

Інформаційна довідка
щодо проекту Закону «Про внесення змін до
Податкового кодексу України та інших законів України щодо
особливостей оподаткування у період дії воєнного стану»
*(реєстр. № 11416 від 18.07.2024 р.)**

***Анотація.** В інформаційній довідці проаналізовані законодавчі пропозиції Кабінету Міністрів України щодо особливостей оподаткування, пов'язані зі збройною агресією Російської Федерації проти України. Досліджено досвід Ізраїлю, який також змушений підвищувати податки та скорочувати витрати державного бюджету через збройний конфлікт.*

***Ключові слова:** податки, військовий збір, акцизний податок, податок на доходи фізичних осіб.*

До Верховної Ради України Кабінетом Міністрів України внесено законопроект, метою якого визначено створення в період дії воєнного стану на території України умов для належного забезпечення функціонування економіки, а також належного наповнення дохідної частини бюджету за рахунок надходження податкових платежів.

Проектом, зокрема, передбачається:

- підвищення ставки військового збору для фізичних осіб до 5,0 %;

- встановлення військового збору в розмірі:

1 % доходу від будь-якої діяльності для юридичних осіб – платників податку на прибуток підприємств та платників єдиного податку 3 та 4 групи;

5 % із двох мінімальних заробітних плат на місяць для фізичних осіб-підприємців – платників єдиного податку 1, 2 та 4 групи та в розмірі 1 % від доходу для фізичних осіб-підприємців – платників єдиного податку 3 групи;

5 % від вартості банківських металів для юридичних та фізичних осіб, які здійснюють операції із придбання у банків банківських металів;

30 % від вартості реалізованих ювелірних виробів підприємствами, установами й організаціями та фізичними особами-підприємцями, які здійснюють роздрібну торгівлю ювелірними виробами з дорогоцінних металів;

15 % від вартості набутого рухомого майна підприємствами, установами та організаціями, фізичними особами, які набувають право власності на легкові автомобілі, що підлягають першій державній реєстрації в Україні;

5 % від доходу з продажу нерухомого майна фізичними особами, якими протягом звітного податкового року здійснено продаж одного об'єкта нерухомості;

5 % для постачальників електронних комунікаційних послуг, які надають послуги мобільного зв'язку кінцевим користувачам таких послуг;

- встановлення обов'язку щомісячної сплати авансових внесків із податку на прибуток підприємств платниками податку, які здійснюють діяльність із роздрібною торгівлю паливом, у розмірі 0,5 мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, із розрахунку на 1 кубічний метр резервуарів для зберігання бензину та дизельного палива та

скрапленого газу, розміщених у місці роздрібної торгівлі паливом, внесеному до Єдиного реєстру ліцензіатів та місць обігу пального;

- включення до переліку обов'язків платників податків обов'язку стосовно проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки на вимогу контролюючого органу під час проведення перевірки;

- віднесення вод, включаючи мінеральні та газовані, із доданням цукру чи інших підсолоджувальних або ароматичних речовин до підакцизних товарів та встановлення ставки акцизного податку в розмірі 0,1 євро за 1 літр напою;

- запровадження на час дії воєнного стану встановлення сільськими, селищними, міськими радами мінімальної бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб для відповідної території, але не менше розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом, для нарахування податку на доходи фізичних осіб у формі заробітної плати для місячного податкового (звітного) періоду.

У світовій практиці необхідність наповнення державного бюджету в умовах збройної агресії часто призводила до підвищення податків. Наприклад, у США під час Другої світової війни було фактично започатковано прогресивну систему оподаткування доходів фізичних осіб, яка стала основою й нині чинної системи оподаткування. Нині з проблемою гострого дефіциту коштів державного бюджету у зв'язку зі збройними конфліктами стикнулися Україна та Ізраїль, однак для її вирішення країни обрали різні підходи.

Ізраїль, як і Україна, підняв ставку податку на прибуток банків – запровадив сплату додаткових 6 % з прибутку, отриманого від діяльності банків у країні у 2024 і 2025 роках. Україна підняла ставку податку на прибуток для банків до 25 % з 1 січня 2024 року, а за результатами податкового (звітного) 2023 року – до 50 %¹.

Коригуючи державний бюджет, Ізраїль значну увагу приділив скороченню витрат. Зокрема, запропоновано ліквідувати 10 міністерств, «заморозити» можливість набору персоналу до органів державної влади, а також скорочено деякі податкові пільги та преференції. Основним джерелом додаткового наповнення бюджету має стати підняття ставки податку на додану вартість (ПДВ) у 2025 році (що вже прописано в законі про Державний бюджет на 2024 рік) з 17 до 18 %². Найбільші світові рейтингові агентства (Moody's та S&P) високо оцінили цей крок держави³. За даними низки медіа, в Україні також обговорювався варіант підвищення ставки ПДВ, однак він не знайшов свого відображення в поданому Урядом законопроекті. Водночас низка експертів підтримала подібний підхід – зокрема через більш справедливий розподіл

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування банків та інших платників податків: Закон України від 21 листопада 2023 р. № 3474-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3474-20#top>

² Following rancorous debate, Knesset passes amended wartime budget. URL: <https://www.timesofisrael.com/following-rancorous-debate-knesset-passes-amended-wartime-budget/>

³ Budget delay, canceling VAT hike jeopardize Israel's credit rating. URL: <https://en.globes.co.il/en/article-budget-delay-canceling-vat-hike-jeopardize-israels-credit-rating-1001485189>

податкового навантаження, яке, у разі прийняття проекту в запропонованому вигляді, ляже переважно на легальний бізнес⁴.

Пропонований законопроект містить низку положень, що можуть призвести до негативних наслідків для економіки України, зокрема через підвищення рівня тіньової економіки, та добробуту її громадян. Наприклад, встановлюється обов'язок щомісячної сплати авансових внесків з податку на прибуток підприємств платниками податку, які здійснюють діяльність з роздрібною торгівлю паливом. Такі авансові внески є невід'ємною частиною податку на прибуток, однак проектом передбачено, що сплачена протягом звітного (податкового) періоду сума авансових внесків з податку на прибуток підприємств зменшує податкові зобов'язання з податку на прибуток підприємств, розраховані за результатами такого звітного (податкового) періоду за базовою (основною) ставкою, тільки у сумі, що не перевищує суму нарахованого податкового зобов'язання за такий податковий (звітний) період. У разі, якщо сума авансового внеску, попередньо сплаченого протягом звітного (податкового) року, перевищує суму нарахованого податкового зобов'язання за такий податковий (звітний) рік, сума такого перевищення не переноситься у зменшення податкових зобов'язань наступних податкових (звітних) періодів, а також не підлягає поверненню платнику податку як надміру та/або помилково сплачені податкові зобов'язання, не може бути зарахована в рахунок інших податків і зборів (обов'язкових платежів).

Такий підхід нівелює саму сутність податку на прибуток та може бути розцінений як порушення статті 13 Конституції України, відповідно до якої держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, а також принципу рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації (підпункт 4.1.2 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України).

Запровадження встановлення сільськими, селищними, міськими радами для відповідної території мінімальної бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб, але не менше розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом, для нарахування податку на доходи фізичних осіб у формі заробітної плати для місячного податкового (звітного) періоду може призвести до того, що роботодавці стягуватимуть із працівників суми надмірно сплаченого (порівняно з реальним доходом працівника) податку. Відповідно, це зменшить і так не надто високі доходи фізичних осіб у депресивних регіонах, що призведе до ще більшого розриву між розвинутими і відсталими місцевостями. До того ж, видається ймовірним підвищення рівня нелегального (без належного оформлення) працевлаштування, яке своєю чергою призводить до порушення низки прав громадян – зокрема трудових і соціальних.

Звертаємо увагу, що відповідно до міжнародної практики додаткове оподаткування вод, включно з мінеральними та газованими, із доданням цукру чи інших підсолоджувальних або ароматичних речовин встановлюється з метою

⁴ Чому в українському бюджеті утворилась «дірка» у 500 млрд грн: розповідає економіст. URL: <https://hromadske.radio/podcasts/drive-time/chomu-v-ukrainskomu-biudzheti-utvorylas-dirka-u-500-mlrd-hrn-rozpovidaie-ekonomist>

захисту здоров'я населення⁵. Отже, оподаткування застосовується не для всіх підсолоджених напоїв, а для напоїв, де вміст цукру перевищує встановлену законодавством межу. Для досягнення цілі зменшення споживання таких напоїв найефективнішими виявилися закони тих держав, які надавали виробникам вод із доданням цукру чи інших підсолоджувальних або ароматичних речовин певний адаптаційний період, протягом якого виробники могли знизити рівень цукру в напоях до встановленого законами.

Запропонована законопроектом зміна до статті 200 Податкового кодексу України передбачає, що в разі відмови платника податків під час проведення документальної планової та позапланової перевірки у проведенні інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей та/або в прийнятті участі посадовими (службовими) особами контролюючого органу при проведенні такої інвентаризації, задекларована сума до бюджетного відшкодування зменшується та зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду. При цьому проект не визначає ані суму відповідного зменшення, ані порядок її визначення, що створює потенційні корупційні ризики.

Що стосується встановлення військового збору для платників податків – суб'єктів господарювання, існують певні сумніви щодо його ефективності та можливості його належного адміністрування. Потребує додаткового обґрунтування встановлення однакової ставки військового збору для фізичних осіб-підприємців – платників єдиного податку 1, 2 та 4 груп. Слід звернути увагу, що відповідно до статті 291 Податкового кодексу України навіть максимальний дохід для 1 та 2 груп таких платників податків різниться майже у п'ять разів. Утрудненим видається належний контроль за сплатою військового збору юридичними особами – платниками єдиного податку 4 групи, для яких як об'єкт оподаткування визначено дохід від здійснення господарської діяльності. Щодо платників військового збору фізичних осіб – навряд чи можна буде проконтролювати отримання ними виручки у грошовій формі від продажу (реалізації) ювелірних (побутових) виробів, виготовлених зі сплаву (сплавів) дорогоцінного (дорогоцінних) металу (металів).

Щодо цього виду діяльності також звертаємо увагу, що вона стосується виключно дорогоцінних металів, натомість чинний Податковий кодекс України оперує формулюванням «діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння» (наприклад, пункт 293.3 статті 293).

Загалом оподаткування саме таких видів діяльності, як продаж ювелірних (побутових) виробів, виготовлених зі сплаву дорогоцінних металів, придбання банківських металів або автомобілів відповідає звичайній практиці підвищення податків під час збройних конфліктів, коли держави намагалися перекласти додатковий податковий тягар на найзаможніші верстви населення. Водночас

⁵ Аналітична записка з питань порівняльного законодавства щодо запровадження додаткового податку на підсолоджені напої. URL: <https://research.rada.gov.ua/uploads/documents/32860.pdf>

може бути розглянуте питання щодо підвищення оподаткування операцій із придбання ювелірних (побутових) виробів, виготовлених зі сплаву (сплавів) дорогоцінного (дорогоцінних) металу (металів). Викликає також питання оподаткування саме легкових автомобілів, що підлягають першій державній реєстрації в Україні, незалежно від їх вартості. У випадку запровадження податків, що мають ознаки податку на розкіш (на багатство), зазвичай використовується критерій вартості майна, при цьому не враховується факт першої або подальшої реєстрації. Принагідно звертаємо увагу, що ставка транспортного податку в Україні, який також має ознаки податку на розкіш, не переглядалася з 2014 року⁶. Значний потенціал у контексті перенесення додаткового податкового тягаря на найзаможніші верстви населення має запровадження прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб, заплановане в Національній стратегії доходів до 2030 року⁷.

Водночас запровадження підвищеного військового збору з послуг мобільного зв'язку та поширення збору навіть на єдиний відчужений об'єкт нерухомого майна призведе до здорожчання відповідних послуг та майна. В умовах збройної агресії, коли багато сімей розлучено та спілкується за допомогою засобів зв'язку, а велика кількість громадян втратила житло, це боляче «вдарить по кишені» населення України.

Зауважимо, що однією з переваг спрощеної системи оподаткування є спрощений порядок звітування. Зокрема, податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку 1, 2 та 4 груп є календарний рік, для платників єдиного податку 3 групи – календарний квартал. Запровадження, як передбачено законопроектом, щомісячного звітування та сплати військового збору створить додаткове і навряд чи обґрунтоване навантаження на бізнес. Тому можна запропонувати щоквартальну сплату відповідного збору та подання податкової звітності.

Окремо слід звернути увагу на строк прийняття законопроекту. Зрозуміло, що в умовах збройної агресії важко дотримуватися принципу стабільності в податковому та бюджетному законодавстві, однак вбачається, що майбутні зміни до Податкового кодексу України мають бути враховані у проекті Державного бюджету України на 2025 рік і набути чинності хоча б разом із Законом «Про Державний бюджет України на 2025 рік». Зокрема, це дозволить врахувати економію бюджетних коштів, яка вже запропонована⁸, а також перевиконання плану надходжень з урахуванням майбутніх підвищень акцизних податків (зокрема, на паливо, а можливо й тютюнові вироби). Також слід мати на увазі, що проект має назву, яка визначає його предмет як «особливості оподаткування у період дії воєнного стану», однак по суті містить тільки одну пропозицію (дві норми) – щодо встановлення сільськими, селищними, міськими радами для

⁶ Хоча транспортний податок є місцевим податком, і його збільшення не вплине на показники безпосередньо Державного бюджету України, однак він може стати додатковим джерелом надходжень до місцевих бюджетів та відповідає концепції підвищення оподаткування предметів розкоші.

⁷ НАЦІОНАЛЬНА СТРАТЕГІЯ ДОХОДІВ ДО 2030 РОКУ. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf

⁸ Комітет з питань бюджету розглянув Бюджетну декларацію. URL: https://www.rada.gov.ua/news/news_kom/252115.html

відповідної території мінімальної бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб – що діє виключно в цей період.

У зв'язку з необхідністю оперативно реагувати на потреби, у тому числі фінансові та бюджетні, заслуговує на увагу досвід Ізраїлю – «Закон про заходи», який щороку подається до Кнесету разом із законопроектом про державний бюджет. Він включає урядові ініціативи й законодавчі поправки, необхідні для реалізації поточної економічної та бюджетної політики. Його також називають «Закон про економічну політику» і «Закон про економічне відновлення Ізраїлю».

Вперше подібний закон був прийнятий у 1985 році як надзвичайна постанова, що доповнює програму стабілізації економіки, і відтоді залишається постійною складовою Закону про Державний бюджет, хоча часто піддається жорсткій критиці. Основними аргументами критиків є те, що закон містить масштабні реформи в економіці та законодавстві, які не є суттєвими для ухвалення державного бюджету. Зауважується також, що закон приймається занадто поспішно. Натомість прихильники закону стверджують, що він дозволяє корегувати бюджет, не допускаючи значного дефіциту та підтримуючи заходи, які нагально потрібні для розвитку економіки⁹.

Слід звернути увагу, що бізнес¹⁰ і міжнародні партнери¹¹ виступили із критикою представленого урядом законопроекту. Підтримуючи ідеї боротьби з тіньовою економікою та корупцією, необхідно наголосити, що пропонувані ідеї та заходи також не можуть бути реалізовані одночасно. Отже, подібний «корегувальний» закон зможе забезпечити компроміс, адже запроваджуючи тимчасово (на рік) певні заходи, можна оперативно реагувати на виклики воєнного часу та швидко оцінити ефективність тих чи інших заходів, їх вплив на бюджет й економіку.

Висновки. Підвищення податків є непопулярним, але часто необхідним заходом під час збройних конфліктів. Однак підхід до його впровадження має бути виваженим і збалансованим із метою нанесення найменшої шкоди легальному бізнесу й населенню, які і так страждають від воєнних дій. З огляду на зазначене варто, по-перше, прагнути до скорочення видатків Державного бюджету, зокрема пов'язаних з утриманням апаратів органів державної влади – такий крок не тільки заощадить бюджетні кошти, а й буде підтриманий народом України. По-друге, обираючи податки, які можуть бути підвищені, необхідно виходити із критеріїв мінімального тиску на бізнес, легкості адміністрування та рівномірного розподілу податкового навантаження. При цьому можуть бути запроваджені податки, що мають ознаки податків на розкіш (багатство), які суттєво «не зачеплять» бізнес, особливо малий та середній, та незаможні верстви населення. По-третє, на нашу думку, найбільше значення у підвищенні доходів державного бюджету відіграє належний контроль за надходженнями. Із цього

⁹ The Arrangements Law. URL: <https://main.knesset.gov.il/en/about/lexicon/pages/hesderim.aspx>

¹⁰ Дедалі менше сенсу. Бізнес незадоволений урядовим законопроектом про підвищення податків. Які зміни пропонують Гороховський, Конотопський та провідні бізнес-асоціації. URL: <https://forbes.ua/money/vedennya-biznesu-v-ukraini-matime-vse-menshe-sensu-biznes-nezadovoleny-uryadovim-zakonoproektom-pro-zbilshennya-podatkov-yaki-zmini-proponue-gorokhovskiy-konotopskiy-ta-providni-biznes-asotsiatsii-29072024-22695>

¹¹ Лаб'як Ірина. Не підвищення податків: США порадили Україні, як збільшити прибутки. URL: <https://tsn.ua/groshi/ne-pidvischennya-podatkov-ssha-poradili-ukrayini-yak-zbilshiti-pributki-2630733.html>

погляду важливою є боротьба з корупцією та тіньовою економікою. Тому важливим є прийняття законопроектів «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо встановлення особливостей проходження служби в митних органах та проведення атестації посадових осіб митних органів» (реєстр. № 6490-д від 06.04.2023 р.) та «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо встановлення особливостей проходження служби в податкових органах та проведення атестації посадових осіб податкових органів» (реєстр. № 9243 від 26.04.2023 р.).

*Дослідницька служба
Верховної Ради України*

** Цей документ підготовлений Дослідницькою службою Верховної Ради України як довідковий інформаційно-аналітичний матеріал. Інформація та позиції, викладені в документі, не є офіційною позицією Верховної Ради України, її органів або посадових осіб. Цей документ може бути цитований, відтворений та перекладений для некомерційних цілей за умови відповідного посилання на джерело.*