

ФІНАНСИ ТА БАНКІВСЬКА СПРАВА

УДК 336.027:336.132.11
JEL Classification: H71

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА В УМОВАХ ВІЙНИ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

©2022 ДУБ А. Р., МЕДИНСЬКА Т. В.

УДК 336.027:336.132.11
JEL Classification: H71

Дуб А. Р., Мединська Т. В.

Податкова політика в умовах війни та її вплив на формування доходів місцевих бюджетів

Пом'якшення податкового законодавства після початку війни було скеровано на підтримку бізнесу та забезпечення функціонування економіки. Проте його вплив на формування податкових надходжень місцевих бюджетів був неоднозначний. Окремі зміни до податкового законодавства на час воєнного стану негативно вплинули на доходи місцевих бюджетів, інші – навпаки. Мета статті – виявити вплив податкової політики на формування доходів місцевих бюджетів під час війни й оцінити перспективи наповнення місцевих бюджетів податковими надходженнями в короткостроковому періоді. У роботі охарактеризовано запроваджені після початку війни податкові зміни в розрізі податків, які мають безпосередній вплив на формування доходів місцевих бюджетів – податку з доходів фізичних осіб, єдиного податку, плати за землю, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, акцизного податку з пального, алкогольних та тютюнових виробів. Проведено аналіз тенденції до зміни податкових надходжень місцевих бюджетів у розрізі регіонів. Виявлено, що запроваджені податкові зміни негативно вплинули на наповнення місцевих бюджетів надходженнями від майнового податку (плати за землю, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку) та акцизного податку на пальне. Водночас зростання обсягів податкових надходжень від податку з доходів фізичних осіб, єдиного податку, акцизного податку з алкогольних і тютюнових виробів у загальному підсумку забезпечили зростання податкових надходжень місцевих бюджетів на 13,5 % порівняно з попереднім, довоєнним роком. Однак на фоні загального зростання податкових надходжень місцевих бюджетів у регіонах, частини яких перебувають під воєнною окупацією росії (Запорізькій, Харківській, Херсонській, Донецькій, Луганській областях), відбулося їх падіння. Критично оцінено й обґрунтовано перспективи наповнення місцевих бюджетів податковими надходженнями в короткостроковому періоді. В найближчій перспективі можна очікувати зростання податкових надходжень місцевих бюджетів з огляду на можливе скасування податкових «послаблень» на фоні успіхів ЗСУ, які позитивно впливають на ділові очікування підприємств та активізацію ділової активності.

Ключові слова: місцевий бюджет, війна, єдиний податок, податок з доходів фізичних осіб, податок на майно, акциз.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2022-4-214-221>

Рис.: 1. **Табл.:** 1. **Бібл.:** 19.

Дуб Андрій Романович – кандидат економічних наук, доцент, старший науковий співробітник відділу регіональної фінансової політики, Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долішнього НАН України (вул. Козельницька, 4, Львів, 79026, Україна)

E-mail: oak_an@ukr.net

ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-6377-1556>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57189349917>

Мединська Тетяна Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів, економічної безпеки, банківської справи та страхового бізнесу, Львівський торговельно-економічний університет (вул. Туган-Барановського, 10, Львів, 79005, Україна); старший науковий співробітник, Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долішнього НАН України (вул. Козельницька, 4, Львів, 79026, Україна)

E-mail: tetyanamed16@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7998-4107>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/1770310/tetyana-medynska-medynska-tv-tmedynska/>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57219556661>

UDC 336.027:336.132.11
JEL Classification: H71

Dub A. R., Medynska T. V. The Tax Policy During the Wartime and Its Impact on the Local Budget Revenues

The easing of tax legislation after the outbreak of war was aimed at supporting business and ensuring the functioning of the economy. However, its impact on local budget revenues was ambiguous. Some changes to the tax legislation during martial law had a negative impact on local budget revenues, while others had the opposite effect. The purpose of the article is to identify the impact of tax policy on the formation of local budget revenues during the wartime and to assess the prospects for filling local budgets with tax revenues in the short term. The publication characterizes the tax changes introduced after the outbreak of war in

terms of taxes that have a direct impact on the formation of local budget revenues – personal income tax, single tax, land payment, tax on real estate other than land, excise tax on fuel, alcohol and tobacco products. The authors analyze the tendency in changes in tax revenues of local budgets by region. It is found that the introduced tax changes have had a negative impact on local budget revenues from property tax (land payment, tax on real estate other than land, transport tax) and from excise tax on fuel. At the same time, the growth of tax revenues from personal income tax, single tax, and excise tax on alcohol and tobacco products in total ensured a 13.5% increase in local budget revenues compared to the previous pre-war year. However, against the background of the overall growth of local budget revenues, there was a decline in tax revenues in the regions, some parts of which remain under Russian military occupation (Zaporizhzhia, Kharkiv, Kherson, Donetsk, and Luhansk regions). The authors critically assess and substantiate the prospects for filling local budgets with tax revenues in the short term. In the near future, we can expect an increase in tax revenues of local budgets, given the possible abolition of «tax relaxations» against the background of the successes of the Armed Forces of Ukraine, which positively affect the business expectations of enterprises and intensification of their business activities.

Keywords: local budget, war, single tax, personal income tax, property tax, excise.

Fig.: 1. **Tabl.:** 1. **Bibl.:** 19.

Dub Andrii R. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Senior Research Fellow of the Department of Regional Financial Policy, Institute of Regional Research named after M. I. Dolishniy of the NAS of Ukraine (4 Kozelnytska Str., Lviv, 79026, Ukraine)

E-mail: oak_an@ukr.net

ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-6377-1556>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57189349917>

Medynska Tetyana V. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Finance, Economic Security, Banking and Insurance Business, Lviv University of Trade and Economics (10 Tuhan-Baranovskoho Str., Lviv, 79005, Ukraine); Senior Research Fellow, Institute of Regional Research named after M. I. Dolishniy of the NAS of Ukraine (4 Kozelnytska Str., Lviv, 79026, Ukraine)

E-mail: tetyanamed16@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7998-4107>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/1770310/tetyana-medynska-medynska-tv-tmedynska/>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57219556661>

Вступ. Масова міграція населення в межах країни та за кордон, мобілізація чоловіків до лав ЗСУ, руйнація промислових підприємств у південних і східних регіонах України, падіння ділової активності, ракетні обстріли енергетичної системи, скорочення доходів державного та місцевих бюджетів – неповний перелік викликів, які постали перед національною економікою внаслідок повномасштабної воєнної агресії росії проти України.

Війна змусила законотворців вжити низку заходів [1] у напрямі пом'якшення податкового законодавства для підтримки бізнесу та забезпечення функціонування економіки під час війни. Окремі з них мали безпосередній вплив (як позитивний, так і негативний) на формування податкових надходжень місцевих бюджетів. Аналіз наповнення місцевих бюджетів у довоєнний період та під час війни, а також необхідність оцінювання подальших перспектив формування податкових доходів місцевих бюджетів обумовили актуальність і своєчасність нашого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематику формування доходів державного та місцевих бюджетів в умовах війни досліджували вітчизняні науковці, серед яких К. Бліщук [2], О. Піхоцька та Ю. Ющик [3], М. Швайко та А. Оковита [4]. У своїх працях дослідники акцентували увагу на податкових змінах та наповненні бюджетів у перші місяці воєнної агресії з боку росії, оптимізації використання місцевих фінансів під час війни тощо. Однак часто поза увагою залишається регіональний зріз наповнення місцевих бюджетів, вплив війни на ділову активність, а отже, і на формування доходів місцевих бюджетів.

Чимала кількість публікацій про законодавчі зміни у сфері оподаткування під час війни та експертних поглядів на них є і в засобах масової інформації [5; 6]. Проте біль-

шість з них зводиться до констатації нововведень і трактування їхнього загального впливу на економіку. Водночас вплив податкових змін в умовах воєнного часу на податкові надходження місцевих бюджетів у 2022 році та можливість збереження тенденції у 2023 році – особливо з огляду на динамічність ситуації на фронті та успіхи ЗСУ – потребує додаткового аналізу.

Метою дослідження є виявлення впливу податкової політики на формування доходів місцевих бюджетів під час війни та оцінювання перспектив наповнення місцевих бюджетів податковими надходженнями в короткостроковому періоді.

Виклад основного матеріалу. Для нівелювання спричинених війною ризиків краху національної економіки на законодавчому рівні було запроваджено низку радикальних податкових пільг, «поступок» для ведення бізнесу. Найбільш вагомими законодавчі зміни, які мали позитивний вплив на формування податкових надходжень місцевих бюджетів, стосувалися єдиного податку та плати за землю. Проте деякі зумовлені війною податкові зміни (зокрема щодо податку на нерухоме майно, відмінне від земельного податку, акцизного податку) мали негативний вплив на формування доходів місцевих бюджетів.

Єдиний податок. Відразу після початку війни, у березні, було прийнято зміни до Податкового кодексу на період з 1 квітня 2022 року до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України (проте згодом – після кількох місяців війни – окремі з них були переглянуті). Зокрема, було надано право фізичним особам – підприємцям – платникам єдиного податку I та II групи спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності (далі – спрощена система оподаткування) не

сплачувати єдиний податок та не заповнювати податкову декларацію за період, коли єдиний податок не сплачується. Такий крок мав на меті запобігти згортанню підприємницької діяльності, особливо серед підприємців, які були мобілізовані до ЗСУ, а також тих, які втратили працівників через міграцію останніх в інші регіони країни та за кордон. Зазначені зміни неодмінно мали б негативно відобразитися на податкових надходженнях місцевих бюджетів. Проте компенсатором потенційних втрат податкових надходжень сум єдиного податку для місцевих бюджетів стало підвищення верхньої межі річного доходу для ФОПів, які перебувають на III групі спрощеної системи оподаткування до 10 млрд грн, та обмеження щодо кількості осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах. Пізніше верхню межу річного доходу для цієї категорії підприємців було взагалі скасовано до завершення воєнного стану в країні. Водночас таке нововведення супроводжувалося наданням можливості ФОПам III групи спрощеної системи оподаткування (крім суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей, обміну іноземної валюти, операції з підакцизними товарами та корисними копалинами, компанії фінансового сектору економіки, філії, представництва та підрозділи юридичних осіб – неплатників єдиного податку, а також нерезиденти) перейти на сплату двовідсоткового єдиного податку (замість 3 % чи 5 % отриманого доходу, як було до війни). ФОПи – платники податку на додану вартість після переходу на сплату єдиного податку за ставкою 2 % звільнялися від нарахування та сплати ПДВ, їх реєстрація платником ПДВ і всі податкові обов'язки з нарахування та сплати ПДВ припинені [1].

Такі зміни зумовили «перехід» підприємств – представників середнього та великого бізнесу, які до початку війни перебували на загальній системі оподаткування, на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Зокрема, у березні 2022 року, у перший місяць повномасштабної війни, коли тривали масовані атаки по всій лінії фронту, чисельність нових зареєстрованих ФОПів в Україні становила 23716 осіб (лише на 8 % менше, ніж у попередньому місяці). У квітні, в умовах невизначеності щодо подальшого розвитку подій на фронті, вона зменшилась у понад 10 разів порівняно з відповідним періодом 2021 року і склала 2296 осіб. Проте, починаючи з травня і завершуючи груднем 2022 року, в країні реєструвались в середньому понад 22 тис. ФОПів [7]. Це дещо менше порівняно з відповідним періодом попереднього року (у травні-грудні 2021 року щомісяця реєструвалось понад 28 тис. нових ФОПів), але загалом відповідає тенденції попередніх років. Відтак, можна вважати, що запроваджені тимчасові зміни у функціонування спрощеної системи оподаткування мали позитивний ефект на зростання кількості платників єдиного податку до місцевих бюджетів у перший місяць війни, а успіхи ЗСУ на фронті – на кількість реєстрації ФОПів, починаючи з травня 2022 року.

Доречно зазначити і зміни в географії реєстрації ФОПів. Якщо до початку війни Львівська область займала четверте місце в п'ятірці регіонів – лідерів за реєстрацією ФОПів (поступаючись м. Києву, Харківській і Дніпропетровській областям та випереджаючи Київську область), то у березні вона

була лідером, а починаючи з квітня і до кінця 2022 року – займала другу позицію серед регіонів країни [8].

Плата за землю. З 1 березня 2022 року до 31 грудня року, наступного за роком, у якому буде припинено або скасовано воєнний стан, не нараховуватиметься та не сплачуватиметься плата за землю (земельний податок та орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності) за земельні ділянки (земельні частки (паї), що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на тимчасово окупованих територіях, а також за земельні ділянки (земельні частки (паї), визначені обласними військовими адміністраціями як засмічені вибухонебезпечними предметами та/або на яких наявні фортифікаційні споруди. Окрім того, за 2022 та 2023 податкові роки, не нараховуватиметься та не сплачуватиметься загальне мінімальне податкове зобов'язання за такі земельні ділянки [1].

Внаслідок воєнної агресії в Україні майже 30 % території заміновано. Лише на деокупованих територіях Херсонської та Миколаївської областей розмінуванню підлягає майже 7 тис. км кв. та 1,5 тис. км кв. відповідно. Загалом процес розмінування усіх територій України може тривати понад 5 років [9]. Відтак, очікувати наповнення місцевих бюджетів надходженнями плати за землю у громадах, які зазнали російського вторгнення, в середньостроковій перспективі не доцільно.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (далі – податок на нерухомість). Аналогічна ситуація і з податком на нерухомість. Змінами до Податкового кодексу передбачено, що за 2021 та 2022 податкові роки податок на нерухомість не нараховуватиметься та не сплачуватиметься за об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на тимчасово окупованих територіях, та за об'єкти житлової нерухомості, що стала непридатною для проживання у зв'язку з військовою агресією росії [10].

Акциз на пальне. Після початку війни було встановлено нульову ставку акцизного податку з виробленого в Україні та з ввезеного на митну територію України пального (далі – акциз з пального). Отже, громади, на території яких розташовані автозаправні станції, втратили значну частину доходів, оскільки 13,44 % обсягу надходжень акцизу з пального скеровувались до місцевих бюджетів територіальних громад. Проте вже наприкінці вересня 2022 року Президент України підписав закон, який частково повертає справляння акцизу з пального хоч і за нижчими ставками порівняно з довоєнним періодом (100 євро за 1000 літрів бензину та 100 євро за 1000 літрів дизелю проти довоєнних 213 євро за 1000 літрів бензину та 140 євро за 1000 л дизелю) [11]. На 2023 рік Уряд залишив відрядження частини надходжень акцизу з пального до місцевих бюджетів.

Доцільно вказати і на вплив на податкові надходження місцевих бюджетів нефіскальних регуляторних заходів.

Акциз на підакцизні товари (алкогольні і тютюнові вироби). Після початку війни і запровадження воєнного стану в Україні було заборонено торгівлю алкогольними напоями [14]. Така заборона була запровадження практично у всіх обласних центрах (спочатку повністю, а згодом на певний період доби). Загалом під час війни таку норму законодавства можна вважати виваженою з огляду на необ-

хідність «тверезого» мислення громадян в критичних ситуаціях. Проте на економіку вона мала негативний вплив. По-перше, місцеві бюджети недоотримали надходження акцизного податку від продажу алкогольних виробів, які б могли отримати якби таких обмежень не було. А по-друге, активізувався нелегальний ринок алкогольних напоїв. За даними аналітиків [15], у 2022 році офіційний продаж алкогольних напоїв зменшився від третини до двох третіх (залежно від категорії напоїв). Водночас обсяг нелегального ринку алкогольних напоїв становить понад третину загального обсягу ринку алкоголю, а щорічні втрати (недоотримані доходи) бюджетів від недоотримання акцизного податку перевищують 9 млрд грн.

Своєрідною компенсацією недоотриманих надходжень місцевими бюджетами від акцизного податку через обмеження продажу алкогольних напоїв можна вважати запровадження з 1 травня 2022 року (замість 1 січня 2023 року) норми щодо порядку зарахування до місцевих бюджетів 5 % акцизного податку з роздрібного продажу тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, який сплачується їх імпортерами та виробниками [16].

Внаслідок запроваджених податкових змін, у 2022 році доходи місцевих бюджетів [сукупно] знизились лише на 6,9 % порівняно з попереднім роком (з 608,5 млрд грн у 2021 році до 566,4 млрд грн у 2022 році) [17]. Доречно вказати, що у 2021 році простежувалось зростання доходів місцевих бюджетів в усіх регіонах країни після спричиненого поширенням COVID-19 спаду в 2019–2020 роках. Головним чинником зменшення доходів місцевих бюджетів

було скорочення у 2022 році офіційних трансфертів від органів державного управління на 35,7 % порівняно з попереднім роком. Найбільше урізання коштів у складі офіційних трансфертів було за розвитковими напрямками, зокрема в розрізі:

- субвенції на фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту та утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, частка якої у 2021 році становила 14,3 % загальної суми усіх коштів субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам. Обсяг виділених коштів знизився у 3,5 разу (з 25,8 млрд грн у 2021 році до 7,4 млрд грн у 2022 році);
- субвенції на реалізацію інфраструктурних проєктів та розвиток об'єктів соціально-культурної сфери, питома вага якої у 2021 році становила 4,5 % загальної суми усіх коштів субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам. У 2021 році за цією субвенцією місцевим бюджетам було перераховано 8,1 млрд грн, у 2022 році кошти на вказані цілі не виділялись [17].

Водночас вжиті заходи податкового регулювання в умовах воєнного стану дозволили місцевим бюджетам не лише не втратити податкові надходження, але й наростити їх (рис. 1). У 2022 році податкові надходження місцевих бюджетів сукупно зросли на 13,5 % порівняно з попереднім роком і становили 393,5 млрд грн. Драйвером зростання став ПДФО, надходження до місцевих бюджетів за яким зросли на 28,3 % порівняно з попереднім роком, і склали 272,2 млрд грн. Головним чином, це відбулось через збільшення відповідно до закону «Про Державний бюджет Укра-

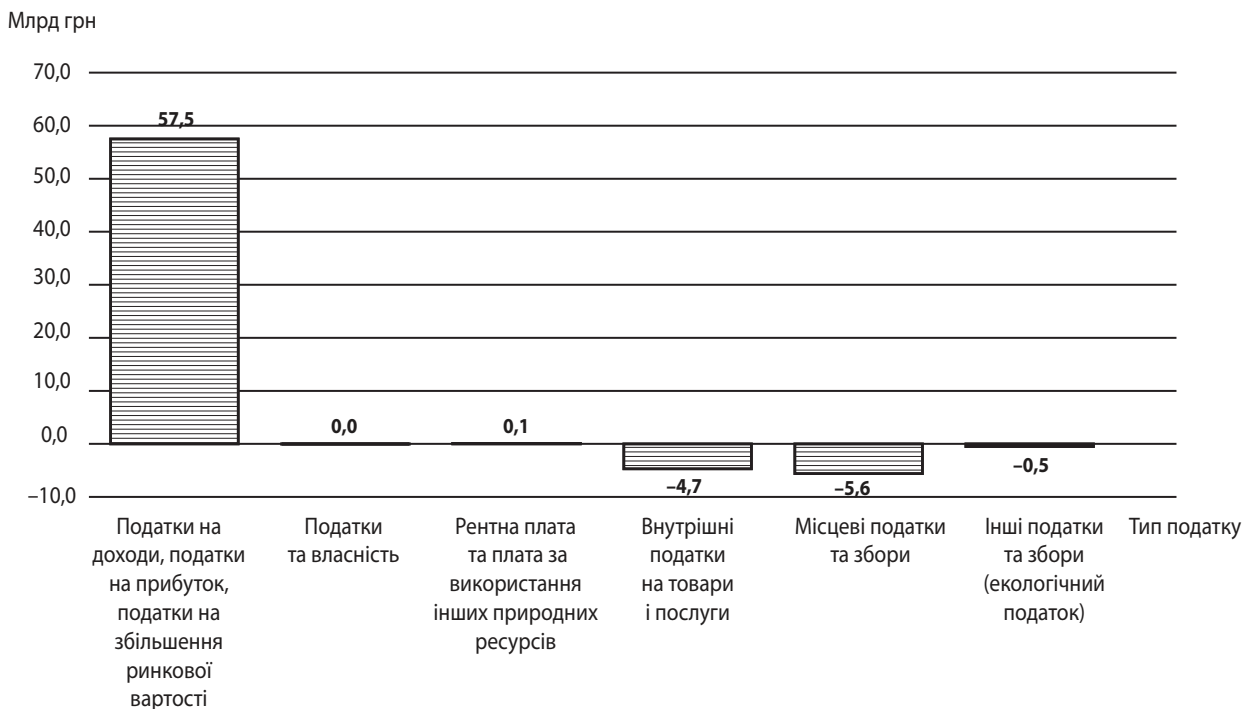


Рис. 1. Збільшення / зменшення податкових надходжень місцевих бюджетів у 2022 році порівняно з 2021 роком у розрізі груп податків і зборів

Джерело: розраховано авторами на основі [17]

їни на 2022 рік» у 2022 році на 4 % частки відрахування до загального фонду бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад (крім міст Києва та Севастополя) ПДФО [17].

Збільшення частки відрахування ПДФО до місцевих бюджетів зумовило зростання надходжень ПДФО до місцевих бюджетів практично усіх регіонів країни (окрім Запорізької, Херсонської та Луганської областей). А релокація бізнесу та міграція населення з регіонів, які зазнали російської окупації, стали додатковим фактором зростання надходжень до місцевих бюджетів приймаючих регіонів (особливо Західного макрорегіону України).

Надходження рентної плати за користування надрами загальнодержавного значення, які у 2022 році забезпечили місцевим бюджетам 81,4 % усіх надходжень рентної плати, стали визначальним елементом зростання надходжень від рентної плати місцевих бюджетів (у 2022 році зросли на 0,1 % порівняно з попереднім роком). Чинником такого зростання стали зміни в механізмі справляння рентної плати, запроваджені у 2021 році, які почали діяти з січня 2022 року (до початку війни).

Зменшення надходжень місцевих податків і зборів зумовлене падінням надходжень податку на майно у 2022 році на 14,8 % порівняно з 2021 роком (з 43,2 млрд грн у 2021 році до 36,8 млрд грн у 2022 році). Зниження спостерігалось у розрізі усіх складових податку на май-

но. Зокрема, найбільше місцеві бюджети втратили надходжень від плати за землю, які зменшилися на 16,2 % (або на 5,7 млрд грн) порівняно з 2021 роком. На 9,0 % (або на 0,7 млрд грн) порівняно з 2021 роком знизилась надходження і податку на нерухоме майно, відмінне від земельного податку. І більш ніж на третину (або на 0,1 млрд грн) у 2022 році зменшилися надходження до місцевих бюджетів транспортного податку [17].

Водночас у 10 регіонах у 2022 році надходження від податку на майно до місцевих бюджетів зросли порівняно з попереднім роком. Зокрема, місцеві бюджети Львівської області у 2022 році отримали на 13,7 % більше надходжень податку на майно порівняно з 2021 роком, Дніпропетровської – на 10,3 %, Чернівецької – на 7,7 %, Вінницької – на 7,0 %, Волинської – на 5,7 %, Тернопільської – на 5,3 %, Кіровоградської – на 4,4 %, Рівненської – на 4,3 %, Черкаської – на 2,4 %, Полтавської – на 0,2 % [17].

У складі місцевих податків і зборів найбільша частка надходжень у 2022 році, як і в попередньому році, припала на єдиний податок (56,0 % усіх надходжень місцевих податків і зборів). Загалом надходження єдиного податку до місцевих бюджетів у 2022 році в результаті запровадження податкових «пом'якшень» зросли на 2 % порівняно з 2021 роком і становили 47,2 млрд грн. Проте війна внесла свої корективи в динаміку надходжень єдиного податку з огляду на наближеність регіонів до лінії фронту (табл. 1).

Таблиця 1

Регіональний зріз надходження єдиного податку до місцевих бюджетів у 2021–2022 рр., млн грн [17]

Регіон	2021 р.	2022 р.	Зміна у 2022 році порівняно з 2021 роком	
			млн грн	%
1	2	3	4	5
Львівська обл.	3188,7	3835,4	646,8	120,3
м. Київ	9823,6	11236,2	1412,6	114,4
Волинська обл.	744,9	837,1	92,1	112,4
Хмельницька обл.	1133,5	1238,3	104,8	109,2
Чернівецька обл.	588,9	643,0	54,1	109,2
Івано-Франківська обл.	949,9	1036,7	86,8	109,1
Полтавська обл.	1542,3	1674,3	132,0	108,6
Тернопільська обл.	842,5	908,9	66,4	107,9
Кіровоградська обл.	894,5	962,9	68,4	107,7
Київська обл.	2955,0	3173,1	218,1	107,4
Дніпропетровська обл.	3664,7	3926,1	261,3	107,1
Закарпатська обл.	805,2	858,3	53,2	106,6
Вінницька обл.	1558,3	1647,4	89,1	105,7
Рівненська обл.	862,8	886,6	23,8	102,8
Черкаська обл.	1361,0	1391,7	30,7	102,3
Житомирська обл.	1080,9	1082,1	1,2	100,1
Одеська обл.	2831,7	2784,3	-47,4	98,3
Сумська обл.	942,0	906,3	-35,7	96,2
Миколаївська обл.	1055,3	969,2	-86,1	91,8

1	2	3	4	5
Чернігівська обл.	990,5	908,4	-82,1	91,7
Харківська обл.	4096,3	3598,1	-498,2	87,8
Запорізька обл.	1819,2	1383,8	-435,3	76,1
Донецька обл.	1174,6	702,3	-472,4	59,8
Херсонська обл.	887,3	440,7	-446,7	49,7
Луганська обл.	488,7	195,0	-293,7	39,9

Джерело: розраховано авторами на основі [17]

Запроваджені після початку війни податкові зміни дозволили органам місцевого самоврядування громад, розташованих у регіонах, віддалених від лінії ведення воєнних дій, не лише не втратити надходження від єдиного податку, але й наростити їх. Факторами, які цьому сприяли, були перехід підприємств на спрощену систему оподаткування та продовження ФОПами I та II груп сплати єдиного податку, незважаючи на можливість не здійснювати цих платежів під час дії воєнного стану. Натомість у наближених до лінії зіткнення регіонах і тих, які зазнали ворожої окупації, ситуація була протилежною.

Водночас перехід підприємств на спрощену систему оподаткування та руйнація виробничих потужностей на півдні та сході України призвели до зниження надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету у 2022 році на 20,8 % порівняно з попереднім роком. Вони склали 117,0 млрд грн (у 2021 році – 147,8 млрд грн) [17].

Запроваджені після початку війни податкові зміни та руйнування агресором паливно-енергетичної інфраструктури України спричинили до зменшення надходжень відрахувань від акцизного податку до місцевих бюджетів. За підсумками 2022 року, вони знизились на 26,5 % порівняно з попереднім роком. Суттєво зменшились надходження від акцизу на пальне. У 2022 році вони впали на 19,4 % (або на 4,1 млрд грн) порівняно з 2021 роком. Водночас надходження від акцизу на алкогольну і тютюнову продукцію до місцевих бюджетів зросли на 24,6 % порівняно з попереднім роком [17], незважаючи на значну «тінізацію» ринку алкогольних і тютюнових виробів. Таке зростання було обумовлене відсутністю або значно слабшими обмеженнями на продаж алкогольної продукції у громадах поблизу великих міст (обласних центрів), в яких обмеження були суворі і тривалі (наприклад, у Львові обмеження на продаж алкоголю тривали до червня 2022 року).

У короткостроковій перспективі, у 2023 році, можна очікувати зростання податкових надходжень місцевих бюджетів. На це вказують такі чинники [18]:

- збільшення на 20 % специфічної ставки акцизного податку та мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку з тютюнових виробів;
- збільшення ставки акцизного податку на рідини, що використовуються в електронних сигаретах, у понад 3,3 разу порівняно з чинними у 2022 році;
- власники та користувачі сільськогосподарських земельних ділянок повинні будуть сплатити міні-

мальне податкове зобов'язання (МПЗ) за підсумками 2022 року. Це позитивно вплине на формування надходжень місцевих бюджетів від плати за землю, окрім бюджетів тих територіальних громад, які розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на тимчасово окупованих територіях, територіях, засмічених вибухонебезпечними предметами чи на яких розміщені фортифікаційні споруди;

- зростання розміру прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати, на основі яких обчислюється ставка єдиного податку для ФОПів I та II груп спрощеної системи оподаткування відповідно. З 1 січня 2023 року прожитковий мінімум для однієї працездатної особи становитиме 2589 грн на місяць, мінімальна заробітна плата – 6700 грн;
- збільшились граничні обсяги річного доходу для ФОПів I–III груп спрощеної системи оподаткування, оскільки вони розраховуються виходячи з розміру мінімальної заробітної плати (а вона зросла з 1 січня 2023 року);
- висока імовірність скасування з липня 2023 року ставки єдиного податку у розмірі 2 % отриманого доходу для ФОПів III групи спрощеної системи оподаткування з автоматичним переведенням на їх попередню діючу – 5 % або 3 %.

Відтак, з високою імовірністю можна очікувати зростання податкових надходжень до місцевих бюджетів у віддалених від лінії фронту регіонах. У прифронтових регіонах і регіонах з тимчасово окупованими територіями відновлення економічної активності, а отже формування податкових надходжень місцевих бюджетів залежатиме від успіхів ЗСУ та площі деокупації територій. Підтвердження такої гіпотези є опитування НБУ про ділові очікування підприємств в наступні 12 місяців, проведені в IV кварталі 2022 року [19]. Незважаючи на те, що воєнні дії та їх наслідки залишаються домінуючим чинником стримування розвитку бізнесу, підприємці послабили свої негативні очікування щодо динаміки обсягів виробництва товарів і послуг в Україні та ділової активності (щодо інвестиційних видатків та кількості найманих працівників) у наступні 12 місяців.

Висновки. Запроваджені у 2022 році податкові зміни були скеровані на підтримку функціонування економіки в умовах повномасштабного воєнного вторгнення росії.

Вони характеризувались послабленням податкового навантаження на бізнес. Окремі з них зумовлювали падіння податкових надходжень місцевих бюджетів. Серед них – надходження майнового податку (плати за землю, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку), акцизного податку з пального. Проте за рахунок зростання обсягів податкових надходжень від податку з доходів фізичних осіб, єдиного податку, акцизного податку з алкогольних і тютюнових виробів у загальному підсумку відбулось зростання податкових надходжень місцевих бюджетів на 13,5 % порівняно з попереднім, довоєнним роком.

Водночас війна призвела до руйнації виробничих та енергетичних потужностей та релокації підприємств із східних та південних регіонів країни до центральних та західних. Це зумовило регіональний дисбаланс наповнення місцевих бюджетів податковими надходженнями, порівняно з довоєнним періодом. На фоні загального зростання податкових надходжень місцевих бюджетів у регіонах, частини яких перебувають під військовою окупацією росії (Запорізькій, Харківській, Херсонській, Донецькій, Луганській областях), відбулося їх падіння.

У короткостроковій перспективі можна очікувати зростання податкових надходжень місцевих бюджетів з огляду на збільшення розміру мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму, зростання ставки акцизного податку з тютюнових виробів, можливого скасування податкових «послаблень» для платників єдиного податку. Проте тривале продовження воєнних дій може негативно відобразитися на наповненні місцевих бюджетів у регіонах, де проходить лінія зіткнення. Водночас успіхи ЗСУ позитивно впливають на ділові очікування підприємств, а отже, активізацію ділової активності та наповнення дохідної частини місцевих бюджетів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>
2. Бліщук К. М. Управління місцевими фінансами в умовах воєнного часу: проблеми та можливості для їх вирішення. *Економіка та суспільство*. 2022. № 43. DOI: 10.32782/2524-0072/2022-43-67
3. Піхоцька О. М., Ющик Ю. В. Аналіз виконання бюджетів в період воєнного стану. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія Економічна. Серія Юридична*. 2022. № 35. С. 25–32. DOI: 10.5281/zenodo.7486095
4. Швайко М., Оковита А. Наповнення дохідної частини місцевих бюджетів в умовах воєнного стану. *Соціальна економіка*. 2022. № 64. URL: <https://periodicals.karazin.ua/socceconom/article/view/21158>
5. Оносовський Д. Податки під час війни: що змінилося для бізнесу. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/211250_podatki-pd-chas-vyni-shcho-zmnilosya-dlya-bznesu
6. Марчак Д., Маркуц Ю., Маршалок Т. Податки воєнного часу. Чого слід очікувати від змін у податковій системі, ухвалених з початку війни? URL: <https://voxukraine.org/podatky-voyennogo-chasu-chogo-slid-ochikuvaty-vid-zmin-u-podatkovij-systemi-uhvalenyh-z-pochatku-vijny/>

voyennogo-chasu-chogo-slid-ochikuvaty-vid-zmin-u-podatkovij-systemi-uhvalenyh-z-pochatku-vijny/

7. Фопономіка. Економіка українських фопів в реальному часі. URL: <https://opendatabot.ua/open/foropomics>

8. Нові реєстрації компаній та ФОП в Україні. Динаміка реєстрації нових ФОП та компаній за регіонами та видами діяльності. URL: <https://opendatabot.ua/open/registration-dynamic>

9. Крук С. 30 % території України заміновано. За масштабами це як дві території держави Австрія // Державна служба України з надзвичайних ситуацій. URL: <https://dsns.gov.ua/uk/news/ostanni-novini/30-teritoriyi-ukrayini-zaminovano-zamasstabami-ce-yak-dvi-teritoriyi-derzavi-avstriya-sergii-kruk>

10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8462>

11. Гордійчук Д. Зеленський підписав закон про повернення акцизів на пальне: коли запрацює. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2022/09/28/691971/>

12. Про внесення змін до розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України щодо посилення гнучкості місцевих бюджетів та підвищення оперативності прийняття рішень : Закон України від 09.07.2022 № 2390-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2390-IX#Text>

13. ТОП-100 найбільших підприємств-забруднювачів // Міністерство захисту довкілля та природних ресурсів України. URL: <https://mepr.gov.ua/news/34251.html>

14. Про правовий режим воєнного стану : Закон України від 12.05.2015 № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text>

15. Підакцизні товари під час війни. Чому їх накрила тінь? URL: <https://biz.nv.ua/ukr/markets/pidakcizni-tovari-pid-chas-viyni-vidiyshli-u-tin-rinku-tyutyunu-y-alkogolyu-50301137.html>

16. Державна податкова служба України. До уваги платників 5 % акцизного податку з роздрібного продажу щодо обліку продукції, яка підлягає оподаткуванню цим податком. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/print-582985.html>

17. Доходи державного та місцевих бюджетів. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics/incomes>

18. Щодо основних новацій та перспектив податкового законодавства у 2023 році // Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/nove-pro-podatki--novini-644122.html>

19. Ділові очікування підприємств, IV квартал 2022 року // Національний банк України. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/dilovi-ochikuvannya-pidpriemstv-iv-kvartal-2022-roku>

REFERENCES

Blishchuk, K. M. "Upravlinnia mistsevymy finansamy v umovakh voiennoho chasu: problemy ta mozhlyvosti dlia yikh vyrishennia" [Management of Local Finances in Wartime Conditions: Problems and Opportunities for Their Solution]. *Ekonomika ta suspilstvo*, no. 43 (2022).

DOI: 10.32782/2524-0072/2022-43-67

"Derzhavna podatкова sluzhba Ukrainy. Do uvahy platnykiv 5 % aktsyznoho podatku z rozdrіbnogo prodazhu shchodo obliku produktii, iaka pidliahaie opodatkuvanniu tsym podatkom" [State Tax Service of Ukraine. To the Attention of Payers of 5% Excise Tax on Retail Sales Regarding the Accounting of Products Subject to This Tax]. <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/print-582985.html>

"Dilovi ochikuvannya pidpriemstv, IV kvartal 2022 roku" [Business Expectations of Enterprises, IV Quarter of 2022]. Natsion-

alnyi bank Ukrainy. <https://bank.gov.ua/ua/news/all/dilovi-ochikuvannya-pidpriemstv-iv-kvartal-2022-roku>

“Dokhody derzhavnogo ta mistsevykh biudzhetyv” [Revenues of State and Local Budgets]. <https://openbudget.gov.ua/analytics/incomes>

“Foponomika. Ekonomika ukrainykykh fopiv v realnomu chasi” [Phoponomics. Economy of Ukrainian Fops in Real Time]. <https://opendatabot.ua/open/foponomics>

Hordiichuk, D. “Zelenskyi pidpysav zakon pro povnennia aktsyiv na palne: koly zapratsiue” [Zelensky Signed the Law on the Return of Excise Taxes on Fuel: When Will It Work?]. <https://www.epravda.com.ua/news/2022/09/28/691971/>

Kruk, S. “30 % terytorii Ukrainy zaminovano. Za mashtabamy tse yak dvi terytorii derzhavy Avstriia” [30% of the Territory of Ukraine Is Mined. In Terms of Scale, It Is Like Two Territories of the State of Austria]. Derzhavna sluzhba Ukrainy z nadzvychainykh situatsii. <https://dsns.gov.ua/uk/news/ostanni-novini/30-teritoriyi-ukrayini-zaminovano-za-mashtabami-ce-yak-dvi-teritoriyi-derzavii-avstriya-sergii-kruk>

[Legal Act of Ukraine] (2010). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8462>

[Legal Act of Ukraine] (2015). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text>

[Legal Act of Ukraine] (2022). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2390-IX#Text>

[Legal Act of Ukraine] (2022). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

Marchak, D., Markuts, Yu., and Marshalok, T. “Podatky voiennoho chasu. Choho slid ochikuvaty vid zmin u podatkovii systemi, ukhvalenykh z pochatku viiny?” [Wartime Taxes. What Should Be Expected from the Changes in the Tax System Adopted Since the Beginning of the War?]. <https://voxukraine.org/podatky-voyenno-go-chasu-chogo-slid-ochikuvaty-vid-zmin-u-podatkovij-systemi-uhvalenyh-z-pochatku-viiny/>

“Novi reiestratsii kompanii ta FOP v Ukraini. Dynamika reiestratsii novykh FOP ta kompanii za rehionamy ta vydamy diialnosti” [New Registrations of Companies and Sole Traders in Ukraine. Dynamics of Registration of new Sole Proprietorships and Companies by Region and Type of Activity]. <https://opendatabot.ua/open/registration-dynamic>

Onosovskiy, D. “Podatky pid chas viiny: shcho zminylosia dlia biznesu” [Taxes During the War: What Changed for Business]. https://biz.ligazakon.net/analytics/211250_podatki-pd-chas-vyni-shcho-zmnilosya-dlya-biznesu

“Pidaktsyjni tovary pid chas viiny. Chomu yikh nakryla tin?” [Excise Goods During the War. Why Did the Shadow Cover Them?]. <https://biz.nv.ua/ukr/markets/pidaktsyjni-tovari-pid-chas-viiny-vid-iyshli-u-tin-rinku-tyutyunu-y-alkogolyu-50301137.html>

Pikhotska, O. M., and Yushchik, Yu. V. “Analiz vykonannia biudzhetyv v period voiennoho stanu” [Analysis of the Implementation of Budgets During the Period of Martial Law]. *Naukovi zapysky Lvivskoho universytetu biznesu ta prava. Seriya Ekonomichna. Seriya Yurydychna*, no. 35 (2022): 25-32.

DOI: 10.5281/zenodo.7486095

“Shchodo osnovnykh novatsii ta perspektyv podatkovoho zakonodavstva u 2023 rotsi” [Regarding the Main Innovations and Prospects of Tax Legislation in 2023]. Derzhavna podatkova sluzhba Ukrainy. <https://tax.gov.ua/nove-pro-podatki-novini-644122.html>

Shvaiko, M., and Okovyta, A. “Napovnennia dokhidnoi chastyny mistsevykh biudzhetyv v umovakh voiennoho stanu” [Filling the Revenue Part of Local Budgets under Martial Law Conditions]. *Sotsialna ekonomika*. 2022. <https://periodicals.karazin.ua/soceconom/article/view/21158>

“TOP-100 naibilshykh pidpriemstv-zabrudniuvachiv” [TOP 100 Largest Polluting Enterprises]. Ministerstvo zakhystu dovkillia ta pryrodnykh resursiv Ukrainy. <https://mepr.gov.ua/news/34251.html>

Стаття надійшла до редакції 24.11.2022 р.