

УДК 336.24

В. П. Горин,
д. е. н., професор, професор кафедри фінансів ім. С. І. Юрія,
Західноукраїнський національний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6048-8330>
П. В. Була,
аспірант, Західноукраїнський національний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0004-1273-085X>
В. С. Чорноус,
аспірант, Західноукраїнський національний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0007-3492-8383>

DOI: 10.32702/2306-6814.2024.18.23

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА УКРАЇНИ В УМОВАХ ВОЄННОГО ЧАСУ: РЕАЛІЇ, БЕЗПЕКОВІ ВИКЛИКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДОЛАННЯ

V. Horyn,
Doctor of Economic Sciences, Professor, Professor of S. Yuriy Department of Finance, West Ukrainian National University
P. Bula,
Postgraduate student, West Ukrainian National University
V. Chornous,
Postgraduate student, West Ukrainian National University

TAX POLICY OF UKRAINE UNDER MARTIAL LAW: REALITIES, SECURITY CHALLENGES,
AND PROSPECTS FOR OVERCOMING

У цьому дослідженні висвітлено особливості та практичні аспекти формування податкової політики України в умовах воєнного стану. Розглянуто податкові новації першого етапу повномасштабної війни, спрямовані на збереження економічної активності та адаптацію бізнесу до роботи в умовах безпекових ризиків та невизначеності. Розкрито тенденції податкової політики другої половини 2022—2023 рр., пов'язані із поверненням до довоєнної моделі податкової системи і застосуванням територіальної адресності у наданні податкових пільг. Визначено, що в сучасних умовах тенденції податкової політики визначаються особливостями співпраці з міжнародними фінансовими організаціями і спрямовані на забезпечення приросту бюджетних доходів. Ризиком такого підходу до проведення податкової політики є підриг стимулів для економічного відновлення України у поствоєнний період.

This study highlights the features and practical aspects of shaping Ukraine's tax policy under martial law. It identifies that, under these circumstances, the state is forced to pursue a flexible tax policy, balancing the need to replenish the budget and adequately fund budget programs against the risk of the "Laffer effect," i.e., the growth of the shadow economy due to increased tax burdens on businesses.

The research examines the tax innovations implemented during the initial phase of the full-scale war, aimed at maintaining economic activity and helping businesses adapt to operating under security risks and uncertainty. It has been proven that certain tax innovations during this period (such as the exemption of car imports from taxation and the extension of the simplified taxation system to the gambling industry) were poorly thought out and negatively impacted budget revenues.

The trends in tax policy during the second half of 2022–2023 were examined, revealing a return to the pre-war tax system model and the application of territorial targeting in the provision of tax benefits. Additional tax benefits were introduced only for territories that were occupied or where active hostilities occurred or are ongoing. It is established that, in the current environment, tax policy trends are determined by the specifics of cooperation with international financial organizations and are aimed at ensuring an increase in budget revenues. Although the government has announced improvements in fiscal payment administration, the implementation of the reform is progressing very slowly.

It is argued that the system of tax obligation enforcement requires a reduction in the role of subjective factors and the introduction of digital technologies, which would create conditions for overcoming corruption. It is also important to integrate the principle of the presumption of innocence of taxpayers into the process of fulfilling tax obligations. However, this requires prerequisites such as the rule of law and the effectiveness of law enforcement agencies. Recent tax initiatives include increasing the tax burden on consumption and personal income. It is substantiated that the key risk of this approach to tax policy is the potential undermining of incentives for Ukraine's economic recovery in the post-war period.

Ключові слова: податкова політика, воєнний стан, податкові пільги, адміністрування фіскальних платежів, система оподаткування, бюджетні втрати.

Key words: tax policy, martial law, tax benefits, fiscal payment administration, taxation system, budget losses.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Повномасштабна війна росії проти України руйнівним чином позначилась на багатьох сферах суспільного життя. В економічній площині одним із негативних наслідків російського вторгнення стало поглиблення кризових явищ у системі публічних фінансів, оскільки на фоні звуження економічної бази формування бюджетних ресурсів під впливом окупації важливих промислових районів, руйнування підприємств та міграції населення, видатки бюджету фактично подвоїлись. Рівень дефіциту бюджету досяг безпрецедентних для періоду незалежності розмірів. Фінансова підтримка України з боку іноземних партнерів дала можливість стабілізувати фінансову ситуацію в країні на першому етапі масштабної війни, однак перед урядом постало складне питання пошуку механізмів підтримки економіки у воєнних умовах та шляхів забезпечення довгострокової стабільності бюджетної системи.

Економіка України та її податкова система наразі функціонують в умовах складних викликів: руйнування інфраструктури, виробничих потужностей та промислових об'єктів, що вимагає значних коштів на відновлення і спричиняє звуження економічної бази формування доходів усіх суб'єктів економіки; зменшення економічної активності через військову загрозу, перешкоди у

доступі до ринків збуту чи постачання сировини, руйнування налагоджених логістичних зв'язків; безпрецедентні для періоду незалежності показники еміграції трудових ресурсів, вилучення з економіки значної кількості працездатних осіб для потреб оборони, що провокує кризові явища на ринку праці; значні масштаби релокації виробничих потужностей, проблеми адаптації бізнесу до роботи в умовах воєнного стану та безпекових ризиків тощо. У цих обставинах держава змушена проводити гнучку податкову політику, маневрує між необхідністю, з одного боку, наповнення бюджету та належного фінансування програм, спрямованих на забезпечення оборони від агресора та підтримку бізнесу, який забезпечує життя країни, та, з іншого боку, ризиком "ефекту Лаффера", тобто зростання масштабів тіньової економіки і втрат бюджетних доходів через підвищення податкового навантаження на бізнес.

На початковому етапі війни держава для уникнення руйнації економічної системи свідомо відійшла від принципу стабільності податкового законодавства. Воєнний стан вимагав швидкої адаптації податкової системи до нових реалій, тому було прийнято ряд змін у податковому законодавстві, що передбачали пом'якшення в адмініструванні фіскальних платежів, впровадження податкових пільг для малого бізнесу, але й для інших категорій платників податків. Однак, з усвідомленням затяжного характеру війни, зменшенням масштабів фінансової підтримки від міжнародних організацій та урядів

інших країн, держава фактично змушена була повернутись до довоєнного стану оподаткування. Разом з тим, отриманий досвід формування податкової політики в умовах воєнного стану є для нашої країни унікальним. Враховуючи це, проблемні питання оптимізації податкової політики в умовах воєнного стану та її ефективності потребують систематизації та аналізу з метою подальшого напрацювання пропозицій для її вдосконалення в умовах невизначеності та безпекових ризиків.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням специфіки податкової політики в умовах воєнного стану присвячено багато досліджень сучасних вчених-економістів, практиків, представників аналітичної спільноти. Основну увагу в наукових напрацюваннях останніх років присвячено новаціям податкового законодавства, покликаним забезпечити наповнення бюджету за період воєнної агресії. З початком масштабного вторгнення росії було ухвалено ряд правових змін, спрямованих на дерегуляцію і зниження рівня оподаткування в період воєнного стану, які стали об'єктом аналізу з боку наукової спільноти. Так, у публікації А. Галабурди проведено аналіз ефективності податкових пільг в частині скасування митних платежів, крізь призму зміни динаміки податкових надходжень до державного бюджету [1]. Питання податкового регулювання та проблеми оподаткування малого бізнесу відображені у публікації В. Черкашина [19]. К. Швабій розглядає проблемні питання податкової політики України, в т.ч. виключно через імплементацію норм та положень податкових директив ЄС [20]. Також заслуговують на увагу напрацювання Д. Гетьманцева, присвячені аналізу реалізації принципу стабільності податкового законодавства при встановленні й скасуванні податкових пільг в умовах воєнного стану [4]. До питань податкової політики України воєнного часу звертались також у своїх працях З. Гбур [2], А. Дуб, Т. Мединська [6] та інші науковці. Однак, в умовах високого рівня невизначеності, наростання політичних і безпекових ризиків існує необхідність постійної уваги з боку науковців та практиків до питань адаптації податкової політики до нових реалій, забезпечення високого рівня її ефективності.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Мета статті — розкрити особливості податкової політики України за період повномасштабного вторгнення, а також окреслити новітні виклики у сфері оподаткування та шляхи їх подолання.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Одним із основних принципів податкової політики є принцип гнучкості. Це означає, що податкова політика повинна швидко реагувати на зміну соціально-економічної ситуації в державі. Початок повномасштабної війни став відправною точкою, коли цей принцип податкової політики виявив себе при пошуку шляхів збереження бізнесу та людського капіталу в умовах воєнного стану. Для підтримки бізнесу, який є головним платником податків, запрацювала програма релокації (переміщен-

ня) виробництв у більш безпечні місця. Бізнес з окупованих територій, не втрачаючи часу та клієнтів, переміщався у безпечні регіони, цим самим зберігаючи робочі місця та динаміку сплати податків тощо. Податкові нововведення стосувались зменшення податкового тиску на бізнес, введення спеціальних податкових стимулів для підтримання ключових секторів економіки, а також боротьби з проявами девіантної податкової поведінки. Оперативно ухвалені законодавчі новації у сфері оподаткування дозволили бізнесовим структурам адаптуватися до нових умов діяльності, полегшити податкове навантаження та допомогти суб'єктам господарювання вистояти в умовах війни.

Зокрема, вагому увагу приділено корегуванню елементів оподаткування, які змінювалися у контексті воєнного часу. Так, відповідно до Закону України від 03.03.2022 р. № 2118 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану" [10] були запроваджені податкові пільги та послаблені вимоги до звітності платників податків. Цим Законом було визначено особливості подання звітності та сплати податків в умовах воєнного часу, послаблено відповідальність платників при неможливості виконання податкових вимог за об'єктивних підстав.

Завдяки Закону України № 2118, покарання за порушення строків сплати податків або несвоєчасне звітування було скасовано. Зокрема, якщо платник не має можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок, такий платник звільняється від відповідальності, передбаченої Податковим кодексом України, на період до припинення/скасування воєнного стану. Дію цих податкових норм поширено на: несвоєчасну сплату податків, зборів; несвоєчасне подання податкової звітності; несвоєчасну реєстрацію податкових та акцизних накладних і розрахунків коригування до них; неподання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового тощо.

Прийняттям Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану" від 15.03.2022 р. № 2120 [11] до закінчення воєнного стану було введено особливі умови оподаткування єдиним податком, зокрема:

- звільнено від сплати єдиного податку ФОП 1 та 2 груп;

- розширено коло платників податків, які можуть бути зараховані на спрощену систему оподаткування (до цього спрощену систему застосовували при обороті до 1167 мінімальних зарплат);

- підвищено граничний дохід платників 3 групи до 10 млрд грн на рік та знято обмеження щодо кількості працівників. Таке рішення відкрило можливість застосування спрощеної системи оподаткування для більшості платників податків в Україні за винятком невеликої кількості найбільших компаній;

- збільшено кількість платників податків, які не сплачують податок на майно, за рахунок переходу платників із загальної системи оподаткування на спрощену систему оподаткування;

— знижено ставки єдиного податку для третьої групи платників податку до 2% від обороту без ПДВ;

— ФОП усіх груп, особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність, та члени фермерських господарств були звільнені від сплати ЄСВ за себе, незалежно від того, отримують вони дохід чи ні.

Таким чином, з прийняттям Закону України № 2120 в Україні було введено винятково ліберальний режим оподаткування, що сприяв адаптації бізнесу до роботи в умовах катастрофічних безпекових ризиків і невизначеності. Водночас, неоднозначно можна сприймати поширення з середини квітня права на перехід до спрощеної системи оподаткування зі ставкою єдиного податку в 2% на суб'єктів господарювання, зайнятих організацією азартних ігор, виготовленням і продажем ювелірних виробів, а також фінансовою діяльністю [15]. Одіозність такого рішення та його негативне сприйняття в наукових колах та експертному середовищі стало підставою для обмеження перебування суб'єктів гравального бізнесу на спрощеній системі оподаткування уже з початку 2023 року відповідно до Закону України "Про внесення змін до розділу ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування гравального бізнесу на спрощеній системі оподаткування" від 12.01.2023 р. № 2876-IX [16].

Отже, прийняті норми законодавства щодо послаблення вимог до звітності та сплати податків для підприємств у складних умовах діяльності, впровадження спрощеної системи оподаткування фактично для усіх платників, вдосконалення системи адміністрування фіскальних зобов'язань, включаючи використання сучасних технологій та електронних систем для забезпечення ефективності та прозорості в цій сфері були лише деякими з численних ініціатив, які було вжито в рамках реагування податкової політики на діяльність економіки в умовах війни. В поєднанні із дерегуляцією бізнесу, послабленням адміністративного тиску на нього, ці заходи дали можливість платникам податків пережити економічний шок початкового періоду війни і відновити економічну активність. Наприклад, за даними Державної податкової служби України, у 2022 році спрощеною системою оподаткування за ставкою 2% для третьої групи (юридичні особи) скористалися 53,5 тис. платників податків, які забезпечили надходження єдиного податку до місцевих бюджетів на рівні 9,84 млрд грн, що в 1,6 рази перевищило значення 2021 року [17]. Ліберальний режим оподаткування мав також інший позитивний ефект, а саме послаблення мотивації до переходу у тіньовий сектор економіки. Попри складні умови господарювання та підвищенні можливості щодо ухилення від сплати фіскальних зобов'язань, розміри тіньового сектору економіки, за даними Міністерства економіки України, практично не зазнали змін — 30—32% у 2022—2023 рр. проти 28—30% у 2019—2020 рр. [18].

Однак, не усі податкові нововведення в рамках антикризових заходів були оцінені позитивно. Окремі з них потрапили під критику через неоднозначність та можливість використання для маніпуляцій з податковими зобов'язаннями. Так, під приводом сприяння відновленню парку автотранспорту, знищеного у процесі російського вторгнення, нормами Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших зако-

нодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період воєнного стану" від 24.03.2022 р. № 2142-IX [12] операції із ввезення автомобілів на митну територію України у митному режимі імпорту були звільнені від оподаткування митними платежами. Це спричинило стрибкоподібне зростання обсягів імпорту автотранспорту (тільки за квітень-червень 2022 року в Україну ввезли 236,8 тис. автомобілів загальною вартістю 1,12 млрд дол. США), але обсяг втрат бюджетних доходів через звільнення цих операцій від оподаткування сягнув 26,1 млрд грн. Загалом від введення податкових пільг на імпорتنі операції бюджет недоотримав, за оцінками Д. Гетьманцева, 42,6 млрд грн [3]. Іншим наслідком стимулювання імпорту стало збільшення девальваційного тиску на гривню, що за системи її фіксованого курсу призвело до швидкого скорочення валютних резервів.

Зважаючи на наведені дані, варто погодитись із неоднозначністю рішень щодо звільнення імпорتنих операцій від оподаткування митними платежами. З одного боку, звільнення від імпортного оподаткування пального та транспорту в перші місяці війни дало можливість стабілізувати ринок пального і забезпечити потреби Збройних сил України. Але з іншого боку, основними бенефіціарами пільгового режиму оподаткування імпорту автомобілів стали перекупники, які отримали додаткові вигоди від поспішних податкових новацій.

Стабілізація ринку пального, налагодження альтернативних логістичних шляхів постачання енергоресурсів в Україну поставило питання про поступове скасування ліберальних податкових норм для зменшення обсягів бюджетних втрат. Зокрема, з липня 2022 року відповідно до Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування" від 21.06.2022 р. № 2325-IX, було скасовано частину податкових пільг, впроваджених на початку повномасштабної війни. Серед цих новацій було скасування норм щодо безподаткового імпорту автомобілів для фізичних осіб та платників єдиного податку, що перебувають у третій групі (юридичних осіб і фізичних осіб — підприємців), а також норм щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення товарів на митну територію України у митному режимі імпорту суб'єктами господарювання, які зареєстровані платниками єдиного податку першої, другої та третьої групи [14].

Поряд із відміною окремих видів податкових пільг, з 2023 року політика пільгового оподаткування набуває ознаки територіальної адресності. Зокрема, у травні 2023 року згідно норм Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки за знищене чи пошкоджене нерухоме майно" від 11.04.2023 р. № 3050-IX [13] на територіях, які зазнали окупації або на яких ведуться (велись) бойові дії було впроваджено такі податкові пільги: звільнення від екологічного податку, від плати за землю земельних ділянок, забруднених вибухонебезпечними предметами чи на яких розташовані споруди фортифікації. Також для платників податків з визначених Законом територій було призупи-

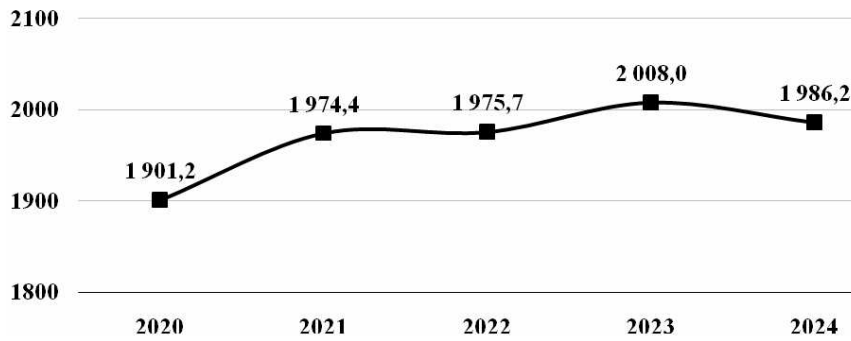


Рис. 1. Кількість ФОП, які перебувають на обліку в органах ДПС України у 2020–2024 рр., тис. осіб

Джерело: побудовано за даними ДПС України (<https://ax.gov.ua/media-tsentr/novini/685975.html>)

нено норму щодо загального мінімального податкового зобов'язання.

Впроваджений на початковому етапі повномасштабної війни ліберальний податковий режим доцільно розглядати лише як антикризові (миттєві) заходи, що ефективно діяли протягом короткого часу. Після досягнення поставлених цілей — відновлення ділової активності уряд був змушений повернутись до постійної посткризової моделі оподаткування. Задля вирішення однієї з головних проблем публічних фінансів — дефіциту бюджетних ресурсів — Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період воєнного стану" від 30.06.2023 р. № 3219-IX було скасовано можливість сплати єдиного податку за ставкою 2% та частково скасовано мораторій на проведення перевірок [9]. Повернулися норми податкового законодавства щодо контролю за використанням реєстраторів розрахункових операцій як одного із дієвих методів контролю доходів суб'єктів підприємницької діяльності. Разом з тим, всупереч вимогам МВФ, у проведенні податкових перевірок органи податкового контролю основний акцент роблять на платниках, які за зовнішніми ознаками діяльності вважаються ризикованими. Поряд з цим, було відновлено можливість застосування штрафних санкцій, виявлених за результатами таких перевірок. Окремо наголошено на відновленні штрафних санкцій, визначених Законом України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" за порушення порядку здійснення розрахункових операцій при продажу підакцизних товарів.

На думку окремих вчених, скасування введеного у 2023 році ліберального режиму оподаткування суб'єктів малого підприємництва стимулювало "перетік" до цієї групи платників представників крупного бізнесу, які через заснування ФОП цілеспрямовано подрібнювали оборот задля виконання вимог перебування на спрощеній системі оподаткування і зниження податкового навантаження. Такі міркування частково мають підґрунтя, адже за 2023 рік кількість платників ПДВ в Україні зменшилась на 20,2 тис осіб, тоді як кількість платників податків на спрощеній системі оподаткування за цей час зросла на понад 0,1 млн осіб й сягнула 1,75 млн платників. Якщо кількість ФОП першої групи зросла з 207,7 тис. до 210,4 тис., ФОП 2 групи — з 555,3 тис. до

601,8 тис., ФОП 3 групи (неплатники ПДВ) — з 897 тис. до 918,1 тис. осіб, то кількість ФОП 3 групи, які зареєстровані платниками ПДВ в Україні за цей період зменшилась з 26,3 тис. до 25,3 тис. осіб.

Однак, якщо звернутись до даних про динаміку платників єдиного податку у більш тривалому ракурсі, а також динаміку платників за іншими видами податків, то вони нівелюють думку про масове використання спрощеної системи для ухилення від сплати податків. Зокрема, за перший квартал 2024 року у нашій країні було зареєстровано понад 74 тисячі нових ФОПів, що на 33,6% більше, ніж за перший квартал 2023 року, та на 18% більше, ніж за аналогічний період 2021 року. Разом з тим, якщо звернути увагу на динаміку ФОП, які перебувають на обліку в органах податкової служби, то їхня кількість залишається практично незмінною уже впродовж тривалого часу, коливаючись в межах 1,9—2,0 млн осіб (рис. 1). Щодо показників реєстрації платників за іншими видами податків, то наприклад, кількість платників податку на прибуток на початок 2024 року збільшилась на 6,5% і сягнула 1,72 млн од. Тенденція до поступового зростання кількості зареєстрованих платників цього податку спостерігається уже впродовж п'яти років.

Ефективність від впровадження експансійних заходів податкової політики виявилась найперше у відновленні економічного зростання у 2023 році на 5,3% після катастрофічного зниження на 29,1% у перший рік повномасштабної війни. Водночас, це дало можливість стабілізувати ситуацію з наповненням бюджету, оскільки навіть у 2022 році темпи падіння податкових надходжень були вдвічі нижчими за показники зниження ВВП, а в 2023 році приріст доходів бюджету від сплати податків та зборів склав 26,7%, що вп'ятеро вище від темпів зростання економіки. Звісно, це зростання було частково продиктоване дією інфляційного податку через девальвацію національної валюти, однак синергійний ефект від своєчасного реагування уряду на воєнні реалії не варто знецінювати.

Податкові новації, спрямовані на підтримання бізнесу в умовах воєнного часу, в поєднанні із збільшенням фінансової допомоги з боку іноземних країн партнерів спричинили радикальну зміну ролі фіскальних платежів у структурі бюджетних ресурсів. Впродовж багатьох років надходження від оподаткування формували близько 80—85% від сукупних ресурсів державного

Таблиця 1. Доходи та видатки державного бюджету, млрд грн

Рік	Доходи	В т.ч. податкові надходження	% до доходів	Видатки
2019	998,3	799,8	80,1	1075,1
2020	1076,0	851,1	79,1	1288,1
2021	1296,9	1107,1	85,4	1490,3
2022	1787,7	949,8	53,1	2705,7
2023	2672,0	1203,5	45,0	4014,4
2024 ¹	747,2	505,1	67,6	916,4
2025	1953,1	1709,9	87,5	2995,8
2026	2198,7	2018,2	91,7	2955,6

Примітка: 1 — показники січня-березня 2024 року.

Джерело: побудовано за даними Міністерства фінансів України, <https://mof.gov.ua/uk/state-budget>

бюджету, що є типовим показником для бюджетів країн, що розвиваються. Однак, за період дії спеціальних податкових умов для бізнесу, впроваджених державою з початком війни та з урахуванням збільшення частки міжнародних трансфертів, питома вага надходжень від оподаткування у структурі доходів державного бюджету у 2022—2023 рр. знизилась в 1,6—1,8 рази (табл. 1).

Повернення у 2023 році довоєнних норм системи оподаткування, здійснене у межах домовленостей з МВФ, призвело до відновлення податковими доходами статусу головного джерела формування бюджетних ресурсів. За результатами першого кварталу 2024 року питома вага надходжень від оподаткування сягнула понад 67,6% від підсумку. За оптимістичним сценарієм Міністерства фінансів України, при завершенні активної фази війни до кінця 2024 року і адаптації платників до нових умов оподаткування, у 2025—2026 рр. посилення фіскальних позицій надходжень від оподаткування має продовжитись. Разом з тим, перехід війни у затяжний характер і невизначеність із термінами її завершення ставить під сумнів реалістичність цих розрахунків. Додатковим негативним чинником є поглиблення кризової ситуації в енергетичному секторі, зумовленої ракетними атаками та руйнуванням генеруючих потужностей енергетики.

Рішення про повернення основних параметрів довоєнної моделі системи оподаткування в Україні супроводжувалось також діями з наведення порядку в окремих сегментах національної економіки, що виконували функцію "чорний дір" у схемах ухилення від оподаткування. Зокрема, да даними Д. Гетьманцева, вагомий фіскальний ефект забезпечила детінізація ринку грального бізнесу — якщо у 2021 році від його роботи бюджет отримав всього 0,2 млрд грн, у 2022 році — 0,7 млрд грн, то у 2023 році тільки від оподаткування гральної діяльності — 10 млрд грн, ще додатково понад 2 млрд грн від плати за ліцензії. Таким чином, тільки за два роки фіскальна віддача від цього сегменту економічної діяльності зросла у понад 60 разів [7].

Повертаючись до загальних рис довоєнної моделі оподаткування, Україна у рамках Меморандуму про економічну та фінансову політику від 01.12.2023 р. з МВФ взяла на себе зобов'язання щодо впровадження заходів, які підвищують ефективність, справедливість і простоту податкової системи. Дорожньою картою для реалізації цієї ідеї має стати Національна стратегія доходів України до 2030 року, що була ухвалена Кабіне-

том Міністрів України наприкінці 2023 року. У цьому документі наголошено на необхідності проведення виаженої фіскально-бюджетної політики, підвищення ефективності податкового адміністрування, удосконалення структури податків та пільг, досягнення партнерських відносин між бізнесом і державою. Узагальнення змісту Національної стратегії доходів України, можна виокремити два магістральних напрями податкової політики на середньострокову перспективу: по-перше, підвищення ефективності діяльності органів фіскального контролю у контексті зміцнення довіри до них і покращення взаємин з бізнесом, протидія проявам корупції; по-друге, вдосконалення системи оподаткування в частині реалізації податками і зборами фіскальної функції та регуляторного потенціалу.

Незважаючи на загальні декларації, що перегляду системи оподаткування має передувати серйозна робота щодо "перезавантаження" основних засад роботи органів фіскального контролю, урядові ініціативи у реформування податкової системи останнього часу дають підстави стверджувати про фокусування уваги саме на посиленні податкового тиску як способу вирішення проблеми дефіциту ресурсів бюджету та недостатні зусилля із закриття можливостей для ухилення від оподаткування, протидії тіньовій економіці, корупції та зловживанням. Зокрема, суперечать деклараціям про наміри покращити взаємини між органами фіскального контролю та бізнесом зволікання із проведенням реформи системи органів митного та податкового контролю (що за експертними оцінками, може принести до бюджету додатково 100—160 млрд грн щорічно) [5], ігнорування проблемних моментів роботи СМКОР (автоматизованої системи моніторингу відповідності податкової накладної/розрахунку коригування критеріям оцінки ступеня ризиків), що спричиняє відволікання оборотних коштів платників на суму до 40 млрд грн та фінансові втрати бізнесу; практично не просувається реформа Бюро економічної безпеки та ін.

Звертаючи увагу на перспективи вдосконалення системи адміністрування фіскальних платежів і розбудови відносин між платниками податків та органами фіскального контролю, не варто розглядати так зване "перезавантаження" цих органів із залученням міжнародних експертів як панацею від корупції у цій сфері та спосіб вирішити проблему ефективності роботи митних і податкових органів. На наш погляд, зважаючи на глибоко вкорінені у вітчизняному суспільстві норми звичаєвого права, толерування ним побутової корупції, відсутність верховенства права та фактичну імпотенцію судової системи, визначальними принципами при реформуванні адміністрування фіскальних платежів мають стати діджиталізація та деперсоніфікація процесів адміністрування, що дадуть можливість знизити вплив суб'єктивного чинника у взаєминах між платником податків та органами фіскального контролю. Вироблення чітких та зрозумілих процедур виконання податкових зобов'язань, максимальна інтеграція цифрових технологій у роботу органів фіскального контролю є на сьогодні об'єктивною необхідністю.

Важливо також інтегрувати у процес виконання податкових зобов'язань принцип презумпції невинуватості платників податків, які в існуючій системі координат

взаємодії з органами фіскального контролю мають постійно доводити, що вони не ухиляються від сплати податків. Однак, перспективи такого кроку пов'язані із відновленням верховенства права, відновленням функціональності судової та правоохоронної системи. Законодавчі ініціативи у цьому питанні (про так званий "клуб білого бізнесу") неоднозначно сприймаються бізнес-сектором, посилюють дискрецію у податковій сфері. Підставою для переходу до взаємодії органу фіскального контролю і платника на засадах "комплаєнс-менеджменту" пропонується визначати не фахову оцінку податкових ризиків, а рівень сплати податків та розміри заробітної плати [8], що посилює недовіру бізнес-спільноти до ініціатив з реформування вітчизняної податкової системи.

Вдосконалення системи оподаткування як напряму податкової політики на середньострокову перспективу в сучасних умовах перебуває у фарватері взаємин уряду із міжнародними фінансовими інституціями, в першу чергу МВФ. Попри те, що Бюджетна декларація на 2025—2027 рр. не передбачає радикальних змін в елементах найважливіших фіскальних платежів (крім підвищення специфічних акцизів на пальне і тютюнові вироби відповідно до зобов'язань України перед ЄС), наприкінці 2024 року урядом ініційовано підвищення ставок податку на додану вартість та військового збору для збільшення бюджетних доходів. Тобто, замість очікуваних кроків щодо посилення податкового навантаження на активи, підвищення специфічних акцизів та реформування екологічного оподаткування, короткострокові завдання податкової політики направлені на пошук можливих способів нарощування бюджетних ресурсів для зниження гостроти бюджетного дефіциту. За оцінками експертів, такі дії дадуть можливість додатково отримати до бюджету в короткостроковому періоді 250-280 млрд грн, однак підірвуть перспективи економічного відновлення, сприятимуть погирванню корупційних схем та подальшій тінізації економіки. Посилення фіскального тиску на процеси споживання спричинятиме зниження бізнес-активності, а додаткове фіскальне навантаження на фонд оплати праці значно загальмує розвиток економіки та "призведе до зростання тінізації зарплат на 2 в. п. до поточного показника 34%" [5]. Збільшення податкового тиску на бізнес замість реальної боротьби з тіньовим сектором, контрабандою та корупцією, а також оптимізації видатків бюджету, призведе до втрати України тих нечисленних переваг у конкурентній боротьбі за інвестиції та економічне зростання, які наша держава має порівняно із країнами сусідями.

Відповідаючи на питання про вектори податкової політики на перспективу слід зауважити, що вони мають передбачати забезпечення стійкої основи для прискореного економічного відновлення України у післявоєнний період. Поряд із процесами деперсоніфікації та діджиталізації податкових відносин, необхідно перейти у податковій політиці від практики "симптоматичного лікування" до ухвалення системних рішень. Звісно, необхідно критично ставитись до ініціатив провести радикальну податкову реформу із впровадженням суперліберального податкового режиму (на кшталт реформи "10-10-10"), що не тільки зумовить значні бюджетні

втрати, але й закряє Україні перспективи інтеграції до ЄС. Втім, перспективними питаннями вдосконалення податкової політики в Україні мають стати реформування оподаткування прибутку підприємств (в частині його заміни на податок на виведений капітал), розвиток екологічного оподаткування у відповідності до європейських трендів, посилення регуляторної ефективності оподаткування особистих доходів населення та майнових податків у контексті перетворення їх на дієві інструменти стимулювання економічної активності.

Зазначимо, що на даному відрізку часу необхідне продовження надійної та обгрунтованої податкової політики, орієнтованої на стабільність та прогрес у відновленні ключових тенденцій в економіці. Основними рушіями відновлення в сучасних умовах та поствоєнний період мають бути як безпековий фактор, так і незворотний напрям на вступ до ЄС, що підтримуватиметься продовженням ефективної співпраці з міжнародними партнерами і міжнародними фінансовими організаціями, зокрема, продовження реалізації програми з МВФ, впровадження реформ в рамках Плану України на 2024—2027 роки з реалізації пропозиції Європейської Комісії щодо Регламенту Європейського Парламенту та Ради Європейського Союзу про створення Українського фонду. Це дасть значний поштовх економіці та сприятиме покращенню податкового клімату в країні.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

За підсумками проведеного дослідження особливостей податкової політики нашої країни в умовах воєнного стану можна зробити ряд висновків:

По-перше, податкова політика уряду на першому етапі повномасштабного вторгнення характеризувалась високим рівнем гнучкості та була спрямована на створення умов для адаптації бізнес-середовища до воєнних реалій, збереження виробничої бази та трудових ресурсів. Впровадження ліберального податкового режиму дало можливість зберегти економічну активність та стримати падіння економіки в умовах високих безпекових ризиків і невизначеності. Однак, поряд із корисними змінами податкового характеру, частина податкових новацій була впроваджена без належного обгрунтування, спричинила значні бюджетні втрати без видимих позитивних наслідків для економіки. Накопичення бюджетних проблем, запит на зміцнення бюджетної самостійності в умовах зменшення обсягів міжнародної фінансової підтримки стали каталізаторами до повернення довоєнної структури системи оподаткування.

По-друге, в сучасний період податкова політика України розвивається у фарватері відносин з міжнародними кредиторами та спрямована на збільшення обсягів мобілізації бюджетних ресурсів. Ініціативи щодо реформування системи оподаткування в контексті посилення фіскального навантаження на споживання та фонд оплати праці отримують неоднозначну оцінку в бізнесу та експертному середовищі, оскільки здатні підірвати стимули для економічного відновлення та знизити конкурентоспроможність країни. Разом з тим, недостатніми є зусилля щодо реформування процесів адміністрування фіскальних платежів, протидії ко-

рупції в системі органів фіскального контролю, посилення довіри між ними та платниками податків боротьби з тіньовим сектором економіки. У реалізації цих завдань, в поєднанні з пошуком шляхів реформування специфічних акцизів та екологічного оподаткування, підвищення фіскальної та регуляторної дієвості оподаткування доходів населення та бізнесу закладені не тільки перспективи вдосконалення податкової політики, але й проведення наукових досліджень у цьому напрямку.

Література:

1. Галабурда А. С. Податкова політика в умовах воєнного стану. Економічний вісник університету. 2022. Вип. 54. С. 123—130.
2. Гбур З. Податкова політика України в умовах воєнного стану. Інвестиції: практика та досвід. 2023. № 9. С. 127—132.
3. Гетманцев повідомив, що безкоштовне розмитнення машин не повернеться. Auto-Consulting. URL: <https://autoconsulting.ua/article.php?sid=51785> (дата звернення 28.08.2024).
4. Гетманцев Д. До питання по дотримання принципу стабільності податкового законодавства під час встановлення та скасування податкових пільг в умовах воєнного стану. Право і суспільство. 2022. №4. С. 342—350.
5. Длігач А. Зростання податків: тактична перемога чи стратегічна поразка? URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2024/07/9/716401/> (дата звернення 28.08.2024).
6. Дуб А., Мединська Т. Податкова політика в умовах війни та її вплив на формування доходів місцевих бюджетів. Проблеми економіки. 2022. № 4 (54). С. 214—221.
7. Капустинська К. Половина української економіки ховається в тіні: названі найпроблемніші галузі. URL: <https://obozrevatel.com/ukr/ekonomika-glavnaya-analytics-and-forecasts/polovina-ukrainskoi-ekonomiki-hovaetsya-v-tini-nazvano-najproblemnishi-galuzi.htm> (дата звернення 28.08.2024).
8. Лаба М. Про ризики "клубу білого бізнесу" та презумпцію невинуватості. URL: <https://interfax.com.ua/news/blog/993362.html> (дата звернення 28.08.2024).
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період воєнного стану: Закон України від 30.06.2023 р. № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#Text> (дата звернення 28.08.2024).
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 03.03.2022 р. № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20>. (дата звернення 28.08.2024).
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення 28.08.2024).
12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період воєнного стану: Закон України від 24.03.2022 р. № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text> (дата звернення 28.08.2024).
13. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки за знищене чи пошкоджене нерухоме майно: Закон України від 11.04.2023 р. № 3050-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3050-20#Text> (дата звернення 28.08.2024).
14. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування: Закон України від 21.06.2022 р. № 2325-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2325-20#Text> (дата звернення 28.08.2024).
15. Про внесення змін до розділу VI "Прикінцеві та перехідні положення" Бюджетного кодексу України та розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України: Закон України від 14.04.2022 р. № 2192-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2192-20#Text> (дата звернення 28.08.2024).
16. Про внесення змін до розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування: Закон України від 12.01.2023 р. № 2876-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2876-20#Text> (дата звернення 28.08.2024).
17. Публічний звіт ДПС за 2022 рік. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti-/657704.html> (дата звернення 28.08.2024).
18. Тенденції тіньової економіки. Міністерство економіки України. URL: me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki (дата звернення 28.08.2024).
19. Черкашин В. Основні проблеми малого бізнесу під час війни пов'язані з регулюванням. Як держава може їх вирішити? URL: <https://epravda.com.ua/columns/2023/06/23/701476/> (дата звернення 28.08.2024).
20. Швабій К. Нові реалії податкової політики України. URL: <https://epravda.com.ua/columns/2022/10/20/692850/> (дата звернення 28.08.2024).

References:

1. Galaburda, A.S. (2022), "Tax policy under martial law", *Economic Bulletin of the University*, vol. 6, pp. 123—130.
2. Hbur, Z. (2023), "Tax policy of Ukraine under martial law", *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*, vol. 9, pp. 127—132.
3. Auto-Consulting (2022), "Hetmantsev said that free customs clearance of cars will not return", available at: <https://autoconsulting.ua/article.php?sid=51785> (Accessed 28 August 2024).

4. Hetmantsev, D. (2022), "Regarding the issue of compliance with the principle of stability of tax legislation during the establishment and cancellation of tax benefits in the conditions of martial law", *Law and society*, vol. 4, pp. 342—350.

5. Dlihach, A. (2024), "Tax Increase: Tactical Victory or Strategic Defeat?", available at: <https://www.epravda.com.ua/columns/2024/07/9/716401/> (Accessed August 28, 2024).

6. Dub, A. and Medynska, T. (2022), "Tax policy in wartime and its impact on the formation of local budget revenues", *Problems of economy*, vol. 4 (54), pp. 214—221.

7. Kapustynska, K. (2024), "Half of the Ukrainian economy is hiding in the shadows: the most problematic sectors are named", available at: <https://obozrevatel.com/ukr/ekonomika-glavnaya/analytics-and-forecasts/polovina-ukrainskoi-ekonomiki-hovaetsya-v-tini-nazvano-najproblemnishi-galuzi.htm> (Accessed August 28, 2024).

8. Laba, M. (2024), "On the risks of the "white business club" and the presumption of innocence", available at: <https://interfax.com.ua/news/blog/993362.html> (Accessed August 28, 2024).

9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2023), The Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the peculiarities of taxation during martial law", available at: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#Text> (Accessed August 28, 2024).

10. The Verkhovna Rada of Ukraine (2022), The Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the peculiarities of taxation and reporting during the period of martial law", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20> (Accessed August 28, 2024).

11. The Verkhovna Rada of Ukraine (2022), The Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the application of norms during the period of martial law", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (Accessed August 28, 2024).

12. The Verkhovna Rada of Ukraine (2022), The Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the improvement of legislation for the period of martial law", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text> (Accessed August 28, 2024).

13. The Verkhovna Rada of Ukraine (2023), The Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding exemption from payment of environmental tax, land fee and tax on immovable property, other than a land plot for destroyed or damaged immovable property", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3050-20#Text> (Accessed August 28, 2024).

14. The Verkhovna Rada of Ukraine (2022), The Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding revision of certain tax benefits", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2325-20#Text> (Accessed August 28, 2024).

15. The Verkhovna Rada of Ukraine (2022), The Law of Ukraine "On Amendments to Chapter VI "Final and Transitional Provisions" of the Budget Code of Ukraine and Chapter XX "Transitional Provisions" of the Tax Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2192-20#Text> (Accessed August 28, 2024).

16. The Verkhovna Rada of Ukraine (2023), The Law of Ukraine "On Amendments to Chapter XX "Transitional Provisions" of the Tax Code of Ukraine regarding the restoration of the restriction on the stay of gambling businesses on the simplified taxation system", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2876-20#Text> (Accessed August 28, 2024).

17. The Official Site of State Tax Service of Ukraine (2023), "Public report of the State Tax Service for 2022", available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/657704.html> (Accessed August 28, 2024).

18. The Official Site of Ministry of Economy of Ukraine (2022), "Trends of the shadow economy", available at: <https://me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15-a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki> (Accessed August 28, 2024).

19. Cherkashyn, V. (2023), "The main problems for small businesses during war are related to regulation. How can the state solve them?", available at: <https://epravda.com.ua/columns/2023/06/23/701476/> (Accessed August 28, 2024).

20. Shvabiy, K. (2022), "New realities of tax policy of Ukraine", available at: <https://epravda.com.ua/columns/2022/10/20/692850/> (Accessed August 28, 2024).

Стаття надійшла до редакції 08.09.2024 р.

<https://nauka.com.ua>

Електронне фахове видання

Ефективна
ЕКОНОМІКА

Виходить 12 разів на рік

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б») Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292

e-mail: economy_2008@ukr.net

viber: +38 050 3820663