

*Анна Іванова**кандидат економічних наук, доцент,**Західноукраїнський національний університет, м. Тернопіль,**Україна,**Annaiv125@gmail.com**ORCID ID: 0000-0002-6932-8800*

НАПРЯМИ АДАПТАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ ДО ВИКЛИКІВ ВОЄННОГО СТАНУ

В сучасному світі, де існує проблема дефіциту фінансових ресурсів, важливе місце займає фіскальна політика держави, яка спрямовується на забезпечення виконання державою своїх функцій за доступного обсягу залучених грошових коштів до державного бюджету. З давніх давен, головним джерелом наповнення «державної казни» виступали податки, які згодом стали не лише джерелом наповнення бюджету, але й інструментом фіскального регулювання економічного розвитку держави. Ефективне використання податкової компоненти фіскальної політики, як основного джерела наповнення бюджету, дозволяє забезпечити економічну стабільність, стимулювати розвиток підприємництва, підвищити добробут населення, посилити обороноздатність держави тощо.

Особливої актуальності питання забезпечення обороноздатності держави та підтримки її громадян набуло під час повномасштабного вторгнення росії на територію України (24.02.2022 р.), коли існуюча система оподаткування не змогла впоратися із викликами війни, оскільки, з одного боку, стрімко виросли видатки на оборону, а з іншого – значна частина населення та підприємств опинилися у складному матеріальному становищі і потребували державної підтримки. У таких умовах виникає необхідність внесення змін до існуючої податкової політики, які б відповідали сучасним викликам та загрозам.

Питаннями пошуку додаткових джерел фінансування державних видатків та оптимізації діючої системи оподаткування до існуючих викликів займається багато науковців, зокрема такі як

О. Десятнюк [4], Ю. Іванов [7], А. Крисоватий [12], Т. Мединська, Н. Ногінова [6], Ю. Радіонов [9], А. Соколовська [10], В. Теремецький, В. Валігура, М. Слатвінська, В. Бриндак, І. Гуцул [13], Т. Чернюк, Л. Юрчишена [11] та ін., однак на сьогодні дана проблематика потребує постійного вивчення та вдосконалення.

Як зазначено в чинному законодавстві України, податкова політика – це діяльність держави, яка «спрямована на забезпечення економічно обґрунтованого податкового навантаження на суб'єктів господарювання, стимулювання суспільно необхідної економічної діяльності суб'єктів, а також дотримання принципу соціальної справедливості та конституційних гарантій прав громадян при оподаткуванні їх доходів» [1].

З наукової точки зору податкова політика розглядається дещо ширше. Так, А. Крисоватий визначає податкову політику як «діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави» [5].

Як зазначає Ю. Іванов податкова політика має два аспекти «формування державного бюджету і власне стягнення податків згідно зі всіма елементами податкової системи» [7, с.20]. Перший аспект передбачає те, що держава «не може встановлювати максимальний рівень оподаткування через можливість появи соціальної напруги, у зв'язку з цим для покриття частини витрат використовуються позики як відкладені на майбутнє податки» [7, с.20].

А. Соколовська характеризує податкову політику в двох аспектах «з позиції форми вилучення державою частини доходів юридичних і фізичних осіб і з позицій функціонального призначення вилучених доходів: оскільки лише напрямки їх кінцевого використання дозволяють зробити остаточний висновок щодо дійсного суспільного змісту податкових відносин» [10, с. 372].

Наведені визначення підкреслюють виняткову роль держави у процесі справляння податків, при цьому важливим є забезпечення соціально-економічної мети держави, а саме забезпечення суспільного добробуту та економічного зростання, навіть у складний період становлення та функціонування держави.

Тому реалізація податкової політики передбачає забезпечення оптимуму між інтересами держави, платників податків та суб'єктів господарювання. Виходячи із базових принципів реалізації податкової політики в країні формується система оподаткування, як сукупність податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджету, механізму їх адміністрування та справляння, та контролю за дотриманням податкового законодавства.

До повномасштабного вторгнення, в Україні існуюча система оподаткування забезпечувала близько 80% доходів бюджету, однак, після повномасштабного вторгнення, податкова компонента доходів державного бюджету становить біля 50% (рис. 1).

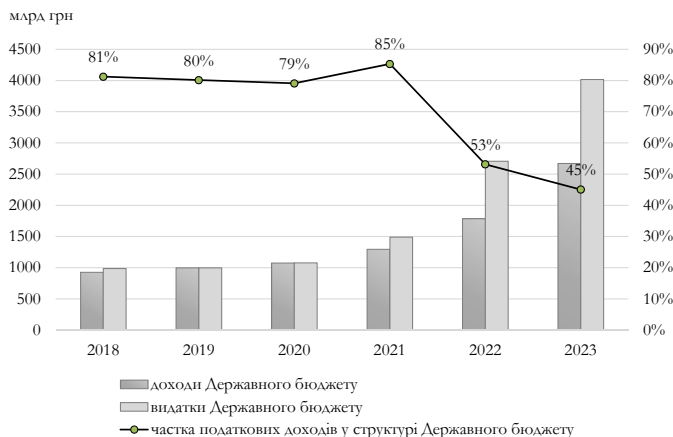


Рис. 1. Динаміка доходів та видатків Державного бюджету України в 2018 – 2023 рр.

Джерело: складено автором за даними [2]

Такі зміни пов'язані, в першу чергу, із значними руйнуваннями інфраструктури, зменшенням прибутків великих підприємств, закриттям частити підприємств, окупації деяких територій, зокрема тих, де зосереджувалися великі платники податків тощо. При цьому, видатки державного бюджету суттєво зросли, зокрема в частині фінансування обороноздатності держави, із 985 млрд грн у 2018 р. до 4014,4 млрд грн у 2023 р., з яких 2097,6 млрд грн – це видатки

на оборону. Дефіцит бюджету у період воєнного стану становив 915 млрд грн у 2022 р. та 1333,1 млрд грн у 2023 р., або 50% дохідної частини бюджету, що вкрай негативно позначається на спроможності держави виконувати свої функції. Покриття дефіциту відбувається, переважно, за рахунок грантових та кредитних грошей від іноземних держав та міжнародних організацій, що суттєво погіршує економічну безпеку та платоспроможність держави. Виникає гостра потреба у залученні внутрішніх ресурсів для фінансування національних потреб, зокрема через реформування системи оподаткування, але з урахуванням економічних інтересів держави, суб'єктів господарювання та соціальних принципів держави.

В Україні можна виокремити п'ять бюджетоутворюючих податків, а саме: податок на додану вартість (ПДВ), податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), податок на прибуток підприємств (ПнПП), акцизний податок та мито (рис. 2).

Понад 50% усіх податкових доходів Державного бюджету становить ПДВ, що свідчить про його важливу фіскальну роль. При цьому сплата ПДВ при імпорті майже удвічі перевищує внутрішні надходження від даного податку, що свідчить про високу залежність українського ринку від імпортованих товарів.

Податки на доходи та прибутки (ПДФО, ПнПП) у 2023 р. становлять близько 32% усіх податкових доходів Державного бюджету, що також свідчить про їх вагомий фіскальний вплив. Варто зауважити, що у 2021 р. частка податків на доходи та прибуток становила 27%. Це пов'язано із змінами до Бюджетного кодексу України та зарахуванням «військового ПДФО» до державного бюджету [8]. Зростання частки ПДФО зумовило скорочення частки ПДВ, ПнПП, акцизного податку та мита.

Детальніший аналіз впливу податків на доходи Державного бюджету України потребує оцінки впливу податкових надходжень вище згаданих податків та бази їх нарахування на показник виконання бюджету. Для визначення взаємозалежності між цими показниками скористаємося методом кореляційно-регресійного аналізу, де Y – доходи Державного бюджету України; X_1 – ПДВ; X_2 – ПДФО; X_3 – ПнПП; X_4 – акцизний податок; X_5 – мито;

Х6 – середньомісячна заробітна плата; Х7 – фінансовий результат до оподаткування; Х8 – товарооборот підприємств (додаток А).

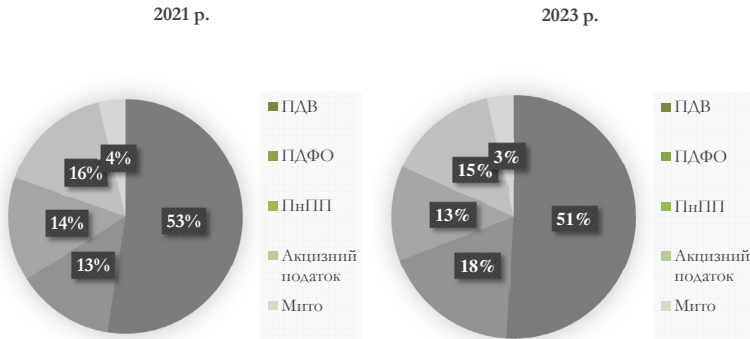


Рис. 2. Частка податків у податкових доходах державного бюджету у 2021 та 2023 рр.

Джерело: складено автором за даними [2]

Розраховуємо матрицю коефіцієнтів парної кореляції між вище наведеними показниками та результативним показником Y (табл. 1).

Таблиця 1

Матриця коефіцієнтів парної кореляції

	Y	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅	X ₆	X ₇	X ₈
Y	1								
X ₁	0,9099	1							
X ₂	0,9570	0,9803	1						
X ₃	0,8581	0,9600	0,9181	1					
X ₄	0,8138	0,9590	0,9342	0,8975	1				
X ₅	0,7062	0,7853	0,8052	0,6708	0,8217	1			
X ₆	0,9459	0,9836	0,9860	0,9552	0,9109	0,7509	1		
X ₇	0,8170	0,9716	0,9309	0,9378	0,9446	0,8045	0,9438	1	
X ₈	0,5660	0,8184	0,7416	0,7926	0,7966	0,6557	0,7787	0,8877	1

Виходячи з даних табл. 1 спостерігаємо пряму взаємозалежність між доходами Державного бюджету України та визначеними показниками. Зокрема, коефіцієнт кореляції між доходами бюджету та ПДВ, ПДФО та середньомісячною заробітною платою

становить понад 0,9, що свідчить про тісну взаємозалежність між цими показниками. Тобто зростання надходжень від ПДВ на 91% сприятиме зростанню доходів Державного бюджету, ПДФО – на 96% та середньомісячної заробітної плати – на 95%. При цьому, найменш чутливо доходи бюджету реагують на зміну надходжень від мита (71%) та товарообороту підприємств (57%). Таку взаємозалежність доцільно враховувати при проведенні податкової політики, зокрема в частині виконання фіскальної функції податків.

Коефіцієнт детермінації (табл. 2), який дорівнює 0,99 показує, що на 99% показник доходів Державного бюджету змінився за рахунок зміни обраних показників.

Таблиця 2

Показники регресійної моделі впливу індикативних показників на рівень доходів Державного бюджету

	Коефіцієнт	Статистична похибка	t-статистика	P-значення
const	390,54	163,0054	2,3959	0,0619
X_1	4,113	2,1252	1,9354	0,1107
X_2	9,052	5,8446	1,5488	0,1821
X_3	-0,916	3,9390	-0,2325	0,8254
X_4	-7,995	2,9115	-2,7460	0,0405
X_5	2,321	5,5336	0,4195	0,6923
X_6	0,018	0,0741	0,2385	0,8210
X_7	-0,0005	0,0005	-1,0478	0,3427
X_8	-0,0001	0,0001	-2,6211	0,0470
Регресійна статистика				
R-квадрат	0,9927			
F	84,56			
Ст. похибка моделі	94,1372			
Спостереження	14			

На основі табл. 2 побудуємо регресійну модель за факторами $x_1 - x_8$.

$$y = 390,54 + 4,113x_1 + 9,052x_2 - 0,916x_3 - 7,995x_4 + 2,321x_5 + 0,018x_6 - 0,0005x_7 - 0,0001x_8 \quad (1)$$

Дане рівняння регресії визначає зміну середнього рівня результативної ознаки Y , а саме – доходи державного бюджету, залежно від зміни факторних ознак X_n . Здійснимо перевірку моделі на адекватність за F-критерієм Фішера. Знайдемо F_r за формулою (2):

$$F_r = \frac{kR^2}{1 - R^2} \quad (2)$$

де k – параметри оцінки; – коефіцієнт детермінації. Знайдемо F_{kr} використовуючи табличний редактор Excel, а саме функцію ФРАСПОБР з ступенями вільності, що задають попередньо, рівень помилки $\alpha \cdot 100\%$ (або рівень довіри $(1 - \alpha) \cdot 100\%$) (табл. 3).

Отже F_r та F_{kr} рівні 84,55597 та 2,97684 відповідно, тобто $F_r > F_{kr}$, а це означає, що нуль-гіпотеза відкидається, що свідчить про адекватність побудованої моделі.

Таким чином, спостерігаємо позитивний зв'язок між доходами державного бюджету та ПДВ, ПДФО, митом, середньомісячною заробітною платою, тобто при зростанні цих показників буде зростати і результативна ознака. При цьому, найбільше на доходи державного бюджету впливає ПДФО та ПДВ.

Таблиця 3

Дисперсійний аналіз

	df	SS	MS	F	Значимість F
Регресія	8	5994550,34	749318,793	84,5559726	6,5538E-05
Залишок	5	44309,0399	8861,80799		
Результат	13	6038859,38			

Негативний зв'язок спостерігається між ПнПП, акцизним податком, фінансовим результатом до оподаткування та товарооборотом

підприємств, що свідчить про те, що збільшення цих показників має зворотній вплив на результативну ознаку. Недоцільним, на наш погляд, є твердження про те, що зростання цих показників сприятиме зниженню доходів Державного бюджету, обернений зв'язок швидше демонструє меншу чутливість результативної ознаки від даних факторів.

Тому, з метою підвищення обсягів податкових надходжень до Державного бюджету, доцільно акцентувати увагу на податках на споживання, а саме ПДВ та мито, що дозволить розподілити податковий тягар на всіх споживачів більш рівномірно в залежності від споживання. Це матиме менші негативні наслідки на економіку, ніж підвищення податку на прибуток підприємств, оскільки підприємства, зокрема на Сході України знаходяться у важкому економічному становищі, а додатковий податковий тягар не сприятиме їх відновленню.

З іншого боку, через стимулювання економічної активності, і як наслідок, зростання середньомісячної заробітної плати можна акумулювати додаткові ресурси із податку на доходи фізичних осіб без збільшення податкового навантаження на заробітну плату.

Підвищення податкового тиску через збільшення ставок акцизного податку на пальне та електроенергію, на нашу думку, матиме негативний вплив на економічне середовище та зумовить «інфляційне» зростання вартості товарів та послуг, що у короткостроковому періоді забезпечить додаткові надходження до бюджету, однак у довгостроковій перспективі не забезпечить стабільності доходів до бюджету.

Отже, на основі проведеного дослідження встановлено, що частка податкових доходів Державного бюджету значно скоротилася в умовах воєнного стану, що пов'язано з об'єктивними причинами, а саме руйнування підприємств, інфраструктури, окупацією частини території, внутрішньою міграцією населення, зростанням безробіття тощо. Виникає необхідність реформування існуючої системи оподаткування з метою забезпечення обороноздатності держави. На наш погляд, доцільним є акцентування уваги на оподаткуванні споживання, а не доходів та прибутків підприємств,

оскільки ці кошти можуть бути залучені на забезпечення ділової активності в державі. В той час як зростання вартості споживання дозволить залучити в економіку заощадження громадян та матиме менш негативні наслідки для повоєнного економічного зростання.

Література

1. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#n126>
2. Державна служба статистики України (офіційний сайт). URL: <https://www.ukrstat.gov.ua>
3. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua>
4. Десятнюк О. Превентивні фінансові рішення в умовах глобальних фіскальних розривів і дисбалансів. *Дев'яти Всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія*: збірник наукових праць (м. Тернопіль, 17 листопада 2023 року). Тернопіль: ЗУНУ, 2023. С. 60–63.
5. Крисоватий А. І. Державна податкова політика і система податків. *Фінанси України*. 1998. № 1. С. 64–68. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/10648/1/державна%20податкова%20політика%20і%20система%20податків.PDF>
6. Мединська Т. В., Ногінова Н. М. Цифровізація органів податкового адміністрування в контексті сучасних викликів і загроз. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Економіка». 2022. № 24 (52). С. 90–96.
7. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : монографія / за заг. ред. проф. Ю. Б. Іванова. Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. 448 с.
8. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо забезпечення підтримки обороноздатності держави та розвитку оборонно-промислового комплексу України: Закон України від 08.11.2023 р. № 3428-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3428-IX#Text>

9. Радіонов Ю. Д. Система державних фінансів України в умовах воєнного стану. *Фінансові інструменти сталого розвитку економіки*: матер. 5-ої міжнар. наук.-практ. конф. (Чернівці, 27 квіт. 2023 р.). Чернівці: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2023. С. 34–38.
10. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення. К.: НДФІ, 2001. 372 с.
11. Чернюк Т. В., Юрчишена Л. В. Системи оподаткування в умовах війни: правовий та фінансовий аспекти. *Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса*. 2022. Т. 2. № 14. С. 258-263. URL: <https://jvestnik-sss.donnu.edu.ua/article/view/12852/12757>.
12. Krysovaty A. Econometric Modeling of Post-War Tax and Debt Finances of Ukraine. 2023 13th International Conference on Advanced Computer Information Technologies. Wrocław, Poland. September 21-23, 2023. P. 280 – 283. DOI: 10.1109/ACIT58437.2023.10275674
13. Teremetskyi V., Valihura V., Slatvinska M., Bryndak V., Gutsul I. Tax policy of Ukraine in terms of martial law. *Policy Studies*. 2024. Volume 45, Issue 3-4. P. 293-309. DOI: <https://doi.org/10.1080/01442872.2024.2306958>