

УДК 336.145.2

DOI <https://doi.org/10.51547/ppp.dp.ua/2023.6.24>

**Деменко Олександр Євгенович,**

кандидат юридичних наук,

асистент кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ORCID ID: 0009-0005-4992-9907

## **ОСОБЛИВОСТІ БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПРИ СПРАВЛЯННІ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ**

### **FEATURES OF BUDGETARY AND TAX REGULATION WHEN PAYING PERSONAL INCOME TAX IN THE CONDITIONS OF MARITAL STATE**

*У статті розглядаються особливості комплексного бюджетно-податкового регулювання при справлянні податку на доходи фізичних осіб в умовах воєнного стану. Аналіз здійснюється через деталізацію в контексті цього природи податкового обов'язку та його складових, ознак податку, співвідношення типів бюджетів як складових бюджетної системи України.*

*Надано визначення поняття «податок», розглянуто ознаки цього платежу, які діляться на дві групи. Також розкрито питання стосовно того в який момент податок сплачений, а в який момент виконано податковий обов'язок.*

*Охарактеризовано принципово різний суб'єктний склад податково-правових та бюджетно-правових відносин. Розглянуто природу бюджетного і податкового регулювання, їх спільні риси і одинотипні методи регулювання, а також цілу низку підстав (мета та предмет регулювання, суб'єктний склад, особливості процедурного забезпечення реалізації приписів законодавчих норм тощо), за якими вони не збігаються. Виокремлено ознаки класифікації складових податкової системи України та підстави їх розмежування залежно від каналу надходження коштів.*

*У статті зосереджується увага на підставах та наслідках останніх змін до бюджетного законодавства, які уособлюють межу застосування норм бюджетного кодексу України та Податкового кодексу України. Наводяться проблемні аспекти щодо кардинальної зміни джерел формування місцевих бюджетів за рахунок податку на доходи фізичних осіб та передачі коштів від його сплати спеціальними суб'єктами (військово службовцями, поліціантами і т.д.). Певну увагу приділено особливостям використання таким чином акумульованих коштів в державному бюджеті України. До них віднесено: винятковість (обмежений термін дії) та спеціальний характер використання.*

*В якості висновку акцентується увага на суспільно-значущих наслідках змін, що були внесені до податкового та бюджетного регулювання стосовно коштів від сплати податку на доходи фізичних осіб, які сплачуються військовослужбовцями військових частин, що розташовані на території відповідних територіальних громад і змінили напрямок надходження. Це обумовлює принципову важливість акумуляції коштів перш за все, на державному рівні задля забезпечення фінансової спроможності протистояння держави Україна наявній військовій агресії.*

**Ключові слова:** *податковий обов'язок, складові податкового обов'язку (облік, сплата, звітність), конституційне регулювання податкового обов'язку, податкове регулювання, бюджетне регулювання, доходи бюджетів, загальний та спеціальний фонд державного бюджету, ознаки податку, податок на доходи фізичних осіб, надходження коштів від сплати податку на доходи фізичних осіб.*

*The features of complex budget and tax regulation in the payment of personal income tax under martial law are examined in the article. The analysis is carried out through detailing in this context the nature of the tax obligation and its components, tax features, the ratio of types of budgets as components of the budget system of Ukraine.*

*The definition of the concept of "tax" is provided, the features of this payment, which are divided into two groups, are considered. The question of when the tax is paid and when the tax obligation is fulfilled is also revealed.*

*The article focuses on the reasons and consequences of the latest changes to the budget legislation, which represent the limit of application of the norms of the Budget Code of Ukraine and the Tax Code of Ukraine. Problematic aspects regarding the radical change in the sources of formation of local budgets at the expense of personal income tax and the transfer of funds from its payment by special subjects (military employees, policemen, etc.) are presented. Some attention is paid to the peculiarities of the use of funds accumulated in this way in the state budget of Ukraine. These include: exclusivity (limited period of validity) and special nature of use.*

*As a conclusion, attention is focused on the socially significant consequences of the changes made to the tax and budget regulation regarding the funds from the payment of the tax on the income of individuals, which are paid by military personnel*

*of military units located on the territory of the relevant territorial communities and changed the direction of receipt. This determines the fundamental importance of the accumulation of funds, first of all, at the state level in order to ensure the financial capacity of the state of Ukraine to resist the existing military aggression.*

**Key words:** *tax liability, components of tax liability (accounting, payment, reporting), constitutional regulation of tax liability, tax regulation, budget regulation, budget revenues, general and special fund of the state budget, tax features, income tax individuals, receipt of funds from the payment of tax on the income of individuals.*

Сучасний стан суспільних відносин обумовлений особливостями воєнного стану не може не торкатися і корегувати всіх аспектів життя суспільства. Безумовно, це так само стосується і податкових відносин. При чому, багатоаспектність відносин пов'язаних із справлянням податкового обов'язку сплатою податків та зборів, породжує цікаві комплексні форми упорядкування на межі податкового та бюджетного регулювання. Звісно, податкове регулювання орієнтується, перш за все, на своєчасну сплату податків та зборів в повному обсязі.

Але зводити відносини, що регулюють справляння податкового обов'язку виключно до відносин щодо сплати податку не є послідовними. Відповідно до ст. 36 Податкового кодексу України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строках, що визначені цим кодексом [1]. «Зміст податкового обов'язку визначається насамперед імперативними методами фінансово-правового регулювання, особливостями відносин, що складаються між суб'єктами з приводу сплати податків та зборів... Владність розпоряджень державних органів виявляється передусім у тому, що вони приймають рішення, обов'язкові для іншої сторони правовідносин, і приймають ці рішення в межах повноважень, делегованих органу саме державою» [2, с. 254].

Тобто, податковий обов'язок в широкому сенсі розуміння цього явища передбачає три етапи, які об'єктивно та послідовно змінюють одне одного. Ототожнення податкового обов'язку із обов'язком щодо сплати податків не є логічним, бо у широкому значенні він включає обов'язок зведення податкового обліку, обов'язок зі сплати податків та зборів та обов'язок зі складання та подання податкової звітності [3, с. 300–301]. Дійсно, навряд чи можна виконати обов'язок по сплаті податку не обрахувавши його. Саме тому, сплаті податку передують етапи обліку. В той же час, податковий облік включає як облік платників податків, так і облік об'єктів оподаткування. Перший варіант обліку передбачає появу податково-зобов'язаної особи, «народження» платника податку та в подальшому зміну його статусу.

«Облік платників податків, реалізація обов'язків щодо їх реєстрації відноситься до осо-

бливостей правового регулювання одного із основних елементів правового механізму податків, облік об'єкту оподаткування – іншого. Такі облікові обов'язки складають відносно автономні блоки правового статусу і правового режиму. Тим не менш, це не виключає наявності певних загальних родових рис в обліку при регулюванні оподаткування». Безумовно, в цьому випадку треба враховувати, що йдеться не про облік взагалі, а лише про ті його форми, які породжують певні податково-правові наслідки. В переважній більшості випадків йдеться про реалізацію приписів, які містяться у відповідних податкових реєстрах, як особистісного так і майнового характеру [4].

Аналізуючи подібний аспект регулювання податкових відносин хотілося б звернути увагу на певну неузгодженість податкових та конституційних норм. Як вже підкреслювалось вище Податковий кодекс України закріплює триланкову складову податкового обов'язку, тоді як конституційна норма, яка має бути фундаментом, на підставі якого деталізуються податкові приписи фактично виходить із конструкції податкового обов'язку, що передбачає два чинники. «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [5]. Тобто, в межі конституційно-правового регулювання потрапляють лише обов'язок по сплаті податків та зборів та податкової звітності. Поза межами залишається об'єктивно необхідний для справляння податків та зборів обов'язок з податкового обліку.

Введення податкового обліку реалізується з метою виконання податкового обов'язку. Однак, якщо облік платників спрямований на визначення зобов'язаної особи та трансформації її статусу, то облік об'єкту орієнтований на обчислення податкового зобов'язання та сплату податку. «Платник податку зобов'язаний вести податковий облік, відносити свої доходи і видатки до тих звітних періодів, коли вони фактично були одержані чи понесені або коли вони визнаються такими» [2, с. 221]. Тобто, в цій ситуації хотілося б звернути увагу на подвійний характер та наслідки введення такого різновиду податкового обліку. З одного боку, таким

чином визначається певна сфера реалізації контролю (в розумінні платника податку) для податкових органів та співставлення цього із інформацією, яка знаходиться в розпорядженні останніх. З іншого боку, таким чином платник визначає своє податкове зобов'язання та сплачує податок.

Змістове теоретичне значення стосовно аналізу теми статті має і визначення податку. Так, відповідно до п. 6.1 ст. 6 Податкового кодексу України «податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу» [1]. Не зупиняючись детально на ознаках податку [6, с. 44-53], хотілося б висловити деякі заперечення стосовно подібної редакції. На наш погляд, податковим кодексом мають регулюватися відносини які безпосередньо упорядковують поведінку учасників у сфері справляння податків та зборів [1]. В вище наведеному визначенні узагальнено виділено чотири ознаки цього платежу, які можна розбити на дві групи. Перша група – ознаки податку, як інструмента безпосередньо податкового регулювання: обов'язковість сплати, безумовність платежу, справляння податку платниками. Друга група – ознака податку, яка за великим чином не має безпосереднього відношення до регулювання податкових відносин: податок – платіж до відповідного бюджету.

Подібне відношення до такої риси може породжувати колізії щодо регулювання динаміки податкових відносин, а саме породжує відкрите питання стосовно того в який момент податок сплачений, в який момент виконано податковий обов'язок. Момент виконання податкового обов'язку передбачає сплату в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [1]. Тобто, передача платником коштів в рахунок сплати податку збирачу податків (банківська установа і т.д.) означає те, що платник виконав свій податковий обов'язок [7]. Але враховуючи останню ознаку податку, яка закріплена в Податковому кодексі України може скластися уява, що для податку як системного явища принципово важливим є те, щоб кошти від його сплати надійшли до відповідного бюджету.

На наш погляд, подібний висновок принципово суперечить природі податкових відносин. Після передачі коштів від платника до банку, ніхто із суб'єктів податкових правовідносин впливати на їх рух не може. В подальшому обіг вже сплачених платником грошей відбувається в режимі казначейського обслуговування. Ці відносини вже є предметом бюджетно-правового

регулювання. Податково-правові та бюджетно-правові відносини характеризуються принципово різним суб'єктним складом. Достатньо послатися лише на те, що в бюджетному регулюванні не приймають участь фізичні особи [8], на відміну від податкових відносин, де вони є однією із основних категорій учасників.

Сплата податку передбачає надходження коштів від нього до доходних частин відповідних бюджетів, що є вже предметом бюджетно-правового регулювання. Тобто, в цій ситуації йдеться про межу комплексного регулювання засобами бюджетного та податкового упорядкування поведінки учасників відносин. Зрозуміло, що за природою бюджетне і податкове регулювання однотипне, мають фінансово-правову природу, використовують однотипні методи регулювання. В той же час, ототожнювати їх не можна, бо за цілою низкою підстав (мета та предмет регулювання, суб'єктний склад, особливості процедурного забезпечення реалізації приписів законодавчих норм, станом законодавства і т.д.) вони не збігаються. Саме тому, абсолютно логічним виглядає те, що зміни податкового регулювання породжують відповідні наслідки щодо регулювання бюджетних відносин. Оцінюючи подібну ситуацію треба не лише збалансувати раціональні засоби комплексного податково-бюджетного впливу, але і врахувати суспільні наслідки цього.

Межа податково-бюджетного регулювання передбачає чітке законодавче закріплення напрямку надходження коштів від сплати податків. В основі класифікації складових податкової системи України лежить декілька ознак (компетенція органу, платник, форма оподаткування і т.д.), але однією із підстав йдеться про розмежування залежно від каналу надходження [2, с. 138-139]. В той же час, треба мати на увазі, що подібна диференціація вже здійснюється на межі бюджетно податкового регулювання, бо поєднує реалізацію припису щодо сплати податку та норми щодо зарахування його до відповідного бюджету. В контексті цього може йтися про надходження коштів: а) до доходів державного бюджету України цілком; б) до доходів місцевих бюджетів цілком; в) розподілення між доходами державного бюджету України і місцевими бюджетами; г) розподілення між доходами різних типів місцевих бюджетів. Не зупиняючись на підставах закріплення надходжень від тих чи інших податків до певного бюджету, хотілося б звернути увагу на те, що прибуткові податки переважно залишаються на місцях, в розпорядженні територіальних громад.

Відповідно до ст. ст. 64–66 Бюджетного кодексу України податок з доходів фізичних осіб формує доходи, які закріплюються за бюджетами місцевого самоврядування [8]. Подібний припис існував досить тривалий час, фактично з моменту набуття чинності Бюджетним кодексом України в 2000 році. Дійсно, такий підхід є логічним, послідовним та узгодженим в контексті досягнення балансу доходів та витрат всіх складових Бюджетної системи України. Подібна вимога є абсолютно слушною для мирних часів. Актуальним як тоді, так і зараз є ще один аспект справляння цього податку спеціальними суб'єктами – надання відповідних преференцій особам, у яких виникають підстави використання податкової пільги. Це має враховувати декілька умов: а) при наявності декількох пільг використовується одна (найбільша – на вибір платника); б) підстави використання пільги мають бути обґрунтовані документально; в) пільга може надаватись як особі, яка відноситься до пільгової категорії (військовослужбовці, ветерани і т.д.), так і щодо окремих об'єктів (доходів і т.д.), власниками або отримувачами яких є такі особи.

Але з початком широкої агресії росії 24 лютого 2022 року подібні відносини втратили умови сталості на досить тривалий час. Умови воєнного стану викликали необхідність принципового корегування цієї обставини. Так, принципові зміни були внесені відповідно до яких, кошти від сплати податку на доходи фізичних осіб, які сплачуються військовослужбовцями військових частин, які розташовані на території відповідних територіальних громад змінили напрямок надходження [9]. Так, зазвичай кошти від сплати податку на доходи фізичних осіб, які сплачували військовослужбовці військових частин, розташованих на території відповідних територіальних громад, були та спрямовані до місцевих бюджетів. Але згідно із Законом №10037 тепер всі подібні кошти надходять до державного бюджету, а саме до загального фонду державного бюджету. Хочу нагадати, що державний бюджет включає як загальний, так і спеціальний фонд. Особливість спеціального фонду – це прив'язаність до певних цільових витрат, а загального фонду державного бюджету – це витрати, які не прив'язуються до цільової ознаки надходження коштів.

Частина податку на доходи фізичних осіб від оподаткування доходів у вигляді грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями, поліцейськими та особами рядового і начальницького складу, що сплачується (перераховується) згідно

з Податковим кодексом України зараховується в повному обсязі до спеціального фонду Державного бюджету України [1]. Подібна трансформація бюджетного законодавства передбачає дві умови. По-перше, подібні зміни цільового зарахування надходжень коштів від сплати податку на доходи фізичних осіб мають винятковий, тимчасовий характер. Набуття чинності приписів змін до Бюджетного кодексу України здійснюється з 1 жовтня 2023 року і триває до 31 грудня року, в якому припинено чи скасовано воєнний стан.

По-друге, це цільове використання залучених таким чином коштів державного бюджету, відповідно до якого вони спрямовуються у таких пропорціях та за такими напрямками:

1) з 1 жовтня 2023 року по 31 грудня 2023 року:  
а) 50 відсотків – Адміністрації Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України на здійснення заходів із закупівлі спеціальної техніки та обладнання; б) 50 відсотків – Міністерству оборони України для закупівлі артилерійських систем;

2) з 1 січня 2024 року по 31 грудня року, в якому припинено чи скасовано воєнний стан:  
а) 45 відсотків – Адміністрації Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України на здійснення заходів із закупівлі спеціальної техніки та обладнання; б) 45 відсотків – Міністерству з питань стратегічних галузей промисловості України на виконання державних цільових програм реформування та розвитку оборонно-промислового комплексу, розроблення, освоєння і впровадження нових технологій, нарощування наявних виробничих потужностей для виготовлення продукції оборонного призначення; в) 10 відсотків – головним розпорядникам коштів державного бюджету, що належать до сектору безпеки і оборони, для подальшого автоматичного спрямування військовим частинам Збройних Сил України, інших військових формувань на матеріально-технічне забезпечення пропорційне до фактично сплаченого податку.

Звичайний податок на доходи фізичних осіб залишається в громадах, як це і було попередньо. Тобто принципова зміна бюджетного законодавства полягає в тому, що таке джерело формування доходів місцевих бюджетів за рахунок спеціальних платників (військових) на сьогодні зупинене. При цьому кошти доволі серйозні. Уявіть собі 18% плюс 1,5% від 30 000 або 100 000 із надбавками – це кошти які будуть надходити до державного бюджету з кожного військового.

На підставі цього хотілося б акцентувати увагу, щодо суспільних наслідків таких змін. Навколо

цього точаться дискусії, в ході яких є зрозумілими логіка і позиції обох сторін. З одного боку, зрозумілою є негативна оцінка таких змін територіальними громадами, бо їх бюджети позбавляються значної кількості доходів від сплати ПДФО військовослужбовцями. Зрозумілі і аргументи – в умовах війни, в умовах зменшення надходжень від місцевих податків та зборів, загальнодержавних податків та зборів, які спрямовуються до місцевих бюджетів, подібні новації ставлять територіальні громади в скрутне становище, позбавляючи їх від такого джерела поповнення доходів. З іншого боку, переорієнтація перерахування коштів від справляння цього податку до державного бюджету також має об'єктивні підстави, бо держава має забезпечити фінансування нових потреб, яких не було до війни, збільшити виділення коштів на традиційні, обсяг яких під час воєнного стану значно збільшився.

Оцінюючи характер суспільних наслідків подібних змін на наш погляд послідовно виходить із наступного. Дійсно, ні в якому разі не можна ігнорувати безпосередні потреби територіальних громад і фінансові можливості щодо їх задоволення. Зменшення таких можливостей має негативні наслідки. Але в той же час, не можна не враховувати і наступне. Існуючи війна є війною між державою Україна і державою росія. Досягти перемоги можуть лише люди об'єднані в державу, перемагає, відстоює, повертає свої території саме держава. Саме тому, переважне суспільне значення, на сьогодні, має завдання збереження державою територіальної цілісності, гарантування того, що всі територіальні громади залишились Українськими, а не трансформувались в тимчасово окуповані території. Це головне завдання, яке може бути реалізоване виключно за рахунок здійснення завдань і функцій держави.

#### СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
2. Податкове право: підручник / М. П. Кучерявенко, Д. О. Білінський, О. О. Дмитрик та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка, Харків : Право, 2013. 400 с.
3. Фінансове право: підручник / О.О. Дмитрик, І.Є. Криницький, О.А. Лукашев та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка, О.О. Дмитрик. Харків : Право, 2019. 416 с.
4. Державний реєстри фізичних осіб – платників податків; державний реєстр юридичних осіб; реєстр великих платників податків України. URL: <https://tax.gov.ua/baneryi/onlayn-navchannya/derjavniy-reestr-fizichnih-osib---platnikov-podatkov/>
5. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 25к/96-ВР / *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
6. Податкове право: підручник / за ред. Д.О. Гетманцева та М.П. Кучерявенка ; Київ. Нац. ун-т ім. Т. Шевченка; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2023. 464 с.
7. М. Кучерявенко. Є. Смичок. Момент виконання обов'язку зі сплати податків та зборів: податково-правовий аспект. *Юридична Газета*, 19 жовтня 2018 року. URL: <http://jur-gazeta.com/publications/practice/podatkovopraktika/moment-vikonannya-obovyazku-zi-splati-podatkov-ta-zboriv.html>.
8. Бюджетний кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI / *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50-51. Ст. 572.
9. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо забезпечення підтримки обороноздатності держави та розвитку оборонно-промислового комплексу України : Закон України від 8 листопада 2023 р. № 3428-IX / *Офіційний вісник України*. 2023. № 104. Ст. 6216.