.

По-перше, обґрунтування необхідності прийняття цього проекту закону полягає у необхідності наповнення дохідної частини бюджету за рахунок надходження податкових платежів з (1) метою підтримки функціонування економіки та (2) забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування у зв'язку з війною РФ проти України [10]. При цьому, вмотивування необхідності наповнення бюджету воюючої країни жодним чином не пояснювало реалізацію такої необхідності шляхом порушення приписів Основного Закону України та податкового законодавства.

По-друге, метою законопроекту № 11416-д визначено удосконалення норм ПК України, створення умов належного функціонування економіки та наповнення бюджету [10]. На наше переконання, доволі сумнівною вбачається мета удосконалення норм ПК України, яка досягається шляхом порушення положень ПК України.

По-третє, надаючи загальну характеристику проекту закону та описуючи основні його положення, суб'єкти законодавчої ініціативи чітко наголошують про прийняття такого проекту закону заднім числом та окреслюють зміни саме до елементів податків / зборів [10]. Тож цей факт також не має пояснення необхідності порушення чинного законодавства під час прийняття змін.

По-четверте, у фінансово-економічному обґрунтуванні серед іншого наведено тезу, що реалізація положень вказаного проекту не призведе до скорочення бюджетних надходжень [10]. Однак суб'єктами законодавчої ініціативи не враховується, що підвищення податків шляхом порушення законної процедури може стати причиною тінізації економіки. Очевидно, що для платників податків держави, яка здійснює відсіч збройної агресії, а її господарюючі суб'єкти прикладають максимум зусиль для провадження своєї діяльності у надскладних умовах, будь-яке підви-



щення податкового навантаження може стати критичним, а тим більше, впроваджене незаконним шляхом збільшення податкового тиску.

Аналізуючи Зауваження Головного юридичного управління Апарату Верховної Ради України до законопроекту № 11416-д від 07.10.2024 № 07/2-2024/218918 [11] варто виділити пункт 4, у якому зазначено, що розглядуваним проектом закону передбачається застосування змінених положень щодо оподаткування починаючи з першого числа місяця або з першого числа першого місяця календарного кварталу, в якому набрав чинності відповідний закон, що не відповідає статті 58 Конституції України, згідно з якою закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи [11]. Таким чином, Головне юридичне управління Апарату Верховної Ради України у своєму зауваженні вказав, що зазначені положення не відповідають приписам статті 58 Конституції України.

Незважаючи на точкове і мінімальне, але все таки наявне зауваження, указаний проект закону прийнято Верховною Радою України та підписано її Головою – 15.10.2024 р., до того ж у більш розширеній редакції [12]. Розширена версія законопроекту № 11416-д – тобто текст, підписаний Головою Верховної Ради України Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану»: по-перше, має іншу назву – «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану» замість «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» [12];

по-друге, підписаний текст закону набирає чинності з дня, наступного за днем його опублікування, окрім окреслених у законі пунктів, що набирають чинності з 01.01.2025 р. [12];

по-третє, підписаний текст закону включає також зміни: 1) до статті 38¹ ПК України стосовно мінімального податкового зобов'язання; 2) до абзацу першого підпункту 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 ПК України в контексті розширення списку реєстрів на підставі даних яких проводиться камеральна перевірка; 3) підпункт 141.13.2 пункту 141.13 статті 141 ПК України викладено у новій редакції тощо.

Висновки. Головою Верховної Ради України 15.10.2024 р. підписано закон не тільки із новою назвою, а ще й в доопрацьованій редакції, тобто у більш розширеній версії, ніж розглядалася народними депутатами. При цьому, ще й до тепер (з порушенням строку в 15 днів) вказаний закон не підписаний Президентом України; та / або не повернений ним зі своїми вмотивованими і сформульованими пропозиціями до Верховної Ради України для повторного розгляду (накладення вето). Більше того, після порушення Президентом України ст. 94 Конституції України такий закон повинен вважатися схваленим Президентом України і має бути підписаний та офіційно оприлюднений на виконання положень ч. 3 ст. 94 Конституції України, що також не зроблено.

Як вбачається, наведеним змінам до ПК України притаманний характер свавільності, непослідовності суб'єктів законодавчої ініціативи, порушення законних процедур. Враховуючи ці обставини, закон, прийнятий у змінній редакції, не відповідає Конституції України. Крім того, порушення строків підписання та оприлюднення закону Президентом України створює правову невизначеність щодо його чинності. Дотримання конституційних норм та законодавчої процедури є ключовим для забезпечення верховенства права та





принципу визначеності в демократичній і незалежній правовій державі, якою є Україна.

У період дії воєнного стану в Україні система оподаткування зазнає суттєвих змін, що спрямовані на адаптацію до умов війни, забезпечення фінансової стабільності держави та підтримку суб'єктів господарювання і громадян в цілому. При цьому ми спостерігаємо поклик законодавця врівноважити потреби у фінансових ресурсах державного і місцевих бюджетів, коштами яких забезпечується реалізація критичних функцій в умовах війни, а також не залишити осторонь інтереси платників податків, які стикаються з численними труднощами, обмеженнями у веденні господарської діяльності. Розгляд, обґрунтування, дослідження змін до ПК України в умовах дії правового режиму воєнного стану з початку повномасштабного вторгнення стала та досі є предметом досліджень науковців та практиків. Однак це питання не втрачає актуальності. В цій статті досліджено останні зміни до Податкового кодексу України у контексті особливостей оподаткування у період дії воєнного стану, що передбачає системний аналіз проекту закону, пояснювальної записки, зауважень до такого проекту закону, а також положень національного законодавства, якими встановлено принцип заборони зворотної дії закону у часі та принцип стабільності податкового законодавства. Зокрема, піддано грантовому аналізу проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» від 16.09.2024 № 11416-д. Констатовано, що пропонувані зміни до Податкового кодексу України притаманний характер свавільності,

непослідовності суб'єктів законодавчої ініціативи, порушення законних процедур. Враховуючи ці обставини, закон, прийнятий у змінній редакції, не відповідає Конституції України. Крім того, порушення строків підписання та оприлюднення закону Президентом України створює правову невідомість щодо його чинності. Наголошено, що дотримання конституційних норм та законодавчої процедури при прийнятті змін і доповнень до податкового законодавства є ключовим для забезпечення верховенства права та принципу визначеності в демократичній і незалежній правовій державі, якою є Україна.

Ключові слова: правове регулювання, оподаткування, суб'єкти господарювання, ставки податків, платники податків, податковий тиск, податкове законодавство, адміністрування податків і зборів, принцип стабільності, принцип визначеності, принцип певності, податкові процедури.

Dmytryk O., Damirchiev M. Changes to the Tax Code of Ukraine in the context of the features of taxation during the period of marital states

During the period of martial law in Ukraine, the taxation system undergoes significant changes aimed at adapting to war conditions, ensuring the financial stability of the state and supporting business entities and citizens in general. At the same time, we are observing the call of the legislator to balance the needs for financial resources of the state and local budgets, which funds are used to ensure the implementation of critical functions in war conditions, and also not to leave aside the interests of taxpayers who face numerous difficulties and restrictions in the conduct of economic activity. Consideration, justification, research of changes to the PC of Ukraine in the conditions





of the operation of the legal regime of martial law since the beginning of the full-scale invasion became and still is the subject of research by scientists and practitioners. However, this question does not lose its relevance. This article examines the latest changes to the Tax Code of Ukraine in the context of the peculiarities of taxation during the period of martial law, which involves a systematic analysis of the draft law, the explanatory note, comments to such a draft law, as well as the provisions of national legislation, which establish the principle of prohibiting the retroactive effect of the law in times and the principle of stability of tax legislation. In particular, the project of the Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the Special Features of Taxation during Martial Law" dated September 16, 2024 No. 11416-d was subjected to grant analysis. It was established that the proposed changes to the Tax Code of Ukraine are characterized by arbitrariness, inconsistency of the subjects of the legislative initiative, violation of legal procedures. Considering these circumstances, the law adopted in the amended version does not correspond to the Constitution of Ukraine. In addition, violation of the terms of signing and promulgation of the law by the President of Ukraine creates legal uncertainty regarding its validity. It was emphasized that compliance with constitutional norms and legislative procedure when adopting changes and additions to tax legislation is key to ensuring the rule of law and the principle of certainty in a democratic and independent legal state, which is Ukraine.

Key words: legal regulation, taxation, business entities, tax rates, taxpayers, tax pressure, tax legislation, administration of taxes and fees, principle of stability, principle of certainty, principle of certainty, tax procedures.

Література

1. Костенко Ю. О., Шувалова Т. О. Щодо захисту прав платників податків в умовах воєнного стану. *Kyiv Law Journal*. 2023. № 1. С. 187–193. URL: <https://doi.org/10.32782/klj/2023.1.28> (дата звернення: 2.11.2024).

2. Гордієнко М. Огляд змін податкового законодавства України в період дії воєнного стану. *Молодий вчений*. 2023. № 1 (113). С. 158–162. URL: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2023-1-113-31> (дата звернення: 2.11.2024).

3. Kostyshyn N., Yakovets T. Accounting and taxing system in conditions of the state of war: how to act and what the consequences. *Herald of Economics*. 2022. № 2. С. 99. URL: <https://doi.org/10.35774/visnyk2022.02.099> (дата звернення: 2.11.2024).

4. Hretsa V. Modification of the tax system under conditions of a state of war. *Uzhhorod National University Herald. Series: Law*. 2023. Т. 2, № 78. С. 24–31. URL: <https://doi.org/10.24144/2307-332.2.2023.78.2.3> (дата звернення: 2.11.2024).

5. Біленко О., Савченко С. Трансформація механізму податкової політики в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*. 2022. № 46. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-46-19> (дата звернення: 2.11.2024).

6. Конституція України : від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР : станом на 1 січ. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр#Text> (дата звернення: 2.11.2024).

7. Податковий кодекс України . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 2.11.2024).

8. Картка законопроекту – Законотворчість. Електронний кабінет громадянина. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/44809> (дата звернення: 2.11.2024).

9. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану»: проект від 16.09.2024 № 11416-д. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/44809> (дата звернення: 2.11.2024).

10. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування





ПРОБЛЕМИ ТА СУДЖЕННЯ

у період дії воєнного стану» № 11416-д: Пояснюв. записка від 16.09.2024. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/44809> (дата звернення: 2.11.2024).

11. Зауваження до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану» № 11416-д: Зауваження від 07.10.2024 № 07/2-2024/218918. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/44809> (дата звернення: 2.11.2024).

12. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану»: Закон України від 15.10.2024. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/44809>. (дата звернення: 2.11.2024).

