

doi: <https://doi.org/10.33763/finukr2022.06.033>

УДК 336.225.6:346.6

А. І. Крисоватий

доктор економічних наук, професор,
академік Академії економічних наук України,
заслужений діяч науки і техніки України, ректор
Західноукраїнського національного університету,
Тернопіль, Україна, rektor@wunu.edu.ua
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5850-8224>

В. А. Валігура

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри податків та фіскальної
політики Західноукраїнського національного
університету, Тернопіль, Україна,
valigura_v@ukr.net
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0001-5114-3886>

НОВАЦІЇ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Анотація. *Вступ.* Повномасштабна війна проти України, яка розпочалася 24 лютого 2022 р., негативно позначилася на всіх сферах життєдіяльності суспільства. Ситуація, що склалася, вимагала термінових заходів держави в частині регулювання питань забезпечення надання мінімальних державних послуг та підтримки бізнесу, у т. ч. за допомогою антикризового податкового регулювання.

Проблематика. У відповідь на виклики, що виникли, Верховна Рада України ухвалила низку законів, які послабили податкове навантаження, ліквідували податкові наслідки за операціями з підтримки Збройних Сил України та осіб, котрі постраждали від наслідків війни. Разом із тим прийняті новації лібералізували податкову систему України і поставили під загрозу фіскальну безпеку держави.

Мета. Критична експертна оцінка новацій податкового законодавства, прийнятих на період воєнного стану, і формування пропозицій щодо його реформування в умовах війни та повоєнного відновлення.

Методи. Використано загальнонаукові та спеціальні методи: логічного аналізу, синтезу, експертної оцінки, опису, порівняння, теоретичного узагальнення та абстрактно-логічний.

Результати. Більшість із прийнятих в умовах воєнного стану норм податкового законодавства, що не містять фінансово-економічного обґрунтування, приймалися на підставі суб'єктивних суджень та не мали регулюючого ефекту. Натомість ужиті в рамках цієї податкової реформи заходи знизили фіскальну функцію податків та створили передумови для зловживань недобросовісними їх платниками.

Висновки. Вихід із економічної кризи, спричиненої війною, потребує системного державного регулювання. У цій системі вагому роль мають відігравати податкові інструменти. Водночас антикризове податкове регулювання має враховувати низку факторів, серед яких ключовими є фіскальні потреби держави, формування сприятливого бізнес-середовища, стандарти справляння податків, прописані у директивах Ради ЄС, та воєнна ситуація в країні. Подальше антикризове податкове регулювання в Україні запропоновано розглядати за двома сценаріями: сприятливим (швидке закінчення воєнних дій та перехід до повоєнного відновлення); негативним (тривалі воєнні дії та перехід до фази замороженого конфлікту). Сформовано пропозиції вдосконалення податкового законодавства за наведеними сценаріями.

Ключові слова: податкове законодавство, антикризове податкове регулювання, податок на додану вартість, єдиний податок, акцизний податок митні платежі, податкові надходження.

Рис. 3. Табл. 1. Літ. 27.

Andriy Krysovaty

Dr. Sc. (Economics), Professor, West Ukrainian National University, Academician of the National Academy of Economic Sciences of Ukraine, Honored Worker of Science and Technology of Ukraine, Ternopil, Ukraine, rektor@wunu.edu.ua
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5850-8224>

Volodymyr Valihura

Ph. D. (Economics), Associate Professor, West Ukrainian National University, Ternopil, Ukraine, valigura_v@ukr.net
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0001-5114-3886>

INNOVATIONS AND DIRECTIONS FOR THE IMPROVEMENT OF THE TAX LEGISLATION OF UKRAINE UNDER THE CONDITIONS OF MARTIAL LAW

Abstract. *Introduction.* A full-scale war launched by the Russian Federation against Ukraine on February 24, 2022 immediately had a negative impact on all areas of society. The situation, that was developing, required urgent measures of the state in terms of regulating issues of ensuring the provision of minimum public services and business support, including the anti-crisis tax regulation.

Problem Statement. In response to the challenges, the Verkhovna Rada of Ukraine adopted a number of laws that eased the tax burden, eliminated the tax consequences of various support operations for the Armed Forces of Ukraine and persons affected by the consequences of the war. At the same time, the adopted innovations liberalized the tax system of Ukraine and endangered its fiscal security.

Purpose. Critical expert analysis of tax legislation innovations adopted during the period of martial law and the formation of proposals for its adjustment in the conditions of war and post-war recovery.

Methods. The following general scientific and special methods were used in the research process: logical analysis, synthesis, expert evaluation, description, comparison, theoretical generalization and abstract-logical.

Results. Most of the adopted norms of tax legislation in the conditions of martial law that do not contain financial and economic justification, were adopted on the basis of subjective judgments and did not have a regulatory effect. Instead, the martial law tax reform significantly reduced the fiscal function of taxes and created the conditions for abuse by dishonest taxpayers.

Conclusions. The way out of the economic crisis caused by the war requires systemic state regulation. And tax instruments should play an important role in this system. At the same time, anti-crisis tax regulation must take into account a number of factors, among which the key factors are the fiscal needs of the state, the formation of a favorable business environment, the standards of tax compliance prescribed in the directives of the EU Council, and the military situation in the country. Further anti-crisis tax regulation in Ukraine is proposed to be considered under two scenarios: favorable (quick end of hostilities and transition to post-war recovery); negative (prolonged military actions of the aggressor country and the transition to the frozen conflict phase). Proposals for improvement of tax legislation based on the above scenarios have been formulated.

Keywords: tax legislation, anti-crisis tax regulation, value added tax, single tax, excise tax, customs payments, tax revenues.

JEL classification: H12, H20, H21, H24, H25, H32, K34.

Вступ. Повномасштабна війна, яка розпочалася проти України 24 лютого 2022 р., відразу негативно позначилася на всіх сферах життєдіяльності суспільства. Економічна ситуація в країні почала погіршуватися внаслідок прояву ознак раптової інституційної кризи державних установ та неможли-

вості суб'єктів господарювання провадити підприємницьку діяльність. Постраждала велика частина критичної інфраструктури держави, що теж негативно вплинуло на економіку. Означений період супроводжували такі явища, як дефіцит окремих товарів, інфляція, зростання безробіття, зниження ліквідності багатьох активів тощо.

Постала потреба в термінових заходів держави в частині регулювання питань забезпечення надання мінімальних державних послуг та підтримки бізнесу, у т. ч. за допомогою антикризового податкового регулювання. У відповідь на виклики Верховна Рада України ухвалила низку законів, котрі послабили податкове навантаження, ліквідували податкові наслідки за операціями з різноманітної підтримки Збройних Сил України (ЗСУ) та осіб, які постраждали від наслідків війни. Багато змін, внесених до податкового законодавства, стали безпрецедентними як для вітчизняної, так і, найімовіріше, для світової фіскальної практики.

У контексті аналізу логіки реформування податкового законодавства у період воєнного стану зауважимо, що податки виконують фіскальну та розподільчо-регулюючу функції. Звичайно, забезпечити їх баланс у теперішніх умовах – складне завдання. Перші дні війни виявили невизначеність щодо майбутньої діяльності суб'єктів господарювання, саме тому законодавці в основу справляння податків у цей період заклали регулюючу функцію з елементами відсутності податкових наслідків за операціями підтримки ЗСУ. Натомість аналіз воєнних норм податкового законодавства засвідчує віднесення на другий план фіскальної функції податків, адже проведені зміни переважно лібералізують процес їх справляння.

Аналіз досліджень та постановка проблеми. Дослідженню змін тих чи інших аспектів податкового законодавства присвячено праці багатьох науковців. Особливо актуальними в контексті нашого дослідження є публікації щодо змін у кризові періоди та антикризового податкового регулювання загалом. Серед документів міжнародних організацій варто виокремити щорічні звіти Організації економічного співробітництва та розвитку, які стосуються податкових реформ. У звітах 2020 р. [1] та 2021 р. [2] аналізуються заходи, вжиті певними країнами світу у відповідь на кризу, спричинену пандемією COVID-19. Світову проблематику антикризового податкового регулювання на сучасному етапі висвітлено у піврічній публікації Міжнародного валютного фонду (МВФ) “Фіскальний монітор: фіскальна політика від пандемії до війни” [3], де чітко вказано, що податкову політику та основні зміни відповідного законодавства в окремих країнах у 2022 р. визначатимуть наслідки війни в Україні. Серед вітчизняних вчених проблематиці законодавчих змін в умовах антикризового податкового регулювання присвятили праці В. В. Бабіченко, О. Г. Волков, О. М. Десятнюк, Т. І. Єфименко, О. С. Іршак, В. М. Мельник, В. В. Руденко, М. О. Слатвінська, О. М. Тимченко, В. М. Хомутенко, В. М. Федосов [4–10] та ін. Проблематику пільгового оподаткування в умовах воєнного стану досліджували Т. І. Єфименко, Ю. Б. Іванов та В. В. Карпова [11]. Новації податкового законодавства в цих

умовах більшою мірою висвітлено у роботах фахівців-практиків [12–15] та ін. Високо оцінюючи здобутки згаданих науковців і експертів, вважаємо, що досліджувана проблематика набуває дедалі більшої актуальності. Це зумовлено потужним впливом податкових реформ, котрі відбуваються у період воєнного стану, на економіку України та частими змінами відповідного законодавства. Саме тому постає необхідність науково-експертного обґрунтування впливу законодавчих новацій у податковій царині на діяльність суб'єктів господарювання, соціально-економічний стан громадян та функціонування держави загалом, з урахуванням можливих ризиків та загроз.

Метою дослідження є критичне експертне оцінювання новацій податкового законодавства, прийнятих на період воєнного стану, і формування пропозицій стосовно його реформування в умовах війни та повоєнного відновлення.

Методи дослідження. Інформаційна та фактологічна база дослідження охоплює публікації Організації економічного співробітництва та розвитку і МВФ щодо проблематики антикризового податкового регулювання; закони України та пояснювальні записки до них, якими внесено зміни до процесу справляння податків на період воєнного стану; статистичні дані Міністерства фінансів України. У процесі дослідження використано такі загальнонаукові та спеціальні методи: логічного аналізу, синтезу, експертної оцінки, опису, порівняння, теоретичного узагальнення й абстрактно-логічний.

Результати дослідження. Понад три місяці воєнного стану та роботи бізнесу в таких умовах показали, що багато з прийнятих норм не справили очікуваного регулюючого ефекту. Разом із тим не забезпечується належним чином і фіскальна функція податків, особливо на територіях, де інфраструктура не постраждала. Основні нормативно-правові акти, котрими внесено зміни до податкового законодавства, та їхню коротку характеристику, наведено на рис. 1.

Одним із перших документів, що стосувався справляння податків у період воєнного стану, став Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану” [16]. До ключових змін, внесених ним, належать:

- звільнення від відповідальності платників у разі неможливості виконання податкових обов'язків (з обов'язковим їх виконанням протягом трьох місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні);
- введення мораторію на початок податкових перевірок та зупинення розпочатих;
- скасування податкових наслідків для операцій з добровільної передачі або відчуження коштів, товарів, у т. ч. підакцизних, надання послуг на користь ЗСУ та підрозділів територіальної оборони;
- урахування у складі витрат у повному обсязі коштів і майна, що передаються ЗСУ та іншим підрозділам;
- продовження дії ліцензій на виробництво підакцизної продукції.

Закон України № 2115-IX, 2118-IX від 03.03.2022	Закон України № 2120-IX від 15.03.2022	Закон України № 2142-IX від 24.03.2022
<ul style="list-style-type: none"> • Умови сплати податків та зборів у період воєнного стану; • строки подання податкової звітності; • строки подання фінансової звітності; • обов'язковий аудит фінансової звітності 	<ul style="list-style-type: none"> • Оподаткування примусового відчуження та передачі пального ЗСУ; • розширення витрат, які включаються до податкової знижки; • неоподатковувані та звільнені від ПДВ операції; • реєстрація податкових накладних та формування податкового кредиту на основі первинних документів; • ставки 7 % ПДВ та 0 % акцизного податку на постачання пального; • реформування єдиного податку та ПДВ на спрощеній системі; • податкові перевірки та штрафи на період воєнного стану; • звільнення від екологічного податку; • звільнення від сплати ЄСВ 	<ul style="list-style-type: none"> • Звільнення від оподаткування ввізним митом товарів, що ввозяться на територію України в режимі імпорту; • звільнення від оподаткування ввезення транспортних засобів громадянами; • звільнення від акцизного податку та ПДВ ввезення транспортних засобів суб'єктами спрощеної системи; • звільнення від ПДВ операцій з ввезення товарів на митну територію України платниками єдиного податку першої, другої та третьої групи, що сплачують податок за ставкою 2 %; • уточнення реформування єдиного податку та ПДВ на спрощеній системі; • звільнення від екологічного податку та податку на нерухоме майно

Рис. 1. Характеристика основних законів України в частині внесення змін до податкового законодавства в умовах воєнного стану

Побудовано авторами.

Ключовим меседжем згаданого закону є те, що держава не залишить бізнес сам на сам із війною, а підтримуватиме його різноманітними способами. Про це свідчить перша з наведених норм про звільнення від відповідальності платників при несплаті податку під час воєнного стану та протягом трьох місяців після його завершення. Прийняття такої норми дає можливість на практиці відстрочити бізнесу сплату податків на тривалий період. Вважаємо, що під час ухвалення цього рішення необхідно було провести ґрунтовні фінансові розрахунки. Натомість у пояснювальній записці до проекту аналізованого закону в розділі “Фінансово-економічне обґрунтування” міститься одне речення: “Прийняття проекту закону не потребує додаткового фінансування з державного чи місцевого бюджетів” [17], а аналізу ймовірних втрат бюджету не наведено.

Подальші кроки законодавців у сфері вдосконалення аналізованої норми зафіксовано в Законі України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану” [18]. Зокрема, обов'язковість виконання податкового обов'язку залежить від того чи платник має можливість його виконати, чи ні. Для

тих, котрі не мають можливості, відповідальність не передбачено, якщо обов'язок буде виконано протягом шести місяців після закінчення воєнного стану. А для тих, які мають, – відповідальність не настає при виконанні податкового обов'язку до 31 липня 2022 р. Проте в наведених нормах не встановлено критеріїв віднесення платників до тих, котрі мають можливість, та тих, що її не мають. Тому таке формулювання створює ймовірність зловживань шляхом несплати податків.

Ключовими нормативними актами у сфері податкових правовідносин, прийнятими у відповідь на ризики та загрози, спричинені війною, стали Закони 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 № 2120-IX [19] (*далі* – Закон № 2120-IX) та “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану” від 24.03.2022 № 2142-IX [20] (*далі* – Закон № 2142-IX). Ними кардинально змінено вітчизняну податкову систему на період воєнного та можливого у подальшому надзвичайного стану.

Насамперед варто зауважити, що норми згаданих законів в окремих аспектах дублюються, оскільки Закон № 2142-IX уточнює багато позицій, прийнятих Законом № 2120-IX. Редакція окремих статей останнього була побудована таким чином, що платники податків не могли на практиці їх застосувати, особливо в частині функціонування спрощеної системи оподаткування, справляння ПДВ і податку на прибуток підприємств. З огляду на це аналіз норм наведених законів доцільно здійснювати не за кожним із них окремо, а в сукупності в розрізі конкретних податків.

Найважливіші зміни в аналізованих законах стосуються функціонування спрощеної системи оподаткування. Так, Законом № 2120-IX встановлено, що тимчасово, з 1 квітня 2022 р. до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України фізичні особи – підприємці – платники єдиного податку першої та другої груп мають право не сплачувати єдиний податок. Ця норма ґрунтується на засадах патріотизму, що є нетиповим для податкового законодавства, яке має характер чіткої формалізації. Ідеться про надання прав згаданим особам не сплачувати протягом визначеного періоду податку. Разом із тим формулювання аналізованої норми передбачає право платити такий податок за бажанням платника. Звичайно, окреслені зміни негативно вплинуть на надходження єдиного податку до місцевих бюджетів. Однак спрогнозувати, скільки саме осіб не будуть платити, практично неможливо, адже це залежить від поширення території, на якій відбуватимуться повномасштабні бойові дії, тривалості війни, економічного становища суб'єктів господарювання та їхнього патріотизму. Вважаємо, дію норми доцільно було обмежити територіями, тимчасово окупованими військами РФ, та тими, що найбільше постраждали від війни. Їх перелік додатково можна затверджувати постановами Кабінету Міністрів України. Мотивуємо таку позицію тим, що на територіях, де не ведуться

повномасштабні бойові дії, підприємницька активність в окремих сферах навіть активізувалась, що пов'язано зі зростанням попиту на товари і послуги внаслідок переселення людей із місцевостей, де відбуваються обстріли.

Безпрецедентні для України кроки антикризового податкового регулювання стосуються розширення критеріїв функціонування третьої групи єдиного податку. Так, Законом № 2120-IX передбачено, що з 1 квітня 2022 р. до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України ними можуть бути фізичні особи – підприємці та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у котрих протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 10 млрд грн. Ставку єдиного податку для них встановлено на рівні 2 % доходу. Вони звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на додану вартість (ПДВ) за операціями з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України. Однак реєстрація суб'єктів господарювання як платників ПДВ не скасовується, а призупиняється.

Таким чином, більшість юридичних осіб отримали право перейти на сплату єдиного податку за ставкою 2 % без сплати ПДВ. Ця норма має антикризовий характер і покликана знизити податкове навантаження на бізнес в Україні у період війни. Однак, на нашу думку, прийняттю таких змін має передувати ґрунтовний фінансово-економічний аналіз з оцінкою впливу на всіх суб'єктів фіскальних відносин, насамперед держави і платників податків. Натомість на сайті Верховної Ради України взагалі не розміщено Аналітичної записки до проекту Закону № 2120-IX [21].

Частина суб'єктів господарювання почали переходити на особливі умови сплати єдиного податку і призупинили реєстрацію як платники ПДВ. Однак така практика не стала масовою з декількох причин:

- 1) платники податків порівнюють своє податкове навантаження на загальній та спрощеній системах оподаткування, яке часто не надто відрізняється;
- 2) на спрощеній системі доходи визнаються за касовим методом, що прискорює щомісячну сплату єдиного податку порівняно з квартальним періодом сплати податку на прибуток підприємств;
- 3) перебуваючи на єдиному податку, неможливо здійснювати бартерні операції, що може бути актуальним в умовах кризи ліквідності, спричиненої війною;
- 4) платники очікують, як поведуться їх контрагенти. Якщо клієнти суб'єкта господарювання продовжують перебувати на загальній системі й платити ПДВ, то й сам суб'єкт теж залишається його платником, аби мати змогу виписувати податкові накладні й не втратити збуту;
- 5) бізнес сподівається на нетривалий період воєнного та надзвичайного стану і не поспішає змінювати умови сплати податків та ведення обліку.

Однак аналізовані норми в частині запровадження особливих умов сплати єдиного податку та зупинення реєстрації платників ПДВ можуть спричинити вагомі втрати бюджету від його несплати. Перехід на ці умови

залежатиме від тривалості воєнного й надзвичайного стану. Нині оцінити фіскальні втрати для держави практично неможливо, оскільки відсутні дані щодо кількості платників ПДВ, котрі перейшли на зазначену систему. Разом із тим хочемо наголосити на ризиках тривалості описаної норми. Її поширення на період надзвичайного стану, який очікується після закінчення чи скасування воєнного, здатне створити прецедент закріплення такої або подібної спрощеної системи на постійній основі, що спричинятиме непосильні втрати для бюджету.

Поряд із уже наведеними новаціями в адмініструванні ПДВ на період воєнного стану необхідно згадати норму, яка визначає, що не є постачанням товарів та послуг випадки (крім тих, коли ці операції з постачання товарів та послуг оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ), коли товари й послуги передаються для ЗСУ та інших державних структур, покликаних захищати країну від збройної агресії. Такі операції згідно з п. 185.1 ст. 185 Податкового кодексу України (ПКУ) не є об'єктом оподаткування ПДВ. Ця норма сприяє зміцненню обороноздатності країни та спрямована на суб'єктів господарювання, котрі виявили бажання передати товари чи надати послуги зазначеним структурам. Представлена норма не має часового обмеження, тому, на наш погляд, її чинність доцільно зупинити після припинення бойових дій на території України.

Відповідно до п. 198.5 ст. 198 ПКУ, якщо товари, придбані з ПДВ, починають використовувати в негосподарській діяльності або у звільнених чи неоподатковуваних операціях, то необхідно нарахувати податкові зобов'язання на суму податкового кредиту, сформованого під час придбання цих товарів. Однак Законом № 2120-ІХ встановлено, що не вважаються такими, котрі використані в неоподатковуваних операціях або не в господарській діяльності, товари:

- придбані в оподатковуваних ПДВ операціях, знищені (втрачені) внаслідок дії обставин непереборної сили у період дії воєнного, надзвичайного стану;
- придбані в оподатковуваних ПДВ операціях та передані в державну чи комунальну власність, у т. ч. на користь добровольчих формувань територіальних громад, а також надані на користь інших осіб для потреб забезпечення оборони України у період дії воєнного, надзвичайного стану.

Ця норма безпосередньо є антикризовою, оскільки врегульовує питання необхідності нарахування податкових зобов'язань за ПДВ за товарами, які реально не реалізовувались, оскільки були знищені чи передані в державну або комунальну власність для підтримки обороноздатності країни. Норма спрямована на суб'єктів господарювання, чие майно постраждало від воєнних дій чи було передане, як зазначено вище. Її застосування обмежено періодом воєнного стану, що відповідає її економічній суті.

Ще однією важливою зміною, введеною на період воєнного стану, є запровадження ставки ПДВ у розмірі 7 % за операціями постачання на митній території України та ввезення на неї багатьох видів палива. При цьому за такими операціями не надається бюджетне відшкодування. Сума від'ємного

значення зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду. Також на бензині моторні, дизельне паливо та скрапелений газ Законом № 2120-ІХ передбачено нульову ставку акцизного податку. Логіка запровадження подібних норм є антикризовою і покликана знизити ціну на паливо, яка з початком війни різко зросла. Це пов'язано з відмовою від закупівлі палива в країн-агресорів – рф та білорусі й високим попитом на нього, спричиненим потребами ЗСУ.

З метою аналізу дієвості представлених норм розглянемо динаміку цін на основні види палива в Україні з початку 2022 р. (рис. 2).

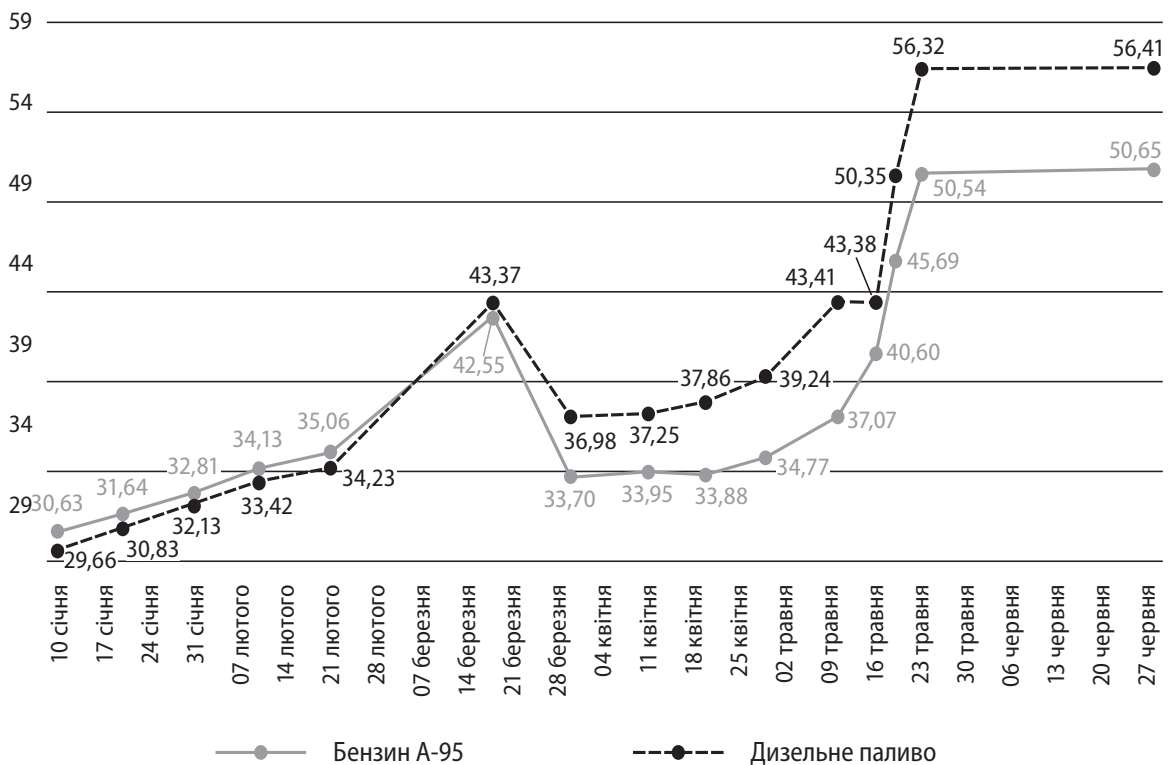


Рис. 2. Динаміка середніх цін на бензин А-95 та дизельне паливо в Україні на АЗС у січні – червні 2022 р., грн/л

Побудовано за: Ціни на бензин, дизпаливо, газ на АЗС України. *Мінфін*. 2022. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/markets/fuel/>.

З рисунка випливає, що ціни на бензин зросли з 30,63 грн/л 10 січня до 50,65 грн/л 28 червня. Ціна дизельного палива за цей період підвищилась із 29,66 до 56,41 грн/л. Динаміка цін свідчить про стрімке подорожчання палива після початку війни. Водночас із 18 по 30 березня ціна на бензин знизилася на 8,85 грн, а на дизельне паливо – на 6,39 грн. Саме на цей період припадав початок дії норм Закону № 2120-ІХ про ставки ПДВ 7 % та 0 % акцизного податку на паливо, який Президент України підписав 17 березня. Тому доцільно вважати, що одним із факторів зниження ціни на паливо стала дія аналізованих норм. Проте з початку квітня ціна палива знову почала зростати, і нині ми спостерігаємо його дефіцит та пікові, але стабільні ціни (з

23 травня). Цю проблему можна пояснити руйнуванням інфраструктури паливного ринку внаслідок бойових дій. Отже, ми доходимо висновку про доречність збереження норм щодо зниження податків на споживання палива, котрі входять до складу його ціни.

Поряд із наведеними змінами Законом № 2142-ІХ встановлено обмеження щодо податкового контролю платників податків. Зокрема п. 69.2 підрозділу 10 розділу ХХ ПКУ встановлено, що податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються (за винятком камеральних, документальних позапланових (в окремих випадках) та фактичних перевірок). Таким чином, із моменту дії наведеної норми документальні перевірки платників податків в Україні не проводяться. Подібні заходи у сфері податкового контролю вжито з метою послаблення адміністративного й фінансового навантаження на суб'єктів господарювання. Натомість аналізована норма не має часового обмеження періодом воєнного чи надзвичайного стану, тому її дію доведеться зупинити внесенням змін до чинного законодавства – на нашу думку, не пізніше закінчення воєнного стану. Однак в умовах, що склалися, внесені зміни в частині податкового контролю вважаємо своєчасними та достатніми. Ризики порушення відповідного законодавства контролюючі органи можуть долати через залишене право проведення фактичних перевірок.

Закон № 2142-ІХ можна вважати революційним у сфері справляння митних платежів при ввезенні транспортних засобів на територію України. Він набрав чинності 5 березня і передбачав передусім звільнення від мита та ПДВ імпорту товарів, які ввозилися підприємствами, а також звільнення від митних платежів транспортних засобів, що ввозилися громадянами.

Так, законом було встановлено: “Тимчасово, з 1 квітня 2022 року на період дії воєнного стану на території України звільняються від оподаткування податком на додану вартість, акцизним податком операції з ввезення фізичними особами на митну територію України автомобілів легкових, кузовів до них, причепів та напівпричепів, мотоциклів, транспортних засобів, призначених для перевезення 10 осіб і більше, транспортних засобів для перевезення вантажів у митному режимі імпорту”. Також звільнялися від оподаткування ввізним митом:

- товари, що ввозилися (пересилалися) на митну територію України підприємствами для вільного обігу, крім спирту етилового та інших спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, пива (крім квасу “живого” бродіння), тютюнових виробів, тютюну, промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів, які ввозилися громадянами на митну територію України для вільного обігу.

Вважаємо аргументацію законодавців, наведену в Пояснювальній записці до законопроекту [23], доволі дискусійною. Адже один із основних аргументів – те, що внаслідок воєнних дій в Україні громадяни втратили близько 500 тис.

одиниць автопарку. При цьому особи, котрі втратили автомобілі, здебільшого втратили й житло. Саме необхідність забезпечення житлом є першочерговою, а не купівля за кордоном транспортних засобів. Крім того, в Україні діють мобілізаційні обмеження щодо виїзду за кордон чоловіків у віці 18–60 років, а це істотно звужує можливість скористатися задекларованими нормами закону або створює мотивацію для його порушення. При функціонуванні згаданих норм бюджет недоотримав значні надходження митних платежів. З моменту їхньої дії спостерігається збільшення черг на пунктах пропуску з Польщею через велику кількість охочих скористатися безмитним ввезенням автомобілів. Це може свідчити про відновлення схем мінімізації митних платежів за аналогією з багаторічною проблемою так званих євроблях.

Зауважимо, що запроваджене Законом № 2142-IX звільнення стосувалося пропуску та митного оформлення транспортних засобів, котрі ввозилися (пересилалися) на митну територію України для вільного обігу, і не мало на увазі транспортних засобів, ввезених у режимах тимчасового ввезення чи транзиту. Однак уже в перші дні практичного застосування Закону № 2142-IX на кордонах спостерігалися черги на виїзд таких транспортних засобів із метою подальшого їх в'їзду для легалізації.

Численні зловживання у сфері імпорту транспортних засобів без сплати митних платежів стали підставою для внесення до Верховної Ради України законопроекту “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування” № 7418, ініціатором якого виступив Уряд. Цей закон, прийнятий 21 червня [24], передбачає скасування пільг щодо ввезення автомобілів із 1 липня 2022 р.

Не оминули антикризові податкові реформи й справляння єдиного соціального внеску. За Законом № 2120-IX, тимчасово, з 1 березня 2022 р. до припинення або скасування воєнного стану в Україні, а також протягом 12 місяців після його припинення чи скасування фізичні особи – підприємці, котрі перебувають на спрощеній, загальній системі оподаткування, особи, які проводять незалежну професійну діяльність та члени фермерського господарства мають право не нараховувати, не обчислювати й не сплачувати єдиний внесок за себе. Знову-таки дискусійним видається поширення дії норми на всю територію країни, тому пропонуємо обмежити її тимчасово окупованими та тими регіонами, де ведуться активні воєнні дії.

На тлі численних законодавчих змін у справлянні податків на період воєнного стану механізм функціонування податку на доходи фізичних осіб практично не змінився, за винятком окремих положень, котрі стосувалися оподаткування благодійної допомоги та розширення витрат, що включаються до податкової знижки. Однак в умовах зменшення доходів населення та зростання інфляції, що призводить до зниження купівельної спроможності населення, доцільно реформувати механізм надання податкової соціальної пільги – у напрямі збільшення розміру доходу, перевищення якого дає право на використання пільги, та перегляду, категорій громадян, що їм надано право на її підвищені розміри.

Отже, результати критичного аналізу більшості податкових реформ під час воєнного стану, на нашу думку, свідчать про їх надмірну лібералізацію. Окремі з розглянутих змін не принесли бажаного регулюючого ефекту, а натомість створили загрози фіскальній безпеці держави та передумови для зловживань недобросовісними платниками податків.

З метою оцінки фіскальних наслідків досліджуваних законодавчих новацій проаналізуємо показники виконання зведеного бюджету України за січень – травень 2021–2022 рр. (таблиця).

Наведені дані свідчать про зниження податкових надходжень у березні 2022 р. порівняно з лютим цього року та березнем 2021 р. Зокрема, проти аналогічного періоду минулого року податкові надходження у березні знизились на 24,3 %, а відносно попереднього місяця – на 22,4 %. Найбільші втрати у березні 2022 р. щодо аналогічного періоду 2021 р. спостерігалися за акцизним податком (на 76,9 %), ПДВ (на 49,4 %), ввізним митом (на 88,1 %), податком на майно (на 40 %) та єдиним податком (на 16,1 %). У березні 2022 р. ці втрати переважно спричинені звуженням бази оподаткування внаслідок війни, а не є результатом реформування податкового законодавства, оскільки більшість проаналізованих змін набрали чинності з 1 квітня 2022 р.

Разом із тим податкові надходження за I кв. 2022 р. зросли на 6 % відносно аналогічного періоду 2021 р. Це відбулося при зниженні реального ВВП на 15,1 % проти відповідного кварталу 2021 р. [26], що спричинено як виробничими факторами, пов'язаними з воєнними діями, так і інфляційними. Підтвердженням є індекс споживчих цін (до грудня попереднього року) за I квартал у розмірі 7,6 % [27]. Отже, податкові надходження у I кв. 2022 р. збільшилися завдяки позитивним тенденціям у січні та лютому, а також унаслідок зростання інфляції.

Аналіз показників податкових надходжень за квітень 2022 р. дає змогу стверджувати про збереження тенденції зниження податкових надходжень. Так, відносно березня 2022 р. вони зменшилися на 18,1 %, а щодо квітня 2021 р. – на 23,2 %. Податкові надходження у квітні проти аналогічного періоду 2021 р. скоротилися за рахунок акцизного податку (на 56,2 %), ПДВ (на 42,1 %), ввізного мита (на 92,9 %), податку на майно (на 39 %) та єдиного податку (на 10,5 %).

У травні 2022 р. податкові надходження відносно квітня зросли на 45,1 %, проте щодо аналогічного періоду 2021 р. зменшилися на 13,5 %. Зростання проти попереднього місяця та зниження темпів падіння щодо травня попереднього року зумовлено частковою стабілізацією роботи бізнесу на територіях, де не велика активна бойова дії, та інфляційними процесами. Так, за даними Національного банку України, у травні 2022 р. індекс споживчих цін (до грудня попереднього року) становив 13,9 % [27].

Нетиповим для квітня 2022 р. є показник надходжень податку на прибуток підприємств, темп зростання якого відносно квітня попереднього року становив 304,8 %. Це пояснюється сплатою податку у квітні тими підприємствами, котрі перейшли на особливі умови сплати єдиного податку. Разом із тим надходження ПДВ у квітні 2022 р. збільшилися в межах 1 % відносно

Таблиця. Показники виконання зведеного бюджету України за січень – травень 2021–2022 рр., млрд грн

Показники	Січень				Лютий				Березень				Квітень				Травень			
	2021		2022		2021		2022		2021		2022		2021		2022		2021		2022	
	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн
Доходи, у т. ч.:	88,0	117,1	133,1	29,1	105,8	154,1	145,6	48,3	137,0	147,2	107,4	10,2	133,4	109,4	82,0	-24,0	149,1	141,4	94,8	-7,7
Податкові надходження, у т. ч.:	81,6	107,9	132,1	26,2	97,0	121,7	125,4	24,7	124,8	94,4	75,7	-30,4	100,7	77,3	76,8	-23,4	129,7	112,2	86,5	-17,5
Податок та збір на доходи фізичних осіб	21,7	25,5	117,2	3,7	26,0	33,9	130,1	7,8	26,9	26,7	99,4	-0,1	28,9	27,5	95,2	-1,4	26,0	31,9	122,7	5,9
Податок на прибуток підприємств	0,8	1,4	174,8	0,6	5,9	9,2	155,2	3,3	27,5	29,5	107,5	2,1	2,1	6,4	304,8	4,3	33,0	22,3	67,6	-10,7
Рентна плата за користування надрами	3,0	6,6	222,4	3,6	5,4	8,6	159,1	3,2	3,4	8,5	253,3	5,1	3,3	6,9	209,1	3,6	5,7	13,3	233,3	7,6
Акцизний податок У т. ч.:	9,4	9,4	99,6	0,0	11,4	10,8	94,4	-0,6	14,0	3,2	23,1	-10,7	14,6	6,4	43,8	-8,2	14,5	8,5	58,6	-6,0
З вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	3,8	3,9	101,8	0,1	5,5	4,9	89,4	-0,6	5,9	1,4	23,1	-4,6	7,3	1,9	26,0	-5,4	6,7	4,0	59,7	-2,7
З ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	4,9	4,7	95,2	-0,2	5,3	5,4	101,1	0,1	7,5	1,5	19,7	-6,0	6,7	4,2	62,7	-2,5	7,2	4,0	55,6	-3,2
З реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів	0,7	0,8	117,9	0,1	0,6	0,4	79,2	-0,1	0,6	0,4	69,3	-0,2	0,6	0,3	50,0	-0,3	0,6	0,6	100,0	0,0
Податок на додану вартість, у т. ч.:	36,8	52,7	143,1	15,9	34,3	44,8	130,5	10,5	44,7	22,6	50,6	-22,1	40,6	23,5	57,9	-17,1	38,0	27,2	71,6	-10,8

Закінчення таблиці

Показники	Січень				Лютий				Березень				Квітень				Травень			
	2021		2022		2021		2022		2021		2022		2021		2022		2021		2022	
	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн	Частка, %	Сума, млрд грн
з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням відшкодування ПДВ (сальдо):	16,3	22,7	139,0	6,4	9,5	12,3	130,0	2,8	13,0	15,6	120,4	2,6	12,2	15,6	127,9	3,4	10,7	18,3	171,0	7,6
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	29,3	41,2	140,6	11,9	21,9	24,4	111,1	2,4	25,0	16,4	65,6	-8,6	24,7	15,6	63,2	-9,1	23,6	18,3	77,5	-5,3
Відшкодування ПДВ з них:	-13,0	-18,5	142,6	5,5	-12,5	-12,1	96,8	0,4	-12,1	-0,8	6,8	11,3	-12,4	0,0	0,0	12,4	-12,9	0,0	0,0	12,9
з ввезених на територію України товарів	20,5	30,0	146,4	9,5	24,9	32,5	130,6	7,6	31,8	7,0	22,1	-24,8	28,4	7,9	27,8	-20,5	27,3	8,9	32,6	-18,4
Ввізне мито	2,1	2,6	125,3	0,5	2,6	2,9	113,5	0,3	3,4	0,4	11,9	-3,0	2,8	0,2	7,1	-2,6	2,9	0,2	6,9	-2,7
Місцеві податки та збори, що сплачуються (перераховуються) згідно з Податковим кодексом України, у т. ч.:	7,3	9,1	125,1	1,8	8,6	9,2	106,4	0,5	4,6	3,1	67,5	-1,5	7,9	5,8	73,4	-2,1	7,4	6,6	89,2	-0,8
Податок на майно	3,2	3,7	115,6	0,5	3,0	2,6	85,4	-0,4	3,1	1,9	60,0	-1,3	4,1	2,5	61,0	-1,6	3,0	2,3	76,7	-0,7
Єдиний податок	4,1	5,4	132,3	1,3	5,5	6,5	117,6	1,0	1,4	1,2	83,9	-0,2	3,8	3,4	89,5	-0,4	4,4	4,3	97,7	-0,1
Неподаткові надходження	6,2	8,8	142,8	2,6	8,6	28,5	332,2	1,9,9	11,8	52,6	445,7	40,8	32,2	10,0	31,1	-22,2	19,0	13,3	70,0	-5,7

Складено за: Показники виконання Зведеного бюджету України за січень – травень 2022 року / Міністерство фінансів України. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/4_%D0%97%D0%91_%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%B5%D0%BD%D1%8C_2022_%D0%BD%D0%B0_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.xlsx.

березня, а у травні – в межах 20 %. Це відбулося на фоні часткового переходу підприємств на особливі умови і зупинення реєстрації платника ПДВ, що свідчить про часткове відновлення ділової активності бізнесу в травні.

У січні – травні 2022 р. спостерігалася загальна тенденція зниження абсолютного розміру податкових надходжень та збільшення державних видатків зведеного бюджету України (рис. 3).

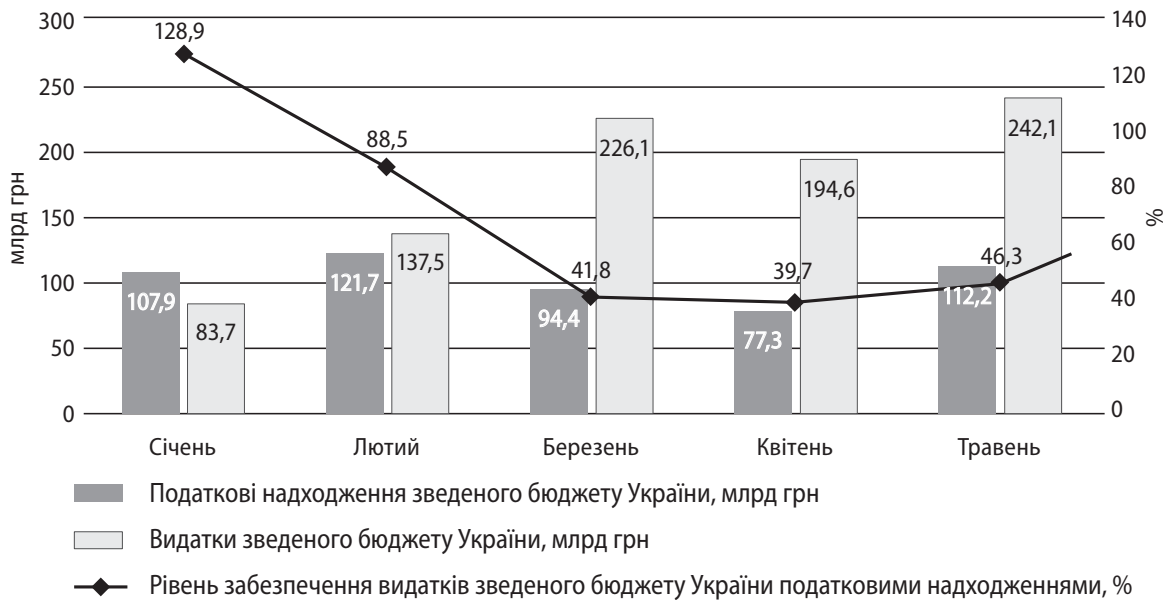


Рис. 3. Рівень забезпечення видатків зведеного бюджету України податковими надходженнями у січні – травні 2022 р., %.

Побудовано за: Показники виконання Зведеного бюджету України за січень – травень 2022 року / Міністерство фінансів України. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/4_%D0%97%D0%91_%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%B5%D0%BD%D1%8C_2022_%D0%BD%D0%B0_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.xlsx.

У такій ситуації показник забезпечення видатків зведеного бюджету податковими надходженнями має загальну тенденцію до зменшення. Якщо в січні 2022 р. надходження перевищували видатки на 28,9 %, то вже в лютому рівень покриття ними видатків становив 88,5 %, у березні – 41,8, у квітні – 39,7, у травні – 46,3 %. Такі низькі показники свідчать про велику частку у фінансуванні видатків неподаткових надходжень, зокрема запозичень та міжнародних трансфертів. Ця тенденція є вкрай загрозливою з позиції забезпечення фіскальної безпеки держави і підтверджує, вважаємо, наші висновки про надмірну лібералізацію податкової системи України.

Висновки. Отже, ми доходимо думки, що прийняті на період воєнного стану норми податкового законодавства у багатьох аспектах необхідно змінювати. Очевидно, вихід із економічної кризи, спричиненої війною, потребує системного державного регулювання. І в цій системі вагому роль мають відігравати заходи фіскальної політики, у т. ч. податкові інструменти. Разом із тим антикризове податкове регулювання повинне враховувати низку факторів, серед яких ключовими є фіскальні потреби держави,

формування сприятливого бізнес-середовища, стандарти справляння податків, прописані в директивах Ради ЄС, та воєнна ситуація в країні.

З позиції стратегії та тактики ведення податкової політики в умовах збройної агресії РФ подальше антикризове регулювання в Україні доцільно розглядати за двома сценаріями:

- 1) сприятливим (швидке закінчення бойових дій та перехід до повоєнного відновлення);
- 2) негативним (тривалі воєнні дії країни-агресора та вступ у фазу замороженого конфлікту).

Перший сценарій передбачає швидке закінчення бойових дій та перехід до фази повоєнного відновлення, однак він має враховувати наслідки збройної агресії, які вже проявилися. За цього сценарію позитивний аспект – можливість формування сприятливого інституційного середовища для отримання інвестицій. У такому випадку є підстави для часткової лібералізації податкової системи з метою залучення капіталу та подальшого розширення бази оподаткування. Однак подібний сценарій вимагає швидкого відходу від податкових реформ, прийнятих на період воєнного стану, і поступового повернення податкової системи України до стандартів Європейського Союзу. У частині функціонування спрощеної системи оподаткування він передбачає прискорений перехід до довоєнних норм. Слід терміново відновити реєстрацію платників ПДВ, котрі перейшли на сплату єдиного податку за ставкою 2 % доходу, впорядкувати реєстр податкових накладних (забезпечити реєстрацію накладних, виписаних під час воєнного стану). Більше того, правильним кроком вважаємо введення касових апаратів з 1 січня 2022 р. Тому за умов аналізованого сценарію потрібно посилити контроль за обігом готівки і дотриманням норм лімітів доходу на окремих групах єдиного податку.

Також у рамках цього сценарію доцільне реформування ставок ПДВ шляхом їх диференціації. Стандартна ставка в Україні відповідає середньому рівню ставок ПДВ у країнах ЄС. Натомість доречно запровадити диференційовані ставки на певні товари, зокрема на продукти харчування та інші соціально важливі товари. Однак висловлюємо застереження про необхідність чіткої кодифікації продукції, до котрої застосовуватимуться знижені ставки. Це дасть можливість контролюючим органам здійснювати ефективний контроль, а платникам податків подавати звітність про суми наданих пільг. У цілому чітка кодифікація мінімізує ризики зловживань пільгами з боку платників. Такий підхід дасть змогу знизити ціни на товари, на які поширюватимуться знижені ставки ПДВ, що особливо актуально в умовах зростання інфляції. Іншим кроком у реформуванні ПДВ має стати стимулювання виробництва будівельних матеріалів та постачання житла. Нині в Україні зруйнована велика частина житлового фонду, що вимагає його відновлення, тому пропонуємо поширити пільгу стосовно звільнення від оподаткування ПДВ на операції з виробництва будівельних матеріалів і постачання житла, включно з першим постачанням. Крім того, доцільно звільнити від сплати ПДВ ввезення на територію України обладнання й

спеціальної техніки для започаткування та розширеного відтворення бізнесу. Такий крок сприятиме оновленню виробничих фондів вітчизняних підприємств і створенню нових виробництв.

У сфері справляння податку на прибуток підприємств за розвитку сприятливого сценарію варто імплементувати у сферу оподаткування податкові інвестиційні стимули щодо залучення фінансових ресурсів у будівельну, сільськогосподарську та харчову галузі. Це може практично стосуватись як запровадження окремих знижених ставок податку на прибуток, так і підвищення інвестиційних податкових пільг щодо згаданих сфер економіки.

Назріла необхідність реформування окремих елементів справляння податку на доходи фізичних осіб. Зокрема, потребують удосконалення підходи щодо використання податкової соціальної пільги. Остання нині застосовується в розмірі, що дорівнює 50 % суми прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленого законом на 1 січня звітного податкового року. Ця сума вкрай мала і не відповідає мінімальним потребам громадянина, доходи на реалізацію яких не повинні оподатковуватись. Тому пропонуємо збільшити пільгу до 100 % прожиткового мінімуму для працездатної особи, а останній визначати на основі реальних потреб людини. Також не відповідають сучасним реаліям норми п. 1.4 ст. 169 ПКУ в частині зростання розміру податкової соціальної пільги до 200 %. Вважаємо за необхідне забрати з переліку осіб, котрі претендують на таку пільгу, Героїв Радянського Союзу, Соціалістичної Праці тощо, а натомість включити осіб, які є захисниками України у війні проти РФ. Крім того, нині податкова соціальна пільга застосовується до доходу, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, котрий діє для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн. У 2022 р. ця сума становить 3470 грн, а мінімальна заробітна плата – 6500 грн. Тобто більшість громадян не мають права на отримання пільги. Отже, на наш погляд, слова “місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року” варто замінити на слова “мінімальної заробітної плати”.

У частині справляння акцизного податку в разі реалізації сприятливого сценарію слід продовжити уніфікацію ставок податку з нормами Директив Ради ЄС. Водночас потрібно забезпечити заходи контролю за легальним обігом підакцизної продукції, одним із яких має стати впровадження електронних марок акцизного податку. Крім того, протягом 2022–2023 рр. варто забезпечити відповідність ставок податків інфляційним процесам в економіці. Зокрема, переглядати ставки акцизного, екологічного податків та рентної плати, визначених в абсолютних вимірниках, з урахуванням індексів споживчих цін та цін виробників промислової продукції.

Негативний сценарій антикризового податкового регулювання передбачає застосування інструментів податкової політики в умовах тривалих воєнних дій та перехід до фази замороженого конфлікту. Він є найскладнішим із позиції реалізації податкової політики, оскільки має враховувати специфічні

фактори: несприятливий інвестиційний клімат; тривалу економічну кризу, спричинену бойовими діями; потребу в додаткових фіскальних ресурсах на ведення воєнних дій та підтримку населення, яке страждає від наслідків війни, тощо. В умовах розвитку цього сценарію податкова система не може бути надмірно лібералізованою протягом довгого часу, оскільки тривалі воєнні дії не дадуть змоги забезпечувати державу достатньою кількістю фінансових ресурсів. Разом із тим необхідно надавати податкові стимули тій частині бізнесу, яка фізично постраждала від бойових дій (руйнування основних фондів, неможливість провадження підприємницької діяльності внаслідок окупації, перекваліфікація на потреби воєнного часу).

У випадку реалізації цього сценарію доцільно розглядати територіальні відмінності у веденні податкової політики та функціонуванні податкової системи. Вважаємо, тривалий час зберігати норму щодо функціонування спрощеної системи оподаткування зі сплатою 2 % обороту неможливо, адже в такому разі більшість представників бізнесу перейде на спрощену систему, що різко знизить податкові надходження до бюджету. Тому вказаний підхід доречно залишити на територіях, де триватиме воєнний стан. Натомість на іншій території держави спрощену систему варто повернути до довоєнних норм. У частині справляння ПДВ актуальними будуть пропозиції, описані для сприятливого сценарію.

В обставинах негативного сценарію у сфері оподаткування прибутку підприємств доцільно розглянути можливість податкового стимулювання тих із них, котрі задіяні у виробництві продукції воєнного призначення та для потреб ЗСУ. Таке стимулювання може передбачати тимчасове (на період воєнного стану) зниження податкового навантаження за загальною системою оподаткування.

Список використаних джерел

1. Tax Policy Reforms 2020: OECD and Selected Partner Economies / OECD. Paris : OECD Publishing, 2020. URL: <https://doi.org/10.1787/7af51916-en>.
2. Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic / OECD. Paris : OECD Publishing, 2021. URL: <https://doi.org/10.1787/427d2616-en>.
3. Fiscal Monitor: Fiscal Policy from Pandemic to War / International Monetary Fund (IMF). 2022. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2022/04/12/fiscal-monitor-april-2022>.
4. Fedosov V., Tymchenko O., Babichenko V. Tax transformations effects. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*. 2019. № 2 (29). P. 462–475. URL: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v2i29.172216>.
5. Десятнюк О. М., Гузела І. А. Проблеми і напрямки модернізації податкового регулювання в Україні. *Світ фінансів*. 2018. № 3. С. 58–68. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1082>.
6. Єфименко Т. І. Реформи фіскального регулювання в Україні. *Глобальні тенденції і перспективи: світова економіка та Україна* / наук. ред. В. Юрчишин. Київ : Заповіт, 2018. С. 53–58.
7. Іршак О. С., Головнюк Ю. І. Антикризове податкове регулювання фінансового сектору та його структура. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2018. № 22 (1). С. 131–135. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/22_1_2018ua/29.pdf.

8. Мельник В. М., Руденко В. В. Інституціональне середовище функціонування фіскального механізму регулювання інвестиційних процесів. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2020. № 16 (1). С. 8–17.

9. Слатвінська М. О. Особливості становлення та етапи реформування податкової системи України. *Evropský časopis ekonomiky a management*. 2018. Vol. 4, Iss. 4. С. 34–44. URL: https://eujem.cz/wp-content/uploads/2018/eujem_2018_4_1/07.pdf.

10. Хомутенко В. П., Волкова О. Г. Деякі аспекти трансформації податкового регулювання корпоративних фінансів України. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. : Економіка і менеджмент*. 2016. № 17. С. 148–152. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2016/17-2016/32.pdf>.

11. Єфименко Т. І., Іванов Ю. Б., Карпова В. В. Податкові пільги в умовах воєнного стану: управління комплаєнс-ризиком. *Фінанси України*. 2022. № 4. С. 7–26. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2022.04.007>.

12. Багнюк Б. Податкова реформа на період воєнного стану: що передбачено Законом № 2120-IX. 2022. URL: https://jurliga.ligazakon.net/analytics/210186_podatkova-reforma-na-perod-vonnogo-stanu-shcho-peredbacheno-zakonom--2120-ix.

13. Бец Н. Податкова реформа у часи війни: що запровадили та скасували в Україні. *Юридична газета online*. 2022. 27 трав. URL: <https://jur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/podatkova-reforma-u-chasi-viyini-shcho-zaprovadili-ta-skasovali-v-ukrayini.html>.

14. Децюра С. Правила оподаткування під час воєнного стану. *Бухгалтер 911*. 2022. 11 берез. URL: <https://bukhalter911.com/uk/news/news-1064117.html>.

15. Кальницька І. Податкові зміни та пільги на час воєнного стану в Україні. 2022. 11 квіт. URL: <https://golaw.ua/ua/insights/publication/podatkovi-zmini-ta-pilgi-na-chas-voeyennogo-stanu-v-ukrayini/>.

16. 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 № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>.

17. Пояснювальна записка до Проекту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану / Верховна Рада України. 2022. 3 берез. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=7125&skl=10.

18. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану : закон України від 12.05.2022 № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>.

19. 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 № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.

20. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану : закон України від 24.03.2022 № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>.

21. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : проект Закону від 14.03.2022 № 7137-Д URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=7137-%D0%B4&skl=10.

22. Ціни на бензин, дизпаливо, газ на АЗС України. *Мінфін*. 2022. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/markets/fuel/>.

23. Пояснювальна записка до Проекту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законо-

давства на період воєнного стану / Верховна Рада України. 2022. 22 берез. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=7190&skl=10.

24. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування : закон України від 21.06.2022 № 2325-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2325-20#Text>.

25. Показники виконання Зведеного бюджету України за січень – травень 2022 року / Міністерство фінансів України. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/4_%D0%97%D0%91_%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%B5%D0%BD%D1%8C_2022_%D0%B%D0%B0_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.xlsx.

26. Зміна реального ВВП / Державна служба статистики України. URL: <https://ukrstat.gov.ua/>.

27. Індекс споживчих цін / Національний банк України. URL: <https://bank.gov.ua/ua/statistic/macro-indicators#1>.

References

1. OECD. (2020). *Tax Policy Reforms 2020: OECD and Selected Partner Economies*. Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/7af51916-en.

2. OECD. (2021). *Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic*. Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/427d2616-en.

3. International Monetary Fund (IMF). (2022). *Fiscal Monitor: Fiscal Policy from Pandemic to War*. Retrieved from <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2022/04/12/fiscal-monitor-april-2022>.

4. Fedosov, V., Tymchenko, O., & Babichenko, V. Tax transformations effects. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*, 2 (29), 462–475. DOI: 10.18371/fcaptr.v2i29.172216.

5. Desiatniuk, O., & Huzela, I. (2018). Problems and directions of modernization of tax regulation in Ukraine. *World of Finance*, 3, 58–68. Retrieved from <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1082> [in Ukrainian].

6. Iefymenko, T. I. (2018). Reforms of fiscal regulation in Ukraine. In Yurchyshyn, V. (Ed.). *Global trends and prospects: world economy and Ukraine*, pp. 53–58. Kyiv: Zapovit [in Ukrainian].

7. Irshak, O. S., & Holovniuk, Yu. I. (2018). Anti-crisis tax regulation of the financial sector in Ukraine and its structure. *Uzhorod National University Herald. International Economic Relations And World Economy*, 22 (1), 131–135. Retrieved from http://www.visiony-ekonom.uzhnu.uz.ua/archive/22_1_2018ua/29.pdf [in Ukrainian].

8. Melnyk, V. M., & Rudenko, V. V. (2020). Institutional environment of the functioning of the fiscal mechanism of regulation of investment processes. *Actual problems of the development of the economy of the region*, 16 (1), 8–17 [in Ukrainian].

9. Slatvinska, M. (2018). Features of development and stages of reforming the tax system of Ukraine. *Evropský časopis ekonomiky a management*, 4 (4), 34–44. Retrieved from https://eujem.cz/wp-content/uploads/2018/eujem_2018_4_1/07.pdf [in Ukrainian].

10. Homutenko, V. P., & Volkova, O. G. (2016). Some aspects of the transformation of the tax regulation of corporate Finance of Ukraine. *International Humanitarian University Herald. Economics and Management*, 17, 148–152. Retrieved from <http://www.vestnik-ekonom.mgu.od.ua/journal/2016/17-2016/32.pdf> [in Ukrainian].

11. Iefymenko, T., Ivanov, Yu., & Karpova, V. (2022). Tax incentives under conditions of martial law: directions of compliance-risk management. *Finance of Ukraine*, 4, 7–26. DOI: 10.33763/finukr2022.04.007 [in Ukrainian].

12. Bahniuk, B. (2022). *Tax reform for the period of martial law: what is provided by Law No. 2120-IX*. Retrieved from https://jurliga.ligazakon.net/analytys/210186_podatko-va-reforma-na-perod-vonnogo-stanu-shcho-peredbacheno-zakonom--2120-ix [in Ukrainian].

13. Bets, N. (2022, May 27). Tax reform during the war: what was introduced and canceled in Ukraine. *Legal newspaper online*. Retrieved from <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/podatкова-reforma-u-chasi-viyni-shcho-zaprovadili-ta-skasuvali-v-ukrayini.html> [in Ukrainian].
14. Detsiura, S. (2022, March 11). Taxation rules during martial law. *Accountant 911*. Retrieved from <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1064117.html> [in Ukrainian].
15. Kalnytska, I. (2022, April 11). *Tax changes and benefits during martial law in Ukraine*. Retrieved from <https://golaw.ua/ua/insights/publication/podatkovy-zmini-ta-pilgyna-chas-voyennogo-stanu-v-ukrayini/> [in Ukrainian].
16. Verkhovna Rada of Ukraine. (2022). *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* (Act No. 2118-IX, March 3). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text> [in Ukrainian].
17. Verkhovna Rada of Ukraine. (2022, March 3). *Explanatory note to the Draft Law 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*. Retrieved from http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=7125&skl=10 [in Ukrainian].
18. Verkhovna Rada of Ukraine. (2022). *On the introduction of amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the peculiarities of the tax administration of taxes, fees and a single contribution during the period of martial law and state of emergency* (Act No. 2260-IX, May 12). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text> [in Ukrainian].
19. Verkhovna Rada of Ukraine. (2022). *On the introduction of amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the effect of norms during the period of martial law* (Act No. 2120-IX, March 15). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> [in Ukrainian].
20. Verkhovna Rada of Ukraine. (2022). *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* (Act No. 2142-IX, March 24). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text> [in Ukrainian].
21. Verkhovna Rada of Ukraine. (2022). *On making changes to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the effect of norms during the period of martial law* (Draft Law No. 7137-d, March 14). Retrieved from http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=7137-%D0%B4&skl=10 [in Ukrainian].
22. Minfin. (2022). *Prices for gasoline, diesel, gas at gas stations in Ukraine*. Retrieved from <https://index.minfin.com.ua/ua/markets/fuel/> [in Ukrainian].
23. Verkhovna Rada of Ukraine. (2022, March 22). *Explanatory note to the Draft Law 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*. Retrieved from http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=7190&skl=10 [in Ukrainian].
24. Verkhovna Rada of Ukraine. (2022). *On amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the revision of certain tax benefits* (Act No. 2325-IX, June 21). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2325-20#Text> [in Ukrainian].
25. Ministry of Finance of Ukraine. (2022). *Performance indicators of the Consolidated Budget of Ukraine for January - May 2022*. Retrieved from https://www.mof.gov.ua/storage/files/4_%D0%97%D0%91_%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%B5%D0%BD%D1%8C_2022_%D0%BD%D0%B0_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.xlsx [in Ukrainian].
26. State Statistics Service of Ukraine. (2022). *Change in real GDP*. Retrieved from <https://ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].
27. National Bank of Ukraine. (2022). *Consumer price index*. Retrieved from <https://bank.gov.ua/ua/statistic/macro-indicators#1> [in Ukrainian].