

УДК 336.2

*О. П. Заруцька,**д. е. н., професор, завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування,
Університет митної справи та фінансів**ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7870-9608>**С. В. Качула,**д. е. н., професор, професор кафедри фінансів, банківської справи та страхування,
Дніпровський державний аграрно-економічний університет**ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2540-862X>**О. В. Добровольська,**д. е. н., професор, професор кафедри фінансів, банківської справи та страхування,
Університет митної справи та фінансів**ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-4159-8446>**Т. В. Сальникова,**к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування,
Університет митної справи та фінансів**ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7117-0259>*

DOI: 10.32702/2306-6814.2024.24.7

РЕАЛІЗАЦІЯ БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ В УМОВАХ НЕСТАБІЛЬНОСТІ

O. Zarutska,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Finance,
Banking and Insurance, University of Customs and Finance

S. Kachula,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Professor of the Department of Finance,
Banking and Insurance, Dnipro State Agrarian and Economic University

O. Dobrovolska,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Professor of the Department of Finance,
Banking and Insurance, University of Customs and Finance

T. Salnykova,

PhD in Economics, Associate Professor,

Associate Professor of the Department of Finance, Banking and Insurance, University of Customs and Finance

IMPLEMENTATION OF BUDGETARY AND TAX POLICY IN UKRAINE IN CONDITIONS OF INSTABILITY

Стаття присвячена оцінці перебігу процесу реалізації сучасної бюджетно-податкової політики в Україні в умовах нестабільності та окреслення напрямів підвищення її дієвості. Згруповано законодавчі ініціативи уряду стосовно реалізації бюджетно-податкової політики за умов нестабільності, викликані війною. Акцентовано, що реалізація бюджетно-податкової політики в країні за умов нестабільності має відбуватися за умови дотримання принципів прозорості, ефективності, відповідальності, якості, справедливості, верховенства права, невідворотності покарання за порушення у взаємовідносинах "фіскальні інституції — платники податків". При цьому дотримання принципу стабільності не виконується при реалізації бюджетно-податкової політики за умов нестабільності та невизначеності. Аргументовано необхідність удосконален-

ня/посилення податкового контролю у процесі реалізації бюджетно-податкової політики як протидії опортуністичній поведінці в умовах війни. Зроблено висновок, що за сучасних умов реалізація бюджетно-податкової політики має ґрунтуватися на принципах адаптивності і гнучкості, щоб вчасно реагувати на відповідні економічні виклики й загрози.

The article focuses on examining the process of implementing modern fiscal policy in Ukraine under conditions of instability and identifying directions for enhancing its efficiency. The government's active legislative initiatives are categorized, with the primary ones highlighted concerning the execution of fiscal policy in the context of instability caused by war. It is emphasized that the implementation of fiscal policy in such conditions must adhere to principles of transparency, efficiency, accountability, quality, fairness, the rule of law, and the inevitability of penalties for violations in the relationship between fiscal institutions and business entities. At the same time, adherence to the principle of stability is not considered critical in the realization of fiscal policy under conditions of instability and uncertainty. The necessity of strengthening tax control during the implementation of fiscal policy in wartime conditions is substantiated. The conclusion is drawn that, in the current context, fiscal policy must be grounded in adaptability and flexibility to respond promptly to economic challenges and threats. Under these circumstances, the primary priorities for its implementation today should include optimizing the structure of tax revenues, establishing economically sound tax administration, and executing an effective state tax strategy. In the short term, the implementation of effective fiscal policy in Ukraine, under conditions of uncertainty, high financial risks, and financial instability primarily induced by war, should aim to increase budget revenues alongside other sources to address priority socio-economic tasks. It is essential for the government to prioritize fiscal policies that support economic recovery and ensure a fair distribution of the tax burden among taxpayers. Furthermore, managing the structure of budget expenditures is critical, with a focus on reducing costs that do not impact essential state services. Government programs and initiatives should undergo regular evaluations to assess their effectiveness, while budget allocations must remain balanced. A well-designed and motivated fiscal policy, combined with the activation of internal economic growth drivers, will contribute to Ukraine's victory over external threats and facilitate the fulfillment of all requirements for European Union membership.

Ключові слова: доходи бюджету, податок на прибуток, бюджетно-податкова політика, бюджетно-податкова політика у сфері трансфертного ціноутворення, податкове прогнозування і планування, податковий контроль.

Key words: budget revenues, income tax, budget and tax policy, fiscal policy in the field of transfer pricing, tax forecasting and planning, tax control.

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

Реалізація дієвої бюджетно-податкової політики у всі часи є необхідною умовою і водночас вагомим інструментом дотримання стійкості публічних фінансів, забезпечення впливу на досягнення соціального й економічного суспільного розвитку. Підвищення ролі бюджетно-податкової політики у аспекті впливу на бюджетну збалансованість, підтримки/стимулювання економічної активності особливо має посилюватися у періоди нестабільності економічної динаміки у критичні для суспільства часи та необхідності її наступного відновлення, що актуалізує дослідження наслідків реалізації по-

даткової політики останніх років в Україні. Широкомасштабна війна на території України призвела до тимчасової окупації окремих територій, часткового чи повного руйнування промислової, соціальної та іншої інфраструктури, зростання потреби у переміщенні цілих підприємств в тиллові, потенційно/відносно безпечні місця, безпрецедентно масового переміщення людських ресурсів по території країни і за кордон, відтак — виснаження всіх видів ресурсів і суттєвого зниження податкового потенціалу. Актуальність даного дослідження зростає внаслідок підвищеної потреби в бюджетних коштах на забезпечення воєнних та соціальних потреб, катастрофічного зростання дефіциту бюджету, незважаючи на значні обсяги міжнародної допомоги, включаючи грантову.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Завдання реалізації механізму бюджетно-податкової політики за різних умов розглядаються у працях багатьох учених. Так, І. Чугунов і В. Макогон наголошують на необхідності вдосконалення механізмів, що дозволяють формувати /виявляти внутрішні резерви мобілізації доходів до бюджету, адже видатки можливо збільшити лише за формування належних умов бюджетно-податкового регулювання у різних сферах в умовах невизначеності та війни [13; 14]. О. Добровольська, Р. Зонтаг, С. Качула, Л. Лисяк та П. Ластовченко, оцінюючи вітчизняний та зарубіжний досвід акцентують увагу на ролі податкової політики як інструменту активізації ендогенних факторів економічного зростання [15]. К. Швабій вважає, що проблеми реалізації податкової політики України криються у недоліках системного характеру, вирішення багатьох із них потребує виваженої та у окремих випадках прискореної імплементації настанов податкових директив ЄС [12]. Це зокрема стосується також реалізації бюджетно-податкової політики у сфері трансфертного ціноутворення [6; 10]. Так, зокрема у аспекті реалізації бюджетно-податкової політики у сфері трансфертного ціноутворення акцентуємо увагу на дослідженні Х. Роджерса та Л. Оутс, які встановили, що трансфертне ціноутворення має контролюватися задля недопущення зловживань і досягнення справедливості [24]. О. Посаднева та Л. Сидельникова, досліджуючи фіскально-психологічні чинники, що впливають на ухвалення суб'єктами податкових відносин рішень щодо ухилення від оподаткування, акцентують увагу на послабленні податкового контролю в умовах війни та справедливо наголошують на необхідності його відновлення у повному обсязі [23], що є цілком слушним, адже це сприятиме, поряд з іншими факторами, підвищенню рівня дієвості бюджетно-податкової політики.

За умов нестабільності зміщуються попередні цілі розвитку суспільства та відбувається переорієнтація цілей бюджетно-податкової політики. В умовах війни зміна цільових орієнтирів бюджетно-податкової політики держави, які фокусуються на захисті країни і забезпеченні соціальної безпеки населення є першочерговим завданням. Бюджетно-податкова політика за умов широкомасштабних воєнних дій на території країни та нестабільності має забезпечити формування дохідної частини бюджету для фінансування пріоритетних бюджетних програм, не пригнічуючи при цьому виробництво та економіку загалом. Незважаючи на вагомий напрацювання дослідників, необхідним є подальший аналіз реалізації бюджетно-податкової політики держави в умовах нестабільності з метою пошуку шляхів підвищення її дієвості та результативності. В аналізованому контексті актуалізується необхідність наукового пошуку найбільш ефективних і успішних механізмів реалізації бюджетно-податкової політики з подальшою гармонізацією до настанов ОЕСР з врахуванням національних інтересів фіскальної безпеки.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою дослідження є оцінка перебігу процесу реалізації сучасної бюджетно-податкової політики в Україні

в умовах нестабільності та окреслення напрямів підвищення її результативності.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Процес реалізації бюджетно-податкової політики здійснюється через відповідну інституційну систему, належне застосування методів та механізмів, що забезпечують трансформацію /удосконалення /розвиток пріоритетних напрямів та підвищення ступеня ефективності бюджетно-податкових відносин і конкретних дій за певних умов функціонування економіки та фінансової сфери. При цьому основною умовою реалізації ефективної бюджетно-податкової політики є її адаптація до зміни фінансового й економічного простору. Тому цілком слушною є позиція А. Нікітішина, який стверджує, що важливим є постійне підвищення обґрунтованості та ефективності податкової політики "відповідно до поставлених стратегічних і тактичних цілей соціально-економічного розвитку в інтересах суспільства" [9, с. 5].

Стратегічні цілі вітчизняної бюджетно-податкової політики у сфері доходів на сучасному етапі окреслені Національною стратегією доходів до 2030 року (далі — Стратегія 2030). Цей стратегічний документ спрямований на розвиток соціально-орієнтованої економіки, сприяння подальшому посиленню інтеграційних процесів, створенню сприятливих умов для поглиблення співпраці з країнами-членами Європейського Союзу. Серед стратегічних цілей для реалізації ефективної податкової політики виокремимо такі: "дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі" та "підвищення рівня прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами" [8]. Відповідно до Стратегії 2030, основною метою податкового регулювання визначено сприяння забезпеченню стійкого економічного зростання фінансового стану підприємств (на основі інноваційно-інвестиційного підходу) та водночас — збереження фіскальної здатності податкової політики формування бюджету, отже — забезпечення достатнього, своєчасного фінансування бюджетних видатків.

Середньострокові цілі бюджетно-податкової політики можливо розглядати як її середньострокові пріоритети, зокрема: фіскальна достатність, стимулювання економічного зростання /розвитку, забезпечення соціальних потреб. Цілком очевидно, що комплексна система цілей в сучасному бюджетно-податковому регулюванні повинна враховувати ієрархію домінуючих потреб у суспільному розвитку, обов'язково враховуючи фінансовий характер і призначення податків [15] і водночас, для уникнення створення нових перешкод для економічного зростання при виконанні завдань збільшення доходів бюджету, слід утримуватися від прийняття необдуманих рішень [12].

Гостра потреба у бюджетних коштах обумовила активне прийняття Урядом ряду оперативних рішень щодо порядку формування вхідних потоків бюджету з метою забезпечення виконання відповідних функцій з боку держави в умовах війни. Тобто в умовах наростання нестабільності і невизначеності оперативному коригуванню підлягали поточні цілі бюджетно-податкової полі-

Таблиця 1. Окремі законодавчі зміни реалізації бюджетно-податкової політики України в умовах нестабільності фінансового простору

Нормативно-правовий акт	Основні аспекти
1	2
Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 03.03.2022 р. № 2118-IX.	порядок подання звітності та сплати податків, скасовано покарання за порушення строків сплати податків/несвоєчасне звітування
Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX.	стосується спрощеної системи оподаткування, єдиного податку, граничного доходу платника податків, звільнення від ЄСВ та ін. (норми стосувалися як масової, так і обмеженої категорії платників з урахування умов їх господарювання)
Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період воєнного стану: Закон України від 24.03.2022 р. № 2142-IX.	введення податкових пільг на окремі імпорتنі операції (зокрема, із ввезення пального та транспорту в Україну).
Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 01.04.2022 року № 2173-IX.	особливості адміністрування окремих податків у період воєнного стану
Про внесення змін до розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України та розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України: Закон України від 14.04.2022 р. № 2192-IX.	податкові послаблення у сфері організації азартних ігор, виготовлення і продажу ювелірних виробів, фінансової діяльності
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 року № 2260-IX.	зміни термінів сплати податку, подання звітності, реєстрація накладних та подання електронних документів; умов звільнення та поновлення можливості виконання свого податкового обов'язку тощо; встановлено, що податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті зупиняються (крім позапланових перевірок)
Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування: Закон України від 21.06.2022 р. № 2325-IX.	скасовано частину податкових пільг, впроваджених на початку повномасштабної війни (зокрема норм щодо звільнення від оподаткування ПДВ операцій з ввезення товарів на митну територію України суб'єктами господарювання, які зареєстровані платниками єдиного податку)
Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо приватизації державного і комунального майна, яке перебуває у податковій заставі, та забезпечення адміністрування погашення податкового боргу: Закон України від 03.11.2022 № 2719-IX.	Відновлено підстави позапланових перевірок, зокрема у частині контролю за трансфертним ціноутворенням відновлені перевірки відповідно до чітко визначених підстав
Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування гравального бізнесу на спрощеній системі оподаткування: Закон України від 12.01.2023 р. № 2876-IX.	встановлено (відновлено) обмеження перебування суб'єктів гравального бізнесу на спрощеній системі оподаткування
Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки за знищене чи пошкоджене нерухоме майно: Закон України від 11.04.2023 р. №3050-IX.	визначено умови звільнення від сплати ряду податків у випадку знищення/пошкодження нерухомого майна
Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період воєнного стану: Закон України від 30.06.2023 р. №3219-IX 2192-IX.	частково скасовано мораторій на проведення перевірок, повернено норми податкового законодавства щодо контролю доходів, застосування штрафних санкцій за результатами перевірок (зокрема за порушення порядку здійснення розрахункових операцій при продажу підакцизних товарів).
Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок: Закон України від 9.11.2023 р. № 3453-IX.	визначено, що документальні та фактичні перевірки під час дії воєнного стану проводяться за наявності безпечних умов для їх проведення; визначаються перевірки, які не підлягають зупиненню з певних підстав (отримано інформацію про порушення податкового законодавства з питань оподаткування доходів, отриманих нерезидентами, із джерелом їх походження з України), які здійснюють/здійснювали свою діяльність через відокремлені підрозділи, у тому числі постійні представництва, платників податків, які здійснюють/здійснювали діяльність у сфері виробництва/реалізації підакцизної продукції, організації та проведення азартних ігор/гравального бізнесу в Україні, платників податків, які надають/надавали фінансові, платіжні послуги); відновлення контролю за трансфертним ціноутворенням та ін.

Джерело: складено авторами за даними офіційного сайту: <https://zakon.rada.gov.ua>

тики. У перший рік повномасштабної війни в Україні застосовано низку податкових стимулів з метою підтримки домогосподарств та підприємств, що свідчить про неухильне дотримання принципу адаптивності при реалізації бюджетно-податкової політики.

У відповідь на катастрофічно-виняткові обставини воєнного стану бюджетно-податкова політика у сфері доходів та правила її реалізації можуть бути змінені, щоб полегшити адаптацію платникам податків та національній економіці. За нестабільних умов збалансувати/стабілізувати бюджетно-податкову політику на державному рівні, реалізуючи введення нових податків, збільшення податкових ставок, тощо є надзвичайно складним завданням.

За наявних гострих викликів, в країні було оперативно внесено необхідні зміни до чинного законодавства, прийнято нормативно-правові акти стосовно різних питань, зокрема і в бюджетно-податковій сфері з метою адаптації функціонування вітчизняної економіки до умов воєнного часу. Для посилення дієвості реалізації бюджетно-податкової політики під час воєнного стану важливим є впровадження ефективних механізмів державної підтримки сприяння відновленню економіки, до чого вдався український уряд. Про це свідчать активні законодавчі ініціативи, основні з яких стосовно реалізації бюджетно-податкової політики в умовах невизначеності, спричиненої війною, наведено в таблиці 1.

Виходячи із даних таблиці, зрозуміло, що в умовах нестабільності і надзвичайного стану влада оперативно вносила корективи в фіскальну систему, стан оподаткування, фінансовий сектор загалом, тощо. Як свідчать прийняті у перший рік війни зміни до законодавства, в Україні застосовано свого роду компенсаторно-адаптивний режим оподаткування бізнесу, що певним чином дозволив знизити напругу та пристосуватися до роботи в умовах невизначеності, катастрофічних фінансових ризиків, створивши максимально можливі сприятливі умови господарювання та який мав діяти впродовж воєнного стану. Водночас, на фоні значного зниження економічної активності, безпрецедентної міграції працездатного населення, гострого підвищеного попиту на фінансову допомогу більшість введених пільг для суб'єктів господарювання призвели до суттєвого зниження податкових надходжень.

Колектив авторів під керівництвом І. Чугунова, визначає, що доходи бюджету зменшилися через економічну рецесію, а видатки, насамперед на безпеку та оборону, зросли. В 2022 році зменшилось ВВП України більш як на 29 відсотків, що суттєво вплинуло на формування доходної частини Державного бюджету України [16].

Аналізуючи виконання планових показників по податковим надходженням бюджетів України (місцевих, державного та зведеного) впродовж останніх років, слід констатувати, що наповнення бюджету України за рахунок податкових надходжень значно змінилось. В 2022 році порівняно з попереднім податкові надходження зменшилися на 7,6%, видатки навпаки — зросли на 65%, дефіцит бюджету зріс в 4,5 рази, розмір боргу (державного та гарантованого державного боргу) зріс на 52,4% [14]. Так, якщо планові показники по надходженням до зведеного бюджету України в 2020 році виконано на

101,9 відсотків, в 2021 році — на 103,7 відсотка, то в 2022 та 2023 роках виконання склало лише 84,26 та 99,85 відсотка відповідно [20]. На недовиконання планових показників вплинуло недовиконання планових показників за податковими надходженнями Державного бюджету України: в 2022 році виконання становило лише 78,8 відсотка, ситуація покращилася в 2023 році — виконання становило 99 відсотків, при цьому планові показники місцевих бюджетів України перевиконувалися: в 2022 році на 0,89 відсотка, а в 2023 році — на 2,3 відсотка. Аналіз податкових надходжень до Зведеного бюджету України, свідчить, що за підсумками 2023 року вони складають 1213,6 млрд грн, що на 122,2 млрд грн більше відповідного показника попереднього року і становить 45,8 відсотків від загальних доходів Зведеного бюджету України. Загальна сума доходів Зведеного бюджету України за січень-жовтень 2024 року становила на 5,7 відсотків більше, ніж за аналогічний період 2023 року, частка податкових надходжень в загальному обсязі надходжень до зведеного бюджету України становила 61,9 відсотка, неподаткових надходжень — 27,8 відсотка, офіційні трансферти від ЄС, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ — 10,1 відсотка [5]. Отже, впродовж 2022—2023 років наповнення бюджету України за рахунок податкових надходжень значно змінилось.

Більша частка фінансування видатків зведеного бюджету України з початку війни здійснювалась за рахунок допомоги зарубіжних країн (країн ЄС та інших) і склала в 2022 році 481,3 млрд грн (виконання планових показників 367,17%) та в 2023 році — 433,6 млрд грн (виконання планових показників 1424,66%) [4; 21].

Суб'єкти господарювання у окремих сферах економіки доволі швидко пристосувалися до законодавчих змін, знижуючи власні фінансові зобов'язання перед державою. Тобто впровадження ліберальної податкової моделі та широких податкових преференцій у взаємовідносинах фіскальних органів та суб'єктів господарювання, впроваджених у перший рік війни не супроводжувалась посиленням контролю за дотриманням податкового законодавства. Це привнесло низку проблем, наслідком яких стало скорочення податкових надходжень до бюджету, на чому наголошували науковці і що підтверджувалося практикою [1; 3]. Окремі суб'єкти господарювання продовжували користуватися тактикою ухилення від сплати податків та користуватися змінами в податковому законодавстві, що призвело до значних фінансових втрат для бюджету. Так, тільки за підсумками першого кварталу 2023 року ДПС виявлено ухиленя від сплати податків на суму 10,6 млрд гривень [16].

Враховуючи на суттєву міграцію фінансових потоків у міждержавному просторі в умовах глобалізації та їх потенційно значний вплив на формування доходів бюджету внаслідок податкових втрат від незаконних трансграничних потоків (торгових, банківських, інвестиційних) важливо також акцентувати увагу в умовах війни на реалізації бюджетно-податкової політики у сфері трансфертного ціноутворення [6]. М. Пасічний визначає трансфертне ціноутворення пріоритетом у реалізації бюджетно-податкової політики [10]. У той час як краї-

ни-члени зберігають суверенітет над своїми системами оподаткування, в ЄС докладалися зусилля для гармонізації певних аспектів оподаткування задля створення більш рівних умов гри та запобігання шкідливій податковій конкуренції між державами-членами. У відповідь на занепокоєння щодо ухилення від сплати податків деякі країни ЄС запровадили заходи для протидії агресивному податковому плануванню та забезпечення того, щоб підприємства сплачували справедливую частку податків.

Звісно, вся увага фіскальних органів в умовах невизначеності повинна бути спрямована на суб'єктів господавання, враховуючи, що його реакція за суттєвих динамічних змін буде автоматично відтворена у динаміці доходів бюджету. Адже, як тільки фіскальний тягар зростає настільки, що починає чинити дестимулюючий вплив на виробника, практично негайно ж починається зниження фіскальних доходів держави.

В Україні послаблення щодо звітності і контролю з трансфертного ціноутворення спонукало до опортуністичної, "девіантної" поведінки деяких несумлінних платників податків" [11]. Чимало господарських операцій у цій сфері було проведено із порушеннями податкової дисципліни (незважаючи на детальні пояснення Державної податкової служби (ДПС) України на своєму офіційному сайті щодо різних аспектів трансфертного ціноутворення), що привернуло увагу фіскальних інституцій. Так, за січень 2022 — липень 2024 року ДПС України сформовано більше трьохсот тридцяти запитів щодо документації з трансфертного ціноутворення, з яких більше як у 80 відсотків від опрацьованих випадків підтверджено високі фіскальні ризики [16]. Загалом перевірка дотримання податкової дисципліни платниками податків щодо трансфертного ціноутворення впродовж аналізованого періоду встановила ті чи інші порушення законодавства, внаслідок чого оформлено мільйонні штрафи. Незважаючи, що з серпня 2023 року податкові преференції воєнного часу для українського бізнесу (реалізовані через третю (спеціальну) групу єдиного податку) було скасовано, все ж таки продовжували діяти певні послаблення [11].

Слід зазначити, що ситуація в Україні з 2022 року вказує на стримування економічного зростання, що пов'язано з війною, тимчасовою окупацією українських земель та великою міграцією населення. За розрахунками, впродовж 2010—2022 років в Україні податковий тягар залишається порівняно високим, тобто фактичне податкове навантаження значно перевищує точку Лаффера 2 го роду, що призводить до сповільнення темпів економічного зростання в країні та відповідно потенційного зниження податкових надходжень [15].

Зазначимо, що війна проти України вплинула також і на світову економіку, зростання якої, за прогнозами, буде значно нижчим від очікуваних перед війною результатів (після уповільнення до 2,2% у 2023 році помірно відновлення у 2024 році становитиме 2,7%) [20; 26]. Відтак, поряд з динамічними змінами у світовому та національному економічному та фіскальному просторі має трансформуватися бюджетно-податкова політика в державі [18]. Це стосується і введення нових податків, підвищення існуючих, зміцнення довіри у стосунках з платниками податків через підвищення ефектив-

ності взаємодії тощо. Наслідками стане збільшення надходжень до бюджету, що є особливо актуальним в період значної потреби у видатках на оборону та безпеку країни.

Умови воєнного стану спонукають до перегляду цілей і завдань бюджетно-податкової політики, при цьому нові цілі мають сфокусуватися на достатності коштів для захисту країни та соціальної безпеки громадян. Затяжний характер війни та необхідність фінансування видатків оборонного спрямування обумовили переорієнтацію бюджетно-податкової політики від стимулюючого до компенсаторного типу. Змінами у законодавстві ставки акцизного податку та ПДВ повернуто на довоєнний рівень, скасовано пільговий режим оподаткування для підприємств (див. табл.). Натомість запроваджено підвищену ставку податку на прибуток для банків (з огляду на кратне зростання їх прибутків від депозитних сертифікатів і ОВДП); посилено контроль за діяльністю грального бізнесу; частина надходжень від ПДФО від оподаткування доходів у вигляді грошового забезпечення військовослужбовців зараховується до державного бюджету. Зазначені заходи сприяли збільшенню фіскальної значущості податкових надходжень до державного бюджету у 2023 р. порівняно з попереднім роком на 0,5% ВВП.

Важливим є стримування практики ухилення від сплати податків, чому також має сприяти розширення системи електронного оподаткування. Ефективність системи електронного оподаткування оцінювалася колективом авторів під керівництвом А. Отекурніна [22]. Як підтверджують інші дослідники, ефективна система електронного оподаткування значно зменшить ухилення від сплати податків, її належне впровадження допомагає пом'якшити проблему ухилення від сплати податків, що спричиняє економічні та соціальні збитки [24].

Важливим аспектом ефективної реалізації бюджетно-податкової політики є дотримання прозорості оподаткування, як необхідної умови співпраці державних органів та підприємницьких структур, що також зменшує конфліктність між державними органами та бізнесом. Так, Н. Лі та Ч.Сувенсон у своєму дослідженні виявили, що додаткове обов'язкове розкриття інформації призвело до того, що компанії стали менш агресивними щодо податків на прибуток, і що вони не змогли перекласти зрослий податковий тягар на своїх клієнтів або постачальників, споживачів або на постачальників і робочу силу [17]. В Україні прозорість забезпечується розкриттям інформації про кінцевого бенефіціарного власника для певних підприємницьких структур.

Одним з ключових завдань, коли на українській території відбуваються військові дії, є відновлення економічної стійкості та подальше забезпечення рівноваги соціально-економічного розвитку країни. Досвід країн ЄС підтверджує, що соціально-економічні зміни значною мірою залежать від ефективності діючої податкової системи, оскільки її основним завданням є збір податків для наповнення бюджетів. Ці кошти необхідні для виконання завдань, покладених на державу та місцеве самоврядування.

У зв'язку з введенням воєнного стану в Україні і як, наслідок, втратою основних фондів, які розташовані на

тимчасово окупованих українських територіях та втраченою людською ресурсу у зв'язку великою міграцією населення, важливо оцінювати фінансові ризики, удосконалювати податкове прогнозування та планування. Використовуючи досвід Європейського Союзу, можливо здійснювати прогнозування і планування не в цілому по податковим надходженням, а окремо по основним бюджетотворюючим податкам [15]. Це дозволить більш оперативно вносити корективи у формування бюджетних доходів в умовах невизначеності і нестабільності, виявляючи вузькі місця та дотримуючись при цьому принципу системності.

Слід акцентувати, що реалізація бюджетно-податкової політики в країні за умов нестабільності має відбуватися за умови дотримання принципів прозорості, ефективності, відповідальності, якості, справедливості, верховенства права, невідворотності покарання за порушення у взаємовідносинах "фінансові інституції — суб'єкти господарювання". Водночас, цілком очевидно, що податкове законодавство в умовах воєнного стану не може відповідати принципу стабільності, воно потребує перегляду і актуалізації, а скасування раніше наданих податкових пільг є наслідком переосмислення ситуації, яка в умовах воєнного стану змінюється і вимагає оперативного реагування, відтак принцип стабільності набуває нового змісту [2].

За нестабільних умов воєнного стану важливим є забезпечення дохідної частини бюджету для виконання державних функцій, особливо у сфері оборони, соціальної безпеки, залучаючи всі доступні джерела коштів. На сьогоднішній день бюджетно-податкова політика у повній мірі орієнтується на наявну кон'юнктуру ринку та залежно від ситуації визначає взаємовідносини між платниками податків і державою. Беручи до уваги сучасні виклики, головним стратегічним завданням бюджетно-податкової політики в Україні на сьогодні є акумулювання податкових надходжень на національну безпеку і оборону та на здійснення заходів щодо стабілізації економічної ситуації в Україні.

Сукупне податкове навантаження на бізнес в Україні сягає біля 41,5% від прибутку підприємств, що перевищує аналогічні показники більшості європейських країн. Очікування щодо посилення українським урядом фінансового тиску в 2024 році справдилися: запроваджуючи нові податки, обмежуючи пільги та підвищуючи поточні ставки окремих податків уряд продовжує реалізовувати компенсаторний характер бюджетно-податкової політики. При цьому механізм податкового регулювання для стабілізації економіки України, має включати: подальші пропозиції щодо перегляду ставок податків, впровадження інструментів управління макроекономічними ризиками, митного пост-аудиту при забезпеченні прозорості податкового законодавства та його гармонізації з настановами ЄС, діджиталізації сервісної складової адміністрування податків [15].

Для відновлення економіки український уряд має реалізувати виважену бюджетно-податкову політику, оцінювати фінансові ризики, пов'язані зі зміною макроекономічного середовища, та підвищувати ефективність бюджетних видатків [14]. Від ефективності адміністрування податків значно залежить рівень подат-

кових надходжень, функціонування економічної системи та стабільний економічний розвиток будь-якої держави.

Відмінності в легкості адміністрування різних податків були і залишатимуться критично важливим чинником дієвої бюджетно-податкової політики [25]. Частото винятком виявляються суттєві інституційні зміни в суспільстві або важливі деструктивні впливи (такі як пандемія COVID-19 або військові дії), вплив яких на обсяг податкових надходжень неможливо передбачити. Так, колектив авторів пропонує здійснювати прогнозування обсягу надходжень від акцизного податку до бюджету України з урахуванням інерційності динаміки факторів впливу, яке виявило причинно-наслідкові зв'язки між факторами впливу та передбачуваними показниками [19].

За період повномасштабної російської військової агресії в Україні вітчизняна економіка встигла певним чином адаптуватися до функціонування в надскладних умовах, вдалося зберегти економічну активність у тилкових регіонах, стримати падіння ВВП в умовах високої невизначеності та загроз. Податкова політика у перший рік війни продемонструвала адаптивний характер, фокус зусиль концентрувався на зменшенні податкового навантаження на бізнес. На сьогоднішній день податкова політика у повній мірі орієнтується на наявну кон'юнктуру ринку та залежно від ситуації визначає взаємовідносини між платниками податків та державою.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Підсумовуючи проведені дослідження можемо дійти висновку, що за сучасних умов реалізація бюджетно-податкової політики повинна ґрунтуватися на принципах адаптивності і гнучкості, щоб вчасно реагувати на відповідні економічні виклики й загрози. Війна в Україні суттєво вплинула на фінансову ситуацію в країні. Бюджетно-податкова політика зазнала важливих змін у бік не стимулюючого, а компенсаторного типу, насамперед через такі гостро важливі питання, як необхідність зростання видатків на оборону та соціальний захист. Податкові надходження як основні фінансові джерела доходів бюджету у довоєнний час, в умовах нестабільності значно знизилися, натомість великої ваги набула зовнішня підтримка.

В умовах нестабільності надзвичайно важливо мобілізувати всі можливі внутрішні джерела податкових коштів та ефективно управляти видатками. Для розвитку вітчизняного підприємництва необхідно покращити фінансовий простір шляхом реалізації справедливої/прозорої/дієвої бюджетно-податкової політики. За таких умов, основними пріоритетними напрямками її реалізації повинні стати: оптимізація системи і структури податкових надходжень, застосування економічно обґрунтованого податкового адміністрування, коригування та реалізація ефективної державної податкової стратегії.

Реалізація пріоритетів бюджетно-податкової політики має ґрунтуватися на справедливому розподілі податкового тягара між платниками податків. Крім того, важливо управляти структурою бюджетних ви-

датків, одночасно скорочуючи непродуктивні витрати, які не впливають на першочергові державні послуги в умовах нестабільності. Ефективність провадження вищезазначених процесів належатиме, передусім, від таких чинників, як: оперативний моніторинг необхідності внесення змін до законодавчої бази та оцінка наслідків змін відповідно до потреб в економіці та суспільстві. Урядові програми та ініціативи доцільно регулярно оцінювати щодо визначення їхньої ефективності та виваженості.

Реалізація дієвої/ефективної бюджетно-податкової політики в Україні в умовах невизначеності, високих фінансових ризиків, фінансової нестабільності, спричинених насамперед війною, у короткостроковому періоді має забезпечити, разом з іншими джерелами, збільшення бюджетних коштів для реалізації пріоритетних соціально-економічних завдань. Таким чином, виважена та вмотивована бюджетно-податкова політика разом з активізацією внутрішніх факторів економічного зростання в країні сприятимуть перемозі над зовнішнім ворогом України та дозволять виконати всі вимоги вступу до членства в ЄС. Це потребує зусиль щодо дотримання вимог збалансованості бюджету, підвищенню рівня зайнятості населення та покращенню інвестиційного клімату на національному рівні в післявоєнному відновленні, що має стати перспективою подальших розвідок.

Література:

1. Галабурда А. С., Шевченко С. А. Податкова політика в умовах воєнного стану. Економічний вісник університету. 2022. № 54. С. 123—130. DOI: <https://doi.org/10.31470/2306-546X-2022-54-123-130>
2. Гетманцев Д. О., Коваль Ю. А. До питання про дотримання принципу стабільності податкового законодавства під час встановлення та скасування податкових пільг в умовах воєнного стану. Право і суспільство. 2022. № 4. С. 342—350. DOI: <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2022.4.49>
3. Горин В. П., Була, П. В., Чорноус В. С. Податкова політика України в умовах воєнного часу: реалії, безпекові виклики та перспективи подолання. Інвестиції: практика та досвід. 2024. № 18. С. 23—31. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.18.23>
4. Державна служба статистики України. Офіційний сайт. 2024. URL: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes> (дата звернення: 27.11.2024).
5. Інформація про стан виконання Зведеного та Державного бюджетів України за січень-жовтень 2023—2024 років. Міністерство фінансів України. 2024. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2C_2024_26%-2011%202024.docx (дата звернення: 01.12.2024).
6. Лебідь Г. А., Лисяк Л. В. Бюджетно-податкова політика формування доходів бюджету: акцент на механізмі трансфертного ціноутворення. Інвестиції: практика та досвід. 2024. № 4. С. 60—65. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.7.60>
7. Макогон В. Д. Державний бюджет воєнного стану: 2022. Scientia Fructuosa. 2023. № 2. С. 59—66. DOI: [https://doi.org/10.31617/1.2023\(148\)06](https://doi.org/10.31617/1.2023(148)06)
8. Національна Стратегія доходів до 2030 року. Міністерство фінансів України. 2024. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%-20Strategy_2030_.pdf (дата звернення: 27.11.2024).
9. Нікітішин А. О. Податкова політика в умовах економічних перетворень: монографія. Київ: КНТЕУ, 2019. 480 с.
10. Пасічний М. Д. Трансфертне ціноутворення у системі пріоритетів податкової політики. Економіка та суспільство. 2024. № 65. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-126>
11. Сідельникова Л. П., Посаднєва О. М. Орієнтири прийняття рішень про ухилення від оподаткування у трансфертному ціноутворенні. Вісник Херсонського національного технічного університету. 2023. № 4 (87). С. 287—292. DOI: <https://doi.org/10.35546/kntu2078-4481.2023.4.34>
12. Швабій К. Нові реалії податкової політики України. URL: <https://epravda.com.ua/columns/2022/10/20/692850/> (дата звернення 28 листопада 2024).
13. Чугунов І. Я., Макогон В. Д. Бюджетно-податкова політика в умовах невизначеності. Scientia Fructuosa. 2023. № 4. С. 19—31. DOI: [https://doi.org/10.31617/1.2023\(150\)02](https://doi.org/10.31617/1.2023(150)02)
14. Chugunov, I., Makohon, V., Titarchuk, M., Krykun, T. "The budget policy of Ukraine under martial law". Public and Municipal Finance. 2023. Vol. 12 (1). Pp. 1—11. DOI: [https://doi.org/10.21511/pmf.12\(1\).2023.01](https://doi.org/10.21511/pmf.12(1).2023.01)
15. Dobrovolska O., Sonntag R., Kachula S., Lysiak L., Lastovchenko P. Tax policy and activation of internal factors of economic growth: EU experience for Ukraine. Public and Municipal Finance. 2024. Vol. 13 (1). Pp. 70—82. DOI: [http://dx.doi.org/10.21511/pmf.13\(1\).2024.06](http://dx.doi.org/10.21511/pmf.13(1).2024.06)
16. GOV UA: офіційний сайт державної податкової служби України. 2024. 24 листопада. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/629223.html> (дата звернення 28.11.2024)
17. Lee N., Swenson Ch. (2018). Empirical evidence on the impact of recent Korean tax reforms. Investment Management and Financial Innovations. Vol. 15 (4). Pp. 35—47. DOI: [https://doi.org/10.21511/imfi.15\(4\).2018.03](https://doi.org/10.21511/imfi.15(4).2018.03)
18. Lysiak L., Tereshchenko T., Kachula S., Grabchuk O., Lebid H. Directions of fiscal policy transformation in the crisis period of economic development of Ukraine. Economic Affairs. 2024. Vol. 69 (01). Pp. 609—618. DOI: <https://doi.org/10.46852/0424-2513.2.2024.22>
19. Lysiak L., Hrabchuk O., Kachula S., Shchyryi H. (2022). Research of dynamics and forecasting the budget incomes from excise taxation: the Ukraine experience. Financial and credit activity: problems of theory and practice. Vol. 3 (44). Pp. 51—62. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcftp.3.44.2022.3799>
20. OECD. Stat (2024). URL: <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV> (дата звернення 28.11.2024)
21. Open Budget (2024). URL: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes/> (дата звернення 28 листопада 2024)
22. Otekunrin A. O., Nwanji T. I., Eluyela D. F., Inegbedion H., Eleda T. (2021). E-tax system effectiveness in reducing tax evasion in Nigeria. Problems and Perspectives in Management, 2021. № 19 (4). Pp. 175—185. doi.org/10.21511/ppm.19(4).2021.15

23. Posadnieva O., Sidelnykova L. Fiscal and psychological factors of tax evasion. Socio-economic relations in the digital society. 2024. Vol. 1 (51). DOI: <https://doi.org/10.55643/ser.1.51.2024.549>

24. Rogers H., Oats L. Transfer pricing: changing views in changing times. Accounting Forum. 2022. № 46 (1). P. 83—107.

25. Slemrod J. "Optimal Taxation and Optimal Tax Systems", Journal of Economic Perspectives. 1990. № 4. P. 157—178. DOI: doi.org/10.1257/jep.4.1.157

26. World bank group. Paying taxes. URL: <http://doingbusiness.org/data/explorretopics/paying-taxes> (дата звернення 28.11.2024).

References:

1. Halaburda, A.S. and Shevchenko, S.A. (2022), "Tax policy under martial law", Ekonomichnyy visnyk Universytetu, vol. 54, pp. 123—130. DOI: <https://doi.org/10.31470/2306-546X-2022-54-123-130>

2. Hetmantsev, D.O. and Koval, Ju.A. (2022), "Regarding the issue of compliance with the principle of stability of tax legislation during the establishment and cancellation of tax benefits in the conditions of martial law", Law and society, vol. 4, pp. 342—350. DOI: <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2022.4.49>

3. Horyn, V.P., Bula, P.V. and Cornous, V.S. (2024), "Tax policy of Ukraine under material law: realities, security challenges and prospects for overcoming", Investytsii: praktyka ta dosvid, vol. 18, pp. 23—31. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.18.23>

4. State Statistics Service of Ukraine (2024), available at: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes> (Accessed 27 November 2024).

5. Ministry of Finance of Ukraine (2024), "Information on the status of implementation of the Consolidated and State Budgets of Ukraine for January-October 2023—2024", available at: https://mof.gov.ua/storage/files/2C_2024_-26%2011%202024.docx (Accessed 01 December 2024).

6. Lebid, H.A. and Lysiak, L.V. (2024), "Fiscal policy of formation of budget income: emphasis on of transfer pricing mechanism", Investytsiyi: praktyka ta dosvid, vol. 4, pp. 60—65. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.7.60>

7. Makogon, V.D. (2023), "State budget for martial law: 2022.", Scientia Fructuosa, vol. 2, pp. 59—66. DOI: [https://doi.org/10.31617/1.2023\(148\)06](https://doi.org/10.31617/1.2023(148)06)

8. Ministry of Finance of Ukraine, (2024). "National Revenue Strategy until 2030", available at: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf (Accessed 27 November 2024).

9. Nikitishyn, A.O. (2019), "Podatkova polityka v umovakh ekonomichnykh peretvoren" [Tax policy in the conditions of economic transformations], KNTEU, Kyiv, Ukraine.

10. Pasichnyi, M.D. (2024), "Transfer pricing in the system of tax policy priorities", Ekonomika ta suspilstvo, vol. 65. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-126>

11. Sidelnykova, L.P. and Posadnieva, O. M. (2023), "Guidelines for making decisions on tax evasion in transfer pricing", Visnyk Khersonskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu, vol. 4 (87), pp. 287—292. DOI: <https://doi.org/10.35546/kntu2078-4481.2023.4.34>

/doi.org/10.35546/kntu2078-4481.2023.4.34.

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

13. Chuhunov, I. Ja. and Makohon, V.D. (2023), "Budget and tax policy under conditions of uncertainty", Scientia Fructuosa, vol. 4, pp. 19—31. DOI: [https://doi.org/10.31617/1.2023\(150\)02](https://doi.org/10.31617/1.2023(150)02)

14. Chugunov, I., Makohon, V., Titarchuk, M. and Krykun, T. (2023), "The budget policy of Ukraine under martial law", Public and Municipal Finance, vol. 12 (1), pp. 1—11. DOI: [http://doi.org/10.21511/pmf.12\(1\).2023.01](http://doi.org/10.21511/pmf.12(1).2023.01)

15. Dobrovol'ska, O., Sonntag, R., Kachula, S., Lysiak, L. and Lastovchenko, P. (2024), "Tax policy and activation of internal factors of economic growth: EU experience for Ukraine", Public and Municipal Finance, vol. 13 (1), pp. 70—82. DOI: [http://dx.doi.org/10.21511/pmf.13\(1\).2024.06](http://dx.doi.org/10.21511/pmf.13(1).2024.06)

16. State Tax Service of Ukraine (2024), available at: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/629223.html>, (Accessed 27 November 2024).

17. Lee, N. and Swenson, Ch. (2018), "Empirical evidence on the impact of recent Korean tax reforms", Investment Management and Financial Innovations, vol. 15 (4), pp. 35—47. DOI: [doi.org/10.21511/imfi.15\(4\).2018.03](https://doi.org/10.21511/imfi.15(4).2018.03)

18. Lysiak, L., Tereshchenko, T., Kachula, S., Grabchuk, O. and Lebid, H. (2024), "Directions of fiscal policy transformation in the crisis period of economic development of Ukraine", Economic Affairs, vol. 69 (01), pp. 609—618. DOI: <https://doi.org/10.46852/0424-2513.2.2024.22>

19. Lysiak, L., Hrabchuk, O., Kachula, S., Shchyryi, H. (2022), "Research of dynamics and forecasting the budget incomes from excise taxation: the Ukraine experience", Financial and credit activity: problems of theory and practice, Vol. 3 (44), pp. 51—62. DOI: doi.org/10.55643/fcaptp.3.44.2022.3799

20. OECD. Stat (2024), available at: <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV> (Accessed 27 November 2024).

21. Open Budget (2024), available at: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/income>. (Accessed 27 November 2024).

22. Otekunrin, A. O., Nwanji, T. I., Eluyela, D. F., Inegbedion, H. and Eleda T. (2021), "E-tax system effectiveness in reducing tax evasion in Nigeria", Problems and Perspectives in Management, vol. 19 (4), pp. 175—185. DOI: [doi.org/10.21511/ppm.19\(4\).2021.15](https://doi.org/10.21511/ppm.19(4).2021.15)

23. Posadnieva, O. and Sidelnykova, L. (2024), "Fiscal and psychological factors of tax evasion", Socio-economic relations in the digital society, vol. 1 (51). DOI: <https://doi.org/10.55643/ser.1.51.2024.549>

24. Rogers, H. and Oats, L. (2022), "Transfer pricing: changing views in changing times", Accounting Forum, vol. 46 (1), pp. 83—107.

25. Slemrod, J. (1990), "Optimal Taxation and Optimal Tax Systems", Journal of Economic Perspectives, vol. 4, pp. 157—178. DOI: doi.org/10.1257/jep.4.1.157

26. World bank group (2024), "Paying taxes", available at: <http://doingbusiness.org/data/explorretopics/paying-taxes> (Accessed 28 November 2024).

Стаття надійшла до редакції 09.12.2024 р.