

УДК 336.22:341.31

DOI: <https://doi.org/10.32782/business-navigator.76-3>**Ярема Я.Р.**

доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри обліку, аналізу і контролю
Львівський національний університет імені Івана Франка

Андрушакевич К.О.

студентка
Львівський національний університет імені Івана Франка

Yarema Yaroslav

Doctor of Economics, Associate Professor,
Professor of Department Accounting, Analysis and Control
Ivan Franko National University of Lviv

Andrushchakevych Karina

Student
Ivan Franko National University of Lviv

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ: ВІДНОВЛЕННЯ ПІСЛЯ ВІЙНИ

TRENDS IN TAX POLICY DEVELOPMENT: RECOVERY AFTER THE WAR

Стаття присвячена дослідженню тенденцій розвитку вітчизняної податкової політики. Проаналізовано важливість податкової системи для відновлення економіки України після війни, враховуючи виклики, з якими стикається країна після нападу Росії. Зазначається, що ці зміни потребують позитивної рецензії від міжнародних партнерів, щоб забезпечити фінансову стабільність країни. Подано різні підходи до покращення податкової системи, включаючи боротьбу з тіньовим сектором та збільшення довіри громадян до системи оподаткування. Розглянуто основні положення Національної стратегії доходів України до 2030 року щодо внутрішньої реформи податкових та митних органів, відновлення рівня довіри платників податків до податкових органів, впровадження заходів податкової та митної політик. У цілому, стаття підкреслює важливість ефективної податкової політики як ключового інструменту для відновлення та розвитку України після війни.

Ключові слова: податкова політика, податкова система, війна, відновлення, економічні виклики, податкова реформа, податкові надходження, безпека під час перевірок, державний бюджет, економічне відновлення.

The article is devoted to the study of trends in the development of domestic tax policy. The author analyzes the importance of the tax system for the recovery of Ukraine's economy after the war, since the military conflict and the unstable political situation in the country put serious pressure on the economic system and require strategic decisions on tax policy. Based on a report by the European Business Association and other sources, the current state of the tax system and its impact on the Ukrainian economy are analyzed. After reviewing the current economic situation in Ukraine, the article highlights the negative consequences of the military conflict, including significant damage to infrastructure, disruption of production, and labor migration. The increase in defense spending during the conflict also creates additional financial pressure on the state budget. It is noted that these changes require a positive review from international partners to ensure the financial stability of the country. The article discusses proposals for combating the shadow economy and optimizing tax revenues by creating favorable conditions for the return of emigrants to Ukraine and attracting funds from Ukrainians working abroad. The article also presents the main provisions of the National Revenue Strategy of Ukraine until 2030 regarding the internal reform of tax and customs authorities, restoration of taxpayers' confidence in tax authorities, and implementation of tax and customs policy measures. Particular attention is paid to the principles of reasonable management of tax audits in times of crisis. The article analyzes the methods and strategies aimed at ensuring compliance with the law and maintaining trust in the tax system in an unstable environment. The author also emphasizes the importance of reasonable management of audits in the context of military conflict. It is noted that effective regulation and supervision of tax audits can help reduce risks to business and maintain confidence in the tax system. The article identifies the key areas for tax reform in Ukraine, including measures to increase tax revenues, improve the tax system and ensure sustainable economic

development of the country in the context of military conflict. Overall, the article provides an in-depth analysis of the current state of Ukraine's tax system and suggests constructive strategies for tax reform in the context of the crisis, with the aim of supporting the country's economic recovery and stability.

Key words: tax policy, tax system, war, recovery, economic challenges, tax reform, tax revenues, security during audits, state budget, economic recovery.

Постановка проблеми. Україна проходить важкий період своєї історії, їй потрібно подолати складні випробування війни. Відновлення економіки – це одне з перших завдань, на яке потрібно звернути увагу після закінчення воєнних дій. Завершення війни визначає не лише потребу у відновленні фізичних структур і соціальних систем, але й необхідність адаптації податкової системи до нових викликів та реалій. За даними Міністерства фінансів України, податкові надходження зменшилися у зв'язку з економічними труднощами та військовими витратами, що вимагає ретельного перегляду підходів до оподаткування.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Тенденції розвитку вітчизняної податкової системи та її роль у відновлення економіки України після війни цікавлять не лише українських вчених, політиків та економістів, але й зарубіжних. Це питання досліджували: Томнюк Т.Л. [1], Волощук М.Г., Матьола І.І., Карабін Т.О., Білаш О.В. [3], Обух. В., Колода Я. [4], Григоренко Ю. [5], Швабій К.І. [7], Кознова О. [8] та інші. Проте питання підвищення ефективності податкової системи, її ролі у відновленні економіки України залишається достатньо актуальним.

Формування завдання дослідження. Дослідити тенденції розвитку вітчизняної податкової політики, оцінити поточний стан податкової системи України та її роль у відновлення економіки після війни, визначити напрями підвищення ефективності податкової політики.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податкова система розглядається як ключовий інструмент у процесі відновлення країни після війни. Податкова система – це сукупність податків, зборів та інших платежів до бюджету і державних цільових фондів; принципів, форм і методів їх установлення, зміни чи відміни; дій, які

забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства [1, с. 45]. Податкова система та податкова політика взаємопов'язані і впливають одна на одну, створюючи основу для ефективного функціонування фінансової системи країни. Ефективна податкова політика впливає на економічну активність, привертає інвесторів, збільшує довіру суспільства до держави, загалом створює необхідні умови для забезпечення економічної стабільності. Це в свою чергу сприятиме поверненню мігрантів в Україну, завдяки яким країна швидше відновиться.

Україна має складну податкову систему, яка складається з різних податків, зборів та обов'язкових платежів. Ця система регулюється Податковим кодексом України та відображає загальну фінансову політику держави. Одним із основних джерел доходів до державного бюджету України є податки. Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України [2].

Розвиток податкової системи України протягом 33 років незалежності можна розділити на різні періоди, кожен з них має свої унікальні особливості та характеристики (табл. 1).

Однак, національна податкова система не є ефективною, їй притаманні ряд негативних рис, зокрема: недоосконалість податкового законодавства, непрозорість відносин між державою та бізнесом у питанні податків, високі ставки податків, значний рівень корупції, про що відзначалось учасниками податкового саміту «Ukrainian tax reform and anti-corruption summit» [4].

Ключовою передумовою ефективної роботи податкової системи та зменшення можливостей ухиляння від сплати податків є максимальне розширення подат-

Таблиця 1

Етапи розвитку податкової системи

Період	Характеристика
1991–1994 рр.	Введено нові види податків, зокрема податок на додану вартість, податок на доходи підприємств і організацій, та акцизний збір. Зберігалися і старі види оподаткування. Уряд ввів податкові декрети, щоб оперативно реагувати на економічні виклики та реформувати систему оподаткування.
1994–1999 рр.	Були прийняті ключові закони про оподаткування прибутку підприємств і податок на додану вартість. Змінено ставки акцизних зборів на різні товари. Введено нові механізми збору податків, такі як акцизні марки. Цей період був спрямований на пошук оптимального співвідношення податків та ставок для підтримки економічного розвитку.
2000–2010 рр.	Активний процес реформування та уточнення законодавства щодо податків. Зменшено базові ставки оподаткування податку на прибуток з 30% до 25%. Активно ведеться підготовка до прийняття Податкового кодексу, який був ухвалений у 2010 році. Кодекс скоротив кількість податків і зборів вдвічі, уточнив перелік оподатковуваних об'єктів та спростив процедури сплати податків.
2010–2015 рр.	Період можна назвати податковою реформою. Поставлено на мету розвиток суб'єктів господарювання, залучення інвестицій. Зменшено кількість податків і зборів до 11. Усі зусилля були покладені на збільшення доходів бюджету.
2015 – по теперішній час	Впроваджено електронні сервіси та онлайн-платежі, що спрощує процедури сплати податків для бізнесу та громадян. Податкова політика стає більш прозорою та ефективною завдяки використанню новітніх технологій.

Джерело: складено на підставі [3, с. 26–63]

кової бази при встановленні невисоких (оптимальних) ставок оподаткування [4].

Така неефективна податкова система і до війни була одними з ключових перепон для розвитку бізнесу в Україні. У 2014 року Росія здійснила напад на Україну і це призвело до значних змін у житті країни та регіонів. Повномасштабне вторгнення, що відбулось 2022 році, лише поглибило кризу, маючи негативні наслідки не лише для економіки, а й для всієї суспільно-політичної ситуації.

Вже на самому початку війни в Україні були внесені зміни до податкового законодавства, згідно яких на певний період скасовано ПДВ та мита на всі імпортні товари, скасовано акцизи та знижено ПДВ для пального, дозволено ФОП I та II груп не платити єдиний податок, а всім малим підприємцям – не платити ЄСВ, а також дозволено навіть великим підприємствам сплачувати єдиний податок у вигляді 2% від обороту, внаслідок чого держбюджет недоотримав до 10 млрд грн [4].

Не дивлячись на ці заходи, згідно з опитуванням Європейської Бізнес Асоціації (ЄБА), податковий індекс за 2022 рік погіршився до 2,97 бала з п'яти можливих порівняно з 3,01 бала 2021-го. Серед складових індексу найнижчу оцінку отримав фактор адміністрування податків та підготовки податкової звітності – 2,74 бала. Водночас покращилася якість податкового законодавства (2,86 бала) та якість податкового обслуговування (3,04 бала). Хоча фактор оцінки фіскального тиску перебуває в нейтральній площині – 3,24 бала, опитані кажуть про деяке його посилення в порівнянні з 2021 роком. 49% опитаних ЄБА компаній вважають зміни у податковому регулюванні у 2022 році несвоєчасними, недостатніми та неефективними, тоді як лише 18% впевнені, що вони були повними та дієвими [5].

У 2022 році економіка України скоротилася на більш як 35% через масове руйнування інфраструктури, зокрема залізничного та інших сполучень із сусід-

німи країнами, дорожньої мережі та мостів. Порушено виробничу та торговельну діяльність, є великі втрати робочої сили через міграцію або призов до армії [5]. У 2023 році за різними оцінками реальний ВВП України зріс на 5% – 5,5% проти показників 2022 року, але незважаючи на таке зростання, ВВП ще приблизно на чверть менший, ніж у 2021 році [6].

Ця ситуація створила серйозні виклики для країни і вимагає комплексних заходів для відновлення економіки, вирішення соціальних проблем та забезпечення безпеки громадян.

Ключовим інструмент у процесі відновлення економіки є податкова система. Податкові надходження завжди були головним джерелом доходів державного бюджету і складали в середньому 85% його дохідної частини. Зараз вони скоротились до 70% і у разі продовження активної фази війни дійсно існує загроза подальшого зменшення навіть цієї вже досить скромної величини [7]. Війна призвела до збільшення витрат на оборону, що призвело до додаткового тиску на бюджет країни. Так, за період 2020–2023 роки податкові надходження у Зведений бюджет України зросли на 44,1%, а видатки збільшилися майже у три рази (рис. 1).

Це підтверджує необхідність збільшення податкових надходжень для фінансування витрат на ведення війни та реалізацію інших державних програм.

Ряд вітчизняних науковців заперечують необхідність підвищення податків у нинішній ситуації, вказуючи на те, що це не призведе до значного збільшення надходжень у бюджет. Замість цього, вони пропонують звернутися до можливостей оподаткування тіншового сектору, залучення коштів від українців, що працюють за кордоном, та створення умов для повернення емігрантів назад до України.

Ці пропозиції спрямовані на збільшення податкових надходжень без поглиблення фінансових трудно-

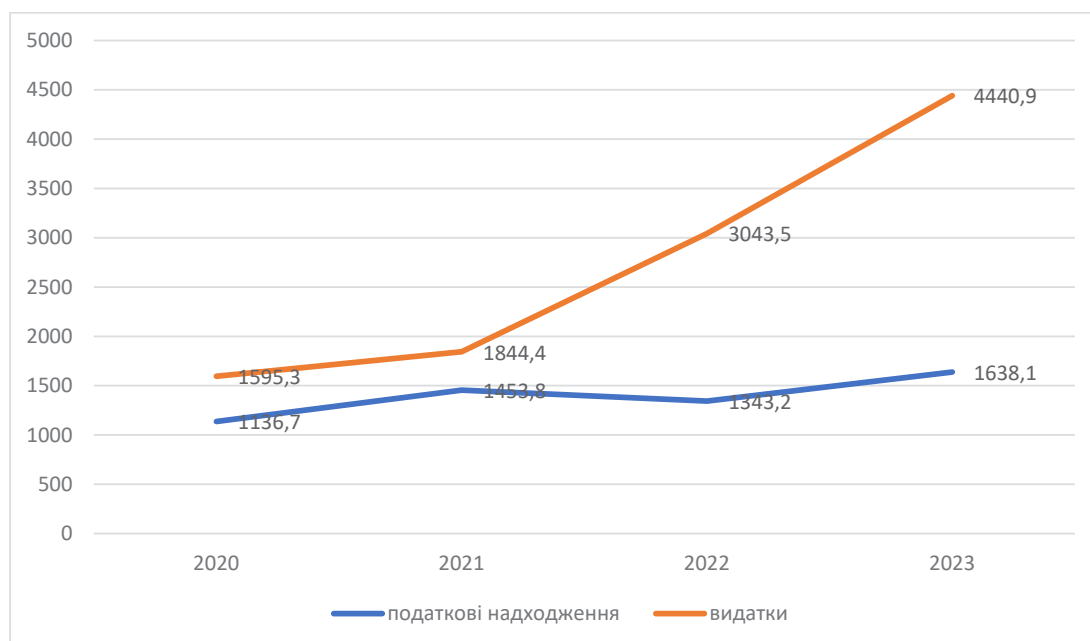


Рис. 1. Динаміка податкових надходжень та видатків Зведеного бюджету України за 2020–2023 роки

Джерело: побудовано на підставі [8; 9]

щів для населення та бізнесу. Необхідність податкової реформи є важливим кроком у напрямку стабілізації фінансової ситуації країни та забезпечення її сталого розвитку.

Натомість, окремі вітчизняні політики вважають необхідним знизити податкові ставки для збільшення надходжень до бюджету та залучення інвестицій, обґрунтовуючи це економічною логікою, яка базується на тому, що низькі податкові ставки можуть стимулювати підприємства до збільшення виробництва та інвестицій у розвиток. Це матиме позитивний вплив на зростання обсягів виробництва та, відповідно, збільшення податкових надходжень до бюджету. Приміром, в Ірландії після реформи, коли ставку корпоративного податку знизили з 15% до 12,5%, бюджетні надходження за кілька років зросли на 45% [4].

Задля швидкого відновлення після завершення або припинення воєнного стану, забезпечення економічного зростання у короткостроковій перспективі 27 грудня 2023 року Кабінет Міністрів України затвердив Національну стратегію доходів на 2024–2030 роки, якою визначив мету та напрями реформування податкової та митної системи, а також удосконалення процедур податкового та митного адміністрування (рис. 2).

Для фінансування першочергових витрат воєнного часу, а також для задоволення нагальних потреб повоєнного відновлення необхідні стабільні податкові надходження. Національна стратегія доходів визначає напрями реформування системи доходів, виконання яких дасть можливість суттєво наповнити бюджет держави, зменшити зовнішні запозичення та контролювати розвиток і стабільність національної економіки (рис. 3).

Для вдосконалення податкової системи Офісом Президента України та Міністерством економіки України запропоновано програму «10-10-10». Її назва відображає основні зміни, які передбачені програмою: зниження ставок податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємства до 10%, скасування деяких податкових пільг, збільшення військового збору до 3%.

Одним із основних викликів для програми «10-10-10» є потреба отримати позитивну рецензію від міжнародних партнерів, зокрема Міжнародного валютного фонду. Це може бути складно, оскільки реформа може вплинути на бюджетні доходи та фінансову стабільність країни. За оцінками Мінфіну, реформа коштуватиме бюджету 774 млрд грн на рік. Водночас, за розрахунками авторів реформи, за найгіршого сценарію можливе недоотримання на першому та другому роках реформи \$4-5 млрд доходів держбюджету [11]. Проти найімовірніше, що доходи державного бюджету України після цієї програми збільшаться вже у перший рік.

Для вдосконалення податкової системи Офісом Президента України та Міністерством економіки України запропоновано програму «10-10-10». Її назва відображає основні зміни, які передбачені програмою: зниження ставок податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємства до 10%, скасування деяких податкових пільг, збільшення військового збору до 3%.

Одним із основних викликів для програми «10-10-10» є потреба отримати позитивну рецензію від міжнародних партнерів, зокрема Міжнародного валютного фонду. Це може бути складно, оскільки реформа може вплинути на бюджетні доходи та фінансову стабільність країни. За оцінками Мінфіну, реформа коштуватиме бюджету 774 млрд грн на рік. Водночас, за розрахунками авторів реформи, за найгіршого сценарію можливе недоотримання на першому та другому роках реформи \$4-5 млрд доходів держбюджету [11]. Проти найімовірніше, що доходи державного бюджету України після цієї програми збільшаться вже у перший рік.

В теперішній час дуже важливим є і забезпечення безпеки та розумного управління перевірками, що має велику важливість для платників податків. Податкові перевірки можуть стати джерелом стресу та незручностей для бізнесу, особливо в умовах нестабільності, такої як воєнний стан. Недостатня безпека під час перевірок може призвести до порушень прав платників



Рис. 2. Стратегічні напрями реформування податкової і митної систем

Джерело: побудовано на підставі [10]



Рис. 3. Напрями Національної стратегії доходів України до 2030 року

Джерело: побудовано на підставі [10]

податків, зловживань та корупції з боку контролюючих органів. Учасниками онлайн-конференції «Воєнний стан: податкові виклики», організованої видавництвом «Юридична практика» у листопаді 2023 році, було зосереджено увагу на те, що адміністративна практика органів державного регулювання у вирішенні проблемних питань в процесі відновлення податкових перевірок щодо алгоритму дій у випадку втрати первинних документів, податкового навантаження повинна орієнтуватися на судову практику. Однак, податкова тематика була найбільш поширеною серед усіх скарг до бізнес-омбудсмена після проблеми невиконання судових рішень, а у першому кварталі 2023 році скарги на дії органів податкової служби були на першому місці [12].

Розумне управління перевітками передбачає чіткі процедури, справедливість, а також врахування конкретних обставин та потреб платників податків. Це допомагає забезпечити дотримання законності та відповідність процедур вимогам права, а також сприяє підтримці довіри до податкової системи та підприємницького середовища в цілому. Відповідне регулювання та нагляд за проведенням перевірок можуть сприяти зменшенню ризиків для бізнесу та стимулювати розвиток підприємництва в умовах нестабільності.

Висновки. Податкова система стає критичним інструментом для відновлення економіки та забезпечення фінансової стабільності. Стабільні податкові надходження необхідні для фінансування першочергових витрат воєнного часу, а також для нагальних потреб у період повоєнного відновлення.

Виділяють різні пропозиції та підходи щодо податкової реформи, які включають зниження податкових ставок, скасування пільг, а також боротьбу з тіньовим сектором. Національна стратегія доходів України передбачає реформування податкової та митної системи, удосконалення процедур податкового та митного адміністрування, що є важливим чинником збільшення фіскальної спроможності держави, адаптування податкового і митного законодавства до стандартів ЄС, створення стимулів для післявоєнного відновлення та економічного зростання.

Напрями збільшення податкових надходжень на середньострокову перспективу передбачають збільшення доходів на стійкій основі, покращення надходження податків шляхом закриття існуючих можливостей ухилення від сплати податків, підвищення рівня дотримання законодавства та боротьби з тіньовою економікою.

Однак, важливою є не лише сама програма, але і спосіб її впровадження. Податкове законодавство має бути якісним, чітким, доступним, зрозумілим та оптимальним, яке передбачає загальні та обов'язкові для всіх правила оподаткування. Необхідно забезпечити розумне управління перевітками, щоб уникнути неправомірних дій та корупції з боку контролюючих органів, тим самим зберігаючи довіру громадян та підприємців до податкової системи. У цілому, ефективна податкова політика, яка забезпечує стимулювання економічного зростання, боротьбу з тіньовим сектором та збільшення довіри платників податків, є ключовою для відновлення України після війни та забезпечення сталого розвитку в майбутньому.

Список використаних джерел:

1. Томнюк Т. Л. Податкова система : навчальний посібник. Чернівці : ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с. URL: http://chtei-knteu.cv.ua/ua/content/download/napka/monography/tomnjuk_2022.pdf
2. Податковий кодекс України № 2755 від 16 березня 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Волошук М.Г., Матьола І. І., Карабін Т. О., Білаш О. В. Становлення та розвиток податкової системи України : монографія. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. 172 с. URL: <http://surl.li/dmydq>
4. Обух В., Колода Я. Як Україна реформуватиме податкову систему після війни. 2024. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3688038-ak-ukraina-reformuvatime-podatkovusistemu-pisla-vijni.html>
5. Григоренко Ю. Податкова політика влади у 2022 році не виправдала надій бізнесу. URL: <https://gmk.center.ua/posts/podatкова-polityka-vlady-u-2022-rotsi-ne-vypravdala-nadij-biznesu/>
6. Економіка України у 2023 році: головне. URL: <https://ces.org.ua/ukrainian-economy-in-2023trackeroverview/>
7. Швабій К. Податки під час війни та після. Блог Констянтина Швабія. 2022. URL: https://lb.ua/blog/kostiantyn_shvabii/517086_podatki_pid_chas_viyni_pislya.html
8. Мінфін. Доходи зведеного бюджету України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/2023/>
9. Мінфін. Видатки зведеного бюджету України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/expense/2023/>
10. Кознова О. Уряд схвалив стратегію реформування податкової та митної системи. URL: https://biz.ligazakon.net/news/224538_uryad-skhvaliv-strategyu-reformuvannya-podatkovo-ta-mitno-sistemi
11. Податкова політика влади у 2022 році не виправдала надій бізнесу. *GMK Center*. 2023. URL: <https://gmk.center.ua/posts/podatкова-polityka-vlady-u-2022-rotsi-ne-vypravdala-nadij-biznesu/>
12. Фахівці обговорили розвиток податкової політики України в умовах війни. *Юридична практика*. 2023. URL: <https://pravo.ua/fakhivtsi-obhovoryly-rozvytok-podatkovoi-polityky-ukrainy-v-umovakh-viiny/>

References:

1. Tomnyuk T. L. (2022) Podatkova systema: navchal'nyy posibnyk. Chernivtsi: CHTEI DTEU, 324 p. Available at: http://chtei-knteu.cv.ua/ua/content/download/napka/monography/tomnjuk_2022.pdf
2. Podatkovyy kodeks Ukrayiny № 2755 vid 16 bereznya 2024 r. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Voloshchuk M.H., Mat'ola I. I., Karabin T. O., Bilash O. V. (2021) Stanovlennya ta rozvytok podatkovoyi systemy Ukrayiny: monohrafiya. Uzhhorod: Vydavnytstvo Olexsandy Harkushi, 172 p. Available at: <http://surl.li/dmydq>
4. Obukh. V., Koloda Ya. (2024) Yak Ukrayina reformuvatyme podatkovu systemu pislya viyny. Available at: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3688038-ak-ukraina-reformuvatime-podatkovusistemu-pisla-vijni.html>
5. Hryhorenko Yu. Podatkova polityka vlady u 2022 rotsi ne vypravdala nadiy biznesu. Available at: <https://gmk.center.ua/posts/podatкова-polityka-vlady-u-2022-rotsi-ne-vypravdala-nadij-biznesu/>
6. Ekonomika Ukrayiny u 2023 rotsi: holovne. Available at: <https://ces.org.ua/ukrainian-economy-in-2023trackeroverview/>
7. Shvabiy K. (2022) Podatky pid chas viyny ta pislya. Bloh Konstyantyna Shvabiya. Available at: https://lb.ua/blog/kostiantyn_shvabii/517086_podatki_pid_chas_viyni_pislya.html
8. Minfin. Dokhody zvedenoho byudzhetu Ukrayiny. Available at: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/2023/>
9. Minfin. Vydatky zvedenoho byudzhetu Ukrayiny. Available at: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/expense/2023/>
10. Koznova O. Uryad skhvalyv strategyu reformuvannya podatkovoyi ta mytnoyi systemy. Available at: https://biz.ligazakon.net/news/224538_uryad-skhvaliv-strategyu-reformuvannya-podatkovo-ta-mitno-sistemi
11. Podatkova polityka vlady u 2022 rotsi ne vypravdala nadiy biznesu. *GMK Center* (2023). Available at: <https://gmk.center.ua/posts/podatкова-polityka-vlady-u-2022-rotsi-ne-vypravdala-nadij-biznesu/>
12. Fakhivtsi obhovoryly rozvytok podatkovoyi polityky Ukrayiny v umovakh viyny. *Yurydychna praktyka* (2023). Available at: <https://pravo.ua/fakhivtsi-obhovoryly-rozvytok-podatkovoi-polityky-ukrainy-v-umovakh-viiny/>