



Отримано: 05 грудня 2022 р.

Прорецензовано: 19 грудня 2022 р.

Прийнято до друку: 21 грудня 2022 р.

e-mail: olha.demianchuk@oa.edu.ua,

tetiana.o.melnyk@oa.edu.ua

DOI: 10.25264/2311-5149-2022-27(55)-59-66

Дем'янчук О. І., Мельник Т. О. Зміни в оподаткуванні та введення податкових пільг в Україні в умовах військового стану. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»* : науковий журнал. Острог : Вид-во НаУОА, грудень 2022. № 27(55). С. 59–66.

УДК: 336.226.1

JEL-класифікація: H22, H25, H71

ORCID-ідентифікатор: <https://orcid.org/0000-0001-9282-3589>**Дем'янчук Ольга Іванівна,***доктор економічних наук, доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту
Національного університету «Острозька академія»***Мельник Тетяна Олександрівна,***студентка другого (магістерського) рівня вищої освіти
Національного університету «Острозька академія»*

ЗМІНИ В ОПОДАТКУВАННІ ТА ВВЕДЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОГО СТАНУ

У статті автори розкривають проблему впровадження податкових змін та введення податкових пільг в Україні в умовах воєнного стану. А також вплив цих процесів на податкові надходження до Державного та місцевих бюджетів України від податків, до яких було застосовано ці пільги. Зокрема було розкрито особливості введення податкових пільг до ПДВ, акцизного податку. Єдиного податку та плати за землю. Використовуючи динамічний аналіз надходжень цих податків до Державного та місцевих бюджетів України, було визначено основні причини та наслідки темпів приросту цих надходжень у доходах бюджетів. Визначено основні причини відміни окремих податкових пільг, зокрема до ПДВ з ввезених товарів, які спричинили значні втрати у доходах державного бюджету, оскільки цей податок складає більше 40 % у доходах ДБУ, тобто є бюджетоутворюючим податком. Від'ємний приріст надходжень від мита зумовлений не лише введенням податкової пільги на ввезені товари, а фізичним зменшенням обсягу зовнішньоторговельних операцій. І лише за умови відновлення довоєнних обсягів можливим буде досягнути додатного приросту. При аналізі введення податкових пільг щодо сплати єдиного податку та плати за землю було зроблено висновки, що саме це вплинуло на збереження діяльності суб'єктів малого та середнього бізнесу і збалансування надходжень від єдиного податку до доходів місцевих бюджетів України у другій половині поточного року. Результати дослідження відображають причинно-наслідкові зв'язки між введеними податковими пільгами та податковими змінами та податковими надходженнями від цих податків, також доведено важливість впровадження цих змін в умовах воєнного стану.

Ключові слова: запровадження податкових пільг в умовах воєнного стану, податкові надходження.

Olha Demianchuk,*PhD in Economics, professor of Finance, Accounting and Auditing Department,
The National University of Ostroh Academy***Tetiana Melnyk,***student of the second (master's) level of higher education,
The National University of Ostroh Academy*

CHANGES IN TAXATION AND THE IMPLEMENTATION OF TAX BENEFITS IN UKRAINE UNDER MARTIAL LAW

In the article, the authors shed light on the problem of implementing tax changes and introducing tax benefits in Ukraine under martial law, and also the impact of these processes on tax revenues to the State and local budgets of Ukraine from taxes to which these benefits were applied. In particular, the peculiarities of tax benefits introduction to VAT, single tax, land fee, and excise tax were revealed. Using a dynamic analysis of the incomes of these taxes to the State and local budgets of Ukraine, the main causes and consequences of these revenues growth rate were determined. We have identified the main reasons for the cancellation of certain tax benefits, in particular the VAT benefit for imported goods, which caused significant losses in the revenues of the state budget, as this tax accounts for more than 40% of the revenues to the State Budget of Ukraine, it is considered a budget-forming tax. The decrease in customs revenues is caused not only by the introduction of tax relief on imported goods, but also by a physical decrease in the volume of foreign trade transactions. It will be possible to achieve positive growth only if the pre-war volumes are restored. It was concluded that the introduction of tax benefits on single tax and land fee affected the preservation of the activities by small and medium-sized business entities and balanced revenues from the single tax with the revenues of local budgets of Ukraine in the second half of the current year. The results of the study



reflect the cause-and-effect relationships between introduced tax benefits, tax changes, and tax revenues from these taxes and also prove the importance of implementing these changes under martial law conditions.

Keywords: *introducing tax benefits in Ukraine under martial law, tax revenues.*

Постановка проблеми. Малий та середній бізнес України зазнав великих втрат у 2020 р., причиною цього стала пандемія COVID-19. Не оговтавшись від наслідків пандемії, малий та середній бізнес знову страждає під впливом початку повномасштабного вторгнення. Щоб підтримати підприємців, влада прийняла рішення про впровадження податкових пільг. Податкові пільги також були застосовані і до суб'єктів великого бізнесу. Яким чином це вплинуло на податкові надходження до бюджетів різних рівнів та діяльність цих суб'єктів в умовах воєнного стану, є важливим питанням і потребує постійного аналізу.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Питання щодо ролі державної податкової служби України у формуванні податкової культури та напрямків удосконалення її діяльності в цій сфері розглядалось такими вченими: В. Андрущенко, І. Башинський, А. Василенко, А. Манохіна, О. Ревенко та ін.

Роль податкової системи, чимала кількість її аспектів і недоліків стали об'єктом дослідження багатьох наукових праць. Варто зазначити, що досліджували це питання такі науковці: О. Бойко, В. Кміть, М. Слатвінська, Р. Тульчинський, Б. Ярема.

Дослідження питання державної підтримки та її форм проводили такі науковці: О. Булана, В. Захожай, Н. Кучерявенко, Я. Литвиненко, Д. Лічак, Д. Серебрянський та ін.

Мета і завдання дослідження: проаналізувати зміни в оподаткуванні та введенні податкових пільг в Україні в умовах військового стану, а також визначити наслідки впровадження цих податкових змін на податкові надходження від податків, до яких було застосовано ці зміни. Перед нами поставлені ряд завдань, а саме: провести аналіз динаміки зміни податкових надходжень, які сплачують суб'єкти малого та середнього бізнесу в Україні протягом воєнного стану, а також дослідити причинно-наслідковий зв'язок скасування окремих податкових пільг, які було впроваджено у перші місяці воєнного стану.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно зі ст. 30 Податкового кодексу України «... податкова пільга – це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.2 цієї статті» [1].

Ряд науковців, досліджуючи сутність податкової пільги, трактують з різних точок зору. Так, Н. Кучерявенко розглядає податкову пільгу практично, як це поняття зазначено у законодавчому документі, «... як звільнення платника податків від нарахування та сплати податку або сплати ним податку в меншому розмірі за наявності підстав, визначених чинним законодавством» [2]. Д. Серебрянський трактує «... податкову пільгу як сукупність фіскальних дій держави, не закладених у загальноприйнятих основах прибуткового оподаткування підприємств, що, зрештою, призводить до повного або часткового звільнення прибутку від оподаткування з метою активізації державних, територіальних чи галузевих пріоритетних напрямів фінансово-господарської діяльності, які реалізуються протягом визначеного законом терміну» [3]. В. Захожай і Я. Литвиненко визначають, що «... податкова пільга – це повне або часткове звільнення окремих підприємств чи фізичних осіб від сплати податку» [4], не говорячи про те, що вони мають бути обов'язково платниками податків. Таким чином, підсумовуючи зміст поняття «податкова пільга», варто акцентувати увагу на тому, що її застосування сприяє зменшенню рівня оподаткування суб'єкта господарювання в необхідних для цього умовах та має значне фіскальне значення.

Перш ніж досліджувати податкові пільги, які було впроваджено після оголошення воєнного стану внаслідок вторгнення російських військ на територію України, розглянемо склад та структуру основних податкових надходжень до Державного бюджету України за 2019–2021 рр. (табл. 1).

Згідно з даними можна простежити, що основними бюджетоутворюючими податковими надходженнями як за складом, так і за структурою протягом всього досліджуваного періоду були: податок на додану вартість (ПДВ), податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), акцизний податок, податок на прибуток підприємств, ввізне мито. Найбільше зростання серед податкових надходжень спостерігалось від податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів, робіт, послуг з урахуванням бюджетного відшкодування: у 2020 р. надходження збільшились на 3,74 %, а надходження від податку на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів у 2020 р. зменшились на 4,02 %. Таке збільшення надходження від ПДВ з вироблених в Україні товарів та зменшення від ввезених міг спричинити достатньо ефективний механізм нарахування і сплати, який унеможливило ухилення платників від сплати цього податку, а також вагомим чинником стали коронавірусні обмеження.

Таблиця 1

**Динаміка складу та структури податкових надходжень до Державного бюджету України
за 2019–2021 рр.**

Класифікація податкових надходжень	2019 р.		2020 р.		2021 р.	
	млрд грн	%	млрд грн	%	млрд грн	%
Податок на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів	289,76	36,23	274,11	32,21	380,71	34,39
Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів, робіт, послуг з урахуванням бюджетного відшкодування	88,93	11,12	126,49	14,86	155,77	14,07
Податок та збір на доходи фізичних осіб	110,00	13,75	117,28	13,78	137,56	12,43
Податок на прибуток підприємств	107,09	13,39	108,70	12,77	147,75	13,35
Рентна плата за використання інших природних ресурсів	46,75	5,85	52,48	6,17	80,75	7,29
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	69,90	8,74	80,45	9,45	82,86	7,48
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів	53,46	6,68	57,85	6,80	79,59	7,19
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	30,01	3,75	30,46	3,58	38,18	3,45
ввізне мито	29,86	3,73	30,20	3,55	36,85	3,33
вивізне мито	0,23	0,03	0,26	0,03	1,32	0,12
Збори на паливно-енергетичні ресурси	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00
Екологічний податок	3,85	0,48	3,31	0,39	3,92	0,35
Інші податки та збори	0,00	0,00	0,00	0,00	0,50	0,05
Разом	799,78	100,00	851,12	100,00	1107,09	100,00

Джерело: складено автором за даними Open Budget та [5].

Які ж зміни відбулися з динамікою надходжень від цих податків у 2022 р. Аналізуючи приріст основних податкових надходжень до Державного бюджету помісячно в 2022 р. у порівнянні з попереднім 2021 р., що відображено у табл. 2, можемо зробити такі висновки.

Таблиця 2

Динаміка надходжень до Державного бюджету України помісячно 2022/2021 рр., %

Показники	січень	лю- тий	бере- зень	квітень	тра- вень	чер- вень	липень	сер- пень	вере- сень
ПДФО	8,9	22,5	-8,3	-15,7	8,5	2,2	13,3	16,0	11,8
Податок на прибуток	75,2	55,1	7,7	203,1	-34,2	-35,0	137,1	-53,0	-6,8
Рентна плата за природні ресурси	109,4	55,9	122,0	98,0	125,4	-25,1	-16,9	28,2	34,4
Акцизний податок	-1,9	-4,8	-86,7	-53,6	-39,4	-37,6	-45,3	-45,5	-38,8
ПДВ з вироблених товарів	39,0	30,0	20,4	27,9	70,9	8,9	163,5	7,3	75,4
ПДВ з ввезених товарів	46,4	30,6	-77,9	-72,3	-67,5	-58,8	-33,7	-22,9	-30,4
Мито	25,1	11,8	-87,5	-86,6	-81,3	-80,7	-31,5	-10,7	-12,8

Джерело: побудовано автором на основі джерела [6].

Впродовж досліджуваного періоду спостерігалася різна динаміка помісячного приросту основних податкових джерел доходів державного бюджету у зв'язку з прийнятими у податковому законодавстві пільгами. Найбільш помітним є падіння надходжень від акцизного податку, ПДВ із ввезених товарів. Також, починаючи з березня, у постійному від'ємному прирості знаходиться мито. Починаючи із травня, від'ємне значення у прирості від надходжень має податок на прибуток, за винятком липня.

Аналіз динаміки надходжень місцевих бюджетів за січень–серпень 2022/2021 рр., що відображено у табл. 3, показав, що в умовах воєнного стану обсяг податкових надходжень до місцевих бюджетів не зменшився, а навіть відбувся їх приріст на 11,1 %. Це відбулось за рахунок суттєвого зростання надходжень від ПДФО на 23,8 %, який є основним бюджетотворюючим податком у місцевих бюджетах і складає більше 64 % надходжень. Головним, що забезпечило зростання надходжень від цього податку, є зростання середньої заробітної плати та зростання грошової винагороди військовослужбовцям.

Таблиця 3

Динаміка надходжень місцевих бюджетів України за січень–серпень 2022/2021 рр.

Показники	8 місяців 2021 р.		8 місяців 2022 р.		%, росту
	млрд грн	%	млрд грн	%	
Загальний фонд	222,4	-	245,8	-	10,5
Податкові надходження	217,8	100,0	241,8	100	11,1
ПДФО	132,3	60,7	163,8	67,7	23,8
Плата за землю	23,6	10,8	18,6	7,7	-21,4
Єдиний податок	30,1	13,8	30,9	12,8	2,6
Акцизний податок	9,5	4,4	7,1	2,9	-25,0
Акцизний податок на пальне	4,2	2,0	1,3	0,5	-68,5
Місцеві податки та збори	59,5	27,3	54,2	22,4	-9,0

Джерело: побудовано автором на основі джерела [6].

Впроваджені у перші місяці воєнного стану пільги в оподаткуванні малого бізнесу забезпечили зростання надходжень від сплати єдиного податку на 2,6 %. Також зрозумілим є зменшення надходжень від плати за землю на -21,4 %. Найбільше скорочення на -68,5 % відбулося надходжень від акцизного податку на пальне, що призвело до його поновлення у жовтні поточного року.

Розглянувши ці тенденції, слід з'ясувати, які ж саме впроваджені податкові пільги та до яких податків у податковому законодавстві спричинили цю динаміку.

Зупинимось спочатку на впроваджених податкових пільгах щодо податку на додану вартість (ПДВ).

Для підтримки суб'єктів господарювання, які займалися значною волонтерською діяльністю, з початком введення в Україні воєнного стану було впроваджено ряд пільг у оподаткуванні ПДВ. До Податкового кодексу України було внесено зміни щодо переліку вартість товарів та окремі операції, які не вважалися об'єктом оподаткування. Серед них було виділено: придбані в оподатковуваних ПДВ операціях, знищені (втрачені) внаслідок непереборної сили у період дії воєнного та надзвичайного станів; придбані в оподатковуваних ПДВ операціях та передані в державну чи комунальну власність, у тому числі на користь добровільних формувань територіальних громад, а також надані на користь інших осіб для потреб забезпечення оборони України у період воєнного, надзвичайного станів; не обкладалися ПДВ операції з постачання та ввезення на митну територію України бензини моторних, важких, важких дистилаторів та скрапленого газу, які класифікувалися за кодами УКТ ЗЕД, визначені підпунктом 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу, на які згідно Перехідних положень Податкового кодексу було встановлено ставку акцизного податку у розмірі 0,00 євро за 1000 літрів; нафти або нафтопродуктів сирих, які класифікувалися за кодами УКТ ЗЕД 2709 00 10 00 та 2709 00 90 00, оподатковувалися за ставкою ПДВ у розмірі 7 %» [1].

Саме ці податкові пільги з березня призвели до від'ємного приросту надходжень від ПДВ з ввезених товарів до державного бюджету України, як відображено на рис. 1. На перший погляд, введення цієї пільги призвело до зменшення фіскального значення ПДВ на ввезені товари, проте завдяки цій пільзі було збільшено обсяги ввезення життєво необхідних для країни товарів, для підтримки територіальних форм самооборони, волонтерської допомоги Збройним силам України.

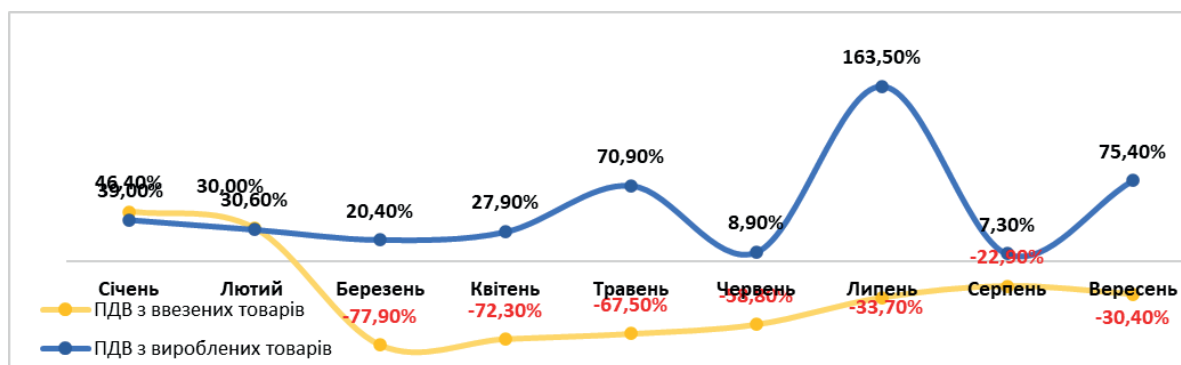


Рис. 1. Динаміка надходжень ПДВ до державного бюджету (січень– вересень 2022/2021 рр.)

Джерело: [6].

Надходження від ПДВ із вироблених товарів зберігали додатні темпи зростання, на відміну від ПДВ із ввезених товарів, забезпечуючи фіскальне значення цього податку у доходах Державного бюджету України. Так, питома вага надходжень до Державного бюджету від ПДВ складала включно по 2021 р. більше 48 % і за перше півріччя 2022 р. зберегла своє домінуюче значення – 44 %.

Також, з квітня 2022 р., на період дії воєнного стану в Україні, було передбачено звільнення від сплати ПДВ імпорту товарів в Україну суб'єктам господарювання, які зареєстровані платниками єдиного податку першої, другої та третьої групи; ввезення фізичними особами на митну територію України автомобілів легкових, кузовів до них, причепів та напівпричепів та ін. (аналогічне звільнення передбачено до акцизного податку) [1]. Ці пільги сприяли значній підтримці суб'єктів малого та середнього бізнесу. Згідно з даними табл. 3, надходження від сплати єдиного податку зберегли своє фіскальне значення і у поточному році відображали приріст порівняно з 2021 р.

Щодо впровадження податкових пільг на мито. У вітчизняному податковому законодавстві було прийнято у березні 2022 р. Закон «Про звільнення від мит та ПДВ вартість імпорту товарів, що ввозяться підприємствами». Цей закон автоматично звільнив від митних платежів транспортні засоби, які ввозилися на територію України. Прийняття цього нормативного документу призвело до негативного фіскального ефекту – значного скорочення надходжень від ПДВ з ввезених товарів та митних платежів. Тому, Верховна Рада України в червні 2022 р. ухвалила урядовий законопроект № 7418 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування». Цим нормативним документом було скасовано цілу низку попередньо діючих податкових пільг на товари, які ввозилися на митну територію України. Це було виправданим кроком у податковому законодавстві, оскільки значна кількість суб'єктів господарювання, особливо фізичних осіб-підприємців, зловживала, зокрема, користуючись податковими пільгами при ввезенні автомобілів преміум-класу. Як свідчать статистичні дані, з часу запровадження цієї пільги, протягом квітня–травня 2022 р. в Україну було ввезено близько 123,6 тис. автомобілів, з яких при розмитненні до Державного бюджету не надійшло близько 13,6 млрд грн мита, акцизу та ПДВ [7]. Ще однією причиною є те, що, скасувавши мито та ПДВ, держава відмовилась від найбільшого джерела доходів. Внаслідок втрат від війни та запровадження пільг розмір дефіциту в бюджеті досяг близько 5 млрд дол. щомісяця. Цей дисбаланс держава покриває за рахунок позикових коштів, які залучає як на зовнішньому, так і на внутрішньому фінансовому ринку. Саме тому, ці пільги було скасовано з 1 липня 2022 р.

На рис. 2 наведена динаміка надходжень ввізного та вивізного мита до державного бюджету за 9 місяців 2022 р. в порівнянні з аналогічним періодом 2021 р. Незважаючи на скасування у липні податкових пільг, значення надходжень від мита залишаються від'ємними, що відбувається не лише введенням або скасуванням податкових пільг, а значною втратою надходжень від зовнішньоторговельної діяльності.

Наступними змінами у податковому законодавстві, які підтримали у воєнний час суб'єктів малого бізнесу, є пільги щодо сплати єдиного податку (ЄП). Цю пільгу було впроваджено з 1 квітня 2022 р. Її дія буде тривати в Україні до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України. Протягом встановленого терміну фізичні особи-підприємці, які платники єдиного податку першої та другої групи, мають право не сплачувати єдиний податок. Також, ці особи мають право не подавати декларацію платника єдиного податку [1].

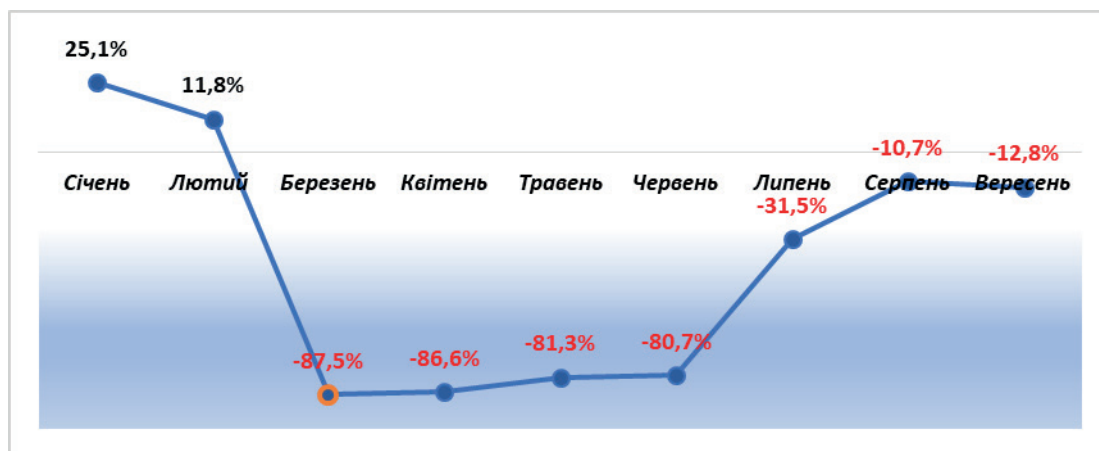


Рис. 2. Динаміка надходжень ввізного та вивізного мита до державного бюджету України (січень–вересень 2022/2021рр.)

Джерело: [6].

Щодо платників 3 групи, то з аналогічного періоду фізичні особи-підприємці та юридичні особи будь-якої організаційно-правової форми отримали право обирати особливі умови сплати єдиного податку – спеціальна група за ставкою 2 %. Наразі платниками такої ставки єдиного податку можуть бути фізичні особи-підприємці та юридичні особи, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 10 млрд грн, при цьому кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена [1].

Разом з цим, Законопроектом № 7234 «... обмеження має бути знято, і, на відмінну від вимог до інших платників ЄП за загальними правилами, до таких осіб не застосовуватиметься обмеження щодо обсягу доходу та кількості осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах» [1]. Природньо, при прийнятті цих податкових змін Державні податкові органи дуже виважено підійшли до вилучення переліку певних видів діяльності та груп доходів, які не мають права скористатись пільгою щодо не сплати єдиного податку або перейти на 2 % оподаткування. Саме ці дії підтримали у важкі часи суб'єктів малого та середнього бізнесу, які в більшості не згорнули свою діяльність, а релокували її на території областей, де немає активних воєнних дій. Надходження від єдиного податку є важливим джерелом у доходах місцевих бюджетів.

Аналіз динаміки надходжень єдиного податку до місцевих бюджетів України, що відображено на рис. 3, показав, що приріст його надходжень в червні–вересні 2022 р. значно коливався (від зростання до +50,3 %, до значного скорочення до -25,7% і знову росту до +40,0%). Отож, можна стверджувати, що саме за рахунок пільг у важкий для малого бізнесу час було забезпечено збалансування і приріст у другій половині 2022 р. надходжень єдиного податку до місцевих бюджетів України.

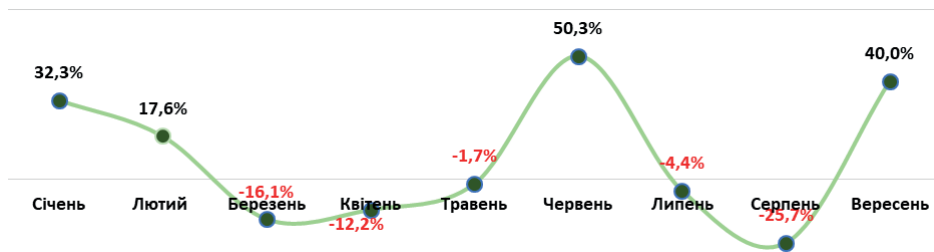


Рис. 3. Динаміка надходжень єдиного податку до місцевих бюджетів України (січень–вересень 2022/2021 рр.)

Джерело: [6].

Оскільки єдиний податок є місцевим податком, слід розглянути його надходження у розрізі регіонів (рис. 4). В регіональному розрізі надходження від сплати єдиного податку суттєво відрізняється. Так, західні області з домінуванням +23,4% приросту в Львівській обл. та +15,3 % в м. Києві, до значного зниження у східних та південно-східних областях, серед яких: Сумська, Харківська, Миколаївська, Чернігівська, Запорізька, Донецька, Херсонська та Луганська обл. Природнім є те, що в областях, де велися або ведуться бойові дії, суб'єкти малого та середнього бізнесу вимушені були релокувати свій бізнес на безпечну територію або ж зовсім припинили свою діяльність у вищезгаданих областях.

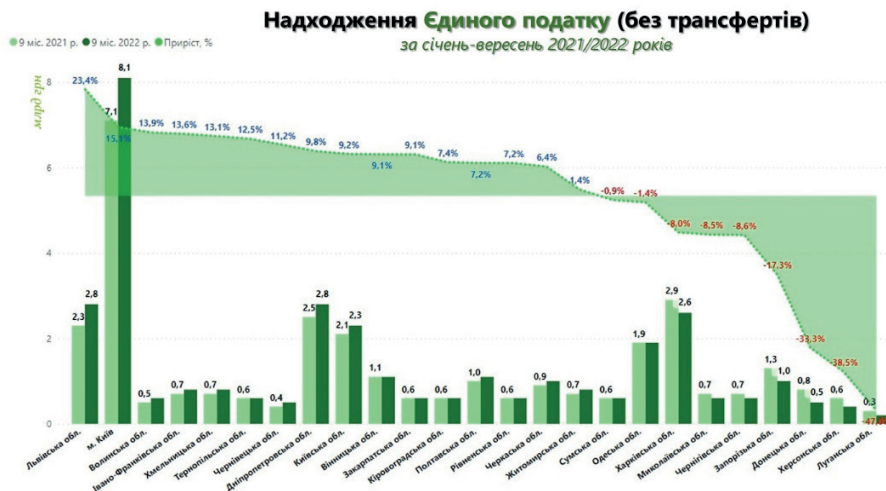


Рис. 4. Надходження Єдиного податку (без трансферів) за січень–вересень 2021/2022рр.

Джерело: [6].

Наступним важливим надходженням до місцевих бюджетів України серед податків є складова місцевого податку на майно – плата за землю. В податковому законодавстві з 1 березня 2022 р. по 31 грудня року, наступного за роком, у якому припинено або скасовано воєнний, надзвичайний стани, не нараховується та не сплачується 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 (велись) бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, та перебувають у власності або користуванні, у тому числі на умовах оренди, фізичних або юридичних осіб, а також за земельні ділянки (земельні частки (паї), визначені обласними військовими адміністраціями як засмічені вибухонебезпечними предметами та/або на яких наявні фортифікаційні споруди) [1].

Також, тимчасово, за 2022 та 2023 податкові (звітні) роки, не нараховуватиметься та не сплачується загальне мінімальне податкове зобов'язання за земельні ділянки, що розташовані на територіях, на яких ведуться (велись) бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, та/або за земельні ділянки, визначені обласними військовими адміністраціями як засмічені вибухонебезпечними предметами та/або на яких наявні фортифікаційні споруди.

Відповідно до даних рис. 5, ситуація із надходженнями від плати за землю є негативною, приріст надходжень від плати за землю досі не відновив додатне значення. В березні потенційні втрати були на рівні -38 % (-1,1 млрд грн недоотриманих надходжень лише за один місяць). В вересні втрати місцевих бюджетів по платі за землю склали -9,2 % або -0,27 млрд грн, порівняно із відповідним місяцем минулого року. Загалом місцеві бюджети з початку року недоотримали вже більше 5,3 млрд грн плати за землю.



Рис. 5. Динаміка надходжень плати за землю до місцевих бюджетів України (січень–вересень 2021/2022 рр.)

Джерело: [6].

Хоча, місцеві бюджети України значно втратили надходження від плати за землю, але це є справедливим рішенням до платників податків територій, де велися або ведуться активні бойові дії.

Висновки. Отож, проаналізувавши динаміку надходжень окремих податків до державного та місцевих бюджетів України, слід зазначити, що більшість з них має від'ємний приріст. Така ситуація спостерігається навіть після скасування окремих пільг.

Якщо акцентувати увагу на від'ємному прирості надходжень від ПДВ на ввезені товари та мито, тут є дві причини цієї тенденції: по-перше, впроваджені пільги на ввезені товари; по-друге, зменшення товарообороту у зовнішньоекономічній діяльності спричинило ці втрати. Тому, податкові пільги щодо ввезення товарів, особливо автомобілів, було відмінено. І лише за умови відновлення обсягів зовнішньої торгівлі можливо отримати додатній приріст надходжень від ПДВ за ввезені товари та мита. Інші пільги, щодо акцизного податку та ПДВ на вироблені товари, були актуальними і важливими в умовах воєнного стану для суб'єктів господарювання.

Також значною підтримкою стали пільги в сплаті єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва. Саме завдяки оперативному прийняттю рішення податкових органів було вже з травня збалансовано додатній приріст надходжень від єдиного податку до місцевих бюджетів України. Щодо плати за землю, податкові пільги, які, на перший погляд, принесли втрати у доходах місцевих бюджетів України, були справедливими для їх платників. Землі, які непридатні для використання або які перебувають на тимчасово окупованих територіях, справедливо підпадали до застосування податкової пільги.

Таким чином, зміни в оподаткуванні та введенні податкові пільги в Україні в умовах воєнного стану позитивно вплинули на діяльність суб'єктів малого та середнього бізнесу, а також забезпечили збалансування податкових платежів від сплати єдиного податку до місцевих бюджетів України у другій половині поточного року.

**Література:**

1. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n965>. Podatkovyy kodeks Ukrainy. [Tax Code of Ukraine]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n965_>.
2. Кучерявенко Н. П. Курс податкового права. Харків : Право, 2001. 536 с. Kucheriyavenko N.P. (2001). Kurs podatkovoho prava [Tax law course]. Kharkiv: Pravo. (in Ukraine).
3. Серебрянський Д. М. Оподаткування прибутку підприємств та його вплив на інвестиційну діяльність в ринкових умовах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.04.01; Нац. акад. держ. податк. служби України. Ірпінь, 2006. 20 с. Serebryans'kyu D.M.(2006). Opodatkuvannya prybutku pidpryyemstv ta yoho vplyv na investytsiynu diyal'nist' v rynkovykh umovakh [Corporate income taxation and its impact on investment activity in market conditions]. Irpin: Nats. akad. derzh. podatk. sluzhby Ukrainy (in Ukraine).
4. Захожай В. Б., Литвиненко Я. В., Захожай К. В., Литвиненко Р. Я. Система оподаткування та податкова політика / за заг. ред. В. Б. Захожая, Я. В. Литвиненка. Київ : Центр учбової літератури, 2006. 468 с. Zakhzhay V.B., Lytvynenko Ya.V., Zakhzhay K.V., Lytvynenko R.Ya. (2006). Systema opodatkuvannya ta podatkovaya polityka / za zah. red. V.B. Zakhzhaya, Ya.V. Lytvynenka [The taxation system and tax policy / according to general ed. V.B. Zahochaya, Y.V. Lytvynenko]. Kyiv: Tsentr uchbovoyi literatury (in Ukraine)
5. Податкові надходження. Бюджет держави. URL: <http://old.cost.ua/budget/revenue/> Podatkovy nadkhodzhennya. Vyudzhet derzhav. [Tax revenues. State budget]. < <http://old.cost.ua/budget/revenue/>>.
6. Аналіз виконання державного та місцевих бюджетів за 9 місяців 2022 року. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/15748> Analiz vykonannya derzhavnogo ta mistsevykh byudzhetiv za 9 misyatsiv 2022 roku. [Analysis of implementation of state and local budgets for 9 months of 2022]. < <https://decentralization.gov.ua/news/15748> >.
7. Скільки податків сплачено до держбюджету з початку 2022 року? URL: <https://news.dtkk.ua/taxation/common/76602-skilki-podatktiv-splaceno-do-derzhbyudzetu-z-pocatku-2022-roku> Skil'ky podatktiv splaceno do derzhbyudzhetu z pochatku 2022 roku? [How many taxes have been paid to the state budget since the beginning of 2022?]. <<https://news.dtkk.ua/taxation/common/76602-skilki-podatktiv-splaceno-do-derzhbyudzetu-z-pocatku-2022-roku>>.