

Д. О. Білінський, доктор юридичних наук,
доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ПРО РЕАЛІЗАЦІЮ ПОДАТКОВИХ ПРОЦЕДУР В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

У статті досліджено ключові зміни у податкових процедурах України, запроваджені у зв'язку з введенням воєнного стану. Воєнний стан, як особливий правовий режим, вимагає оперативних рішень, що впливають на різні сфери суспільного життя, зокрема на податкову систему. У зв'язку з цим було розглянуто правові механізми адаптації податкового законодавства до умов надзвичайного стану. Важливими є тимчасові спрощення в податковому адмініструванні, відстрочення податкових перевірок, а також введення спеціальних механізмів підтримки платників податків у період кризи.

Особлива увага приділена впливу прийнятого Закону України "Про адміністративну процедуру", що став вагомим кроком до реформування адміністративних відносин у державному управлінні. Зокрема, зміни в процедурному підході дозволяють підвищити прозорість та ефективність у роботі податкових органів. Розглянуто міжнародний досвід, а саме правові засади впровадження адміністративних процедур у Німеччині, де створена ефективна система врегулювання адміністративно-правових відносин. Зокрема, аналіз цих механізмів показує, як уніфікація адміністративного законодавства сприяє зменшенню бюрократичних перешкод, що особливо важливо в умовах кризи.

Важливо підкреслити, що податкова система України наразі стикається з численними викликами: необхідність забезпечення стабільного надходження податкових платежів до бюджету, підтримка бізнесу в умовах нестабільності та ефективний контроль з боку держави. Однак запровадження нових адміністративно-правових принципів може стати основою для перспективного розвитку та стабілізації податкової системи. Уніфікація процедур та гармонізація з європейськими стандартами сприятимуть підвищенню довіри до державних органів та залученню інвестицій у післявоєнний період.

Таким чином, адаптація податкових процедур до умов воєнного стану є не лише викликом, а й можливістю для побудови сучасної та прозорої податкової системи. Поступове впровадження європейських практик дозволить Україні ефективно реагувати на кризові ситуації та забезпечити економічну стабільність.

Ключові слова: податкові процедури, адміністративні процедури, воєнний стан, податкове адміністрування, правове регулювання, уніфікація, реформа податкової системи.

D. O. Bilinskyi. On the Implementation of Tax Procedures under Martial Law

The article examines the key changes in Ukraine's tax procedures introduced in connection with the imposition of martial law. Martial law, as a special legal regime, requires prompt decisions that impact various spheres of public life, particularly the tax system. In this regard, the legal mechanisms for adapting tax legislation to the conditions of the emergency legal regime were analyzed. Important aspects include temporary simplifications in tax administration, postponement of tax audits, and the introduction of special support mechanisms for taxpayers during the crisis period.

Particular attention is paid to the impact of the adopted Law of Ukraine "On Administrative Procedure," which has become a significant step toward reforming administrative relations in public administration. In particular, changes in the procedural approach allow for increased transparency and efficiency in the work of tax authorities. The international experience was considered, namely the legal foundations for the implementation of administrative procedures in Germany, where an effective system for regulating administrative-legal relations has been established. Specifically, the analysis of these mechanisms demonstrates how the unification of administrative legislation reduces bureaucratic obstacles, which is especially crucial in times of crisis.

It is important to emphasize that Ukraine's tax system currently faces numerous challenges: ensuring the stable inflow of tax revenues into the budget, supporting businesses in conditions of instability, and effective state control. However, the introduction of new administrative-legal principles can become the foundation for the prospective development and stabilization of the tax system. The unification of procedures and harmonization with European standards will contribute to increasing trust in state institutions and attracting investments in the post-war period.

Thus, the adaptation of tax procedures to the conditions of martial law is not only a challenge but also an opportunity to build a modern and transparent tax system. The gradual implementation of European practices will enable Ukraine to effectively respond to crisis situations and ensure economic stability.

Key words: tax procedures, administrative procedures, martial law, tax administration, legal regulation, unification, tax system reform.

Постановка проблеми. Запровадження воєнного стану в Україні 24 лютого 2022 року через збройну агресію поставило перед державою завдання швидкої адаптації правових норм до кризових умов. Зміни охопили ключові сфери, зокрема податкову систему, яка відіграє важливу роль у підтримці економічної стабільності. Водночас прийняття Закону України "Про адміністративну процедуру" у 2022 році створило умови для уніфікації та прозорості адміністративних процедур, що актуалізує дослідження його впливу на податкове адміністрування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Правові аспекти податкового адміністрування досліджували такі науковці, як М.В. Кармаліта та О.О. Торбас. У сфері адміністративного права важливим є досвід впровадження загального адміністративного закону в Німеччині, який демонструє ефективність уніфікації процедур прийняття адміністративних актів. Водночас питання синергії податкових та адміністративних процедур в умовах надзвичайного правового режиму залишаються недостатньо висвітленими в українських дослідженнях.

Метою статті є аналіз змін у податковому законодавстві України в умовах воєнного стану, зокрема тих, що стосуються взаємодії податкових та адміністративних процедур, та вивчення досвіду Німеччини щодо впровадження загального адміністративного закону для підвищення прозорості й ефективності державного управління.

Виклад основного матеріалу. Особливості правового регулювання податкових процедур у воєнний час. Зміни до Податкового кодексу України (ПКУ) спрямовані на забезпечення адаптації податкових процедур до умов надзвичайного правового режиму. Основні нововведення включають:

1. Відстрочення виконання податкових зобов'язань. Виконання податкових обов'язків може бути перенесене на три місяці після завершення воєнного стану.
2. Припинення податкових перевірок. Заборонено проведення нових перевірок та зупинено розпочаті.
3. Зупинення податково-правових строків. Перебіг строків щодо звітності та сплати податків припиняється [1].

Прийняття Закону України "Про адміністративну процедуру" стало важливим кроком у реформуванні адміністративних відносин. Закон забезпечує:

- Уніфікацію прийняття адміністративних актів.
- Прозорість рішень адміністративних органів.
- Захист прав суб'єктів звернень до державних органів [2].

Принципи, закріплені в законі, такі як пропорційність і обґрунтованість, є ключовими для вдосконалення податкового адміністрування.

Звернемося до європейського досвіду, зокрема до досвіду Німеччини. У Німеччині загальний закон про адміністративні процедури (Verwaltungsverfahrensgesetz) впроваджено ще у 1976 році [3].

Слід також звернути увагу на відсутність єдиної точки зору на співвідношення правових категорій "процес" та "процедура". Так, одна група вчених розглядає юридичний процес як юрисдикційну процедуру (судочинство, юстицію), спрямовану на вирішення спорів про право та здійснення правового примусу, а інша розглядає юридичний процес як такий, що найбільш повно відображає всі складові компоненти державного управління, охоплює широкую сукупність процедурних форм діяльності органів. Таким чином, ототожнюється процес і процедура [4, с. 17-19]. Не вважаємо за потрібне вступати тут у широку дискусію, зазначимо лише, що ми виходимо з позиції, коли процедура має певні межі, насамперед тимчасові, має точку початку та точку кінця. Завершення процедури є юридичним фактом. У межах конкретної процедури може бути задіяні відразу кілька процесів. Наприклад, процедура проведення перевірки передбачає кілька етапів або стадій: прийняття наказу про проведення перевірки, оформлення направлень на проведення перевірки, початок перевірки, приступ до перевірки, проведення перевірки, оформлення результатів, подання заперечень та додаткових документів та пояснень, розгляд заперечень та додаткових документів та пояснень. Тобто кожен етап - це самостійна процесуальна дія, що здійснюється в рамках єдиної процедури. Зазначена позиція узгоджується із положеннями Закону про адміністративну процедуру, де ст. 2 адміністративну процедуру визначено як передбачений законом порядок розгляду та вирішення адміністративної справи.

У таких умовах потрібне уточнення співвідношення положень Закону «Про адміністративні процедури» з положеннями податкового законодавства, які регламентують адміністративні процедури у податковому праві чи податкові процедури. Можливі два варіанти. Перший, коли до Податкового кодексу України та до відповідних податкових підзаконних актів будуть внесені зміни, що враховують положення Закону про адміністративну процедуру, що набув чинності. Головне це принципи, на яких повинні ґрунтуватися адміністративні процедури в податковому праві. Другий варіант, за прикладом Німеччини, коли на адміністративні процедури у податковому праві не поширюватимуться положення Закону про адміністративну процедуру. Аналогічна ситуація існує в українському податковому законодавстві, за винятком відсутності загальної для всіх адміністративних процедур закону. Незалежно від того, який варіант зрештою буде обраний, акцентуємо увагу на принципах, які мають бути визначені для адміністративних процедур у податковому праві. Адміністративний акт правомірний, якщо він прийнятий компетентним адміністративним органом відповідно до закону, що діяв на момент прийняття акта [5]. Також у ст. 87 Закону «Про адміністративні процедури»

передбачено критерії протиправного адміністративного акта. Протиправним є адміністративний акт, який не відповідає вимогам, визначеним частиною першою цієї статті, зокрема:

- 1) прийнятий адміністративним органом, який: а) не мав на це повноважень; б) використовував дискреційні повноваження незаконно;
- 2) суперечить положенням закону про форму та зміст адміністративного акта;
- 3) порушує норми матеріального права;
- 4) відповідає принципам адміністративної процедури.

Законом про адміністративну процедуру у ст. 4 передбачено 13 принципів адміністративної процедури, а саме: верховенство права, включаючи законність та юридичну визначеність; рівність перед законом; обґрунтованість; неупередженість (неупередженість) адміністративного органу; сумлінність та розсудливість; пропорційність; відкритість; своєчасність та розумний термін; ефективність; презумпція правомірності дій та вимог особистості; офіційність; гарантування права особи на участь в адміністративному провадженні; гарантування ефективних засобів правового захисту [10]. Звичайно, окремі принципи передбачені Конституцією України [5] та не потребують додаткового законодавчого закріплення. Загалом, принципи мають бути не лише задекларовані, а й передбачати конкретні способи контролю за дотриманням та наслідки їх порушення.

Ряд знакових змін до механізму податкового адміністрування було запроваджено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії військового стану» від 03.03.2022 р. Основні зміни до податкового законодавства, які запроваджуються вище зазначеним Законом можна умовно згрупувати наступним чином: а) зміни, що стосуються виконання податкового обов'язку; б) зміни, що стосуються перевірок платника податків; в) зміни щодо обчислення податково-правових строків.

Процедури виконання податкового обов'язку (дотримання термінів сплати податків і зборів; подання звітності) у зв'язку із запровадженням військового стану зазнали суттєвих темпорально-обумовлених трансформацій. Так, податковим законодавством передбачається можливість відстрочення виконання податкового обов'язку щодо сплати податків та зборів/подання звітності, а саме: а) базовий строк відстрочення – необхідність виконання таких обов'язків протягом 3-х місяців після припинення або скасування військового стану в Україні (пп. 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" (ПК України); б) продовжено термін відстрочення виконання податкового обов'язку (для платників, які не можуть вчасно виконати свій податковий борг у зв'язку з прямою участю у військових діях) – необхідність виконання таких обов'язків протягом 1-го місяця з дня закінчення дії наслідків, які виключили виконання таких обов'язків (пп. 69.3 п. 69 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" ПК України). На перший погляд може здатися, що базовий термін триваліший, проте це не зовсім так. Перший термін має чітку темпоральну прив'язку до моменту припинення/скасування військового стану в Україні. Щодо терміну передбаченого пп. 69.3. то він має чітку прив'язку до оціночних обставин «з дня закінчення дії наслідків, які виключили можливість виконання таких обов'язків» (йдеться про обставини, пов'язані з прямою участю у військових діях). Тобто, наприклад, якщо конкретний ФОП брав участь у військових діях і отримав поранення, то він повинен виконати свій податковий обов'язок не після 3 місяців з моменту припинення/скасування військового стану, а після 1 місяця з моменту повної реабілітації бійця. У разі така оцінка «точка відліку» більш пільгового терміну має завдання забезпечити інтереси насамперед платника податків. При цьому виникає цілком закономірне питання: а що робити у тому випадку, якщо більш пільговий строк передбачено пп. 69.3., з об'єктивних причин закінчиться раніше строку передбаченого пп. 69.1 (3-місячний термін)? На нашу думку, така ситуація має вирішуватися на основі принципу-презумпції правомірності рішень платника податків. Відповідно, до платника податків повинен застосовуватися той термін, який є найбільш оптимальним для забезпечення інтересів платника податків. Новели податкового законодавства також передбачають таке правило: "Податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються" (п. 69.2. п. 69 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" ПК України). Цікавим є той аспект, що законодавець вдруге окреслив перевірки платника податків як «податкові перевірки». Податковий кодекс України завжди оперував термінами/терміноз'єднаннями «перевірки», «перевірки платника податків», проте завжди на законодавчому рівні уникали застосування терміносполучення «податкова перевірка». Вперше формулювання «податкова перевірка» було застосовано у новому інституті одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб. Відповідно, у вищезгаданому Законі вдруге відбулося позначення перевірок платників податків як «податкових перевірок». Фактично це термінологічна новела вказує на своєрідний нормотворчий стиль поточного скликання Верховної Ради України. З огляду на об'єктивні обставини цілком логічним вбачаються положення про те, що на період військового стану зупиняється перебіг податково-правових строків (п. 69.9. п. 69 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" ПК України). Важливо, що протягом термінів зупиняється як стосовно платника податків, і у аспекті реалізації своїх повноважень контролюючими органами. Відповідно, якщо платник податків направить запит про надання йому індивідуальної податкової консультації, то висока міра ймовірності, що така консультація не буде надана платнику у строки, визначені ст. 52 Податкового кодексу України.

Висновки та перспективи. Запроваджені зміни в українському законодавстві демонструють адаптацію правового регулювання до кризових умов. Вивчення досвіду Німеччини свідчить про важливість уніфікації адміністративного законодавства для забезпечення прозорості й ефективності державного управління. Подальші дослідження можуть зосередитися на оцінці впливу адміністративних процедур на податкову систему України.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Про адміністративну процедуру : Закон України від 15.12.2021 р. № 2073-IX. *Відомості Верховної Ради України*. 2022. № 6. Ст. 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20>.
3. *Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)*. BGBl I. 25.05.1976. № 1253. URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/index.html>.
4. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.
5. Котенко А.М. Принципи податкового законодавства як вихідні засади побудови податкової системи України. *Право України*. 2020. N 4. С 43-56.
6. Кармаліта М. В. Приватний і публічний інтереси у системі податкових правовідносин : монографія. Хмельницький : ФОП Мельник А.А., 2019. 328 с.