

Електронний журнал «Державне управління: удосконалення та розвиток» включено до переліку наукових фахових видань України з державного управління (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 1643 від 28.12.2019).

Спеціальність – 281.

Державне управління: удосконалення та розвиток. 2023. № 6.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2156.2023.6.10>

УДК 336.02

Т. Л. Томнюк,

*к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів, обліку і оподаткування,
Чернівецький торговельно-економічний інститут Державного торговельно-
економічного університету*

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7654-0770>

Ю. В. Табенська,

*к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів, обліку і оподаткування,
Чернівецький торговельно-економічний інститут Державного торговельно-
економічного університету*

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8590-7829>

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА УКРАЇНИ ПІД ЧАС ВІЙНИ: ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ТРАНСФОРМАЦІЇ

T. Tomniuk,

*PhD in Economics, Associate Professor; Associate Professor of the Department of
Finance, Accounting and Taxation, Chernivtsi Institute of Trade and Economics of
SUTE State University of Trade and Economics*

Ju. Tabenska,

*PhD in Economics, Associate Professor; Associate Professor of the Department of
Finance, Accounting and Taxation, Chernivtsi Institute of Trade and Economics of
SUTE State University of Trade and Economics*

TAX POLICY OF UKRAINE DURING THE WAR: PECULIARITIES OF IMPLEMENTATION AND PROSPECTS FOR TRANSFORMATION

У статті розкрито наслідки впливу російської агресії на економіку України. Визначено основні фактори, що спричинили падіння економіки: зменшення споживчих витрат, зниження обсягів експорту, руйнування інфраструктури, порушення виробничої та торговельної діяльності через ведення бойових дій, втрати робочої сили внаслідок міграції або військової мобілізації.

Охарактеризовано зміни в податковій політиці, що були спрямовані на лібералізацію оподаткування та підтримку бізнесу в кризових умовах. Досліджено зміну співвідношення податкових надходжень та фінансової допомоги іноземних партнерів у зведеному бюджеті України. Аргументовано, що саме міжнародна фінансова підтримка забезпечила покриття фіскальних дисбалансів у фінансуванні витрат зведеного бюджету України.

Окреслено зобов'язання України перед Міжнародним валютним фондом згідно Меморандуму про економічну та фінансову політику щодо мобілізації внутрішніх фінансових ресурсів, зокрема щодо повернення до довоєнного оподаткування. З урахуванням зазначених вимог, у статті запропоновано шляхи трансформації податкової політики у напрямку підвищення її фіскальної ефективності та, водночас, забезпечення дотримання принципів справедливості оподаткування, стабільності податкового законодавства, необтяжливості контролюючих заходів щодо законослухняних суб'єктів господарювання та недоцільності радикальної податкової реформи.

The article reveals the consequences of the impact of Russian aggression on the Ukrainian economy. The author identifies the main factors that led to the economic decline: a decrease in consumer spending, a decline in exports, destruction of infrastructure, disruption of production and trade activities due to hostilities, and loss of labor due to migration or military mobilization. The article identifies the sectors of the economy that have suffered the most as a result of the war: construction, professional and scientific and technical activities, transportation, warehousing, postal and courier activities, processing industry, wholesale and retail trade.

The author characterizes changes in tax policy aimed at liberalizing taxation and supporting business in crisis conditions. It is established that the Government of Ukraine has chosen the Keynesian model of anti-crisis regulation as the basis for the implementation of tax policy. The correlation between tax revenues and financial

assistance from foreign partners in the consolidated budget of Ukraine is investigated. It is argued that it was international financial support that ensured the coverage of fiscal imbalances in the financing of the consolidated budget of Ukraine.

It is determined that tax liberalization in the first year of the war was an effective anti-crisis policy of the Government of Ukraine, which helped to support consumer demand and business and restrained the economic decline. However, given a certain stabilization of the economic situation, the return to pre-war taxation rules in Ukraine is logical and timely.

The author outlines Ukraine's obligations to the International Monetary Fund under the Memorandum of Economic and Financial Policies to mobilize domestic financial resources, in particular, to return to pre-war taxation. Taking into account these requirements, the article proposes directions for transforming tax policy in order to increase its fiscal efficiency and, at the same time, to comply with the principles of taxation fairness, ensuring the stability of tax legislation, the inexpediency of radical tax reform and the ease of control measures for law-abiding business entities.

Ключові слова: *податкова політика, воєнний стан, оподаткування, податкова система, лібералізація оподаткування.*

Keywords: *tax policy, martial law, taxation, tax system, tax liberalization.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Агресія росії проти України спричинила значні потрясіння в соціальному та економічному житті країни: зруйновані домівки, підприємства, міграція людей та бізнесу із зони бойових дій, порушення логістики, розірвання політичних та економічних зв'язків із країною-агресором та її сателітом білорусією. Все це кардинально змінило суспільство та економічні реалії, у яких існує держава Україна. Бізнес отримав надскладні виклики: як забезпечити функціонування, як утримати працівників, як оптимізувати витрати.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Специфіка даного дослідження пов'язана з дуже стислим періодом часу з моменту початку агресії, тому існує незначна кількість наукових публікацій, що досліджують

особливості реалізації податкової політики в умовах війни. Так, Ю. Іванов та В. Карпова в своєму дослідженні [1] обґрунтовують періодизацію етапів реформування податкової політики; Т. Китайчук обґрунтовує необхідність проведення податкової реформи навіть в умовах воєнного часу [2]. Мельник Т. здійснює огляд фінансового інструментарію, запровадженого на початку війни для підтримки бізнесу [3]. Не зважаючи на вагомий доробок науковців, перспективи трансформації оподаткування під час війни залишаються недостатньо дослідженими.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження змін в податковій політиці України в умовах воєнного стану, визначення можливостей трансформації оподаткування у напрямку підвищення його фіскальної ефективності та, водночас, мінімізації дестимулюючого впливу податкових новацій на діяльність суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. В результаті російської агресії 2022 рік став роком найбільшого падіння економіки в історії незалежної України: ВВП зменшився на 29,1%; у цінах попереднього року, тобто без впливу інфляції, він становив 3,86 трлн грн проти 5,45 трлн грн у 2021 році [4]. Головними факторами падіння стали:

- зменшення споживчих витрат на 27%, що обумовлено як зниженням доходів населення, так і його міграцією. Так, рівень безробіття у 2022 р. становив 25,8% проти 9,8% у 2021 р. [5]. За даними ООН, станом на листопад 2022 року за кордоном залишалось 7,6 млн українських громадян – вимушених мігрантів [6]. Витрати українців за кордоном рекордно зросли: якщо в 2021 році українці витратили 6,25 млрд доларів, то лише у січні-жовтні – 16,2 млрд (+208,6%). При цьому надходження з-за кордону від українців у січні-листопаді скоротилися: на 5,8% менше у порівнянні з аналогічним періодом 2021 року [7].

- зниження на 42% експорту [3] внаслідок блокади росією українських морських портів, руйнації потужностей основних експортерів (зокрема "Азовсталь" та Маріупольський меткомбінат ім. Ілліча);

- руйнування інфраструктури, зокрема транспортних сполучень, дорожньої мережі та мостів;

- порушення виробничої та торговельної діяльності через ведення бойових дій, втрати робочої сили внаслідок міграції або військової мобілізації.

Якщо розглядати сектори економіки, то падіння має місце у всіх сферах, окрім державного управління та соціального страхування (+35%). Завдяки рекордним обсягам міжнародної фінансової допомоги населення забезпечувалося звичними соціальними послугами, а держава суттєво збільшила воєнні витрати.

Окупація та активні бойові дії в індустріальних регіонах спричинили найбільше падіння в порівнянні з 2021 р. у таких галузях: в будівництві (-68%), професійній та науково-технічній діяльності (-46%), транспорті, складському господарстві, поштовій та кур'єрській діяльності (-44%), переробній промисловості (-43%), гуртовій та роздрібній торгівлі (-31).

Для підтримки українського бізнесу в умовах війни Верховна Рада та Кабінет Міністрів України прийняли ряд нормативно-правових актів, спрямованих на лібералізацію оподаткування. Окреслимо ці зміни:

- для стабілізації цін на пальне зменшено ставку ПДВ з 20% до 7%, скасовано акцизний податок на пальне. Однак у вересні прийнято закон про відновлення оподаткування пального акцизом, проте за нижчою ставкою, ніж у довоєнний період;

- розширено можливості до оподаткування бізнесу за спрощеною системою – скасовано ліміт річного доходу за третьою групою та знижено ставку з 5% до 2% від доходу;

- ФОП 1 та 2 груп мають право не сплачувати єдиний податок – ця норма є добровільною;

- усі ФОПи (як на спрощеній, та і на загальній системі оподаткування), особи, які провадять незалежну професійну діяльність та члени фермерського господарства звільняються від сплати ЄСВ за себе;

- «спрощенням» 2,3 груп дозволяється не сплачувати ЄСВ за мобілізованих працівників. Такі суми будуть сплачені з коштів держбюджету;
- протягом воєнного стану та 3 місяці потому штрафи та пеня з ЄСВ не стягується, а перевірки не проводяться;
- запроваджено звільнення від оподаткування платою за землю ділянок, що розташовані на територіях, де йдуть бої, а також екологічного податку;
- створено податкові стимули для допомоги бійцям та надання благодійності в умовах війни;
- запроваджено певні послаблення для підприємців, які постраждали від воєнних дій;
- запроваджено мораторій на здійснення будь-яких контролюючих заходів.

За основу в реалізації податкової політики обрано кейнсіанську модель антикризового регулювання, згідно з якою податкова політика має антициклічний характер і полягає в політиці експансії в період економічного спаду та політиці стримування в період економічного піднесення. За вченням Дж. М. Кейнса та його послідовників фіскальна політика розглядається як найбільш ефективний засіб макроекономічної стабілізації, оскільки податкові вилучення тісно пов'язані з показником попиту: чим вищі податки, тим нижчий попит, і, навпаки, скорочення податків призведе до стимулювання попиту [8].

Проте лібералізація оподаткування обумовлює поглиблення фіскальних дисбалансів в Україні, адже якщо до війни Україна витрачала на оборону 200-300 млн дол на місяць, то наразі оборонні зусилля зросли більш, ніж вдесятеро (приблизно 3 млрд дол на місяць) [9].

Отже, покриття таких дисбалансів у фінансуванні витрат було б неможливим без підтримки міжнародної спільноти. Якщо у довоєнний період за рахунок податкових надходжень забезпечувалося понад 80% доходів зведеного бюджету України, а частка коштів від закордонних країн і міжнародних організацій становила менше 1%, то у 2022 році статистика

свідчить про масштабні зрушення у фінансуванні іноземними державами-партнерами: 481,3 млрд грн (21,92% доходів зведеного бюджету) проти 1,3 млрд грн у 2021 р. (табл. 1).

Таблиця 1. Співвідношення податкових надходжень та фінансової допомоги іноземних партнерів у зведеному бюджеті України

Доходи зведеного бюджету	2021		2022		2023 (станом на 1 квітня)	
	Сума, млрд грн	Пит вага, %	Сума, млрд грн	Пит вага, %	Сума, млрд грн	Пит вага, %
Податкові надходження	1453,8	87,5	1343,2	61,16	353,3	56,3
Кошти від закордонних країн і міжнародних організацій	1,3	0,08	481,3	21,92	133,9	21,33

**За даними Міністерства фінансів України.*

Міжнародна підтримка і надалі є визначальною для економіки України. У березні 2023 року Україна та Міжнародний валютний фонд досягли угоди щодо нової програми кредитного фінансування на суму 15,6 млрд дол. терміном у 4 роки. Крім того, програма Фонду допоможе уряду залучити десятки мільярдів доларів від інших партнерів [10]. Це безпрецедентний крок в історії МВФ, коли Фонд уперше надає кошти країні в умовах такої економічної невизначеності.

Водночас 24 березня 2023 року Україна підписала Меморандум про економічну та фінансову політику з МВФ [11], в якому визначено заходи та умови, які повинні бути реалізовані та дотримані Україною у період дії програми у 2023–2027 роках та необхідні для успішного проходження її переглядів і отримання наступних траншів. З метою забезпечення стійкості бюджету та фінансової системи в умовах Фонд вимагає від України максимально мобілізувати внутрішні ресурси, зокрема податки. Для цього Україні доведеться відновити довоєнні правила оподаткування. Очікувано, податкові преференції воєнного часу скасують вже з 1 липня.

Лібералізація оподаткування в перший рік війни, на нашу думку, стала ефективною антикризовою політикою Уряду України, яка сприяла підтриманню споживчого попиту, бізнесу та стримувала економічне падіння (деякі іноземні експерти оцінювали імовірність падіння до 50% ВВП). Проте, враховуючи певну стабілізацію економічної ситуації (оговтування бізнесу від шоку, передислокація виробництв на територію, вільну від бойових дій, налагодження логістики), повернення в Україні до довоєнних правил оподаткування є логічним. Проте й доцільним, на наш погляд, є перегляд механізмів справляння окремих податків і зборів у напрямку підвищення їх фіскальної ефективності. При цьому належна увага в процесі реформування податкової системи має приділятися не лише проблемі акумулювання податкових надходжень, а й дотриманню принципів справедливості оподаткування, пов'язаних із розподілом податкового навантаження між платниками податків та між верствами населення з різним рівнем доходів у відповідності до їх платоспроможності. Враховуючи зазначене, трансформації доцільно реалізувати, наприклад, через:

1) запровадження прогресивної шкали ставок з податку на доходи фізичних осіб, що дозволить високі доходи оподатковувати за підвищеними ставками;

2) трансформацію механізму адміністрування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки:

- підвищення ставок на оподаткування майна, зокрема, щодо власників більше одного об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток;

- уніфікацію пільги щодо неоподаткованої площі об'єктів житлової нерухомості на рівні 60 кв.м. (наразі для квартир - 60, для будинків - 120, для власників квартир і будинків - 180 кв. м);

- додаткове нарахування до податку на майно фіксованої суми щодо об'єктів нерухомості усіх видів (житлових та нежитлових), які мають велику площу (наразі додатковий податок нараховується в сумі 25000 грн. щодо

квартир площею понад 300 та будинків понад 500 квадратних метрів). При цьому суму додаткового податку доцільно диференціювати залежно від площі нерухомості.

Водночас формування бюджетних доходів потребує забезпечення ефективної системи контролю щодо мобілізації податкових надходжень (до речі, питання посилення податкового контролю підіймається і в Меморандумі). Проте заходи податкового аудиту мають бути засновані на чітких та прозорих критеріях оцінки ризиків та відбору платників податків для податкових перевірок і не обтяжувати законослухняних суб'єктів господарювання.

Не зважаючи на складні та невизначені геополітичні та економічні умови, в яких перебуває Україна, з метою підвищення рівня фінансової безпеки держави трансформації в податковій системі мають здійснюватися з дотриманням принципу стабільності податкового законодавства, а податкові норми не повинні кардинально змінюватись.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Отже, російська агресія спричинила руйнівний вплив на економіку України, яка лише розпочала позитивну динаміку після пандемічної кризи. В таких кризових умовах заходи Уряду з податкової лібералізації суттєво сприяли фінансовій підтримці бізнесу та забезпечили стримування ще глибшого падіння економіки. Наразі певна стабілізація економічної активності суб'єктів господарювання актуалізує питання відновлення правил оподаткування, які діяли в довоєнний період. З метою зменшення фіскальних дисбалансів, враховуючи необхідність мобілізації внутрішніх фінансових ресурсів в Україні, трансформацію податкової політики у напрямку підвищення її фіскальної ефективності варто здійснювати з дотриманням принципів справедливості оподаткування, недоцільності радикальної податкової реформи та необтяжливості контролюючих заходів щодо законослухняних суб'єктів господарювання.

Перспективи подальших наукових досліджень мають стосуватися перегляду податкових пільг, застосування яких сприятиме зростанню

економіки, не обумовлюватиме викривлення економічного середовища між контрагентами та сферами економіки.

Література

1. Іванов Ю., Карпова В. Податкова підтримка та стимулювання підприємництва у період воєнного стану та післявоєнного відродження. URL: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/37794/Ipspr_5-22_97.pdf?sequence=1 (дата звернення: 29.05.2023).
2. Китайчук Т. Перспективи та недоліки радикальної податкової реформи. *Економіка та суспільство*. 2022. № 42. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1622/1559> (дата звернення: 29.05.2023).
3. Мельник Т. Ю. Державна підтримка та стимулювання розвитку бізнесу в Україні під час дії воєнного стану. *Економіка, управління та адміністрування*. 2022. №3-11. URL: <http://ema.ztu.edu.ua/issue/view/15658> (дата звернення: 29.05.2023).
4. Державна служба статистики. URL: <https://ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 29.05.2023).
5. Просто про економіку (на основі матеріалів Інфляційного звіту за січень 2023 року). *Національний банк України*. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/prosto-pro-ekonomiku-na-osnovi-materialiv-inflyatsiyного-zvitu-za-sichen-2023-roku> (дата звернення: 29.05.2023).
6. Прокопишина О. Чому на Україну чекає масштабна демографічна криза. *Бізнес цензор*. 27.02.2023. URL: https://biz.censor.net/resonance/3401947/chomu_na_ukrayinu_ch_ekaе_masshtabna_demografichna_kryza (дата звернення: 29.05.2023).
7. Українці стали перераховувати менше грошей з-за кордону та більше витратити там. *Слово і діло*. 17.01.2023. URL: <https://www.slovoidilo.ua/2023/01/17/infografika/finansy/ukrayinczi-staly-pererachovuvaty-menshe-hroshej-kordonu-ta-bilshe-vytrachaty-tam> (дата звернення: 29.05.2023).
8. Томнюк Т. Л. Фіскальне регулювання у провідних економічних теоріях ХХ–ХХІ століття. *Проблеми економіки*. 2018. № 2. С. 344-349. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Рekon_2018_2_46. (дата звернення: 29.05.2023).

9. Фінансова підтримка України під час та після війни: якою може бути стратегія ЄС. *Європейська правда*. 11.05.2023. URL: <https://www.eurointegration.com.ua/experts/2023/05/11/7161414/> (дата звернення: 29.05.2023).

10. \$15,6 мільярда на 4 роки: Україна та МВФ досягли угоди на рівні персоналу. *Економічна правда*. 21 березня 2023. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2023/03/21/698298/> (дата звернення: 29.05.2023).

11. Меморандум про економічну та фінансову політику з МВФ. *Міністерство фінансів України*. URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/Ukraine%20-%20Request%20for%20an%20Extended%20Arrangement%20Under%20the%20Extended%20Fund%20Facility%20and%20Review%20of%20Program\(1\).pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/Ukraine%20-%20Request%20for%20an%20Extended%20Arrangement%20Under%20the%20Extended%20Fund%20Facility%20and%20Review%20of%20Program(1).pdf) (дата звернення: 29.05.2023).

References

1. Ivanov, Yu. and Karpova, V. (2023), “Tax support and stimulation of entrepreneurship during martial law and post-war revival”, [Online], available at: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/37794/Ipspr_5-22_97.pdf?sequence=1 (Accessed 29 May 2023).

2. Kytaichuk, T. (2022), “Prospects and disadvantages of radical tax reform”, *Ekonomika ta suspilstvo*, [Online], vol . 42, available at: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1622/1559> (Accessed 29 May 2023).

3. Melnyk, T. (2022), “State support and stimulation of business development in Ukraine during martial law”, *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*, [Online], vol . 42, available at: <http://ema.ztu.edu.ua/issue/view/15658> (Accessed 29 May 2023).

4. The official site of State Statistics Service (2023), available at: <https://ukrstat.gov.ua> (Accessed 29 May 2023).

5. The official site of National Bank of Ukraine (2023), “Just about the economy (based on materials from the Inflation Report for January 2023)”, available at: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/prosto-pro-ekonomiku-na-osnovi-materialiv-inflyatsiynogo-zvitu-za-sichen-2023-roku> (Accessed 29 May 2023).

6. Prokopyshyna, O. (2023), “Why Ukraine is facing a large-scale demographic crisis”, *Biznes tsenzor*, [Online], available at: https://biz.censor.net/resonance/3401947/chomu_na_ukrayinu_chekaye_masshtabna_demografichna_kryza (Accessed 29 May 2023).

7. Slovo i dilo (2023), “Ukrainians began to transfer less money from abroad and spend more there”, available at: <https://www.slovoidilo.ua/2023/01/17/infografika/finansy/ukrayinczi-staly-pereraxovuvaty-menshe-hroshej-kordonu-ta-bilshe-vytrachaty-tam> (Accessed 29 May 2023).

8. Tomniuk, T. (2018), “Fiscal regulation in the leading economic theories of the 20th–21st centuries”, *Problemy ekonomiky*, [Online], vol . 2, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2018_2_46. (Accessed 29 May 2023).

9. Yevropeiska pravda (2023), “Financial support to Ukraine during and after the war: what could be the strategy of the EU”, available at: <https://www.eurointegration.com.ua/experts/2023/05/11/7161414/> (Accessed 29 May 2023).

10. Ekonomichna pravda (2023), “\$15.6 billion for 4 years: Ukraine and the IMF reached an agreement at the staff level”, available at: <https://www.eurointegration.com.ua/experts/2023/05/11/7161414/> (Accessed 29 May 2023).

11. The official site of Ministry of Finance of Ukraine (2023), “Memorandum on Economic and Financial Policy with the IMF”, available at: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/Ukraine%20-%20Request%20for%20an%20Extended%20Arrangement%20Under%20the%20Extended%20Fund%20Facility%20and%20Review%20of%20Program\(1\).pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/Ukraine%20-%20Request%20for%20an%20Extended%20Arrangement%20Under%20the%20Extended%20Fund%20Facility%20and%20Review%20of%20Program(1).pdf) (Accessed 29 May 2023).

Стаття надійшла до редакції 31.05.2023 р.