

УДК 336.225.6
JEL Classification: E62, G18, H22, H25

DOI: 10.37332/2309-1533.2022.4.14

Валігура В.А.,
канд. екон. наук, доцент,
доцент кафедри фінансів ім. С.І. Юрія,
Західноукраїнський національний університет,
м. Тернопіль

ФІСКАЛЬНІ АСИМЕТРІЇ УКРАЇНСЬКОЇ ЕКОНОМІКИ В КОНТЕКСТІ АНТИКРИЗОВОГО ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Valihura V.A.,
cand.sc.(econ.), assoc. prof.,
associate professor at the S.I. Yuriy department of finance,
West Ukrainian National University, Ternopil

FISCAL ASYMMETRIES OF THE UKRAINIAN ECONOMY IN THE CONTEXT OF ANTI-CRISIS TAX REGULATION

Постановка проблеми. Протягом останніх двох десятиліть світова економіка загалом, та українська в тому числі, стикнулися з низкою масштабних криз. Світова фінансова криза 2008–2009 рр., криза, спричинена пандемією COVID-19, та потужні кризові явища в економіці, що відбулися внаслідок російської агресії проти України, змусили уряди до перегляду усталених механізмів податкової політики. Безпрецедентні заходи антикризового податкового регулювання були прийняті в Україні у відповідь на економічні, соціальні та інфраструктурні проблеми, що постали з початком війни. Разом із цим, не викликає сумніву необхідність подальшого фіскального регулювання економіки, а особливо в умовах повоєнного відновлення. Тому, в контексті окреслення контурів антикризового податкового регулювання в Україні за умов воєнного стану та повоєнного відновлення важливим напрямом дослідження є виявлення секторальних асиметрій української економіки загалом та її оподаткування – зокрема.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика антикризового податкового регулювання висвітлена у працях багатьох українських науковців, серед яких варто відмітити Десятнюк О. М., Єфименко Т. І., Іванова Ю. Б., Карпову В. В., Крисоватого А. І., Луцика А. І., Мельника В. М., Романюка М. В., Слатвінську М. О., Ткачика Ф. П., Швабія К. І. Багато уваги проблематиці фіскального регулювання в кризових умовах приділено в документах міжнародних організацій [1; 2; 3]. Разом із цим, необхідно зауважити, що поза увагою науковців практично зашилися галузеві аспекти оподаткування, які необхідно враховувати у процесі подальшого антикризового податкового регулювання.

Постановка завдання. Мета дослідження – формування пропозицій щодо вдосконалення оподаткування окремих галузей економіки України в умовах воєнного стану та у процесі повоєнного відновлення на основі виявлення асиметрій податкового навантаження за видами економічної діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. В науковій літературі зустрічаються різні підходи щодо поділу економіки на сектори. Найпоширенішими із них є поділ економіки на три або п'ять секторів. Поділ на три сектори виокремлює первинний, вторинний та третинний сектори економіки, однак деякі автори третинний сектор розділяють на два або більше. Так, Н. Юрків, виділяє первинний сектор (характерний для доіндустріального суспільства та в який входять сільське господарство, мисливство, лісове господарство, добувна промисловість), вторинний (переробна промисловість та будівництво, на яких робилася ставка в умовах індустріального суспільства), третинний (виробництво і надання виробничих та невиробничих послуг – торгівля, діяльність транспорту і зв'язку, операції з нерухомим майном, діяльність готелів та ресторанів, охорона здоров'я, надання комунальних та індивідуальних послуг, що забезпечували конкурентоспроможність економіки в умовах постіндустріального суспільства) та сектор інформаційних й інших послуг (інформаційні технології, освіта та наукові дослідження, банківські та фінансові послуги) [4, с. 8].

Також зустрічається виділення п'ятинного сектору економіки, до якого відносять галузі економіки, що входять в поняття «економіки знань». Включає в себе послуги населенню, що потребують високого рівня кваліфікації персоналу: освіта, медицина, наукові дослідження та розробки, необхідні для виробництва виробів з природних ресурсів [5].

З поділу економіки на сектори важко виокремити асиметрії в їх оподаткуванні, адже останні залежать або від формування доданої вартості у тих чи інших галузях, або від надання податкових преференцій. Тому, доцільно деталізувати дослідження фіскальних аспектів секторальної асиметрії в галузевому розрізі та за видами економічної діяльності.

В табл. 1 представлено динаміку структури ВВП за видами економічної діяльності в Україні у 2010–2021 рр.

Таблиця 1
Динаміка структури ВВП за видами економічної діяльності в Україні у 2010–2021 рр., %

Вид економічної діяльності	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	7,4	8,2	7,8	8,7	10,2	12,1	11,7	10,2	10,1	9,0	9,3	10,6
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	5,7	6,4	5,7	5,4	5,0	4,8	5,5	5,9	6,0	5,6	4,5	6,7
Переробна промисловість	13,1	11,8	12,2	11,1	12,2	11,9	12,2	12,1	11,6	10,8	10,1	10,3
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	2,8	3,1	3,1	2,9	2,8	2,7	3,1	2,9	3,1	3,1	2,9	3,4
Водопостачання, каналізація, поводження з відходами	0,7	0,6	0,5	0,5	0,5	0,4	0,4	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4
Будівництво	3,3	3,0	2,8	2,5	2,3	2,0	2,0	2,2	2,3	2,7	2,9	2,8
Оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	14,5	15,0	14,4	14,6	14,7	13,8	13,3	13,7	13,3	13,2	14,0	13,8
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	7,8	8,0	7,1	7,2	6,4	6,8	6,6	6,4	6,4	6,7	6,3	5,6
Тимчасове розміщування й організація харчування	0,9	0,9	0,8	0,8	0,6	0,6	0,7	0,6	0,7	0,9	0,6	0,7
Інформація та телекомунікації	3,0	2,9	3,0	3,2	3,3	3,7	3,7	3,7	3,9	4,6	5,0	4,5
Фінансова та страхова діяльність	5,6	4,4	4,3	4,4	4,4	3,4	2,7	2,7	2,7	2,9	3,2	3,0
Операції з нерухомим майном	5,4	5,3	6,0	6,5	6,2	6,2	6,1	5,8	5,8	6,1	6,4	5,6
Професійна, наукова та технічна діяльність	2,5	2,3	2,9	3,2	3,0	2,8	2,9	2,9	3,2	3,6	3,3	2,9
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	1,1	1,1	1,2	1,2	1,1	1,1	1,2	1,2	1,4	1,6	1,4	1,3
Державне управління й оборона, обов'язкове соціальне страхування	4,8	4,3	4,4	4,8	5,0	4,8	5,2	5,5	6,0	6,7	7,2	6,3
Освіта	5,0	4,6	5,2	5,4	4,8	4,2	3,7	4,5	4,5	4,3	4,3	4,3
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	3,7	3,4	3,6	3,4	2,9	2,6	2,5	2,6	2,2	2,4	2,7	2,6
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	0,6	0,6	0,7	0,9	0,8	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,5	0,6
Надання інших видів послуг	0,8	0,8	0,9	0,9	0,9	0,7	0,7	0,8	0,8	1,0	0,8	0,7

Джерело: складено за [6]

З даних, представлених в табл. 1, видно, що найбільшу частку у структурі ВВП у 2021 р. займала оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів – 13,8%. Причиною такого явища є те, що структура виручки оптової та роздрібною торгівлі дублює доходи інших секторів реального сектору економіки: за рахунок перепродажу тих самих товарів, що вже враховані у виручці виробничих підприємств. Однак, торговельні підприємства є важливим та платоспроможним сегментом клієнтської бази та контрагентів компаній з B2B бізнес-моделлю.

Наступним за питомою вагою є сільське, лісове та рибне господарства, які займають 10,6% ВВП України. На третьому місці знаходиться переробна промисловість із часткою 10,3% ВВП, на четвертому – добувна промисловість і розроблення кар'єрів (6,7% ВВП), на п'ятому – державне управління й оборона, обов'язкове соціальне страхування (6,3% ВВП), а шосте місце розділяють такі

види діяльності, як: 1) транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність і 2) операції з нерухомим майном, які займають по 5,6% у структурі ВВП. Така індустріально-аграрна структура економіки свідчить про низьку частку високотехнологічного виробництва і недостатність глибини переробки продукції для максимізації доданої вартості.

До видів діяльності, які впродовж останніх одинадцяти років істотно збільшили свою частку у структурі ВВП, належать сільське, лісове та рибне господарства (з 7,4% у 2010 р. до 10,6% у 2021 р.), добувна промисловість і розроблення кар'єрів (з 5,7% у 2010 р. до 6,7% у 2021 р.), постачання електроенергії, газу, пари та конденсованого повітря (з 2,8% у 2010 р. до 3,4% у 2021 р.) та державне управління й оборона, обов'язкове соціальне страхування (з 4,8% у 2010 р. до 6,3% у 2021 р.). Натомість питома вага у структурі ВВП України суттєво знизилась у переробній промисловості (з 13,1% у 2010 р. до 10,3% у 2021 р.), оптової та роздрібно торгівлі, ремонту автотранспортних засобів і мотоциклів (з 14,5% у 2010 р. до 13,8% у 2021 р.), транспорту, складського господарства, поштової та кур'єрської діяльності (з 7,8% у 2010 р. до 5,6% у 2021 р.), фінансової та страхової діяльності (з 5,6% у 2010 р. до 3,0% у 2021 р.), освіти (з 5,0% у 2010 р. до 4,3% у 2021 р.), охорони здоров'я та надання соціальної допомоги (з 3,7% у 2010 р. до 2,6% у 2021 р.). Такі тенденції знову ж таки свідчать про збільшення сировинної структури Української економіки.

З метою дослідження асиметрій в оподаткуванні економіки України розглянемо структуру податкових надходжень та рівень оподаткування за видами економічної діяльності в Україні (табл. 2).

Таблиця 2

Структура податкових надходжень та рівень оподаткування за видами економічної діяльності в Україні у 2019–2020 рр.

Вид економічної діяльності	Податкові надходження				Рівень оподаткування	
	2019		2020		2019	2020
	млн грн	%	млн грн	%	%	%
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	57094,4	6,45	59393,5	7,69	16	15
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	104001,7	11,75	94782,6	12,28	47	49
Переробна промисловість	169007,1	19,10	113795,6	14,74	39	27
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	56438,7	6,38	44740,5	5,79	45	36
Водопостачання, каналізація, поводження з відходами	6073,1	0,69	6863,9	0,89	42	42
Будівництво	25054,0	2,83	24674,1	3,20	23	21
Оптова та роздрібно торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	121386,0	13,72	78697,0	10,19	23	13
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	66847,3	7,56	59806,9	7,75	25	23
Тимчасове розміщування й організація харчування	7016,9	0,79	5347,7	0,69	20	17
Інформація та телекомунікації	32320,4	3,65	35287,8	4,57	18	17
Фінансова та страхова діяльність	39084,7	4,42	30058,2	3,89	34	23
Операції з нерухомим майном	21039,0	2,38	19438,1	2,52	9	7
Професійна, наукова та технічна діяльність	62969,0	7,12	48547,2	6,29	44	35
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	14485,4	1,64	14096,3	1,83	23	24
Державне управління й оборона, обов'язкове соціальне страхування	50812,1	5,74	57407,4	7,44	19	19
Освіта	15056,3	1,70	17169,4	2,22	9	9
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	17371,6	1,96	20654,9	2,68	18	18
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	3577,5	0,40	3416,9	0,44	15	14
Надання інших видів послуг	3088,3	0,35	3138,2	0,41	8	9

Джерело: складено за [6; 7; 8]

Найбільша частка податкових надходжень серед видів економічної діяльності у 2019 р.

припадала на: переробну промисловість (19,1%), оптову та роздрібну торгівлю, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів (13,72%), добувну промисловість і розроблення кар'єрів (11,75%), транспорт, складське господарство, поштову та кур'єрську діяльність (7,56%), професійну, наукову та технічну діяльність (7,12%) й сільське, лісове та рибне господарства (6,45%).

У 2020 р. структура податкових надходжень за видами економічної діяльності змінилась. На першому місці залишилась переробна промисловість, однак частка податкових надходжень від цієї галузі знизилась до 14,74%. Натомість друге місце посіла добувна промисловість із показником податкових надходжень 12,28%, а третє – оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів, податкові надходження від якої становили 10,19%. Наступними за питомою вагою податкових надходжень були: транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність (7,75%), сільське, лісове та рибне господарства (7,69%) та державне управління й оборона, обов'язкове соціальне страхування (7,44%).

З представленого аналізу видно, що питома вага окремих видів економічної діяльності у структурі ВВП не завжди корелює з часткою цього виду економічної діяльності у структурі податкових надходжень. Це пояснюється диференціацією рівня оподаткування окремих видів економічної діяльності в Україні. Найбільший рівень оподаткування серед видів економічної діяльності у 2019–2020 рр. спостерігався по: добувній промисловості і розробленню кар'єрів (47% та 49% відповідно), постачанню електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря (45% та 36% відповідно), водопостачанню, каналізації, поводженню з відходами (42%), професійній, науковій та технічній діяльності (44% та 35% відповідно), переробній промисловості (39% та 27% відповідно) й фінансовій та страховій діяльності (34% та 23% відповідно). Натомість найменше податкове навантаження припадало на операції з нерухомим майном (9% у 2019 р. та 7% у 2020 р.) та освіту (9%).

Хочемо відмітити те, що такі види економічної діяльності, як оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів, а також сільське, лісове та рибне господарства, які займали перші позиції у структурі ВВП у 2020 р. мали відносно не високий рівень оподаткування. Так, аналізований показник у сільському господарстві у 2019 р. становив 16%, а у 2020 р. – 15%. По оптовій та роздрібній торгівлі рівень оподаткування у 2019 р. був 23%, а у 2020 р. знизився до 13%. Таке різке зниження спостерігається внаслідок надання податкових преференцій щодо сплати єдиного податку та єдиного соціального внеску для підприємців, які перебували на спрощеній системі оподаткування, у відповідь на карантинні обмеження, спричинені пандемією COVID-19. Варто зауважити також те, що внаслідок наведеної причини зниження рівня оподаткування у 2020 р. спостерігалось по більшості інших видів економічної діяльності. Збільшення рівня оподаткування у 2020 р. відбулося лише по таких видах економічної діяльності, як добувна промисловість і розроблення кар'єрів, діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування й надання інших видів послуг.

Представлений аналіз показує фіскальні асиметрії за видами економічної діяльності в Україні. Однак, на нашу думку, твердження про необхідність вирівнювання рівня оподаткування за окремими видами діяльності чи галузями економіки неправильне. Це зумовлено економічною сутністю операцій в окремих галузях, їх соціально-економічною роллю, пріоритетністю для держави тощо. Основна причина різного рівня оподаткування за видами економічної діяльності полягає в наявності різних об'єктів оподаткування в тих чи інших видах діяльності, в застосуванні спрощеної та загальної систем оподаткування та в наявності податкових преференцій.

Зміни до податкового законодавства, які були прийняті з моменту введення воєнного стану в Україні, практично не враховували секторальної асиметрії української економіки та не вводили диференційованих підходів щодо оподаткування окремих галузей. Винятком було запровадження нульової ставки акцизного податку на паливо для моторних транспортних засобів та ставки 7% ПДВ для такої продукції. Вважаємо, що в теперішніх умовах тривалої дії воєнного стану та на період повоєнного відновлення доцільно у процесі реформування податкової системи враховувати галузеву специфіку економіки України, стан функціонування окремих галузей та пріоритетність їх продукції.

Про такі напрямки податкової політики йдеться й у планах повоєнного відновлення України [9; 10]. Зокрема, у матеріалах робочої групи «Функціонування фінансової системи, її реформування та розвиток» Національної ради з відновлення України від наслідків війни до основних викликів для податкової політики віднесено:

– необхідність пошуку балансу між забезпеченням фінансування найбільш критичних статей бюджету та стимулюванням відновлення економіки;

– нагальну потребу в удосконаленні процедур адміністрування обов'язкових платежів з метою забезпечення транспарентності, усунення зайвих бюрократичних процесів та зменшення рівня адміністративних витрат;

– нагальну потребу у трансформації порядку адміністрування окремих податків відповідно до кращих міжнародних стандартів оподаткування;

– підвищення рівня інституційної спроможності податкових органів з метою забезпечення ефективності податкового контролю та підвищення ступеня задоволеності платників податків рівнем

сервісного обслуговування;

- необхідність забезпечення фіскальної дисципліни та підтримання рівня податкової культури платників податків в умовах нестабільності політичного середовища;

- акумулювання ризиків з високою ймовірністю їх настання – масовий та катастрофічний характер збитків населення та бізнесу в результаті воєнних дій, що матиме суттєвий вплив на рівень податкових надходжень та можливості платників податків виконувати свої зобов'язання [9].

Разом із цим, окремий розділ у згаданому плані відновлення присвячено оподаткуванню окремих галузей та видів діяльності. Основними проблемами у даному напрямку визначено:

1. Невідповідність окремих положень Податкового кодексу України термінології базового законодавства у сфері ринків капіталу та організованих товарних ринків, а також відсутність гармонізації системи оподаткування в зазначеній сфері та податкового стимулювання інвестування. Для вирішення цієї проблеми необхідно забезпечити:

- гармонізацію положень Податкового кодексу України із нормами спеціального законодавства у сфері ринків капіталу та організованих товарних ринків і законодавства у сфері державного регулювання ринків фінансових послуг;

- стимулювання розвитку особистого інвестування фізичних осіб на ринку капіталу;

- спрощення порядку оподаткування доходу юридичних осіб.

2. Наявність податкових бар'єрів, що зумовлюють нерівні інвестиційні умови ринку страхування та ринку фінансового лізингу як для споживачів небанківських фінансових послуг, так і для фінансових установ. Для усунення цих бар'єрів доцільно забезпечити:

- гармонізацію систем оподаткування операцій з фінансовими інструментами як для небанківських фінансових установ, так і для споживачів їх послуг, включаючи усунення подвійного оподаткування доходів фізичних осіб;

- стимулювання розвитку особистих видів страхування.

- підвищення привабливості фінансового лізингу та стимулювання розвитку цього фінансового інструменту;

3. Врегулювання питань оподаткування операцій з віртуальними активами для цілей Закону України «Про віртуальні активи». Досягнення такої мети потребує:

- встановлення належного державного регулювання та нагляду на ринку віртуальних активів у відповідності до міжнародних стандартів та законодавства ЄС;

- побудови ефективної системи протидії зловживанням на зазначеному ринку;

- встановлення правил оподаткування доходу отриманого учасниками та інвесторами ринку віртуальних активів.

4. Негативний вплив на розвиток сільськогосподарської кооперації не врегульованих питань оподаткування патронажних дивідендів. Для вирішення цієї проблеми необхідно визначити особливості оподаткування патронажних дивідендів у сільськогосподарських кооперативах шляхом перенесення оподаткування на сторону отримувача патронажних дивідендів.

5. Відсутність повноцінного функціонування системи загальнообов'язкового накопичувального пенсійного забезпечення в Україні та недосконалість системи недержавного пенсійного забезпечення. Вирішення цієї проблеми потребує: врегулювання питань неприбуткового статусу недержавних пенсійних фондів та оподаткування послуг недержавних пенсійних фондів; врегулювання питань оподаткування пенсійних виплат з недержавних пенсійних фондів та податкових наслідків сплати внесків до недержавних пенсійних фондів для фізичних осіб, в тому числі фізичних осіб – підприємців.

Ми підтримуємо необхідність вирішення окреслених проблем та наведені кроки в частині вдосконалення механізмів оподаткування, однак пропонуємо не обмежуватися лише такими діями, а забезпечити додаткові заходи податкового регулювання в найбільш вразливих нині галузях економіки.

Насамперед хочемо звернути увагу на проблематику оподаткування сільського господарства. Підприємства цієї галузі в Україні можуть перебувати на загальній системі та четвертій групі єдиного податку. Обидві системи передбачають сплату ПДВ. На загальній системі рівень податкового навантаження формується із податку на прибуток підприємств, ПДВ, майнових податків, екологічного податку та навантаження на фонд оплати праці. Вибір єдиного податку на четвертій групі дає можливість сільськогосподарським підприємствам не сплачувати податок на прибуток, а основне податкове навантаження залежить від ставки єдиного податку, який утримується від ринкової вартості землі. При цьому не сплачується земельний податок та плата за воду. Саме за рахунок такої системи оподаткування спостерігається відносно низький рівень оподаткування цієї галузі.

Однак, в умовах війни сільськогосподарські підприємства зазнали великих збитків. Це пов'язано з безпосереднім захопленням сільськогосподарських земель агресором, неможливістю ведення підприємницької діяльності через руйнування основних засобів, критичної інфраструктури, зупинкою портів тощо. Підприємства сільськогосподарської галузі, які розташовані у центральній та західній Україні почали освоювати ринки збуту в країнах Європи, експортуючи продукцію автомобільним транспортом. Однак, на фоні високої пропозиції та труднощів зі збутом ціна більшості сільськогосподарської продукції занижена, а підприємства галузі стикнулися з проблемою розриву в

часі між відвантаженням товарів та їх оплатою. Це спричиняє проблеми по сплаті податків загалом, а особливо ПДВ, адже дія правила першої події щодо формування податкових зобов'язань з цього податку створює проблему необхідності сплати податку за датою відвантаження продукції, коли кошти за товар ще не надійшли. Для усунення такої проблеми пропонуємо внести зміни до розділу двадцять Податкового кодексу України (перехідні положення), запровадивши касовий метод формування податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ для сільськогосподарських підприємств на період дії воєнного стану в Україні. Це дасть змогу підприємствам галузі зберегти обігові кошти та уникнути безпідставних санкцій за прострочення сплати податкових зобов'язань.

Пріоритетною для держави в умовах повоєнного відновлення стає будівельна галузь. На сьогодні операції з постачання нерухомості, створеної шляхом будівництва, в цілому підпадають під оподаткування ПДВ, крім операцій з житловою нерухомістю наступних за першим постачанням. Втім, застосування ПДВ збільшує вартість житла для громадян, тим самим зменшуючи попит на ринку нерухомості.

Традиційно ПДВ розглядається, в тому числі, як засіб для вилучення частини коштів з ринку для запобігання його перегріву, зменшення платоспроможного попиту, спрямованого на «споживання». Для України ж говорити про перенасиченість ринку житла підстав немає, зокрема з огляду на один із найнижчих в Європі показників забезпечення житлом на особу. Крім цього, воєнні дії на території України зруйнували і продовжують руйнувати велику частину житлового фонду країни. Тому, завдання вилучати гроші з цього ринку з метою його охолодження очевидно не стоїть. Оскільки бажаний соціальний стандарт забезпеченості житлом (до рівня Європи в середньому) не досягнутий, то очевидно не виконане і соціальне завдання держави, зафіксоване в Конституції України, щодо забезпечення громадян житлом на належному рівні. Саме тому доцільно внести зміни до законодавства України щодо оподаткування операцій з об'єктами нерухомого майна, які будуть споруджені після завершення воєнного стану. Це передбачатиме у період післявоєнної відбудови чіткий порядок оподаткування надання нерухомого майна, звільнення від оподаткування ПДВ операцій з першого постачання соціального житла, яке призначатиметься для осіб, чиє житло було зруйноване у період війни.

Оцінюючи масштаби руйнування критичної інфраструктури та житлового фонду цілком очевидно вже нині, та у період повоєнного відновлення є потреба в різноманітному обладнанні для відновлення окремих видів критичної інфраструктури та будівельних матеріалах. Для зниження вартості на товари такого виду, що не виробляються в Україні, або потребу в яких не задовольняють вітчизняні виробники, доцільно звільнити їх ввезення на територію України від сплати митних платежів. Разом із цим, необхідно розглядати можливість податкового стимулювання виробництва критично-важливих будівельних матеріалів в Україні. Це дасть можливість забезпечити ринок необхідними для відбудови житлового фонду України товарами.

Окремо хочемо звернути увагу на оподаткування оптової та роздрібною торгівлі, оскільки такі види економічної діяльності формують велику питому вагу ВВП країни. Однак, на період воєнного стану в Україні підприємці, які займаються торгівлею отримали безпрецедентні податкові пільги. Більшість суб'єктів господарювання цієї галузі перебувають на спрощеній системі оподаткування. Ми погоджуємося із необхідністю надання пільг для малого бізнесу щодо сплати єдиного податку та ЄСВ на початку війни. Проте, в умовах довготривалого періоду воєнного стану на територіях, де не велися й не ведуться бойові дії, доцільно відновлювати сплату цих платежів для підприємців.

В умовах набуття статусу Україною країни-кандидата на членство в ЄС податкова політика, необхідна для швидкого відновлення та розвитку країни може суперечити вимогам щодо гармонізації податкового законодавства з положеннями директив Ради ЄС. Вважаємо, що задля збереження євроінтеграційних поступів України доцільно провести консультації з відповідальними інституціями Євросоюзу щодо відтермінування окремих аспектів гармонізації податкового законодавства, зберігаючи при цьому чіткий план такого процесу.

Висновки з проведеного дослідження. Підводячи підсумки дослідження, ми приходимо до таких найважливіших висновків:

1. Питома вага окремих видів економічної діяльності у структурі ВВП не завжди корелює з часткою цих видів у структурі податкових надходжень. Це зумовлено диференціацією рівня оподаткування окремих видів економічної діяльності в Україні, який у 2020 р. був найменший в освіті (7%), а найбільший в добувній промисловості і розробленні кар'єрів (49%).

2. Незважаючи на великі асиметрії в оподаткуванні окремих галузей економіки в Україні, вирівнювати рівень оподаткування за окремими видами діяльності чи галузями економіки недоцільно. Диференціація рівня оподаткування за галузевою ознакою зумовлена наявністю різних об'єктів оподаткування в тих чи інших видах діяльності, застосуванням спрощеної та загальної систем оподаткування та наявністю податкових преференцій. Останні залежать від економічної сутності операцій в окремих галузях, їх соціально-економічної ролі та пріоритетності для держави.

3. В умовах тривалої дії воєнного стану та на період повоєнного відновлення доцільно у процесі реформування податкової системи враховувати галузеву специфіку економіки України, стан

функціонування окремих галузей та пріоритетність їх продукції.

4. Напрями вдосконалення оподаткування окремих галузей та видів діяльності в Україні, наведені у планах повоєнного відновлення доцільно доповнити такими пропозиціями:

– запровадити касовий метод формування податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ для сільськогосподарських підприємств на період дії воєнного стану в Україні;

– у період післявоєнної відбудови доцільно звільнити від оподаткування ПДВ операції з першого постачання соціального житла, яке призначене для осіб, чиє житло було зруйноване під час війни;

– розробити механізм податкового стимулювання виробництва критично важливих будівельних матеріалів в Україні. Це дасть можливість забезпечити ринок необхідними для відбудови житлового фонду України товарами;

– в умовах довготривалого періоду воєнного стану на територіях, де не велися й не ведуться бойові дії доцільно відновлювати сплату єдиного податку та єдиного соціального внеску для підприємців.

Література

1. Tax Policy Reforms 2020: OECD and Selected Partner Economies / OECD. 2020. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reforms-2020_7af51916-en (дата звернення: 20.07.2022).

2. Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic / OECD. 2021. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reforms-2021_427d2616-en (дата звернення: 20.07.2022).

3. Fiscal Monitor: Fiscal Policy from Pandemic to War / International Monetary Fund (IMF). 2022. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2022/04/12/fiscal-monitor-april-2022> (дата звернення: 20.07.2022).

4. Юрків Н. Я. Економічна безпека реального сектора економіки України: стратегічні пріоритети і теоретико-методологічні засади забезпечення : монографія. Львів : ПАІС, 2012. 400 с.

5. Слюсаренко А. В. Структурні зміни в економіці України. *Modern Economics*. 2019. № 14. С. 253-257. URL: <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/07/Slyusarenko-A.-V..pdf> (дата звернення: 20.07.2022).

6. Виробництво та розподіл валового внутрішнього продукту за видами економічної діяльності. Валова додана вартість / Державна служба статистики України. URL: <https://data.gov.ua/dataset/e73d00ac-a6a5-4dba-aa72-58181e465243> (дата звернення: 20.07.2022).

7. Структура податкових надходжень за галузями економіки за 2019 р. URL: <https://rating.zone/struktura-podatkovykh-nadkhodzhen-za-haluziamy-ekonomiky-za-2019-r/> (дата звернення: 20.07.2022).

8. Структура податкових надходжень за галузями економіки за 2020 р. URL: <https://rating.zone/struktura-podatkovykh-nadkhodzhen-za-haluziamy-ekonomiky-za-2020-rik/> (дата звернення: 20.07.2022).

9. Проект Плану відновлення України. Матеріали робочої групи «Функціонування фінансової системи, її реформування та розвитку» / Національна рада з відновлення України від наслідків війни. Липень 2022. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/recoveryrada/ua/functioning-of-the-financial-system.pdf> (дата звернення: 20.07.2022).

10. Нарис про відбудову України / Торбйорн Бекер та ін. Лондон : Центр досліджень економічної політики, 2022. 36 с.

References

1. OECD (2020), Tax Policy Reforms 2020: OECD and Selected Partner Economies, available at: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reforms-2020_7af51916-en (access date July 20, 2022).

2. OECD (2021), Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic, available at: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reforms-2021_427d2616-en (access date July 20, 2022).

3. International Monetary Fund (IMF) (2022), Fiscal Monitor: Fiscal Policy from Pandemic to War, available at: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2022/04/12/fiscal-monitor-april-2022> (access date July 20, 2022).

4. Yurkiv, N.Ya. (2012), *Ekonomichna bezpeka realnoho sektora ekonomiky Ukrainy: stratehichni priorytety i teoretyko-metodolohichni zasady zabezpechennia* [Economic security of the real sector of the economy of Ukraine: strategic priorities and theoretical and methodological principles of ensuring], monograph, PAIS, Lviv, Ukraine, 400 p.

5. Sliusarenko, A.V. (2019), "Structural changes in the economy of Ukraine", *Modern Economics*, no. 14, pp. 253-257, available at: <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/07/Slyusarenko-A.-V..pdf> (access date July 20, 2022).

6. State Statistics Service of Ukraine (2022), "Production and distribution of gross domestic product

by types of economic activity. Gross value added”, available at: <https://data.gov.ua/dataset/e73d00ac-a6a5-4dba-aa72-58181e465243> (access date July 20, 2022).

7. “The structure of tax revenues by economic sector for 2019”, available at: <https://rating.zone/struktura-podatkovykh-nadkhodzhen-za-haluziamy-ekonomiky-za-2019-r/> (access date July 20, 2022).

8. “The structure of tax revenues by economic sector for 2020”, available at: <https://rating.zone/struktura-podatkovykh-nadkhodzhen-za-haluziamy-ekonomiky-za-2020-rik/> (access date July 20, 2022).

9. The National Council for the Recovery of Ukraine from the Consequences of the War (2022), “Project of the Recovery Plan of Ukraine. Materials of the working group "Functioning of the financial system, its reform and development"”, available at: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/recoveryrada/ua/functioning-of-the-financial-system.pdf> (access date July 20, 2022).

10. Beker, T. et al. (2022), *Narys pro vidbudovu Ukrainy* [Essay on the reconstruction of Ukraine], Tsentri doslidzhen ekonomichnoi polityky, London, UK, 36 p.