

УДК 336.221.262:355.018

JEL Classification: H30, H21, H30, H56, H68

DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2023-1.89.02>

Наталія Бак, к.е.н., доцент,

<https://orcid.org/0000-0003-3774-1745>

Ангеліна Харовська, студентка,

Чернівецький національний університет

імені Юрія Федьковича, м. Чернівці

ВІЙНА ЯК ЧИННИК ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

Анотація

Актуальність. Постановка проблеми. Податки – найбільш прийнятний інструмент формування бюджетних ресурсів сучасної держави. Їх значення суттєво зростає за умов впливу форс-мажорних обставин, насамперед війни, на формування доходів бюджету країни. Під час воєнного стану публічна влада України змушена використовувати податкові надходження як базове джерело фінансування потреб захисту від зовнішнього ворога.

Мета дослідження полягає у вивченні стану формування податкових надходжень бюджету країни на різних етапах військової агресії росії та виявлення основних напрямів впливу війни на нього. **Методологія.** Теоретичною та методологічною основою проведення дослідження стало чинне законодавство України, праці вітчизняних і зарубіжних науковців щодо розвитку бюджетно-податкової сфери економічних відносин. На побудову статті вплинуло застосування методу порівняльного аналізу та синтезу – при оцінці податкових надходжень бюджету України на різних етапах військової агресії росії, теоретичного узагальнення – для формулювання векторів впливу чинника війни на стан доходів бюджету, експертний і аналітичний методи – при обґрунтуванні пропозицій щодо активізації податкового потенціалу формування бюджету України.

Результати. Серед векторів впливу війни на податкові надходження бюджету України авторська увага зосереджена на таких моментах: об'єктивному скороченні існуючої бази оподаткування; впливові на процеси ціноутворення на ринках товарів і капіталу; змінах в податковій політиці (законодавстві); нових варіаціях недобросовісної поведінки платників податків; не завжди обґрунтованому та продуктивному вдосконаленні процедур управління та адміністрування податковими платежами з боку контролюючих органів. Їхній сукупний вплив у 2013-2015 та 2021-2022 роках порізно відобразився на показниках податкових надходжень. Суттєво посилилася залежність бюджету країни від результатів оподаткування різних видів доходів

ФІНАНСИ, ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

населення, а також об'єктів нерухомості. Це вказує на те, що основний тягар бюджетного фінансування оборонних потреб несуть суб'єкти офіційної економіки та населення. Основними бенефіціарами кількісних змін у податкових надходженнях бюджету через війну стали територіальні громади, насамперед, у тилкових регіонах.

Практичне значення. У статті запропоновано авторський погляд щодо можливих змін у податковій політиці, зокрема шляхом введення цільової надбавки до ставки податку на додану вартість. **Перспективи подальших досліджень.** Політика формування податкових надходжень бюджету країни потребуватиме суттєвих змін для забезпечення стабільності фінансової системи у повоєнний період, тому подальші дослідження варто спрямувати на обґрунтування напрямів гармонізації зростаючих фіскальних запитів держави та фінансових можливостей її платників податків.

Ключові слова: податкові надходження, бюджет України, бюджети місцевого самоврядування, війна, цільова надбавка.

Кількість джерел: 21; кількість таблиць: 1.

Nataliia Bak, Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor,

<https://orcid.org/0000-0003-3774-1745>

Anhelina Kharovska, student,
Yuriy Fedcovych Chernivtsi National University, Chernivtsi

WAR AS A FACTOR IN THE FORMATION OF TAX REVENUES OF THE BUDGET OF UKRAINE

Summary

Taxes are the most acceptable tool to form budget resources of a modern state. Their importance increases significantly as force majeure circumstances, such as a war, influence the formation of a country's budget revenues. During martial law, the public authorities of Ukraine are forced to use tax revenues as the basic source of financing the needs of defense against the external enemy.

An important scientific task is to study the formation of tax revenues at various stages of military aggression and identify the main directions of the war's influence.

The current legislation of Ukraine, the work of domestic and foreign scientists regarding the development of the budget and tax sphere of economic relations became the theoretical and methodological basis of the research. The construction of the article was influenced by the application of the method of comparative analysis and synthesis - when assessing the tax revenues of the budget of Ukraine at various stages of russia's military aggression, theoretical generalization - for formulating the vectors of the influence of the war factor on the state of budget revenues, expert and analytical methods - when justifying proposals for the activation of tax potential formation of the budget of Ukraine.

Among such vectors, the author's attention is focused on the objective reduction of the existing tax base; the influence of pricing processes within the commodity and capital markets; changes in tax policy (legislation); new variations of evasive behavior of taxpayers; not always justified and productive improvement of tax payment management and administration procedures on the part of controlling authorities. The cumulative impact of the outlined factors was manifested in different ways in 2013-2015 and 2021-2022 in terms of quantitative and structural indicators of tax revenues. The dependence of the state budget on the results of taxation of various income types, as well as real estate objects, has significantly increased. This indicates that the main burden of budgetary financing of defense needs is borne by the subjects of the official economy and the population. Territorial communities, primarily in the rear regions, became the main beneficiaries of quantitative changes in the tax revenues of the budget due to the war.

The article offers the author's view on the possibility of introducing a target surcharge to the rates of already existing taxes, in particular, value added tax.

The policy of tax revenue formation of the country's budget will require significant changes to ensure the financial system's stability in the post-war period. Therefore, further research should be focused on substantiating directions for harmonizing the fiscal interests of the state and the financial capabilities of its taxpayers.

Keywords: tax revenues, budget of Ukraine, budgets of local authorities, war, target allowance.

Number of sources – 21, number of tables – 1.

Постановка проблеми. Податкові надходження – важлива складова доходів бюджету будь-якої країни, яка в сучасних умовах розвитку демократичних і цивілізованих держав формується за допомогою важелів та інструментів, найбільш прийнятних для платників і органів влади. Це дозволяє отримати максимальний кількісний результат для фінансового забезпечення функціонування всієї системи публічної влади в країні з одночасним наділенням останньої вагомими (податковими) важелями впливу на різноманітні суспільні процеси. Значущість податкових надходжень як найбільш потужного джерела доходів бюджету країни особливо зростає, коли національна фінансова система стикається з непередбачуваними викликами (стихійне лихо, пандемія, суспільний конфлікт), а надто коли йдеться про повномасштабну війну.

Вперше переконалися в цьому на власному досвіді незалежна Україна була змушена після початку росією військової агресії на сході нашої країни та захоплення Криму в 2014 році. Агресивні військові дії на Донбасі та анексія Автономної Республіки Крим не

тільки звузили економічні можливості, зменшили бізнесову активність національних економічних агентів і призвели до втрати людських життів і матеріальних ресурсів, але й суттєво змінили фінансову ситуацію в Україні.

З одного боку, війна спричинила значну економічну турбулентність і зменшила темпи динаміки обсягів національного товаровиробництва, як наслідок – зниження реального обсягу потенційних податкових надходжень до бюджету. З іншого, уряд України запровадив нові платежі (військовий збір), а також видозмінив механізм застосування існуючих податків і зборів, щоб забезпечити додаткові фінансові ресурси для проведення військових операцій і підтримки внутрішньо переміщених осіб.

Однак повномасштабна війна, розгорнута росією в 2022 році, має більш всеосяжний і складний характер, що, в свою чергу, помітніше вплинуло на податкові надходження бюджету країни. Адже пошкодження, руйнування та втрати значно вагоміші і у фінансовому, і в територіальному вимірі. Зокрема, підприємства, які знаходяться в зоні конфлікту й на непідконтрольних територіях, змушені або припинити свою діяльність, або перенести її в інші регіони країни. А ті компанії, що знаходяться на умовно безпечній території, часто вимушені працювати лише на певну частину своєї потужності через пошкоджену інфраструктуру або ускладнену логістику.

Особливість аспекту посилення ролі податкових надходжень в умовах війни зумовлена об'єктивним зростанням розміру видатків бюджету на фінансування потреб захисту держави від агресора та одночасним обмеженням можливості відповідного спрямування бюджетних ресурсів, сформованих за допомогою застосування неподаткових (насамперед, кредитних, грантових) методів їх акумулювання. Так, у 2014 р. співвідношення обсягу видатків державного бюджету України на оборону з розміром його податкових надходжень становило 9,8%, у 2015 р. – 12,7%, в 2021 р. – 11,5%, а в 2022 р. сягнуло показника 120,3% (розраховано за [1; 3]).

Використання податків як інструментів фіску та регулювання навіть в умовах мирного часу не є простим викликом для органів державної влади. Відповідь на нього щодо потенційно бажаних

результатів стає суттєво ускладненою під впливом найпотужнішого форс-мажору – війни. Саме тому дослідження впливу означеного чинника на податкові надходження в Україні – важливе та актуальне наукове завдання. Його виконання зорієнтоване на розробку результативних заходів з управління джерелами бюджетних ресурсів, щоб забезпечити стабільність і продуктивність податкової системи в умовах воєнного конфлікту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика взаємозалежності податкової бази функціонування органів державної влади від збройних конфліктів і війни цікавить багатьох науковців, вітчизняних і зарубіжних. У діапазоні відповідних досліджень – історичні аспекти формування податкової системи країни під впливом воєнних подій (наприклад, щодо США у відомій праці Бенка С., Старка К. і Торндайка Дж. [16] та Мехротри А. [19]); проведений Фрізелем Я. аналіз змін в оподаткуванні та його висновок про подібність векторів фіскального розвитку як наслідок воєнних конфліктів незалежно від регіону розташування країни [17]. Аналітики видання *The Economist* навіть поглибили зміст війни як податку на суспільство у зв'язку з її впливом на розвиток глобальної економіки [21].

Додаткового імпульсу для означеного напрямку досліджень зарубіжним науковцям додала відкрита агресія росії проти незалежної держави. Зокрема, Джаред Дж. виокремив сім напрямів впливу війни в Україні на сферу оподаткування та податкового адміністрування [18].

На жаль, і в Україні з очевидних причин актуалізована проблематика наукових розвідок щодо впливу війни на податкові надходження державного бюджету за різними її напрямками. Один з них – це акцент на потенційних бюджетних втратах і відповідних їх наслідках, на чому наголосив експерт *Growford Institute* Швабій К.І. Він відзначив, що сума збитків, завданих за 11 місяців повномасштабної агресії проти України, сягає «близько 130 млрд доларів США, але потенційні втрати ВВП – 1,5–1,7 трлн грн. Якщо виходити з розрахунку податкового коефіцієнта, то це ненарахованих податкових надходжень щонайменше 525 млрд грн,

максимально – 600 млрд грн» [15]. Деталізацію причин недоотримання державним бюджетом податкових надходжень унаслідок рішень органів влади обґрунтували Крисоватий А. І. та Валігура В. А. [2].

За іншим напрямом вивчається ситуація з наповненням дохідної частини бюджетів з наголосом на необхідності виконання органами влади різних рівнів фінансових зобов'язань перед суспільством. Так, О. М. Піхоцька та О. В. Ющик зазначили профіцитність зведених бюджетів областей України як наслідок, крім іншого, змін у національному податковому законодавстві з початком відкритої агресії [4]. З позиції управління в умовах воєнного стану фінансовими ресурсами держави загалом і територіальних громад зокрема Ю. Д. Радіонов запропонував власне бачення ролі податкової політики Української держави у забезпеченні формування доходів бюджету [9], а колектив науковців з Державного податкового університету оцінив здатність органів місцевого самоврядування скористатися відповідними податковими нововведеннями [13].

При цьому зазначимо, що більшість дослідників зосереджуються на окремих аспектах формування податкових надходжень бюджету країни; з погляду завдань повоєнної відбудови національної економіки вони роблять акцент на інших, неподаткових, джерелах фінансування. Тому аналіз останніх досліджень дозволяє зробити висновок про перспективність подальших наукових розвідок щодо конкретизації напрямів впливу війни як чинника формування податкових надходжень бюджету України з урахуванням вітчизняного досвіду функціонування фінансової системи на різних етапах військової агресії росії.

Мета статті – проаналізувати на основі відкритих даних [1; 3] досвід України щодо формування податкових надходжень на різних етапах військової агресії росії (в 2014 та 2022 роках) та виявити основні напрями впливу війни на нього. Такий аналіз автори поклали в основу наступної розробки пропозицій щодо ефективних податкових стратегій і політик для забезпечення бюджетно-податкової стабільності під час війни й після її закінчення.

Виклад основного матеріалу. Війна – досить різноаспектний чинник впливу на податкові надходження бюджету. Вона є точкою відліку, реалізованою загрозою, що продукує різні вектори наслідків для системи управління бюджетними ресурсами країни. Узагальнюючий результат впливу війни на формування податкових надходжень – це їх обсяг, акумульований зведеним бюджетом країни, у відповідні періоди. Аналізуючи бюджетну статистику [1; 3], зазначимо, що в 2014 р. він склав 367,5 млрд грн, або на 3,8% більше, ніж у попередньому періоді, а в 2015 р. – 507,6 млрд грн, або на 38,1% більше, відповідно. Найвагоміший приріст обсягу податкових надходжень у цей період забезпечили:

- податок на доходи фізичних осіб (*далі* – ПДФО) і військовий збір: +4,2% (2014 р.) та +33,0% (2015 р.) внаслідок внесення змін до Податкового кодексу України [6], спрямованих на запровадження справляння військового збору та оподаткування доходів громадян, отриманих у формі процентів;

- акцизний податок: +23,0% (2014 р.) та +57,0% (2015 р.) через збільшення обсягу виробництва та імпорту окремих груп підакцизних товарів, підвищення ставок і запровадження акцизного податку на вантажні автомобілі, автобуси та електричну енергію [5];

- рентна плата: +16,4% (2014 р.) та +24,9% (2015 р.) завдяки підвищенню ставок за видобуток природного газу;

- податки на міжнародну торгівлю (насамперед, ввізне мито): +219,8% (2015 р.) завдяки істотному зростанню курсу гривні до долара США (середньорічний приріст склав 83,8% до попереднього року), а також запровадженню додаткового імпортного збору;

- податок на додану вартість (*далі* – ПДВ): +8,4% (2014 р.) та +28,3% (2015 р.); приріст імпортного ПДВ відбувся завдяки зміні валютного курсу, а внутрішнього (на 31,9% у 2015 р.) – інфляційному чиннику (індекс споживчих цін за цей період сягнув 143,3%);

- місцеві податки і збори: +11,0% (2014 р.) та +237,5% (2015) через зміну їхнього складу, розширення бази оподаткування податку на нерухоме майно та активізацію фінансових повноважень органів місцевого самоврядування на першому етапі реформи бюджетної децентралізації.

На початку відкритої військової агресії прогнози щодо обсягів податкових надходжень у 2022 році були значно строкатішими, ніж у 2014-ому. Тим більше, що органи державної влади ухвалили бажані для платників податків рішення щодо зменшення фіскального навантаження [7], а саме:

- можливість переходу на спрощену систему оподаткування за ставкою 2% для абсолютної більшості платників податку на прибуток підприємств;

- зниження ставок акцизного податку, а також ставки ПДВ - з 20% до 7% на пальне (бензин, дизель і скраплений газ);

- звільнення власників і орендарів земельних ділянок, розташованих на територіях, де проводилися бойові дії, з 1 березня 2022 року на весь період воєнного стану та ще на рік після його закінчення, від плати за землю;

- аналогічно щодо екологічного податку;

- скасування нарахування та стягнення мінімального податкового зобов'язання за землі сільськогосподарського призначення на визначених територіях за 2022-2023 роки;

- скасування платежів при розмитненні транспортних засобів, які ввозилися на територію України до 1 липня 2022 року, та збереження цієї пільги надалі для окремих видів транспортних засобів протягом усього періоду дії воєнного стану тощо.

Тому цілком очікуваною (відмінною від 2014 року) стала ситуація щодо динаміки розміру податкових надходжень бюджету України: в 2022 році акумульовано 1343,2 млрд грн, або на 7,6% менше, ніж у довоєнному періоді. Найбільш вагомим було скорочення обсягу надходження таких податків і зборів:

- ПДВ: на 69,5 млрд грн, або на 13,0% порівняно з попереднім роком (незважаючи на жорсткі заходи з податкового адміністрування – блокування податкових накладних – аж до 1,75% їх загальної кількості в листопаді 2022 року при «нормальному» його рівні 0,6-0,8% [11], а також вимушене призупинення повернення платникам бюджетного відшкодування ПДВ, розмір якого в 2022 р. склав 84,6 млрд грн, що на 75,1 млрд грн менше, ніж у 2021 р.);

- акцизний податок: на 64,9 млрд грн, або на 36,0% відповідно;
- податок на прибуток підприємств: на 33,2 млрд грн, або на 20,3%;
- податки на міжнародну торгівлю: на 12,0 млрд грн, або на 31,4%;
- місцеві податки і збори: на 5,6 млрд грн, або на 6,2%.

Такі негативні для бюджету країни показники частково компенсовані зростанням обсягу рентної плати (на 4,8 млрд грн, або на 5,4%) та, визначальною мірою, ПДФО і військового збору (на 70,9 млрд грн, або на 20,3%). На відміну від рентної плати, по якій застосовано диференціацію та збільшення ставок, зростання надходжень від оподаткування доходів громадян, як і в 2014 році, забезпечив інший елемент – його база. При цьому зауважимо наступні відмінності:

- 2014 рік: втрати зведеного бюджету по базі «заробітна плата» склали 2,15 млрд грн, або 3,3% порівняно з попереднім роком, а приріст по базі «грошове забезпечення військовослужбовців» - 0,7 млрд грн, або 26,9%, відповідно;

- 2022 рік: аналогічно, -20,8 млрд грн, або -7,8% (база «заробітна плата») з одночасним +92,4 млрд грн, або зростання в 5,7 рази (база «грошове забезпечення військовослужбовців»).

Такі результати об'єктивні з огляду на суттєве падіння економічної активності роботодавців [20], міграцію працездатного населення [12], обґрунтоване зростання потреби у фінансовому забезпеченні захисників держави під час війни [10].

З іншого боку, незважаючи на час жорстоких випробувань для українського суспільства, природним залишається бажання платників податків мінімізувати розмір власних фінансових зобов'язань перед державою. Тому їхні недоброчесні представники продовжують застосовувати давно відомі схеми ухилення від оподаткування, а також з цією метою користуються новаціями в податковому законодавстві, що призводить до мільярдних втрат податкових надходжень бюджету України. Тільки за перші два місяці 2023 року Державна податкова служба України передала «до правоохоронних органів аналітичних досліджень щодо ухилення від сплати податків на загальну суму 10,6 млрд грн» [14].

ФІНАНСИ, ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

Узагальнюючи результати оцінки бюджетних показників, до основних напрямів впливу війни на формування податкових надходжень бюджету країни включаємо:

- об'єктивне скорочення існуючої бази оподаткування, насамперед, загальнодержавних податків через втрату територій, природних і матеріальних ресурсів, людського капіталу тощо;
- вплив на ринки ресурсів / товарів (зокрема іноземної валюти), як правило, через зростання цін, що продукує зміни в структурі останніх і, відповідно, в базі непрямого оподаткування;
- зміни в податковій політиці (відповідно, податковому законодавстві) з метою підтримки суб'єктів національної економіки – платників податків у форс-мажорних обставинах;
- нові варіації поведінки недобросовісних платників податків, їхні зловживання можливістю отримати додаткові доходи, перерозподілити капітал без виконання податкових зобов'язань і, як наслідок, кількісні та якісні зміни в структурі тіньової економіки;
- удосконалення, не завжди обґрунтоване та продуктивне, процедур управління та адміністрування податковими платежами з боку контролюючих органів тощо.

Як підсумок, логічною виглядає зміна структури податкових надходжень бюджету України (табл. 1).

Таблиця 1

Структура податкових надходжень зведеного бюджету України в окремі бюджетні періоди, % до підсумку*

Група податкових надходжень	Рік				
	2013	2014	2015	2021	2022
ПДФО, військовий збір	20,4	20,5	19,7	24,1	31,3
Податок на прибуток підприємств	15,5	10,9	7,7	11,3	9,7
Рентна плата	8,2	9,1	8,3	6,1	7,0
ПДВ	36,2	37,8	35,2	36,9	34,8
Акцизний податок	10,3	12,3	14,0	12,4	8,6
Податки на міжнародну торгівлю	3,8	3,4	7,9	2,6	2,0
Місцеві податки і збори	2,1	2,2	5,3	6,2	6,3
Інші платежі	3,5	3,8	1,9	0,4	0,3

*Джерело: розраховано авторами на основі [1; 3].

З об'єктивних причин показники 2013 і 2021 років (бюджетних періодів, які передували рокам загострення військового протистояння українського народу агресору) відрізняються. Адже упродовж восьмирічного періоду відбулися вагомі зміни в податковому законодавстві, а також у соціально-економічних процесах, які визначали розвиток України. Тому більшою мірою звертає увагу порівняння динаміки відносних показників. Через вище означені вектори впливу війни, на відміну від періоду 2013-2015 років, в 2022 році суттєво посилилася залежність бюджету країни від результатів оподаткування різних видів доходів населення (ПДФО, військовий збір), а також нерухомості (земельних ділянок, житлової та комерційної нерухомості) (місцеві податки) – об'єктів, які практично неможливо вивести з-під оподаткування. Тому логічно зробити висновок про те, що основний тягар фіскального навантаження під час війни (фактично – бюджетного фінансування оборонних потреб) несуть громадяни та інші суб'єкти, які дотримуються національного законодавства і цивілізованих правил фінансової взаємодії навіть за складних умов воєнного лихоліття.

Податкові надходження – джерело доходів бюджетів різних рівнів, тому важливо об'єктивно оцінювати реальних бенефіціарів податкових нововведень. Загальне зменшення обсягу податкових надходжень у 2022 році порівняно з 2021 роком на 110,6 млрд грн повністю стосується Державного бюджету України. Такі його втрати склали 157,4 млрд грн, на відміну від місцевих бюджетів, де, навпаки, відбувся приріст податкових надходжень у розмірі 46,8 млрд грн. У цьому прирості 0,9 млрд грн припадає на єдиний податок (розраховано за [3]). На перший погляд, це незначна в масштабах країни сума. Але вона віддзеркалює результативність законодавчих новацій у сфері оподаткування під час війни.

З погляду необхідності стабілізувати фінансово-бюджетну ситуацію в територіальних громадах, отримані результати слід вважати позитивними. Одночасно вони змушують прогнозувати перспективу формування не тільки податкових, але й усіх бюджетних ресурсів органів місцевого самоврядування. Адже база

оподаткування «грошове забезпечення військовослужбовців» прогнозовано звується, що негативно відобразиться на надходженнях ПДФО – домінантного податкового джерела доходів місцевих бюджетів. Тому йдеться про необхідність перегляду стратегічних планів розвитку територіальних громад з урахуванням ймовірних змін у пріоритетах державної регіональної та бюджетної політики в повоєнний період. Це означає застосування орієнтуру на самофінансування, іншими словами, максимально виваженого та ефективного використання природних, матеріальних, людських ресурсів кожної територіальної громади, зокрема шляхом максимального використання її податкового потенціалу.

Натомість центральним органам влади України, вважаємо, не обійтися без посилення фіскального навантаження, зокрема, шляхом запровадження нових податкових платежів, обмеження пільг і підвищення ставок – по вже діючих податках і зборах. Як підтвердження такого очікування – наявність низки подібних пропозицій, навіть у формі законопроектів [8]. Проте, як правило, вони спрямовані на прямі податки та збори, механізму застосування яких властиві недоліки з погляду фіскальних потреб бюджету країни. Зазначені вище чинники зростання обсягу ПДФО, військового збору, на наш погляд, у повоєнних умовах перестануть діяти, що неодмінно скоротить або (за певного рівня інфляції) збереже на досягнутому рівні обсяги відповідних податкових надходжень бюджету.

Інструментом майбутньої раціональної податкової політики вважаємо введення цільової надбавки до базової ставки ПДВ у розмірі 2-3%. Прийнятність цієї пропозиції, на наш погляд, ґрунтується на таких аргументах:

1. Згідно з чинним механізмом ціноутворення, ПДВ нараховується на його останньому етапі, тобто має достатньо широку базу оподаткування, відповідно, вагомий фіскальний потенціал.

2. Тягар сплати ПДВ послідовно перекладається з одного товаровиробника (продавця) на іншого (покупця) аж до кінцевого споживача (як правило, населення). Це дозволяє перерозподілити в часі та між суб'єктами бізнесу загальний тягар ПДВ. Водночас, за

існуючої системи бюджетної підтримки вразливих верств населення ефект, негативної соціальної регресії, властивий ПДВ, вдасться частково елімінувати.

3. На відміну від військового збору та інших податкових платежів – інструментів прямого оподаткування, платниками ПДВ є споживачі товарів, робіт, послуг. Це дозволяє стати реальним платником такого виду податкових надходжень до бюджету не тільки суб'єктам, які задіяні в офіційній економіці. Адже об'єктивна необхідність задовольнити попит на виробничі ресурси, а також особисті потреби населення «виводить з тіні» доходи, раніше прямо не оподатковані.

4. Універсальність податку, яким є ПДВ за своєю природою, а також роз'яснене населенню призначення цільової надбавки до його базової ставки (варто скористатися успішним досвідом реалізації податкової політики в 2014 році при запровадженні військового збору) зменшать для платників стимули до відкритої протидії такому заходу податкової політики. Приховане ж маніпулювання, яке в рамках чинного законодавства дозволяють собі номінальні платники ПДВ, необхідно мінімізувати належними заходами податкового адміністрування (обліку, контролю, бюджетного відшкодування) та ефективністю й прозорістю бюджетної політики щодо використання акумульованих державою податкових надходжень.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Війна була, є й залишатиметься очевидним форс-мажорним чинником впливу на фінансову систему України, зокрема її бюджетну складову. При цьому гостро стоїть питання забезпечення податкових надходжень бюджету країни, які в умовах війни є фінансовою базою формування належного рівня її обороноздатності. Проведений порівняльний аналіз показників податкових надходжень бюджету України на різних етапах військової агресії росії дозволив виокремити найбільш вагомі вектори впливу війни на їх формування: об'єктивне скорочення існуючої бази оподаткування; вплив на процеси ціноутворення на ринках товарів і капіталу; зміни в податковій політиці

(законодавстві); нові варіації недоброчесної поведінки платників податків; не завжди обґрунтоване та продуктивне удосконалення процедур управління та адміністрування податковими платежами з боку контролюючих органів.

Основними бенефіціарами кількісних змін у податкових надходженнях бюджету через війну стали територіальні громади, насамперед, у тилкових регіонах, бюджети яких наповнюють ПДФО, єдиний податок і податок на майно. Проте така ситуація, на наш погляд, короткострокова. Це повинно змусити органи місцевого самоврядування до перегляду стратегій економічного розвитку територій з позиції посилення відповідальності за самофінансування відповідних їхніх потреб за рахунок максимізації внутрішнього ресурсного потенціалу.

Натомість загальнодержавним органам влади, вважаємо, не уникнути змін у податковій політиці. Прийнятним нововведенням з погляду необхідності поєднати зростання фіскального навантаження з адекватним його сприйняттям суспільством може стати введення цільової надбавки в розмірі 2-3% до базової ставки ПДВ.

За умов очевидної загрози незалежності країни та необхідності забезпечення виживання національної економіки, суспільство схвально зустріло розширення кола податкових пільг для одних платників податків і терпляче – приховане, але фінансово болюче посилення фіскального тиску на інших. Проте таке ставлення до заходів бюджетно-податкової політики держави, ймовірно, не збережеться після закінчення воєнного стану. Чинник війни, яка завершилася, вважаємо, діятиме в протилежному напрямку. Тому розробка сценаріїв формування майбутніх податкових надходжень бюджету України залежно від потужності потенціалу та очікуваної тривалості війни залишається важливим науково-практичним завданням сьогодення.

Список використаних джерел:

1. Інформація Міністерства фінансів України щодо виконання Державного бюджету України в 2014 році. *Урядовий кур'єр*. URL : <https://ukurier.gov.ua/uk/articles/informaciya-ministerstva-finansiv-2014/> (дата звернення: 23.04.2023).
2. Крисоватий А.І., Валігура В.А. Новації та напрями вдосконалення податкового законодавства України в умовах воєнного стану. *Фінанси України*. 2022. № 6. С. 33-53.

3. OpenBudget : веб-сайт. URL : <https://openbudget.gov.ua/local-budget?id=26000000000> (дата звернення: 22.04.2023).
4. Піхоцька О.М., Ющик Ю.В. Аналіз виконання бюджетів в період воєнного стану. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична*. 2022. Вип. 35. URL : <https://zenodo.org/record/7486095> (дата звернення: 22.04.2023).
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо податкової реформи : закон України від 28 груд. 2014 р. № 71-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text> (дата звернення: 23.04.2023).
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів : закон України від 3 лип. 2014 р. № 1621-VII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18#Text> (дата звернення: 23.04.2023).
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15 бер. 2022 р. № 2120-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 23.04.2023).
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей справляння окремих податків і зборів у період воєнного, надзвичайного стану : проект Закону України від 1 трав. 2022 р. № 7311-д. URL : https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=74166 (дата звернення: 24.04.2023).
9. Радіонов Ю.Д. Управління фінансовими ресурсами держави в умовах воєнного стану. *Економіка України*. 2023. № 1. С. 20-43.
10. Рекордні витрати на армію у 2023 році. Що збирається робити уряд? *Економічна правда*. 20 бер. 2023 р. URL : <http://surl.li/hktkw> (дата звернення: 22.04.2023).
11. Рівень блокування ПН та РК все ще високий: нова статистика. *Головбух*. URL : <https://buhplatforma.com.ua/news/62474-riven-blokuvannya-pn-ta-rk-vse-shche-visokiy-nova-statistika> (дата звернення: 22.04.2023).
12. Туча О., Співак І., Бондаренко О., Погарська О. Вплив українських мігрантів на економіки країн-реципієнтів. *Національний банк України*. URL : https://bank.gov.ua/admin_uploads/article/Migration_impact_2022-12-15.pdf?v=4 (дата звернення: 22.04.2023).
13. Управління фінансовими ресурсами об'єднаних територіальних громад в умовах адаптивних змін законодавства під час воєнного стану / Гордей О.Д. та ін. *Економіка України*. 2023. № 3. С. 24-36.
14. Ухилення від оподаткування ПДВ : *Державна податкова служба України*. URL : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/660569.html> (дата звернення: 22.04.2023).
15. Якими повинні бути податки в Україні? 2023. *Case Україна. Центр соціально-економічних досліджень*. URL : <https://case-ukraine.com.ua/publications/yakumu-povynni-butu-podatku-v-ukrayini/> (дата звернення: 22.04.2023).
16. Bank S.A., Stark K.J., Thorndike J.J. (2008). *War and Taxes*. Washington, DC: Urban Institute Press, 2008. 238 p.
17. Frizell J. War and Modern Taxation : *Global Taxation: How Modern Taxes Conquered the World*. 2022. URL : <https://academic.oup.com/book/38815/chapter-abstract/337669552?redirectedFrom=fulltext> (дата звернення: 24.04.2023).
18. Jared J. Seven Takes on the Tax Impacts of the War in Ukraine. *Bloomberg Tax*. 2022. March 8th. URL : <https://news.bloombergtax.com/tax-insights-and-commentary/seven-takes-on-the-tax-impacts-of-the-war-in-ukraine> (дата звернення: 24.04.2023).
19. Mehrotra A.K. The Price of Conflict: War, Taxes, and the Politics of Fiscal Citizenship. *Michigan Law Review*. 2010. Vol. 108. Is. 6. URL : <https://core.ac.uk/download/pdf/232697796.pdf> (дата звернення: 24.04.2023).
20. Support employees and the army: how business works during the war. *European Business Association*. URL : <https://eba.com.ua/en/pidtrymuuyut-komandy-ta-armiyu-yak-pratsyuyebiznes-v-umovah-vijnyu/> (дата звернення: 24.04.2023).

ФІНАНСИ, ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

21. The cost of the global arms race. What a "war tax" means for the global economy. *The Economist*. 2023. May 23rd. URL : <https://www.economist.com/international/2023/05/23/the-cost-of-the-global-arms-race> (дата звернення: 24.04.2023).

References:

1. Information from the Ministry of Finance of Ukraine regarding the implementation of the State Budget of Ukraine in 2014. *Government Courier*. URL: <https://ukurier.gov.ua/uk/articles/informaciya-ministerstva-finansiv-2014/> (in Ukr.).
2. Krysovatyi, A.I., Valihura, V.A. (2022). Innovations and directions for the improvement of the tax legislation of Ukraine under the conditions of martial law. *Finansy Ukrainy [Finance of Ukraine]*, № 6, pp. 33-53 (in Ukr.).
3. *OpenBudget*. URL : <https://openbudget.gov.ua/local-budget?id=26000000000> (in Ukr.).
4. Pikhotska, O.M., Yushchuk, Yu.V. (2022). Analysis of the implementation of budgets during the period of martial law. *Naukovi zapysky Lvivskoho universytetu biznesu ta prava. Serii ekonomichna. Serii yurydychna [Scientific notes of the Lviv University of Business and Law. The series is economical. Legal series]*, no. 35. URL : <https://zenodo.org/record/7486095> (in Ukr.).
5. *On making changes to the Tax Code of Ukraine and some other legislative acts of Ukraine regarding tax reform*, Law of Ukraine dated December 28 2014 № 71-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text> (in Ukr.).
6. *On making changes to the Tax Code of Ukraine and some other legislative acts*, Law of Ukraine dated July 3 2014 № 1621-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18#Text> (in Ukr.).
7. *On making changes to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the application of norms during the period of martial law*, Law of Ukraine dated March 15 2022 № 2120-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (in Ukr.).
8. *On making changes to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the peculiarities of the administration of certain taxes and fees during the period of war and state of emergency*, Draft Law of Ukraine dated May 1. 2022 № 7311-d. URL : https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=74166 (in Ukr.).
9. Radionov, Yu.D. (2023). The state's financial resources management under martial law. *Ekonomika Ukrainy [Economy of Ukraine]*, № 1, pp. 20-43 (in Ukr.).
10. Record spending on the army in 2023. What is the government going to do? *Ekonomichna Pravda [Economic truth]*, March 20 ber. 2023 r. URL : <http://surl.li/hkktw> (in Ukr.).
11. The level of blocking of PN and RK is still high: new statistics. *Holovbukh [Headmaster]*. URL: <https://buhplatforma.com.ua/news/62474-riven-blokuvannya-pn-ta-rk-vse-shche-visokiy-nova-statistika> (in Ukr.).
12. Tucha, O., Spivak, I., Bondarenko, O., Pogharsjka, O. (2022). Impact of Ukrainian migrants on the economies of recipient countries. *Nacionalnyj bank Ukrainy [National Bank of Ukraine]*. URL: https://bank.gov.ua/admin_uploads/article/Migration_impact_2022-12-15.pdf?v=4 (in Ukr.).
13. Hordei O.D. et al. (2023). Management of financial resources of united territorial communities under the conditions of adaptive changes in legislation during martial law. *Ekonomika Ukrainy [Economy of Ukraine]*, № 3, pp. 24-36 (in Ukr.).
14. VAT evasion. *Derzhavna podatкова sluzhba Ukrainy [State Tax Service of Ukraine]*. URL : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/660569.html> (дата звернення: 22.04.2023).
15. What should taxes be in Ukraine? 2023. *Case Ukraine. Center for socio-economic research*. URL : <https://case-ukraine.com.ua/publications/yakumu-povynni-buty-podatky-v-ukrayini/> (in Ukr.).
16. Bank, S.A., Stark, K.J., Thorndike, J.J. (2008). *War and Taxes*. Washington, DC: Urban Institute Press, 238 p.
17. Frizell, J. (2022). *War and Modern Taxation : Global Taxation: How Modern Taxes Conquered the World*. URL : <https://academic.oup.com/book/38815/chapter-abstract/337669552?redirectedFrom=fulltext>.

18. Jared, J. (2022). Seven Takes on the Tax Impacts of the War in Ukraine. *Bloomberg Tax*. March 8th. URL : <https://news.bloombergtax.com/tax-insights-and-commentary/seven-takes-on-the-tax-impacts-of-the-war-in-ukraine>.

19. Mehrotra, A.K. (2010). The Price of Conflict: War, Taxes, and the Politics of Fiscal Citizenship. *Michigan Law Review*. Vol. 108. Is. 6. URL : <https://core.ac.uk/download/pdf/232697796.pdf>.

20. Support employees and the army: how business works during the war. *European Business Association*. URL : <https://eba.com.ua/en/pidtrymuyut-komandy-ta-armiyu-yak-pratsyuye-biznes-v-umovah-vijny/>.

21. The cost of the global arms race (2023). What a "war tax" means for the global economy. *The Economist*. May 23rd. URL : <https://www.economist.com/international/2023/05/23/the-cost-of-the-global-arms-race>.

УДК 336.221.262:355.018

JEL Classification: H30, H21, H30, H56, H68

DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2023-1.89.03>

Конон Багрій, к.е.н., доцент,

<http://orcid.org/0000-0002-3516-9565>

Алла Чорновол, д.е.н., професор,

<https://orcid.org/0000-0001-5155-7317>

Сергій Рилєєв, к.е.н., доцент,

<http://orcid.org/0000-0002-2058-1004>

Чернівецький торговельно-економічний інститут ДТЕУ,
м. Чернівці

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА СКЛАДОВА ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація

Актуальність. Постановка проблеми. У сучасних умовах кожен суб'єкт господарювання в Україні функціонує у складному, нестабільному та динамічному середовищі. На перший план виходять кількісні та якісні властивості підприємства щодо здатності до самовиживання та забезпечення розвитку в умовах дестабілізуючої дії непередбачуваних та важкопрогнозованих зовнішніх і внутрішніх факторів. Здатність підприємства до своєчасного виконання антикризових заходів, ефективного функціонування та динамічного розвитку є індикатором його економічної безпеки. Тому недосконалість обліково-аналітичної складової інформаційної системи забезпечення економічної безпеки є надзвичайно актуальною проблемою, яка потребує вирішення та