МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ЦИФРОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ
КАФЕДРА ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА (ПРОЄКТ)

на тему: «Бюджетно-податкові інструменти державного регулювання економіки в умовах військового стану в Україні»

здобувача вищої освіти другого (магістерського) рівня, ІІ курсу, групи ФМУП 23-1, спеціальності «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок», освітня програма «Управління публічними фінансами»

_____ Козлова Євгена Миколайовича

Науковий керівник _____ Гордей Оксана Дмитрівна, д.е.н., професор

Керівник освітньо-професійної програми _____ Гордей Оксана Дмитрівна, д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри публічних фінансів
протокол від «14» 01 2025 № 14

Завідувач кафедри _____ Гордей Оксана Дмитрівна, д.е.н., професор

Ірпінь – 2025

Реєстрація № 6 27.01.2025 _____

(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки 96 балів 5 (відмінно) _____ _____

(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 96 балів 5 (відмінно) 27.01.2025 _____

(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ Т. Г. Бондарук

(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії: _____ О. Д. Гордей

(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ Н. М. Давиденко

(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ О. В. Новицька

(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар _____ В. Ю. Шепиленко

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: голови комісії, членів комісії, секретаря (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	**від 0 до 10**	10		Голова ЕК Бондарук Т.Г.
2. Роздатковий матеріал	**від 0 до 5**	4		
3. Значення теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	**від 0 до 25**	25		Члени ЕК Гордєєв О.Ф. Давиденко Н.М.
4. Апробація (участь у конференціях)	**від 0 до 10**	10		Новицька О.В.
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	49		секретар Шепаленко В.Ю.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	96		

Оцінка наукового керівника 47 Гордєєв О.Ф.

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря (підпис)
96	A	5 (відмінно)	27.01.2025	Бондарук Т.Г. Гордєєв О.Ф. Давиденко Н.М. Новицька О.В.

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	Б	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	ЄХ	2 (незадовільно)

Факультет/навчально-науковий інститут: факультет фінансів та цифрових технологій

Кафедра: публічних фінансів

Спеціальність: фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок

Освітня програма: управління публічними фінансами

Затверджую

Завідувач кафедри _____

«16» 02 2024

Завдання на кваліфікаційну роботу (проєкт)

здобувачу вищої освіти

Козлову Євгену Миколайовичу

1. Тема кваліфікаційної роботи (проєкту): Бюджетно-податкові інструменти державного регулювання економіки в умовах військового стану в Україні.

Затверджена наказом ректора від «9» січня 2024 № 20.

2. Строк здачі закінченої роботи: 31 січня 2025.

3. Мета роботи: аналіз ефективності бюджетно-податкових інструментів державного регулювання економіки України в умовах військового стану, визначення їх впливу на економічну стабільність та розробка рекомендацій щодо їх оптимізації для підтримки національної економіки.

Об'єкт дослідження: сукупність бюджетно-податкових інструментів державного регулювання економіки України в умовах військового стану.

Орієнтовна база дослідження: Міністерство фінансів України.

4. Вихідні дані до роботи: статистичні показники державного бюджету та податкових надходжень України, нормативно-правові акти щодо бюджетно-податкової політики, аналітичні звіти та експертні оцінки.

5. Перелік графічного матеріалу: діаграма структури доходів та видатків державного бюджету України під час військового стану; графік динаміки податкових надходжень за період військового стану.

6. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік питань за кожним розділом):

Розділ І. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЗАСТОСУВАННЯ БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ.

1. Аналіз застосування бюджетно-податкових інструментів в Україні в умовах військового стану.

2. Світовий досвід застосування бюджетно-податкових інструментів для економічного регулювання в умовах військових конфліктів та надзвичайних ситуацій.

Розділ ІІ. ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОГО СТАНУ В УКРАЇНІ.

1. Аналіз Національної стратегії доходів України як дорожньої карти реформ.

2. Оцінка зобов'язань України щодо гармонізації податкового законодавства України до вимог Директив Європейського Союзу.

Розділ ІІІ. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ ДЛЯ ЕФЕКТИВНОГО ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОГО СТАНУ.

7. Календарний план виконання роботи:

№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1.	Написання Розділу І роботи	до 31.07.2024	16.07.2024
2.	Написання Розділу ІІ роботи	до 30.09.2024	30.09.2024
3.	Написання Розділу ІІІ роботи	до 30.11.2024	25.11.2024
4.	Приведення роботи у відповідність до затверджених вимог до кваліфікаційної роботи	до 31.12.2024	11.12.2024
5.	Підготовка ілюстративних матеріалів, анотації	до 15.01.2025	15.01.2025

8. Дата видачі завдання: «31» травня 2024.

9. Науковий керівник кваліфікаційної роботи (проєкту) _____ Гордей О. Д.

10. Гарант освітньо-професійної програми _____ Гордей О. Д.

11. Завдання до виконання отримав

здобувач вищої освіти _____ Козлов Є. М.

АНОТАЦІЯ

Бюджетно-податкові інструменти державного регулювання економіки в умовах військового стану в Україні

Мета роботи полягає в аналізі ефективності бюджетно-податкових інструментів в умовах військового стану та розробці рекомендацій щодо їх удосконалення.

Завданнями роботи є аналіз ефективності фіскальних інструментів в Україні, вивчення міжнародного досвіду, дослідження поточного плану реформ і оцінка відповідності податкового законодавства до вимог ЄС.

Предметом дослідження є вплив фіскальних інструментів на економічну стабільність України.

Об'єктом дослідження є сукупність фіскальних інструментів.

Базою дослідження виступає Міністерство фінансів України.

За результатами дослідження сформульовані рекомендації щодо удосконалення фіскальних інструментів.

Одержані результати можуть бути використані для вдосконалення фіскальної політики України.

Кваліфікаційна робота містить 62 сторінки, 2 таблиці, список використаних джерел 48 найменувань, 1 додаток.

Ключові слова: фіскальна політика, бюджетно-податкові інструменти, економічне відновлення, міжнародний досвід, податкові стимули.

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2024

Рік захисту роботи: 2025

ABSTRACT

Fiscal instruments of state regulation of the economy under martial law in Ukraine

The purpose of the work is to analyze the effectiveness of fiscal instruments under martial law and development of recommendations for their optimization.

The objectives are to analyze the effectiveness of fiscal instruments in Ukraine, study international experience, examine the current reform plan and assess the compliance of tax legislation with EU requirements.

The subject is the impact of fiscal instruments on the economic stability of Ukraine.

The object is a set of fiscal instruments.

The research base is the Ministry of Finance of Ukraine.

Based on the results of the study, recommendations for improving fiscal instruments are proposed.

The obtained results can be used to improve the fiscal policy of Ukraine.

The qualification work contains 62 pages, 2 tables, a list of 48 references, 1 appendix.

Keywords: fiscal policy, fiscal instruments, economic recovery, international experience, tax incentives.

Year of completion of the qualification work: 2024

Year of presentation: 2025

ЗМІСТ

Стор.

ВСТУП **10**

РОЗДІЛ 1. БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВІ ІНСТРУМЕНТИ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОГО СТАНУ: ДОСВІД УКРАЇНИ ТА МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА **13**

1.1. Аналіз застосування бюджетно-податкових інструментів в Україні в умовах військового стану 13

1.2. Світовий досвід застосування бюджетно-податкових інструментів для економічного регулювання в умовах військових конфліктів та надзвичайних ситуацій 19

РОЗДІЛ 2. ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОГО СТАНУ В УКРАЇНІ **27**

2.1. Аналіз Національної стратегії доходів України як дорожньої карти реформ 27

2.2. Оцінка зобов’язань України щодо гармонізації податкового законодавства України до вимог Директив Європейського Союзу 36

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ ДЛЯ ЕФЕКТИВНОГО ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОГО СТАНУ **47**

ВИСНОВКИ **52**

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ **54**

ДОДАТКИ **59**

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ДПС – Державна податкова служба України

ЄС – Європейський Союз

ЄСВ – єдиний соціальний внесок

КМУ – Кабінет Міністрів України

МВФ – Міжнародний валютний фонд

НСД – Національна стратегія доходів на 2024-2030 роки

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ПДВ – податок на додану вартість

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб

ПКУ – Податковий Кодекс України

РРО – реєстратор розрахункових операцій

ССО – спрощена система оподаткування

ФОП – фізична особа-підприємець

ВСТУП

У лютому 2022 року світ був шокований початком повномасштабного вторгнення рф в Україну. Початок військових дій мав руйнівний вплив на життя людей та економічне становище країни. В умовах невизначеності, загальної паніки, вимушеної міграції, відсутності «готових рішень» як діяти в таких обставинах, Уряд України стикнувся з безпрецедентними випробуваннями, що вимагали бистрих та ефективних рішень для збереження економічної стабільності та життєздатності національної економіки.

Особливої уваги заслуговували питання пошуку та застосування найбільш доцільних бюджетно-податкових інструментів як засобу державного регулювання, оскільки застосування саме цих інструментів мало сприяти швидкій стабілізації економіки, підтримці критичних галузей та забезпеченню соціальної захищеності населення.

Проблеми бюджетно-податкового регулювання економіки досліджуються в численних наукових працях як вітчизняних, так і зарубіжних авторів. Окремі проблеми податкового законодавства в умовах військового стану досліджувалось в роботі О. А. Татьянченко [11, с. 582-587], проблематику модифікації податкового законодавства в умовах військового часу розкриває В. Я. Греца [4, с. 24-31]. Проте все ще існує недостатня кількість досліджень, які б враховували специфіку умов військового стану та її вплив на ефективність бюджетно-податкових інструментів в Україні. Це визначає необхідність подальших досліджень у цьому напрямку.

Метою даної роботи є аналіз ефективності бюджетно-податкових інструментів державного регулювання економіки України в умовах військового стану, визначення їх впливу на економічну стабільність та розробка рекомендацій щодо їх оптимізації для підтримки національної економіки.

Для досягнення цієї мети передбачається виконання наступних завдань:

- проаналізувати бюджетно-податкових інструменти, що вже застосовувались в Україні з початку військового стану;

- вивчити світовий досвіду застосування бюджетно-податкових інструментів для економічного регулювання в умовах військових конфліктів та надзвичайних ситуацій;
- дослідити поточні плани України щодо реформ у сфері застосування бюджетно-податкових інструментів;
- систематизувати зобов'язання України щодо гармонізації податкового законодавства України до вимог Директив Європейського Союзу;
- розробити рекомендації щодо удосконалення бюджетно-податкових інструментів для ефективного державного регулювання економіки України в умовах військового стану.

Об'єктом дослідження є сукупність бюджетно-податкових інструментів державного регулювання економіки України в умовах військового стану.

Предметом дослідження є вплив застосовуваних бюджетно-податкових інструментів на економічну стабільність України в умовах військового стану.

Для вирішення поставлених завдань у роботі використовувались загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, зокрема, статистичні методи аналізу (в частині аналізу змін у податкових надходження з початку дії військового стану), аналіз зарубіжного досвіду післявоєнного відновлення, порівняльний аналіз відповідності податкового законодавства Україна вимогам Директив ЄС, індукції та дедукції (в частині аналізу НСД).

Базою дослідження є Міністерство фінансів України.

Результати дослідження можуть бути використані для вдосконалення бюджетно-податкової політики України, що дозволить підвищити ефективність державного регулювання економіки в умовах військового стану.

Особистий внесок здобувача полягає у систематизації знань щодо застосування бюджетно-податкових інструментів в умовах військового стану з урахуванням як українського, так і іноземного досвіду, визначення їх переваг та недоліків, на підставі чого запропоновано рекомендації щодо удосконалення бюджетно-податкових інструментів.

Проміжні результати дослідження були представлені на наступних заходах:

- міжнародна науково-практична конференція «Економічні, фінансові та правові процеси в умовах цифровізації», що проводилась 10 листопада 2023 року у Державному податковому університеті. Доповідь: «Аналіз відповідності положень українського податкового законодавства директивам ЄС»;
- круглий стіл «Економіка України: інноваційні аспекти відродження», що проводився 16 листопада 2023 року у Державному податковому університеті. Доповідь: «Міжнародний досвід змін податкової політики у післявоєнний період» (англійською мовою);
- міжнародна науково-практична конференція «Сталий розвиток міст та регіонів України в рамках Європейської інтеграції», що проводилась 12 грудня 2023 року у Державному податковому університеті. Доповідь: «Імплементація директиви ATAD як новий податковий інструмент забезпечення сталого розвитку міст та регіонів України»;
- міжнародна науково-практична конференція «Фінансові механізми забезпечення відновлення економіки України в сучасних умовах», що проводилась 22 лютого 2024 року у Державному податковому університеті. Доповідь: «Зарубіжний досвід податкових реформ у післявоєнний період»;
- круглий стіл «Європейська та Євроатлантична інтеграція України: виклики, можливості та перспективи», що проводився 7 листопада 2024 року у Державному податковому університеті. Доповідь: «Огляд поточного статусу гармонізації податкового законодавства України до вимог Директив ЄС» (англійською мовою);
- міжнародна науково-практична конференція «Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції», що проводилась 22 листопада 2024 року у Державному податковому університеті. Доповідь: «Аналіз відповідності положень українського податкового законодавства вимогам директив ЄС, що стосуються непрямих податків».

РОЗДІЛ 1. БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВІ ІНСТРУМЕНТИ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОГО СТАНУ: ДОСВІД УКРАЇНИ ТА МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА

1.1. Аналіз застосування бюджетно-податкових інструментів в Україні в умовах військового стану

Після початку повномасштабного вторгнення та оголошення військового стану в Україні 24 лютого 2022 року країна зіткнулася з безпрецедентними викликами, що суттєво вплинули на економічну стабільність та функціонування державних інститутів. Один із найсерйозніших викликів стосувався податкової системи, яка зазнала значного негативного впливу через зниження економічної активності, руйнування інфраструктури та вимушену міграцію населення. Крім того, уряд був змушений переглянути податкову політику для забезпечення необхідних фінансових ресурсів на підтримку обороноздатності та соціального захисту громадян, що вимагало швидких та ефективних рішень у сфері оподаткування.

З 24.02.2022 по 06.12.2024 українським парламентом було прийнято 56 законів, що вносили зміни до ПКУ (в середньому одна законодавча зміна кожні 18 днів) (див. Додаток А) [2]. Найбільша кількість змін була внесена до Перехідних положень ПКУ (48 змін), а також до Розділу I «Загальні положення» (22 зміни), Розділу II ПКУ, що регулює адміністрування податків, зборів та обов’язкових платежів (22 зміна) та Розділу IV «ПДФО» (21 змін).

Така велика кількість законодавчих змін була обумовлена тим, що Уряду та парламенту доводилося оперативно шукати, розробляти та впроваджувати нові податкові заходи, спрямовані на підтримку економіки України. Світовий досвід не мав досвіду реагування на події такого масштабу, і, відповідно, не існувало готових рішень, які можна було би відразу комплексно імплементувати.

Серед найперших змін, що було внесено до ПКУ вже після оголошення військового стану в країні, можна виділити наступні:

- звільнення від відповідальності платників податків за невиконання податкових обов'язків (Закон України № 2118-IX від 03.03.2022). Таке звільнення зокрема стосувалось невиконання обов'язків зі: сплати податків та зборів, подання податкової звітності, реєстрації у відповідних реєстрах податкових або акцизних накладних, подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового тощо;
- зважаючи на значну фінансову та майнову підтримку українським населенням Збройних Сил України, встановлення, що операції з добровільної передачі коштів, товарів та надання послуг на користь Збройних Сил України не є операціями з реалізації для цілей оподаткування (Закон України № 2118-IX від 03.03.2022), а відтак не мають негативних податкових наслідків.
- зупинення на період дії військового стану будь-яких податкових перевірок (Закон України № 2118-IX від 03.03.2022);
- запровадження можливості для ФОП та юридичних осіб з оборотом до 10 млрд грн сплачувати єдиний податок з обороту за єдиною ставкою 2 % (Закон України № 2120-IX від 15.03.2022);
- встановлення сплати єдиного податку для ФОП 1-ї та 2-ї груп, а також сплати ЄСВ для всіх ФОП та осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, добровільною (Закон України № 2120-IX від 15.03.2022);
- зменшення ставки ПДВ до 7 % та звільнення від акцизу пального (Закон України № 2120-IX від 15.03.2022);
- збільшення права на податкову знижку з 4 % до 16 % на пожертвування неприбутковим організаціям (Закон України № 2120-IX від 15.03.2022);
- звільнення від плати за землю платників, чия земельна ділянка розташована на територіях, на яких ведуться бойові дії, а також несплата екологічного податку на територіях, на яких ведуться бойові дії (Закон України № 2120-IX від 15.03.2022);

- звільнення від санкцій за порушення законодавства щодо РРО (Закон України № 2120-IX від 15.03.2022);
- суттєве збільшення рентної плати за видобуток корисних копалин з метою компенсації втрат бюджету (Закон України № 2139-IX від 15.03.2022).

Таким чином, можна констатувати, що перші зміни до ПКУ, що були прийняті протягом першого місяця з початку широкомасштабного вторгнення рф, були покликані адаптувати податкові правила до військових умов, а також зменшити економічний шок внаслідок початку бойових дій та вимушеної міграції людей. Єдиним податком, який майже не зазнав змін, залишався податок на прибуток. Більшою мірою це було пов'язано з тим, що здебільшого цей податок регулюється стандартами бухгалтерського обліку, ніж ПКУ, які не можуть суттєво відрізнятись від загальноприйнятих правил (стандартів) ведення бухгалтерського обліку.

Але вже за кілька місяців податкові надходження значно скоротились (див. табл. 1.1), і уряд стикнувся з проблемою пошуку балансу у рішеннях, що мали забезпечити, з одного боку, сталість податкових надходжень для забезпечення фінансування військових та соціальних витрат, а з іншого - забезпечили необхідну підтримку бізнесу та населення, спростити податкові процедури в умовах війни.

Таблиця 1.1

Показники виконання Зведеного бюджету України за січень-червень 2021-2022 років

Показники	Січень-червень			
	2021 рік, млрд грн	2022 рік, млрд грн	темп росту	
			%	млрд грн
Податкові надходження, у т.ч.:	638,3	595,6	93,3	-42,7
ПДФО та військовий збір	161,1	182,1	113,1	21,0
Податок на прибуток підприємств	74,6	72,3	96,9	-2,3
Рентна плата за користування надрами	24,6	46,7	189,7	22,1

Продовження табл. 1.1

Показники	Січень-червень			
	2021 рік, млрд грн	2022 рік, млрд грн	темп росту	
			%	млрд грн
Акцизний податок	79,2	47,9	60,5	-31,2
ПДВ	234,3	194,5	83,0	-39,8
Ввізне мито	16,9	6,5	38,7	-10,3
Місцеві податки та збори, у т.ч.	40,7	38,6	94,9	-2,1
Податок на майно	19,8	15,5	78,0	-4,4
Єдиний податок	20,7	23,0	110,9	2,3

Джерело: дані Міністерства фінансів України

Найбільшого скорочення дістали надходження від сплати ПДВ (- 39.8 млрд грн), акцизний податок (- 31.2 млрд грн) та ввізне мито (- 10.3 млрд грн).

До причин, що призвели до зниження надходжень ПДВ та ввізного мита, можна віднести:

- загальне зниження обсягів імпорту товарів на 15 % у першому півріччі 2022 року порівняно з першим півріччям 2021 року (за даними НБУ [10]);
- зниження ставки ПДВ за операціями з імпорту та постачання палива до 7 %;
- звільнення від оподаткування операцій з ввезення на митну територію України та постачання товарів оборонного призначення.

До причин, що призвели до зниження надходжень акцизного податку, можна віднести:

- запровадження ставки податку в розмірі 0 євро на основні види пального;
- звільнення від оподаткування акцизним податком ввезені фізичними особами транспортні засоби (відповідно до Закону № 2142 від 24.03.2022).

З метою пошуку додаткових ресурсів для фінансування значних військових витрат, вже у другій половині 2022 року було послаблено дію низки пільг, які були запроваджені на початку військової агресії. Зокрема, Закон України № 2618 від 21.09.2022 повертав нарахування акцизного податку на паливо, хоча і в розмірах податку щодо деяких позицій менших, ніж у довоєнний період. Так, ставка акцизного податку на бензин та дизпаливо з 30 вересня 2022 року складала 100 євро за 1000 літрів (на 01.01.2022 – 213.50 євро); на скраплений газ – 52 євро за 1000 літрів (на 01.01.2022 – 52 євро). Загалом, за даними Міністерства фінансів України, у 2022 році надходження акцизного податку з пального склали 21.3 млрд грн, в той час як у 2021 році розмір акцизного податку з пального складав 71.5 млрд грн (- 70.2 %) [5].

Також Закон України № 2325 від 21.06.2022 з 1 липня 2022 року було скасовано звільнення від оподаткування ПДВ та акцизним податком ввезених фізичними особами транспортних засобів, а також звільнення від оподаткування ПДВ товарів, що ввозились на митну територію України суб'єктами господарювання, які зареєстровані платниками єдиного податку. Загалом, за даними Міністерства фінансів України, у 2022 році надходження акцизного податку з транспортних засобів склали 5 млрд грн, в той час як у 2021 році розмір акцизного податку з транспортних засобів складав 16.4 млрд грн (- 69.4 %).

У грудні 2022 року Міністерство фінансів України оприлюднило Лист про наміри та Меморандум про економічну та фінансову політику з Міжнародним валютним фондом в рамках нової Моніторингової програми для України [8]. Зазначений Меморандум передбачав конкретні заходи, які Уряд України та Національний банк України зобов'язувалися реалізувати протягом періоду дії Програми у 2022 – 2023 роках. Виконання цих заходів повинно було наблизити країну до запуску нової повноцінної програми співпраці з МВФ у 2023 році.

Серед заходів, що стосувались бюджетно-податкової політики, структурним маяком Програми були визначені наступні:

- скасування мораторію на проведення податкових перевірок;
- скасування спеціальних положень для платників податків на спрощеній системі оподаткування, що дозволяли використовувати ставку єдиного податку в розмірі 2 %;
- забезпечення ефективного та повноцінного застосування РРО, включно з відновленням відповідальності за порушення цих вимог.

Окремо також Меморандум передбачав впровадження автоматичного обміну інформацією для цілей оподаткування за стандартом CRS.

Згодом зобов'язання за Меморандумом було виконано. Так, Закон України № 3219 від 30.06.2023 частково скасував мораторій на проведення податкових перевірок, можливість застосування ставки єдиного податку в розмірі 2 %, а також частково відновлював відповідальність за порушення правил застосування РРО. Закон України № 2970 від 20.02.2023 імплементував міжнародний стандарт автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки за стандартом CRS.

31 березня 2023 року Рада директорів МВФ затвердила нову чотирирічну програму розширеного фінансування (Extended Fund Facility - EFF) для України з фінансуванням в розмірі 15,6 млрд дол. США. Меморандум про економічну і фінансову політику за цією програмою вперше передбачав розробку такого документу як Національна стратегія доходів на 2024-2030 роки, що було визначено одним зі структурним маяком Меморандуму [9]. НСД була покликана визначити ключові принципи та завдання податкової політики та адміністрування як на короткострокову перспективу, так і на період післявоєнної відбудови. 29 грудня 2023 року Національна стратегія доходів на 2024-2030 роки була затверджена Розпорядженням КМУ № 1218-р від 27 грудня 2023 року.

Таким чином, всі зміни до ПКУ, що приймались з 24.02.2022 умовно можна поділити на три наступні етапи:

Перший етап (перше півріччя 2022 року) – зміни, що були прийняті відразу після початку широкомасштабного вторгнення рф. На тлі загальної

паніки, економічного шоку, міграційної кризи Уряд та Парламент України запровадив безпрецедентні міри, спрямовані на лібералізацію податкової політики. До таких заходів можна віднести призупинення нарахування штрафів за податкові правопорушення, призупинення податкових перевірок, запровадження 2 % ставки єдиного податку, звільнення від оподаткування ПДВ та акцизним податком низки товарів, що ввозиться в Україні та реалізуються на митній території України (включаючи паливо);

Другий етап (друге півріччя 2022 року – 2023 рік) – в умовах, коли стало зрозуміло, що військові дії не зупиняються і приймають довготривалий характер, а бюджетні надходження є недостатніми для сталого фінансування зростаючих військових витрат, більшість з тих ліберальних заходів, що було прийнято на першому етапі, поступово було скасовано. Отже, цей період можна охарактеризувати як період поступового повернення до правил оподаткування, що діяли до початку широкомасштабного вторгнення рф.

Третій етап (2024 рік – далі). Після прийняття Національної стратегії доходів, унікального документа за своєю комплексністю та глибиною опрацювання, фокус Уряду зміщується на напрацювання довгострокових системних рішень у податковій політиці, здебільшого побудованих на загальноприйнятих світових правилах оподаткування. Зокрема, після 25 червня 2024 року, коли Європейська Рада офіційно оголосила про початок переговорів щодо вступу України до Європейського Союзу, значно було активізована робота по приведенню податкового законодавства України до вимог ЄС.

1.2. Світовий досвід застосування бюджетно-податкових інструментів для економічного регулювання в умовах військових конфліктів та надзвичайних ситуацій

Хоча кожен військових конфлікт чи надзвичайна ситуація є унікальними, різні країни накопичили чималий досвід у застосуванні бюджетно-податкових

інструментів для економічного регулювання в умовах кризових ситуацій, який доцільно ретельно вивчати та аналізувати.

Насамперед, розглянемо рекомендації ОЕСР щодо функціонування податкових систем в кризових періодах. У своєму дослідження «Економічні та соціальні наслідки та політичні наслідки війни в Україні» експерти ОЕСР відзначають, що зіткнувшись із несприятливим шоком пропозиції невизначеної тривалості та масштабу від зростання цін на сировину, грошово-кредитна політика повинна залишатися зосередженою на забезпеченні добре закріплених інфляційних очікувань та інтервенцій, якщо це необхідно для забезпечення безперебійного функціонування фінансових ринків. Додаткові тимчасові, своєчасні та добре цілеспрямовані фіскальні заходи, де це можливо, є найкращим варіантом політики для пом'якшення негайного впливу кризи на споживачів і бізнес, особливо у зв'язку зі зростанням інфляції, що обмежує простір для маневру монетарної політики. Регуляторні заходи, спрямовані на покращення структури ринку з метою підвищення енергетичної безпеки та конкурентоспроможності, також можуть допомогти зменшити вразливість до деяких збоїв на енергетичному ринку в короткостроковій і подальшій перспективі.

Обсяг додаткової фіскальної підтримки значно різниться між країнами з ринковою економікою, і країнами, що розвиваються, причому багато з них стикаються зі складними компромісами між підтримкою надходження доходів і забезпеченням стійкості боргу та довірою інвесторів. Однак високі ціни на сировину повинні підвищити податкові надходження в країнах-експортерах сировини, забезпечуючи певну свободу дії, щоб пом'якшити шок від зростання цін на продукти харчування та енергоносії для доходів домогосподарств.

Добре продумана та ретельно спрямована фіскальна підтримка могла б зменшити негативний вплив на зростання лише з незначним додатковим стимулом до інфляції. У деяких країнах це може фінансуватися за рахунок оподаткування непередбачених прибутків [41].

Зазвичай, податкова політика у післявоєнний період має стимулювати пожвавлення економіки шляхом відходу від застосування агресивної податкової системи. Натомість, великий потенціал отримує можливість оподаткування прав (аукціонів) на видобуток корисних копалин в країні. Через те що у період війни, як правило, видобуток корисних копалин значно скорочується, у післявоєнний період цей напрям дуже швидко пожвавлюється. Існують приклади оновлення/внесення змін/перепродажу виданих ліцензій на видобуток корисних копалин [36, с. 15].

В дослідженні, присвяченому антикризовим заходам, що застосовувалися в період економічної рецесії, спричиненої пандемією COVID-19, експерти ОЕСР визначають наступні податкові інструменти, що можуть зменшувати негативний вплив кризи:

- збільшення строків для виконання податкових зобов'язань (подання звітності, сплати податків, тощо);
- пришвидшення процедури бюджетного відшкодування податків;
- зниження податкових ставок;
- "супер"-амортизація (врахування у складі податкових витрат інвестицій на придбання основних засобів, наприклад, у розмірі 125 %; існують випадки застосування підвищуючого коефіцієнту і до врахування витрат на виплату заробітної плати);
- перенесення поточних податкових збитків компаній на попередні податкові періоди з можливістю відшкодування раніше сплачених податків [42, с. 15].

Також, важливим є досвід повоєнної Німеччини, оскільки одразу після Другої Світової війни Німеччина була однією з країн з найбільшим оподаткуванням у світі, що було зумовлено інфляцією та великими обсягами репарацій. Податки носили конфіскаційний характер. Проте, починаючи з 1948 року, уряд ФРН почав зниження ставок оподаткування:

1. Зміни у оподаткуванні доходів фізичних осіб.

Зокрема, ПДФО мав прогресивний характер (найменшою була ставка у 12 %, а граничною – 50 %). У той час як закон про податок на прибуток 1946 року не передбачав жодних податкових знижок на інвестиції, новий закон дозволяв вираховувати з оподатковуваного доходу половину нерозподіленого прибутку, але не більше 10 % загального прибутку. За високих тоді ставок ПДФО це могло б призвести до економії податків у розмірі приблизно половини цієї суми. Крім того, у 1948 році були запроваджені спеціальні амортизаційні відрахування для деяких видів реальних інвестицій, що дало підприємцям додаткові можливості уникнути високого оподаткування прибутку. Але щоб скористатися цими можливостями заощадження податків, підприємці були змушені інвестувати у власне підприємство незалежно від того, яким видом бізнесу вони володіли.

Цей метод заохочення інвестицій вважався доцільним, оскільки вся економіка відчувала гострий дефіцит капіталу. Характерною ознакою того часу була низька схильність до інвестування, а більшість інвестицій являли собою реінвестований прибуток.

Тому можна стверджувати, що податкові пільги для інвестицій призвели до зниження ефективних ставок ПДФО протягом періоду відновлення та, у свою чергу, надали додаткові кошти для інвестицій.

2. Зміни у оподаткування прибутку.

У випадку як ПДФО, так і податку на прибуток підприємств окремі види інвестицій, необхідні для реконструкції, могли бути вираховані з оподатковуваного доходу в обмежених річних розмірах. Зокрема, ці положення мали форму амортизаційних відрахувань та інших пільг:

- для заміни машин та обладнання;
- для новозбудованих житла, включаючи житлові кредити;
- для новозбудованих суден;
- для нового промислового, комерційного та сільськогосподарського обладнання.

Також серед заходів, що сприяли відродженню промислового потенціалу Німеччини після війни та подальшого економічного зростання було запровадження прискореної амортизації.

3. Стимулювання заощаджень

Попит на капітал протягом раннього післявоєнного періоду завжди перевищував обсяг доступних заощаджень. Податкові стимули для заощаджень стали ще одним засобом сприяння економічному зростанню до кінця періоду відновлення.

Можна виділити наступні види заощаджень, які стимулювалися податковими пільгами:

- заощадження на страхування;
- заощадження, призначені для будівництва житла;
- прямі ощадні рахунки;
- заощадження шляхом придбання цінних паперів [33, с. 114-115].

Не менш важливим є досвід повоєнної Японії. Так, податкові реформи у післявоєнній Японії спиралися на наступні принципи:

- податкова система може бути успішною лише в тому випадку, якщо вона є справедливою, а платник податків повинен усвідомлювати, що вона справедлива;
- прогресивна система оподаткування доходів громадян;
- перехід до загального обов'язкового декларування доходів громадян;
- децентралізація та надання місцевим адміністраціям більше повноважень у податковій сфері та більше ресурсів [38, с. 13].

Одним з секретів успіху, що поклало основу для бурхливого зростання японської економіки було суміщення прогресивного оподаткування разом з запровадженням звільнення від оподаткування процентних доходів громадян та прибутку від операцій з продажу акцій (так звана «система Марую»), а також застосування знижених ставок до дивідендів. Як наслідок, ці спеціальні

податкові заходи призвели до стимулювання особистих заощаджень та сприяли економічному зростанню шляхом нагромадження капіталу. Високий рівень заощаджень в Японії був одним з основних факторів, що сприяли швидкому зростанню країни в минулому [37, с. 73-74].

Варто зауважити, що інструменти податкової політики, які запроваджувалися США під час та після Другої Світової Війни, не можуть бути у повній мірі перенесені на терени України, оскільки війна не велася не території США. За результатами Другої Світової Війни США перетворилися в абсолютного світового кредитора, а програми ленд-лізу та «плану Маршала» дозволили завантажити промисловість США замовленнями для союзників:

1. Плоскі ставки при оподаткуванні доходів громадян:

Високий рівень військових витрат у США під час Другої Світової Війни був забезпечений за допомогою прогресивного оподаткування, яке призводило до більш ефективного перерозподілу доходів та сприяло розвитку нових технологій, створення нових індустрій та пожвавлення попиту та збільшення робочих місць. Натомість, запровадження плоских податкових ставок сприяло згладжуванню розподілу доходів після 1945 року та створенню великого середнього класу, який був фундаментом для тривалого післявоєнного розвитку.

Під час Другої світової війни найвища ставка ПДФО зросла до 94 % і залишалася на рівні 91 % протягом майже двох десятиліть - до 1964 року. Друга світова війна була також часом, коли Конгрес перетворив податок на прибуток з «класового» податку, який застосовувався переважно для осіб із високими доходами до «масового податку», який сплачувала більшість американців, завдяки системі утримання заробітної плати [48].

2. Зниження податкових ставок при оподаткуванні доходів громадян

У розпал війни у Іраку та Афганістані, Конгресом США були прийняті закони про зниження ставок низки податків, зокрема, ПДФО, ініціювання скасування податку на нерухомість, зменшення податку на приріст капіталу та оподаткування дивідендів [12, с. 69].

Необхідно відзначити поточні ініціативи США, як реакція на військову агресії рф проти України, а саме: Міністерство юстиції створило робочу групу KleptoCapture, до складу якої входять агенти та аналітики з податкової служби США та інших федеральних агентств. Його мета — протидіяти «злочинам російських чиновників, урядових еліт і тих, хто допомагає чи приховує їхню незаконну поведінку».

Міжнародні санкції, спрямовані на гальмування потоку готівки в рф та з рф, штовхнули тих, хто має кошти на ринок криптовалют. У той час як цільова група KleptoCapture включатиме розслідування обігу криптовалют, в майбутньому можна очікувати поштовх до більшої прозорості цифрових транзакцій за допомогою законодавства та правозастосування [39].

Для фіскальної політики Балкан у повоєнний період було характерне поєднання високих податків та інших джерел надходжень, що були наслідком руйнування податкової бази та ухилення від сплати податків, отримання ренти та існування корупції, які, принаймні частково, були наслідком високого рівня податкових ставок. Таким чином, головним напрямом фіскальної реформи стало зниження податкових ставок та розширення податкової бази.

Іншою проблемою був значний рівень бюджетного дефіциту та рівень державних витрат. Реформування системи соціального забезпечення розглядалося як неминуче. Крім того, наголошувалося на необхідності перегляду набору соціальних послуг, які надавала держава.

Наголошувалось, що бюджетно-податкова політика мала бути спрямована на зниження та забезпечення стійкості бюджетного дефіциту. Податки мають бути простими, сприятливими для бізнесу та працевлаштування, а також гармонізованими з ЄС. Структура оподаткування має бути направленою на підтримку приватного сектору і забезпечення зростання зайнятості.

Отже, фіскальна реструктуризація, спрямована на відновлення спроможності зі збільшення доходів на всіх рівнях влади – була центральним елементом реформи в Боснії і Герцеговині. Проте впровадження реформи

відбувалося дуже повільно через перешкоди з боку місцевих партнерів, а також через відсутність адміністративного потенціалу у відповідних органах. Водночас реформи, які мали б реструктуризувати та скоротити державні витрати, а також покращити управління видатками, майже не розпочалися.

В той же час, вважалося, що відбудова Балкан є серйозним викликом для міжнародного співтовариства, ЄС, а також для народів регіону. Важливою є наступна думка: "Реконструкція має різні виміри, фізичні та економічні, а також соціальні та інституційні. Зосередження на одному за рахунок інших підірве весь процес". З огляду на це, актуальним для України є наступний висновок: "... реконструкція Балкан може мати сенс лише в тому випадку, якщо вона безпосередньо пов'язана з прогресивною інтеграцією всіх країн регіону в європейську систему, що в кінцевому підсумку призведе до членства в ЄС" [34].

Таким чином, можна стверджувати, що світова історія знає різні моделі змін у податковій політиці протягом післявоєнного періоду. Але, оскільки військові дії, що проходять на території України, супроводжуються значними інфраструктурними руйнуваннями, при проведенні наступних податкових реформ доцільно передбачити заходи, що будуть стимулювати інвестиції у відбудову/реконструкцію основних фондів, сприятимуть заощадженням громадян, а також будуть сприяти наближенню до правил оподаткування ЄС.

РОЗДІЛ 2. ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОГО СТАНУ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз Національної стратегії доходів України як дорожньої карти реформ

Після початку повномасштабного вторгнення російської федерації економіка Україна понесла колосальні втрати, пов’язані з руйнуванням промислових підприємств та інфраструктурних об’єктів, міграцією населення, що призвело до кардинальних змін самої структури економіки.

Війна звела нанівець економічні здобутки попередніх років, коли державний та гарантований державою борг знизився з приблизно 81 % ВВП у 2016 році до 49 % у 2021 році. У 2023 році дефіцит державного бюджету збільшився на 1 143,5 млрд грн порівняно з 2021 роком і склав 1 336,9 млрд грн (20,7 % ВВП) [7], фінансування якого здійснювалося за рахунок міжнародних грантів та пільгового фінансування. Державний та гарантований державою борг за 2022-2023 році зріс на 2 847,5 млрд грн порівняно з 2021 роком і склав 5 519,5 млрд грн або 145,32 млрд дол. США (84,4 % ВВП) [6]. Війна також призвела до значного збільшення оборонних витрат, що створило додатковий тиск на бюджет.

У 2022 році податкові надходження до Зведеного бюджету зменшилися на 7,6 %, тоді як видатки зросли на 64,9 %. Скорочення податкової бази негативно вплинуло на надходження від податку на прибуток, ПДВ, акцизів та митних зборів. Крім того, спеціальні заходи, запроваджені у зв'язку з військовим станом, також звузили податкову базу.

У 2023 року Зведений бюджет України отримав 3 104,3 млрд грн, що на 907,7 млрд грн, або на 41,3 % більше ніж у 2022 року. Найбільшу питому вагу в загальному обсязі надходжень до Зведеного бюджету України становили податкові надходження – 52,8 %, з них: ПДВ – 18,7 %; ПДФО та військовий збір – 16,0 %; акцизний податок – 6,1 %; податок на прибуток підприємств – 5,1 % (див. табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Показники виконання Зведеного бюджету України за 2021-2023 роки

Млрд грн

	2021 рік	2022 рік	2023 рік
Податкові надходження, у т.ч.:	1 453,8	1 343,2	1 638,1
ПДФО та військовий збір	349,8	420,7	496,3
Податок на прибуток підприємств	163,8	130,6	159,3
Рентна плата за користування надрами	82,2	88,1	60,3
Акцизний податок	180,2	115,4	189,7
ПДВ	536,5	467,0	580,8
Ввізне мито	36,9	23,3	39,6
Місцеві податки та збори, у т.ч.	89,9	84,3	100,0
Податок на майно	43,2	36,8	43,8
Єдиний податок	46,3	47,2	55,8

Джерело: дані Міністерства фінансів України [7]

Збільшення потреб України у видатках як під час, так і після завершення військових дій вимагатиме ефективної та стабільної мобілізації податкових надходжень. Відтак, з метою реалізації зобов'язань, передбачених Меморандумом про економічну і фінансову політику між Україною та МВФ від 31 березня 2023 року, КМУ своїм Розпорядженням № 1218-р від 27 грудня 2023 року затвердив НСД.

НСД – це дорожня карта реформування податкової та митної системи, а також удосконалення процедур податкового та митного адміністрування, яка необхідна для забезпечення фіскальних потреб у середньостроковій перспективі.

Прийняття НСД засвідчувало наміри Уряду України щодо пошуку шляхів збільшення доходів бюджету на стійкій основі, покращення надходження податків шляхом закриття існуючих можливостей для ухилення від

оподаткування, підвищення рівня дотримання законодавства та боротьби з тіньовою економікою.

Загалом близько 25 країн в світі розробляли середньострокові стратегії мобілізації доходів. Такими країнами є: Албанія, В'єтнам, Грузія, Єгипет, Індонезія, Ліберія, Папуа Нова Гвінея, Сенегал, Уганда, Узбекистан та інші [40].

Хоча обставини, цілі і завдання розробки таких стратегій в кожній країні можуть різнитись, загалом можна виділити наступні спільні характеристики, що мають стати запорукою успішної підготовки та реалізації стратегії:

- стратегії надходжень не повинні починатись з нуля, а повинні спиратися на поточні реформи – стратегії повинні їх консолідувати, а також виявляти та заповнювати прогалини в реформах;
- стратегії надходжень мають бути враховувати специфіку кожної країни;
- драйвером впровадження реформ, передбачених стратегіями, має бути найвище політичне керівництво країни;
- заплановані реформи мають бути конкретними, реалістичними та досяжними;
- при визначенні часу проведення реформ необхідно враховувати спроможність податкового адміністрування, а у випадку його недостатності - також заходи, спрямовані на подолання таких прогалин у спроможності впроваджувати реформи;
- звичайні часові рамки для стратегії доходів становлять від 4 до 6 років, але вони можуть змінюватися зі зміною обставин;
- стратегії доходів повинні бути гнучкими, щоб їх можна було періодично коригувати у разі непередбачуваних обставин.

НСД складається з чотирьох розділів («Податкова політика», «Податкове адміністрування», «Митна політика» та «Митне адміністрування») і включає понад 70 заходів з реформування податкової та митної сфери.

Головними цілями НСД є:

- забезпечення макроекономічної та фінансової стабільності через збереження рівня мобілізації доходів та зменшенні потреби у зовнішньому фінансуванні;
- забезпечення адаптації законодавства України до законодавства ЄС та виконання міжнародних зобов'язань України в частині митної і податкової політики та адміністрування;
- зміцнення доброчесності та довіри до контролюючих органів через посилення антикорупційних заходів та підвищення прозорості і ефективності процедур управління;
- підвищення рівня дотримання податкового та митного законодавства платниками податків та контролюючими органами;
- створення та впровадження сучасних цифрових рішень податкового та митного адміністрування.

Заходи реформування податкової та митної політики, податкового та митного адміністрування, викладені в НСД, ґрунтуються на наступних принципах:

- стабільності - збереження поточної бази оподаткування доходів, а також забезпечення диверсифікації їх структури у майбутньому;
- нейтральності – запропоновані заходи не повинні впливати на збільшення або зменшення конкурентоздатності платників податків. Замість цього політика повинна реагувати на внутрішні та глобальні економічні виклики;
- справедливості - політика повинна бути спрямована на мінімізацію регресивності та сприяння її справедливості платниками податків;
- доброчесності - посилення антикорупційних заходів та підвищення довіри до податкових та митних органів з боку суспільства, конфіденційність та захист даних в системах контролюючих органів.

- інтегрованості - максимальне наближення політики і адміністрування до вимог міжнародних стандартів та забезпечення виконання зобов'язань, що випливають із членства України у міжнародних організаціях.
- ефективності – врахування спроможності органів влади у адмініструванні та збиранні доходів.
- розвитку - забезпечення підтримки післявоєнної відбудови та відновлення економіки України, стимулювання розвитку її виробничого та експортного потенціалу.

До основних заходів, що передбачаються НСД, можна віднести наступні:

Щодо податкового адміністрування:

- Конфіденційність та захист даних:

- створення консолідованої системи збору, зберігання та обробки податкової і митної інформації на базі Міністерства фінансів України, побудова єдиної інформаційно-комунікаційної системи для суб'єктів системи управління державними фінансами;

- Посилення доброчесності ДПС:

- виконання антикорупційної програми (проведення ідентифікації корупційних ризиків, аналіз потенційно вразливих до корупції функцій та процесів, оцінка ймовірності реалізації кожного корупційного ризику, підготовка пропозицій щодо заходів впливу на кожний корупційний ризик, тощо);

- підвищення довіри до ДПС (проведення регулярних незалежних опитувань щодо оцінки діяльності ДПС платниками податків, розробка за результатом такого опитування заходів з підвищення рівня довіри до ДПС щодо врегулювання виявлених проблем в діяльності податкового органу з послідуючою оцінкою ефективності від вжитих заходів, тощо);

- запровадження автоматичних систем контролю за несумлінне використання податкової інформації (внесення змін до законодавства України в частині встановлення правил використання податковими органами інформації про платників податків та запровадження відповідальності за їх порушення).

- Управління ризиками:

- інтеграція системи управління податковими ризиками (створення в ДПС структури для реалізації системи управління ризиками, формування та підтримка в актуальному стані переліку податкових ризиків, розробка заходів, направлених на вирішення проблем щодо порушень дотримання податкового законодавства в окремих сферах з високим рівнем ризику);

- удосконалення процесу проведення податкових перевірок через запровадження Е-аудиту (розширення звітування за стандартом SAFT-F UA на великих платників податків та платників ПДВ, удосконалення існуючих алгоритмів/тестів для аналізу даних SAF-T UA);

- запровадження автоматизованої системи обміну інформацією в податкових цілях за стандартами CRS та CbCR;

- розкриття для органів податкової служби банківської таємниці про наявність та рух коштів на рахунках платників податків.

Щодо податкової політики:

- ССО:

- виключення юридичних осіб і певних високомаржинальних видів діяльності з категорії осіб, що можуть застосовувати ССО;

- запровадження запобіжників проти зловживань (розширення застосування РРО, перехід від застосування фіксованих ставок податку до податку з отриманого доходу, запровадження обліку витрат та документальне підтвердження походження товару);

- диференціація ставок оподаткування - від 3 до 17 % - в залежності від виду діяльності.

- ПДФО:

- відновлення прогресивної шкали оподаткування.

- Податок на прибуток підприємств:

- узгодження правил із законодавством ЄС (див. розділ 2.2);

- дотримання глобальних ініціатив (G20/BEPS) щодо трансферного ціноутворення (приведення законодавства у відповідність до Настанов ОЕСР

щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб);

- перегляд і уніфікація пільгових режимів («Дія-Сіті», «Індустріальні парки», «Інвест-няня», «Спеціальні умови для підприємств у шахтарських регіонах»).

- ПДВ:

- приведення правил щодо ПДВ у відповідність до законодавства ЄС (перегляд пільг відповідно до Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року «Про спільну систему податку на додану вартість»).

- Акцизний податок:

- приведення ставок акцизів на паливо, алкогольні напої та тютюнові вироби до мінімальних, передбачених директивами ЄС.

- Екологічний податок:

- дослідження можливості переходу від оподаткування екологічним податком фактичних обсягів викидів двоокису вуглецю до оподаткування обсягів видобутку викопного палива (нафта, газ, вугілля, тощо) в залежності від вмісту двоокису вуглецю.

- Рентна плата:

- оцінка ефективності оподаткування у видобувних галузях.

- Посилення ролі місцевого самоврядування:

- додаткові повноваження місцевим органам у адмініструванні місцевих податків та зборів (зокрема щодо оподаткування нерухомості та земельних ділянок).

- Післявоєнне відновлення:

- Створення збалансованих стимулів для розвитку переробної промисловості.

- Криптовалюта:

- Запровадити регулювання і оподаткування обігу віртуальних активів.

- Податкові пільги:

- інвентаризація наявних в Україні податкових пільг та стимулів, оцінка їх ефективності та обґрунтованості, а також їх можливий перегляд.

Аналіз заходів, передбачених розділами «Митна політика» та «Митне адміністрування» НСД, не входить до задач цього дослідження.

НСД, безперечно, є досить ґрунтовним і всебічним документом, який відображає глибоке розуміння складних викликів, що постають перед економікою України. Однак, також слід відзначити наявність напрямів для її подальшого вдосконалення. При цьому, сам документ передбачає гнучкість і допускає коригування послідовності та наповнення певних реформ, зважаючи на обставини, які будуть виявлятися згодом.

До можливих напрямів вдосконалення НСД можна віднести наступні:

- НСД передбачає надання додаткових повноважень органам місцевого самоврядування в частині адміністрування місцевих податків та зборів. Але при цьому не зазначається чітких інструментів впливу на платників податків з боку органів місцевого самоврядування;

- світовий досвід післявоєнного відновлення, що розглядався у розділі 1.2, вказує на величезну потребу у залученні додаткового фінансування для післявоєнної відбудови. Таке фінансування може залучатись від будь-яких джерел, як то іноземне кредитне фінансування, грантові кошти, зовнішні інвестиції, внутрішні ресурси. Натомість НСД не передбачає чітких стимулів для таких залучень. Відтак, в подальшому можуть бути передбачені заходи, що сприятимуть заощадженням громадян у вигляді банківських депозитних вкладів, внесків на недержавне пенсійне забезпечення, а також спрощення доступу українських підприємств до іноземного позикового капіталу;

- НСД передбачає запровадження прогресивної шкали оподаткування ПДФО. При цьому Стратегія не вказує конкретної моделі (ставок), які розглядається для запровадження. Хоча більшість європейській країн застосовують саме прогресивну шкалу оподаткування для доходів

фізичних осіб, доцільним є запровадження «м'якого» щорічного поступового збільшення ставки ПДФО замість різкого запровадження прогресивної шкали;

- також НСД не містить жодних стимулів для повернення осіб, що вимушено виїхали з території України. Оскільки повернення людей для післявоєнної відбудови є обов'язковою і чи не найскладнішою задачею для уряду доцільним вбачається і запровадження окремих податкових стимулів, що сприятимуть такому поверненню. Наприклад, шляхом запровадження податкових канікул на певний період для підприємців, які повертаються в Україну і відкривають бізнес в Україні.

При цьому, слід чітко усвідомлювати можливі ризики та перешкоди при реалізації НСД. Хоча стратегія націлена на зміцнення фінансової стійкості держави та підвищення ефективності податкової системи, існують декілька факторів, які можуть негативно вплинути на її реалізацію.

По-перше, «непопулярність» окремих напрямів реформ (в першу чергу тих, що стосуються звуження периметру застосування ССО) серед населення. Будь-які податкові зміни, особливо ті, що передбачають збільшення податкового тиску на певні категорії громадян або підприємств, можуть викликати негативну реакцію суспільства. Без належного комунікаційного супроводу та консультацій із зацікавленими сторонами, уряд ризикує зіткнутися з опором реформам.

По-друге, недостатній рівень податкової дисципліни та значна частка тіньової економіки також збільшує ризики щодо можливості досягнення бажаних результатів. Велика частина українських підприємств і фізичних осіб продовжують ухилятися від сплати податків або мінімізують свої зобов'язання через різні схеми оптимізації. Якщо контролюючі органи не зможуть ефективно застосовувати наявні у них механізми боротися з ухиляннням від сплати податків, заплановані збільшення бюджетних доходів можуть бути не досягнуті.

Третім ризиком є корупція у контролюючих органах. Незважаючи на неодноразові спроби реформувати ДПС, за даними багатьох опитувань

корупція все ще залишається суттєвою проблемою, що підриває довіру громадян до податкової системи. Відсутність прозорості та зловживання службовим становищем можуть суттєво знизити ефективність податкових реформ і обмежити надходження до бюджету.

Крім того, важливим викликом є недостатня інституційна спроможність для впровадження стратегії. Відповідальні органи потребують суттєвого вдосконалення своїх внутрішніх процесів, покращення кваліфікації кадрів та оновлення матеріально-технічної бази. Без належного рівня професійної підготовки та ресурсного забезпечення, навіть найкращі стратегічні плани можуть залишитися на папері.

Отже, успішна реалізація НСД вимагає не лише технічних заходів, а й вирішення політичних, соціальних та інституційних проблем. Успішне впровадження НСД можливе за умови активної протидії зазначеним ризикам та постійного моніторингу ситуації на всіх етапах впровадження.

2.2. Оцінка зобов’язань України щодо гармонізації податкового законодавства України до вимог Директив Європейського Союзу

Преамбула Конституції України чітко визначає незворотність європейського та євроатлантичного курсу України [1]. Гармонізація податкового законодавства з вимогами та стандартами ЄС є одним із обов’язкових елементів європейської інтеграції.

На сьогоднішній день основні законодавчі акти ЄС щодо оподаткування представлені близько 20 Директивами, половина з яких стосуються адміністрування ПДВ та акцизного податку. При подальшій роботі над удосконаленням бюджетно-податкових інструментів, що застосовуються в умовах військового стану, такі рекомендації обов’язково повинні враховувати настанови зазначених Директив ЄС і не суперечити ним.

До основних Директив ЄС, що стосуються нарахування та сплати податку на прибуток підприємства та загального адміністрування податків можна віднести наступні:

1. Директива Ради 2003/49/ЄС від 3 червня 2003 року про спільну систему оподаткування, яка застосовується до виплат відсотків та роялті між пов'язаними компаніями з різних держав-членів. Директива передбачає скасування оподаткування платежів відсотків і роялті між асоційованими компаніями різних держав-членів у державі члені, де вони виникають та гарантує, що ці виплати підлягають оподаткуванню один раз у держав-члені [17]. ПКУ передбачає сплату 15 % податку на доходи нерезидентів з виплати доходів нерезиденту у формі процентів чи роялті. Ставка податку може бути знижена на підставі діючої угоди про уникнення подвійного оподаткування. Окремого звільнення від оподаткування процентів чи роялті, що сплачуються на користь пов'язаних осіб-резидентів держав ЄС, українським законодавством не передбачено. Приєднання до Директиви призведе до додаткових втрат доходів бюджету.

2. Директива Ради 2011/96/ЄС від 30 листопада 2011 року про спільну систему оподаткування, що застосовується до материнських компаній та дочірніх компаній різних держав-членів. Директива передбачає звільнення дивідендів, що виплачуються дочірніми компаніями своїм материнським компаніям від оподаткування та усунення подвійного оподаткування таких доходів на рівні материнської компанії [26]. ПКУ передбачає сплату 15 % податку на доходи нерезидентів з виплати доходів нерезиденту у формі дивідендів. Ставка податку може бути знижена на підставі діючої угоди про уникнення подвійного оподаткування. Окремого звільнення від оподаткування дивідендів, що сплачуються на користь материнської компанії-резидента держави ЄС, українським законодавством не передбачено. Приєднання до Директиви призведе до додаткових втрат доходів бюджету.

3. Директива Ради 2016/1164 від 12 липня 2016 року про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають

безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку. Директивою з метою запровадження правил протидії практикам ухилення від сплати податків передбачені наступні підходи:

– обмеження щодо вираховування відсотків. Правило передбачає встановлення обмежень для врахування відсотків у складі податкових витрат з метою недопущення податкової оптимізації через сплату надмірних відсотків. Директива передбачає обмеження на врахування відсотків у розмірі не більше 30% EBITDA платника податків. Для зменшення адміністративного тягаря без суттєвого зменшення їхнього податкового ефекту може бути передбачене правило "безпечної гавані", згідно з яким відсотки завжди можуть враховуватись у складі податкових витрат в межах певної фіксованої суми;

– оподаткування приросту капіталу при виведенні активів. Податки на приріст капіталу при виведенні активів покликані забезпечити, щоб у разі переміщення платником податків активів або його податкового резидентства за межі податкової юрисдикції держави, ця держава оподатковувала економічну вартість будь-якого приросту капіталу, створеного на її території, навіть якщо цей приріст ще не був реалізований на момент переміщення. Так, Директива встановлює випадки, коли платники податків підпадають під дію таких правил, механізм розрахунку та сплати податку;

– загальні правила протидії податковим зловживанням (GAAR – General anti-abuse rules). Правила GAAR застосовуються в податкових системах для боротьби зі зловживаннями в податковій сфері, які ще не були врегульовані спеціальними положеннями. GAAR виконують функцію заповнення прогалин, що не повинно впливати на застосування конкретних правил боротьби зі зловживаннями. У межах ЄС GAAR повинні застосовуватися до угод, які не є реальними;

– правила щодо контрольованих іноземних компаніях (КІК). Правила КІК передбачають перерозподіл доходу контрольованої дочірньої компанії з низьким рівнем оподаткування на користь контролюючої особи, що призводить до оподаткування цього прибутку у державі, резидентом якої контролююча

особа. З метою зменшення адміністративного тягаря та витрат на дотримання законодавства, також має бути прийнятним звільнення від сплати податків компаній з низьким рівнем прибутку або низькою рентабельністю;

– правила щодо гібридних невідповідностей. Гібридні невідповідності є наслідком відмінностей у правовій кваліфікації платежів у двох різних юрисдикціях. Наслідком таких невідповідностей часто є подвійне вирахування (тобто вирахування в обох державах) або вирахування доходу в одній державі без включення до бази оподаткування в іншій. Щоб нейтралізувати наслідки гібридних невідповідностей, необхідно встановити правила, згідно з якими одна з двох юрисдикцій, в яких виникла невідповідність, повинна відмовити у вирахуванні платежу, що призвів до такого результату [27].

Слід відзначити, що прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 № 466 привнесло в законодавство України низку концепції, передбачених Планом Дій BEPS, розроблених OECP, зокрема: обмеження вирахування процентів, правила оподаткування КІК, тощо. Тим не менш, спосіб імплементації таких концепції багато в чому відрізняється від підходів, передбачених Директивою ATAD, що, як наслідок, звужує периметр їх застосування і зменшує ефект від їх реалізації.

4. Директива Ради 2009/133/ЕС від 19 жовтня 2009 про загальну систему оподаткування, що застосовується до злиття, підрозділів, часткових підрозділів, трансфертів активів та обмінів акцій щодо компаній різних держав-членів та для передачі до зареєстрованого офісу Статуту Європейської компанії (SE) або Європейського кооперативного товариства (SCE) між країнами-членами. Метою Директиви про злиття є усунення фіскальних перешкод для транскордонних реорганізацій за участю компаній, розташованих у двох або більше державах, відтермінування зі сплати податків на доходи, прибуток, доходи з капіталу через реорганізацію бізнесу та захист податкових прав держав-членів [22]. Слід зазначити, що на сьогоднішній день Цивільний кодекс

України не передбачає можливості для транскордонних реорганізацій підприємств. А відтак, з метою імплементації зазначеної директиви, в першу чергу, мають бути внесені відповідні зміни в корпоративне законодавство.

5. Конвенція про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків пов'язаних осіб (90/463/ЄЕС). Конвенція передбачає запровадження арбітражної процедури з метою уникнення подвійного оподаткування.

Якщо податкові органи різних держав не досягли згоди щодо порядку стягнення податку з доходів компанії, що має філіали у вказаних державах, протягом 2 років з моменту звернення платника податку, то рішення приймається дорадчої комісією, до складу якої входить голова, 2 представники незгодних податкових органів і рівна кількість незалежних членів. Комісія повинна надати висновок щодо уникнення подвійного оподаткування у справі, що розглядається.

У Конвенції наведені положення щодо співвідношення процедури арбітражу та використання передбаченими національним правом відповідних договірних держав засобів захисту, наприклад судове чи адміністративне провадження у відношенні тих самих питань [14].

6. Кодекс поведінки для ефективного запровадження Конвенції про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств (2009/С 322/01). Кодексом поведінки визначаються практичні аспекти застосування Арбітражної конвенції, зокрема для випадків тристороннього трансфертного ціноутворення. Уточнюються відправні точки для трирічного періоду для подання справи на розгляд компетентному органу держави, та дворічного періоду для створення дорадчої комісії, яка повинна буде представити висновок щодо усунення подвійного оподаткування. Кодексом визначено етапи розгляду справи (список незалежних осіб, створення дорадчої комісії, функціонування дорадчої комісії, висновок дорадчої комісії). Передбачено положення щодо стягнення податків і процентів під час процедури вирішення транскордонних спорів [43].

7. Директива Ради 2017/1852 від 10 жовтня 2017 року про механізми вирішення податкових спорів у Європейському Союзі. Директива є доповненням до існуючих механізмів вирішення спорів, передбачених Арбітражною конвенцією ЄС та положеннями двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування (МАР). Директива була розроблена з метою усунення недоліків, які виявлені при застосуванні Арбітражної конвенції, зокрема щодо доступу до процедури, а також щодо тривалості та ефективного завершення процедури. Арбітражна конвенція дає податковим органам можливість подавати до арбітражу, але без будь-яких засобів для того, аби платник податків сам ініціював цей процес. Директивою передбачена обов'язковість винесення остаточного рішення для міжнародних податкових спорів у межах ЄС, а також можливість активної участі платника податків [28].

Нині, Україна не є учасником Арбітражної Конвенції ЄС. Крім того, приєднання до зазначеної Конвенції може протирічити Конституції України.

8. Директива Ради 2011/16/ЄС від 15 лютого 2011 року про адміністративне співробітництво у галузі оподаткування. Директива 2011/16 є базовим документом щодо правової допомоги у податкових справах між країнами ЄС, застосовується до будь-яких податків, стягуваних у країнах-членах ЄС на всіх рівнях, за винятком податку на додану вартість, мит, акцизів та внесків на соціальне страхування.

Директива змінена 6 разів з метою зміцнення адміністративної співпраці між державами-членами.

- Директива 2014/107/ЄС (DAC 2) запровадила автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (CRS);
- Директива 2015/2376/ЄС (DAC 3) про автоматичний обмін податковими рішеннями (tax ruling) та угодами про попереднє ціноутворення (APA);
- Директива 2016/881/ЄС (DAC 4) про автоматичний обмін звітами між країнами (CbCr);

- Директива 2016/2258/ЄС (DAC 5) щодо доступу до інформації про бенефіціарних власників;
- Директива 2018/822/ЄС (DAC 6) про автоматичний обмін інформацією про транскордонні угоди, що підлягають обов'язковому декларуванню;
- Директива 2021/514/ЄС (DAC 7) щодо автоматичного обміну інформацією про доходи/оборот, які отримують дилери (продавці) на цифрових платформах [24].

Україна приєдналась до автоматичного обміну податковою інформацією за стандартами CRS та CbCR, які є складовими елементами зазначеної Директиви. В подальшому Україна також має приєднатись до обміну інформації щодо податкових рішень (рулінгів), бенефіціарних власників, транскордонних угод, що підлягають обов’язковому декларуванню.

9. Директива Ради 2010/24/ЄС від 16 березня 2010 року про взаємну допомогу для примусового стягнення податків, зборів та інших заходів. Директива встановлює правила, згідно з якими Держави-члени надають допомогу для стягнення будь-якої податкової заборгованості, які виникають у іншого Держава-члена [23]. На сьогоднішній день такі норми відсутні в податковому законодавстві України.

10. Директива Ради 2022/2523 від 14 грудня 2022 року про забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для багатонаціональних груп підприємств і великих внутрішніх груп у Союзі. Директива встановлює правила для забезпечення мінімального рівня ефективного корпоративного оподаткування для великих багатонаціональних груп. Директива стосується узгодження підходів щодо оподаткування великих міжнародних бізнес-груп в умовах цифрової економіки, та направлена на протидію розмиванню бази оподаткування [29]. Українське законодавство не містить положень зазначеної Директиви.

До основних Директив ЄС, що стосуються нарахування та сплати податку непрямих податків (ПДВ та акцизного податку) можна віднести наступні:

1. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему ПДВ. Директива встановлює спільну систему ПДВ в ЄС. Передбачає, зокрема, порядок оподаткування ПДВ, базу та об'єкти оподаткування, ставки податку, перелік операцій, що звільнені від оподаткуванні та інші положення, пов'язані із оподаткуванням ПДВ суб'єктів оподаткування держав-членів [19].

Наразі, більшість норм ПКУ вже приведені до положень Директиви. Водночас деякі норми все ще потребують уточнення для досягнення повної відповідності вимогам Директиви. Зокрема потребують перегляду перелік чинних податкових пільг та випадки застосування зниженої ставки ПДВ, з метою скасування тих з них, які не є обов'язковими в ЄС. Також необхідно привести функціональність діючих систем адміністрування ПДВ у відповідність до вимог регламентів ЄС щодо адміністрування ПДВ.

2. Тринадцята Директива Ради ЄС № 86/560/ЄЕС від 17 листопада 1986 року про гармонізацію законодавства держав-членів про податки з обороту – заходи для відшкодування податку на додану вартість суб'єктам оподаткування, які не засновані на території Співтовариства. Дана Директива встановлює детальні правила відшкодування ПДВ платникам податку, які зареєстровані в третіх країнах та не здійснювали на території ЄС діяльності (суб'єкт господарювання не був зареєстрований в державі-члені або не мав постійного представництва, через яке здійснював господарську діяльність).

Директива передбачає процедуру відшкодування ПДВ; порядок і строки подання заявок для відшкодування, орган, уповноважений їх приймати і мінімальні суми, щодо яких можуть бути подані заявки; порядок та строки повернення коштів; зміст та обґрунтування заявки для уникнення випадків шахрайства, зокрема зобов'язання платника надати доказ того, що він займається відповідною економічною діяльністю тощо [47].

Наразі ПКУ не містить відповідних положень.

3. Директива Ради 2008/9/ЄС від 12 лютого 2008 року про встановлення детальних правил щодо відшкодування ПДВ. Директива встановлює детальні правила відшкодування ПДВ, передбаченого статтею 170 Директиви

2006/112/ЄС, платника податку, які не зареєстровані в державі-члені відшкодування.

Директива регламентує право кожної держави-члена на відшкодування будь-якому платнику ПДВ, нарахованого щодо товарів чи послуг, поставлених йому іншими платниками податку в цій державі-члені, або щодо імпорту товарів до цієї держави-члена; порядок, строки відшкодування ПДВ, термін повернення коштів та інші процедурні питання щодо відшкодування ПДВ [20].

Наразі ПКУ не містить відповідних положень.

4. Регламент Ради 904/2010 від 7 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю щодо боротьби з шахрайством у сфері податку на додану вартість. Зазначений Регламент встановлює умови співпраці компетентних органів держав-членів у сфері ПДВ; правила та процедури, які дозволять компетентним органам співпрацювати та обмінюватися інформацією, зокрема, для контролю правильності оподаткування ПДВ та боротьби з шахрайством з ПДВ [30].

Наразі, ПКУ не містить відповідних положень.

5. Директива Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року стосовно загальних умов акцизного збору, що відміняє Директиву № 92/12/ЄЕС. Дана Директива є базовою і пов’язана з усіма галузевими директива щодо справляння акцизного податку.

Вона передбачає обов’язковий перелік підакцизних товарів (спирт, алкоголь, продукти енергії, тютюнові вироби); встановлення режиму призупинення оподаткування, наданні фінансової гарантії податковому органу та електронний контроль [21].

6. Директива Ради 95/60/ЄС від 27 листопада 1995 року щодо податкового маркування газойлю та гасу. Директива передбачає маркування дизельного та авіаційного пального з метою здійснення контролю за його цільовим призначенням; надання повноважень контролюючим органам зупиняти транспорт і перевіряти наявність у паливному баку фарбованого пального.

Директива на має обов’язковий характер, держави можуть звільняти від маркування пальне, що оподатковується за пільговими ставками при забезпеченні належного контролю [16].

7. Директива Ради 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року про гармонізацію структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої. Директива встановлює перелік і визначення алкогольних напоїв, які є підакцизними товарами та ставки податку для них [15].

В цілому положення ПКУ щодо структури акцизного податку на алкогольні напої відповідають вимогам Директиви. Приведення ставок акцизів на алкогольні напої до розміру мінімальних ставок, що діють в ЄС, очікується до 2028 року.

8. Директива Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року щодо структури та ставок акцизного збору на тютюнові вироби. Директива встановлює перелік тютюнових виробів, які є підакцизними товарами; мінімальні ставки акцизного податку на тютюнові вироби; співвідношення специфічної та адвалорної ставки; обрахунок середньозваженої роздрібної ціни, яка є базою для перегляду ставок [25].

В цілому положення ПКУ щодо структури акцизного податку на тютюнові вироби відповідають вимогам Директиви. Але для цього, для повної відповідності положенням Директиви ставки податку на тютюнові вироби мають бути визначені в євро. Приведення ставок акцизів на тютюнові вироби до розміру мінімальних ставок, що діють в ЄС, очікується до 2029 року.

9. Директива Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії. Директива встановлює перелік пального та енергопродуктів, які є підакцизними товарами (бензин, дизельне пальне, електроенергія, гас, газ, вугілля); мінімальні ставки акцизного податку на пальне в ЄС; звільнення від оподаткування (наприклад, звільнення пального для авіаперевезень та внутрішнього водного транспорту, які не передбачені законодавством України) [18].

В цілому положення ПКУ щодо структури акцизного податку на енергопродуки відповідають вимогам Директиви. Але приведення ставок акцизів на паливні вироби до розміру мінімальних ставок, що діють в ЄС, очікується до 2029 року.

Отже, можна спостерігати в Україні поступовий рух, спрямований на імплементацію в українське законодавство положень Директив ЄС. Найбільшого успіху досягнуто в імплементації Директив щодо протидії практикам ухилення від сплати податків, обміну податковою інформацією та адміністрування ПДВ. Між з тим, має бути активізована роботи і щодо імплементації положень інших Директив, що є обов'язковими для всіх членів ЄС, а також виконання планового графіку щодо приведення акцизного податку у відповідність до мінімальних ставок податку в ЄС щодо окремих підакцизних товарів.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ ДЛЯ ЕФЕКТИВНОГО ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОГО СТАНУ

В умовах військового стану економіка України зазнає суттєвих змін, що вимагає від уряду перегляду механізмів бюджетно-податкового регулювання. Ефективне державне регулювання стає критично важливим для підтримки фінансової стабільності, забезпечення фінансування значних військових витрат, соціального захисту та стимулювання економічного відновлення.

Як вже зазналось в розділі 1.2 даної роботи, світовий досвід вказує на те, що найбільш дефіцитним ресурсом для відбудови економіки є гроші, яких завжди буде недостатньо для фінансування надвеликих капітальних вкладень. Відтак інструменти бюджетно-податкового регулювання мають бути спрямовані на стимулювання інвестицій у відбудову/реконструкцію основних фондів, сприяти заощадженням громадян.

Зазвичай під такими заходами розуміються запровадження окремих податкових пільг. Проте надзвичайно важливо зазначити, що будь-які податкові пільги можуть бути ефективними виключно за умови їх цільового характеру та чіткого взаємозв’язку з метою запровадження таких пільг.

Так, протягом останніх років з метою стимулювання розвитку тієї чи іншої галузі в ПКУ запроваджувались податкові пільги, які передбачали повне звільнення від оподаткування податком на прибуток окремих підприємств. Зокрема, були запроваджені такі податкові режими як «Інвест-няня», «Індустріальні парки», «Спеціальні умови для підприємств у шахтарських регіонах», «Дія-Сіті».

Але дуже часто податкові пільги, що являють собою звільнення від оподаткування, можуть мати негативні або навіть шкідливі наслідки. По-перше, звільнення від оподаткування збільшують можливості для уникнення та ухилення від сплати податків (наприклад, через трансфертне ціноутворення між пов'язаними фірмами з метою переміщення прибутку до звільненого від

оподаткування платника податків або виду діяльності). По-друге, такі податкові пільги зазвичай не сприяють підвищенню ефективності виробництва і надають їх отримувачам неконкурентні податкові переваги. По-третє, такі податкові пільги негативно впливають на надходження до бюджету, що врешті решт призводить до підвищення податків для інших платників податків.

Окремо слід згадати про Директиву Ради ЄС 2022/2523 від 14 грудня 2022 року про забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для багатонаціональних груп підприємств і великих внутрішніх груп у Союзі, яка була описана у розділі 2.2 даної роботи. У разі утворення міжнародною корпорацією дочірнього підприємства в Україні, яке буде отримувачем пільг, що передбачають звільнення від оподаткування, такий прибуток все рівно підлягатиме оподаткуванню, але не в Україні, а за кордоном, відтак повністю нівелюючі економічні переваги від використання такої податкової пільги.

Тим не менш, з огляду на масштаби потреб відбудови в Україні, податкові стимули вбачаються необхідними, але податкові стимули, що базуються на витратах, є більш ефективними, ніж стимули, що базуються на звільнені прибутку від оподаткування.

Стимули, що базуються на витратах мають цілу низку переваг, а саме: вони надаються лише за умови фактичного здійснення інвестицій і є стимулом для цього. По-друге, вони можуть бути доступні для всіх платників податків, що сприяє підвищенню справедливості та конкуренції. По-третє, такі стимули є відповідними до розміру інвестицій, на відміну від податкових пільг, що передбачають звільнення від оподаткування прибутку, що може бути значно більшим ніж розмір інвестицій. Все це призводить до того, що такі стимули є простішими для застосування платниками податків; такі пільги легше моніторити і ними важче зловживати.

Існує кілька видів податкових пільг, що базуються на витратах:

- прискорена амортизація - амортизаційні витрати для цілей оподаткування враховуються протягом коротшого періоду, ніж очікуваний строк використання активу;

- негайне списання – повна вартість активу може бути відразу вирахувана для податкових цілей;
- інвестиційне вирахування - частина вартості інвестиції може зменшувати розмір об’єкта оподаткування у додаток до розміру амортизації, що нараховується протягом строку використання активу;
- інвестиційний податковий кредит – частина вартості інвестиції може бути використана як вирахування з податкових зобов'язань інвестора [46].

Прискорена амортизація та негайне списання витрат лише змінюють період, коли платник податків може вирахувати вартість активу (тобто таке вирахування відбувається раніше), тоді як інвестиційне вирахування та інвестиційний податковий кредит фактично надають платникам податків додаткові економічні вигоди.

Іншим напрямом стимулювання залучення капіталу в країну можуть стати ініціативи ЄС, спрямовані на зменшення дисбалансу між борговими та власними коштами (DEBRA). У травні 2022 року Єврокомісія опублікувала пропозицію щодо двох окремих заходів для гармонізації податкового режиму боргу та власного капіталу шляхом зменшення нинішнього податкового перекосу на користь боргу порівняно з власним капіталом:

1) податкова знижка на збільшення власного капіталу компанії;

2) обмеження на відрахування відсотків.

Податкова знижка на капітал розраховуватиметься на основі різниці між чистим капіталом на кінець поточного податкового року та чистим капіталом на кінець попереднього податкового року, помноженої на умовну процентна ставку. Це означає, що пільга надаватиметься лише на суму збільшення власного капіталу протягом певного року.

Умовна процентна ставка - це 10-річна безризикова процентна ставка для відповідної валюти, збільшена на премію за ризик у розмірі 1 - 1,5 %.

Податкова знижка на капітал підлягає вирахуванню протягом 10 податкових років поспіль, якщо її розмір не перевищує 30 % від оподатковуваного доходу платника податків. У випадку, якщо розмір

податкової знижки на капітал перевищує зазначений розмір чистого оподатковуваного доходу платника податку, платник податку може перенести надлишок такої податкової знижки на капітал на наступні податкові роки, але не більше ніж на 5 податкових років.

Запропонований механізм DEBRA являє собою умовне вирахування відсотків, яке дозволяє компаніям вимагати вирахування на основі розміру власного капіталу. Тобто підприємства можуть отримати умовне вирахування відсотків за інвестиції у відбудову, які були профінансовані за рахунок власного капіталу [31].

Як вже зазналось в розділі 1.2 даної роботи, світовий досвід вказує на потребу у стимулюванні громадян до банківських заощаджень.

Запровадження податкових пільг для довгострокових депозитів може стати важливим кроком у стимулюванні накопичень, які відіграватимуть важливу роль у фінансуванні відбудови України. Такий підхід сприятиме формуванню довгострокової ресурсної бази для банків, яка необхідна для інвестицій у відновлення інфраструктури, стимулювання економічного розвитку та підтримки стратегічних галузей.

Зокрема, може бути запроваджене звільнення від оподаткування доходів за довгостроковими депозитами (строком понад три роки) або встановлена спеціальна знижена податкову ставку для таких доходів. Така ініціатива стимулюватиме населення та бізнес розміщувати кошти на тривалий період, що, у свою чергу, сприятиме акумуляції фінансових ресурсів у банківській системі. Залучені кошти можуть бути спрямовані на кредитування проєктів відбудови, підтримку малого та середнього бізнесу та реалізацію інших завдань.

Окремо, слід сказати про перспективу запровадження оподаткування непередбачуваних надприбутків підприємств. У листопаді 2023 року після прийняття Закону України № 3474-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування банків та інших платників податків» в Україні було запроваджено тимчасове оподаткування прибутку

банківських установ на рівні 50 % в 2023 році. 10 жовтня 2024 року був прийнятий законопроект № 11416-д (станом на 25.11.2024 ще не підписаний Президентом), який розповсюдив оподаткування банків за підвищеною ставкою 50 % і на 2024 рік.

Податок на надприбуток традиційно використовувався у воєнні часи для задоволення значних фіскальних потреб і нещодавно був прийнятий кількома країнами Європи. Греція [35], Угорщина [45] та Румунія [44] нещодавно запровадили податок на надприбуток у секторі виробництва електроенергії, а Великобританія ввела аналогічний податок у нафтогазовому секторі. Як правило податки на надприбуток є тимчасовими [13].

Тому поширення податку на надприбуток для підприємств, які отримують значні прибутки від війни (наприклад, оборонної або будівельної галузі), вбачається можливим. При цьому, слід зазначити, що таке оподаткування має стосуватись виключно надприбутків і не має стати перешкоди для інвестицій або розширенню бізнесу.

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи результати дослідження, слід відзначити ключову роль бюджетно-податкових інструментів у процесі економічного відновлення України. Саме ці інструменти найбільше використовувались з метою стабілізація економіки країни після початку широкомасштабного вторгнення рф, і саме ці інструменти, вочевидь, будуть пріоритетними у стимулюванні післявоєнного відновлення.

Хоча світова історія знає різні підходи формування податкової політики післявоєнного періоду, спільним для всіх цих країн є потреба в залученні значних обсягів фінансування для стимулювання інвестицій у відбудову та реконструкцію основних фондів. Таке фінансування може надходити з різних джерел: міждержавні гранти чи позики, корпоративні інвестиції та приватні інвестиції фізичних осіб. Тому бюджетно-податкові інструменти у післявоєнний період, беззаперечно, мають стимулювати залучення фінансових ресурсів з усіх можливих джерел.

Іншим фактором, що оказує суттєвий вплив на формування бюджетно-податкової політики, є законодавчо закріплений євроінтеграційний вектор України, що накладає на країну значні зобов'язання. Одним із важливих аспектів цієї інтеграції є адаптація національного законодавства до вимог Директив ЄС. Це означає, що українська бюджетно-податкова політика повинна відповідати європейським стандартам. Таким чином, необхідно забезпечити, щоб стратегії відновлення відповідали загальноприйнятим європейським підходам до формування бюджетно-податкової політики.

З метою стимулювання відбудови України вбачається необхідним запровадження окремих податкових стимулів. При цьому податкові стимули, засновані на витратах, є більш ефективними порівняно зі звільненням від оподаткування прибутку, оскільки:

- вони надаються лише за умови фактичного здійснення інвестицій, стимулюючи економічну активність;

- доступні для всіх платників податків, що підвищує справедливість і конкуренцію;
- відповідають обсягам інвестицій, що полегшує контроль та зменшує ризики зловживань.

Серед податкових стимулів, заснованих на витратах, найбільш ефективними є прискорена амортизація, негайне списання витрат, інвестиційні податкові вирахування та кредити.

При аналізі доцільності існування вже існуючих податкових пільг, обов'язково має враховуватись положення Директиви ЄС щодо глобального мінімального рівня оподаткування, яка по суті нівелює економічну ефективність існування окремих видів податкових пільг.

Також вбачається можливим запровадження механізму DEBRA, який спрямований на зменшення дисбалансу між борговим та власним фінансуванням.

Стимулювання банківських заощаджень через податкові пільги для довгострокових депозитів може забезпечити фінансову базу для відбудови країни, сприяючи залученню коштів до банківської системи та їх подальшому використанню для інвестиційних проектів.

Податок на надприбутки підприємств є доцільним у військовий період для задоволення фіскальних потреб, проте його застосування повинно бути тимчасовим і враховувати ризики для інвестиційної привабливості та розширення бізнесу.

Ці заходи формують основу для розробки збалансованої системи податкових стимулів, яка буде ефективною в умовах післявоєнного відновлення України. Виклики, що постають перед Україною у процесі економічного відновлення, є надзвичайно складними. Однак, зважаючи на наявний досвід, знання і рішучість, можна бути впевненими у здатності подолати ці труднощі. Завдяки спільним зусиллям уряду, науковців, громадянського суспільства та міжнародних партнерів, мають бути розроблені

та створені умови для сталого розвитку, економічної стабільності та процвітання України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України. Конституція (Документ 254к/96-ВР, чинний, поточна редакція – Редакція від 01.01.2020, підстава – 27-IX). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80# (дата звернення 05.12.2024).

2. Податковий кодекс України. Кодекс (Документ 2755-VI, чинний, поточна редакція – Редакція від 01.12.2024, підстава – 3878-IX, 4015-IX). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення 05.12.2024).

3. Національна стратегія доходів до 2030 року. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223 (дата звернення 05.12.2024).

4. Греца В. А. Модифікація податкової системи в умовах воєнного стану. Науковий вісник Ужгородського національного університету, 2023. Серія Право. Випуск 78: частина 2.

5. Доходи зведеного бюджету за 2022 рік. Звіт Міністерства фінансів України. URL: http://surl.li/eyugfj (дата звернення 05.12.2024).

6. Інформаційна довідка щодо державного та гарантованого державою боргу України станом на 31.12.2023. URL: http://surl.li/xccyyn (дата звернення 05.12.2024).

7. Інформація Міністерства фінансів України про виконання Державного бюджету України за 2023 рік. URL: https://mof.gov.ua/uk/budget_2023-582 (дата звернення 05.12.2024).

8. Меморандум про економічну та фінансову політику з Міжнародним валютним фондом від 8 грудня 2022 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Loi_PMB.pdf (дата звернення 05.12.2024).

9. Меморандум про економічну та фінансову політику з Міжнародним валютним фондом від 24 березня 2023 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Lol_MEFP_Ukraine_2023-03-24_1.pdf (дата звернення 05.12.2024).

10. Статистика зовнішнього сектора України станом на 30.09.2024. Національний банк України. URL: https://bank.gov.ua/files/ES/Trade_q.pdf (дата звернення 05.12.2024).

11. Татьянченко О. А. Проблеми податкового законодавства в умовах воєнного стану. Науковий вісник Ужгородського національного університету, 2023. Серія Право. Випуск 80: частина 1.

12. Bank S., Stark K. War and Taxes. URL: http://surl.li/ysqgjr (дата звернення 05.12.2024).

13. Changes to the Energy (Oil and Gas) Profits Levy. Policy Paper. July 2024. URL: http://surl.li/koxvps (дата звернення 05.12.2024).

14. Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (90/463/EEC). URL: http://surl.li/jtkdpu (дата звернення 05.12.2024).

15. Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages. URL: http://surl.li/hmjqiu (дата звернення 05.12.2024).

16. Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene. URL: http://surl.li/ehykkf (дата звернення 05.12.2024).

17. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States. URL: http://surl.li/hexdpu (дата звернення 05.12.2024).

18. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. URL: http://surl.li/bocorm (дата звернення 05.12.2024).

19. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: http://surl.li/pnfcio (дата звернення 05.12.2024).

20. Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State. URL: http://surl.li/xhcnwh (дата звернення 05.12.2024).

21. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC. URL: http://surl.li/jubnql (дата звернення 05.12.2024).

22. Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States. URL: http://surl.li/thdmbo (дата звернення 05.12.2024).

23. Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures. URL: http://surl.li/mvkiwl (дата звернення 05.12.2024).

24. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. URL: http://surl.li/qrhwml (дата звернення 05.12.2024).

25. Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. URL: http://surl.li/jqydqf (дата звернення 05.12.2024).

26. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. URL: http://surl.li/czgmzo (дата звернення 05.12.2024).

27. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. URL: http://surl.li/prvcei (дата звернення 05.12.2024).

28. Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union. URL: http://surl.li/gosjbb (дата звернення 05.12.2024).

29. Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union. URL: http://surl.li/oyfuxy (дата звернення 05.12.2024).

30. Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax. URL: http://surl.li/wngxak (дата звернення 05.12.2024).

31. Debt-Equity Bias Reduction Allowance (DEBRA). European Commission. URL: http://surl.li/hwuomb (дата звернення 05.12.2024).

32. Economic consequences of war on the U.S. economy. The institute for economics & peace. URL: http://surl.li/thxwwe (дата звернення 05.12.2024).

33. Foreign Tax Policies and Economic Growth. A conference report of the National Bureau of economic research and the Brookings Institution. URL: http://www.nber.org/books/unkn66-1 (дата звернення 05.12.2024).

34. Gligorov V., Kaldor M. and Tsoukalis L. Balkan Reconstruction and European Integration. URL: http://surl.li/ndpokx (дата звернення 05.12.2024).

35. Greece Enacts 33% Solidarity Contribution on Profits of Energy, Mining Companies — Orbitax Tax News & Alerts. URL: http://surl.li/pbhbil (дата звернення 05.12.2024).

36. Hoeffler A. Growth, aid and policies in countries recovering from war. October 2012. URL: http://surl.li/ocpyrm (дата звернення 05.12.2024).

37. Homma M. Tax Reform in Japan. URL: https://core.ac.uk/download/pdf/6870882.pdf (дата звернення 05.12.2024).

38. Ishi H. Historical background of the Japanese tax system. Hitotsubashi Journal of Economics 29 (1988). URL: https://core.ac.uk/download/pdf/6803382.pdf (дата звернення 05.12.2024).

39. Johnson J. Seven Takes on the Tax Impacts of the War in Ukraine. URL: http://surl.li/mkotfv (дата звернення 05.12.2024).

40. Medium-Term Revenue Strategy (MTRS). Platform for collaboration on tax. URL: https://www.tax-platform.org/medium-term-revenue-strategy (дата звернення 05.12.2024).

41. OECD Economic Outlook, Interim Report March 2022. Economic and Social Impacts and Policy Implications of the War in Ukraine. URL: http://surl.li/jqkxzw (дата звернення 05.12.2024).

42. OECD. Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience. URL: http://surl.li/cihxpn (дата звернення 05.12.2024).

43. Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (2009/C 322/01). URL: http://surl.li/zmzihi (дата звернення 05.12.2024).

44. Sabadus A. New Romanian tax rules catastrophic for domestic EU energy markets – industry associations. September 2022. URL: http://surl.li/wikcnw (дата звернення 05.12.2024).

45. Surtax increases to 95% in the energy sector. Andersen. URL: http://surl.li/mmizkh (дата звернення 05.12.2024).

46. Tax expenditure manual. World Bank Group. June 2024. URL: http://surl.li/rujhrs (дата звернення 05.12.2024).

47. Thirteenth Council Directive 86/560/EEC of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory. URL: http://surl.li/ohcdya (дата звернення 05.12.2024).

48. Toder E. What Tax Experts Can Contribute: Lessons from World War II. URL: http://surl.li/akimyv (дата звернення 05.12.2024).

ДОДАТКИ

Додаток А

Зміни, внесені до ПКУ з 24.02.2022 по 06.12.2024

Номер та дата Закону, що вносить зміни до ПКУ	Розділ I "Загальні положення"	Розділ II "Адміністрування"	Розділ III "Податок на прибуток"	Розділ IV "ПДФО"	Розділ V "ПДВ"	Розділ VI "Акциз"	Розділ VIII "Екологічний податок"	Розділ IX "Рентна плата"	Розділ XII "Податок на майно"	Розділ XIV "Спец. податкові режими"	Розділ XVIII^1 "Посадові особи"	Розділ XX "Перехідні положення"
№ 2118-IX від 03.03.2022												+
№ 2120-IX від 15.03.2022	+	+		+	+	+						+
№ 2139-IX від 15.03.2022						+		+				+
№ 2142-IX від 24.03.2022	+	+										+
№ 2173-IX від 01.04.2022				+		+						+
№ 2192-IX від 14.04.2022												+
№ 2214-IX від 21.04.2022				+								
№ 2260-IX від 12.05.2022		+										+
№ 2261-IX від 12.05.2022												+
№ 2273-IX від 22.05.2022					+							
№ 2284-IX від 31.05.2022		+				+						+
№ 2290-IX від 31.05.2022												+
№ 2308-IX від 19.06.2022												+
№ 2325-IX від 21.06.2022												+
№ 2330-IX від 21.06.2022			+	+	+				+	+		
№ 2480-IX від 29.07.2022												+
№ 2516-IX від 15.08.2022				+								+
№ 2520-IX від 15.08.2022		+		+								+
№ 2600-IX від 20.09.2022	+		+	+	+							+
№ 2606-IX від 20.09.2022												+
№ 2618-IX від 21.09.2022												+
№ 2643-IX від 06.10.2022												+
№ 2654-IX від 06.10.2022	+	+								+		
№ 2719-IX від 03.11.2022	+	+										+

Продовження додатка А

№ 2720-IX від 03.11.2022	+	+	+										+
№ 2747-IX від 16.11.2022				+									+
№ 2823-IX від 01.12.2022	+			+									
№ 2836-XI від 13.12.2022				+		+					+		+
№ 2876-IX від 12.01.2023													+
№ 2881-IX від 12.01.2023													+
№ 2888-IX від 12.01.2023	+	+	+	+	+	+	+	+			+		+
№ 2906-IX від 06.02.2023													+
№ 2918-IX від 07.02.2023	+	+		+	+	+							+
№ 2970-IX від 20.03.2023	+	+											+
№ 3019-IX від 10.04.2023													+
№ 3050-IX від 11.04.2023	+	+		+						+	+		+
№ 3123-IX від 29.05.2023													+
№ 3157-IX від 10.06.2023				+									
№ 3173-IX від 29.06.2023	+	+				+							+
№ 3193-IX від 29.06.2023	+					+							
№ 3219-IX від 30.06.2023		+		+	+								+
№ 3287-IX від 28.07.2023													+
№ 3303-IX від 09.08.2023		+									+		
№ 3317-IX від 10.08.2023	+	+			+						+		+
№ 3325-IX від 10.08.2023			+	+	+						+		+
№ 3453-IX від 09.11.2023													+
№ 3474-IX від 21.11.2023	+	+	+		+	+							+
№ 3522-IX від 20.12.2023													+
№ 3553-IX від 16.01.2024	+	+	+	+	+	+							+
№ 3603-IX від 23.02.2024	+	+	+	+	+	+				+	+	+	+
№ 3706-IX від 09.05.2024	+				+					+			+
№ 3721-IX від 21.05.2024	+	+		+	+			+					+
№ 3813-IX від 18.06.2024	+	+	+	+			+			+	+		+

Продовження додатка А

№ 3853-IX від 16.07.2024												+
№ 3878-IX від 18.07.2024	+					+						+
№ 4015-IX від 10.10.2024	+	+	+	+				+	+	+		+
56	22	22	10	21	14	13	2	4	6	11	1	48