

УДК 336.02:327:355(477)
JEL M41, M48

ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ

Віра Кміть, Олег Югач

*Львівський національний університет імені Івана Франка,
79008, м. Львів, просп. Свободи, 18,
e-mail: vira.kmit@lnu.edu.ua; ORCID: 0000-0001-6845-8139
e-mail: olegugach@gmail.com*

Анотація. *Стаття присвячена вивченню змін у податковій політиці України, що відбулися внаслідок початку гібридної війни у 2014 році, а також повномасштабного вторгнення росії 24 лютого 2022 року.*

Метою дослідження є визначити особливості та практичні аспекти податкової політики і відповідних вимушених змін – спеціальних заходів, що були впроваджені як реакція спершу на початок гібридної агресії 2014, а потім на вторгнення 24 лютого 2022 року. Це сприятиме обґрунтуванню оптимальних інструментів та підходів до управління податковою системою, які допоможуть забезпечити фінансування оборони, підтримку економіки та стабільність розвитку країни.

Методологічними інструментами дослідження є загальнонаукові принципи історизму, об'єктивності та функціональності, а також аксіологічний та науково обґрунтований підходи до узагальнення даних, що дозволяє стверджувати, що у сучасних умовах гібридної війни, непередбачуваних викликів та загроз, ефективна і добре обґрунтована податкова політика має стати важливим інструментом для гарантування стабільності розвитку держави та забезпечення її фінансової спроможності.

Через призму аналізу наукових праць, присвячених цій темі, уточнено значення терміну «гібридна війна», а також наголошено, що із розвитком ІТ-технологій змінюються і умови ведення такої війни: інформаційні технології стають аналогом бойових дій.

Головну увагу приділено дослідженню реакції Уряду та Парламенту, що знайшли своє відображення у відповідних нормативно-правових актах, і які мали вплив на податкову політику держави та були прийняті чи зазнали суттєвих змін в період повномасштабної російсько-української війни.

Виділено відмінності у напрямках реалізації податкової політики на початку гібридної агресії у 2014 році та з початком повномасштабного вторгнення – 24 лютого 2022 року. Зокрема, досліджено та з'ясовано мету цих заходів і причини їх кардинальної відмінності, з огляду на різницю щодо умов їхнього впровадження та кінцевої мети.

Також здійснено оцінку низки змін податкової політики за їх хронологією, що зазначені в оновлених нормативно-правових актах на предмет їх доцільності та ефективності.

В умовах гібридної війни розроблення та впровадження адаптивної, збалансованої та своєчасної податкової політики є запорукою економічної безпеки держави.

Ключові слова: *воєнний стан, гібридна війна, економічна безпека державний бюджет, податкова політика, податкові платежі.*

Постановка проблеми. Податкова політика держави є важливим інструментом наповнення державного бюджету, але в часи гібридної та повномасштабної війни вона також стає і своєрідним засобом боротьби. Так через початок гібридної війни значно зросла роль фіскальної функції податкової політики. А після початку повномасштабного вторгнення та ймовірно у майбутній відбудові економіки нашої держави значно актуалізуватиметься та посилить свою роль стимулююча функція податкової політики. З початком повномасштабного вторгнення потреба наповнення державного бюджету нікуди не зникла, але особливо актуальною постала потреба втримати життєздатність бізнесу, що зазнав значних втрат, був релокований чи вимушено переміщений. Також актуальності дослідженню додають наступні чинники:

- гібридні війни та конфлікти стають все більш розповсюдженими. Такі конфлікти включають в себе не лише військові дії, а й інформаційну, економічну, політичну та кібернетичну складові. Це підкреслює важливість розроблення комплексної стратегії для забезпечення національної безпеки в цілому та економічної, зокрема;
- податкова політика в умовах гібридної війни стає головним важелем для фінансування оборони, підтримки економіки та соціального розвитку. Наявність ефективних податкових механізмів може визначити успіх держави в умовах гібридного конфлікту;
- ефективна податкова політика також сприяє забезпеченню стійкості і стабільності держави в умовах гібридних загроз, що є критичним для забезпечення добробуту населення та економічного зростання;
- Україна зазнала гібридної агресії з боку росії, а пізніше і повномасштабного вторгнення, що внесло суттєві корективи в частині забезпечення обороноздатності країни та формуванні державних бюджетів.

Саме тому бюджет-2023 характеризувався як бюджет війни – через відсутність повної та актуальної статистичної інформації, високий ступінь невизначеності щодо тривалості і наслідків військової агресії, які вкрай ускладнили оцінку основних показників бюджету-2023 та їх прогноз. Бюджет-2024 Уряд оцінює як перехід від бюджету війни до економіки для перемоги. Пріоритетами у бюджеті-2024 визначені, як і цього року, військові видатки та соціальний захист громадян, а сам бюджет характеризується як бюджет відновлення економіки та забезпечення сталого зростання. Зокрема, Законопроектом 10000 «Про Державний бюджет України на 2024 рік» [1] передбачається підвищення мінімальних зарплат, індексація та реформування пенсійного забезпечення, а також закладено зростання видатків на соціальну підтримку найбільш незахищених верств населення, зокрема внутрішньо переміщених осіб. Окрім збереження основних тенденцій, закладений ще один пріоритет – скорочення нецільових видатків.

Таким чином податкова політика є віддзеркаленням економічної політики та ситуації в державі, а також головним інструментом, за допомогою якого досягаються ті чи інші пріоритетні завдання, що покликані сприяти економічній безпеці. Саме тому, крім фіскальної та регулюючої функції, вона має забезпечувати і стимулюючу –

створювати належні умови для економічного розвитку країни, навіть в часі гібридної війни.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Тема набула значної актуальності, оскільки сучасний світ стикається зі складними викликами та загрозами, що поєднують як військовий, так і невійськовий аспекти. Гібридні війни стають загальноприйнятою стратегією сучасних конфліктів, оскільки поєднують соціально-економічні, політичні, інформаційні, інноваційні та кібератаки. В умовах загрози економічної безпеки розроблення та впровадження ефективної і своєчасної податкової політики стають вкрай необхідним завданням для держав, що борються з гібридними викликами.

Дослідження даного питання привернуло увагу багатьох вчених, серед яких виокремимо таких як: Гарбар Я. [2], Гончар М. [3], Жук С. [3], Зварич О. [3], Касперович Ю. [4], Максак Г. [3], Нікішина А. [5], Тищенко Ю. [3], Чижова О. [3], Чубик А. [3] та багато інших.

Попри численне зростання кількості публікацій, що присвячені різним аспектам гібридної війни, досі не створено цілісної теорії щодо її функціонування та проявів, а, навпаки, виникають численні концепції та розмивається термінологія.

В умовах гібридних загроз та особливо через воєнні дії, які мають вкрай негативний вплив на розвиток та стан країни в цілому, є потреба в особливій увазі не лише з боку Парламенту та Уряду в якості своєчасного реагування на гібридні виклики, а й з боку науковців в частині належної економічної оцінки «гібридності» в умовах воєнного стану.

Важливо розуміти, що сукупність гібридних загроз формується за задалегідь визначеними намірами противника і має на меті формування недовіри до Уряду серед населення, підрив економічної спроможності країни та компрометація її іміджу на міжнародній арені.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для визначення особливостей податкової політики України в умовах гібридної війни важливим є розуміння дефініції «гібридна війна». Це поняття популяризував Френк Хоффман у монографії 2007 року «Конфлікт у 21 столітті: зростання гібридних війн» [6]. Трактуючи цього терміну зазнало значних змін та еволюціонувало з плином часу. Можемо сміливо зазначити, що чи не найбільших змін до розуміння цієї концепції внесла російсько-українська гібридна війна, що розпочалася з анексії Криму у 2014 році. Тоді НАТО віддав перевагу терміну «гібридна війна» для позначення так званої «нової» форми конфлікту росії в Україні. І це значно збільшило використання та популярність терміну «гібридна війна» у військових і стратегічних дебатах на Заході. А також оскільки дії росії в Україні не повністю відповідали попереднім концептуалізаціям «гібридної війни», значення «гібридної війни» знову зазнало концептуального розтягування. В подальшому ми будемо використовувати його у значенні конфлікту з одночасним використанням певної комбінації широкого комплексу політичних, військових, соціально-економічних, інноваційних та інформаційних засобів, а також звичних, нерегулярних, катастрофічних, терористичних і підривних/кримінальних методів ведення війни.

Із розвитком ІТ-сфери змінюються і умови ведення гібридної війни: інформаційно-комунікаційні технології стають аналогом бойових дій. В умовах гібридної війни

кінцевою метою є не остаточна перемога, а створення нестерпних умов для населення тих територій, де відбувається гібридна війна, як у соціально-економічному, так і в психологічному сенсах.

Треба зазначити, що реакцію Уряду та Парламенту в частині реформування податкової системи на розгортання гібридної агресії росії проти України можна умовно поділити на два періоди, які, у свою чергу, будуть значно відрізнятися заходами податкової політики, що впроваджувалися як відповідь на ті чи інші виклики і загрози: у період з 2014 року по 2022 і у період з 24 лютого 2022 року, відколи росія розпочала повномасштабне вторгнення.

Доцільність даного поділу вбачаємо у тому, що з початком повномасштабного вторгнення гібридні загрози не зникли, а лише посилилися, оскільки агресор використовує всі можливі заходи і прийоми для завдання нашій державі щонайбільших збитків. До таких ключових методів можна віднести:

- глобальну кібератаку на державні сайти України ще до початку вторгнення;
- масовані обстріли цивільної інфраструктури та енергетичного сектору;
- захоплення стратегічних атомних об'єктів з метою привернення максимальної уваги світової спільноти до пов'язаних із цим загроз, а також ядерний шантаж;
- 2,5 тисячі фактів шкоди довкіллю, вчинених росією з початку повномасштабного вторгнення у тому числі розслідується 14 випадків екоциду, орієнтовна шкода довкіллю оцінюється у 55,6 млрд євро – і це без урахування шкоди в результаті теракту на Каховській ГЕС, що загрожує безпрецедентними екологічними наслідками для півдня України і цілого Чорноморського регіону;
- блокаду українських портів, що ускладнює торгівлю загалом, а зокрема і неймовірно важливу для наповнення бюджету торгівлю зерном;
- ведення електронних та кібератак через поширення нарративу (дезінформації) із використання ЗМІ, створюючи альтернативну реальність для тих спостерігачів, які приймають нав'язану точку зору. Російські аналітики переконані, що саме інформаційна та психологічна війна є запорукою перемоги у гібридній війні.

Щодо податкової політики України як реакції на гібридну агресію росії у 2014 році, то можна стверджувати, що вона була спрямована на наповнення державного бюджету, оскільки метою було подолання значного фіскального розриву державного бюджету, що склав 289 млрд грн (рис. 1), а також через необхідність збільшення видатків на оборону для відбиття агресії.

Для часткового подолання цього розриву передбачалося збільшення доходів держбюджету на 24,7 млрд грн, а друга частина включала в собі зменшення витрат, включаючи скорочення соціальних програм на 23,8 млрд грн. З цією метою було запроваджене підвищення ставок та розширення баз бюджетоутворюючих податків. Що спричинило наступні нововведення:

- введення 7% ставки податку на додану вартість (ПДВ) на лікарські засоби;
- до початку гібридної війни було заплановане поетапне зниження ставки

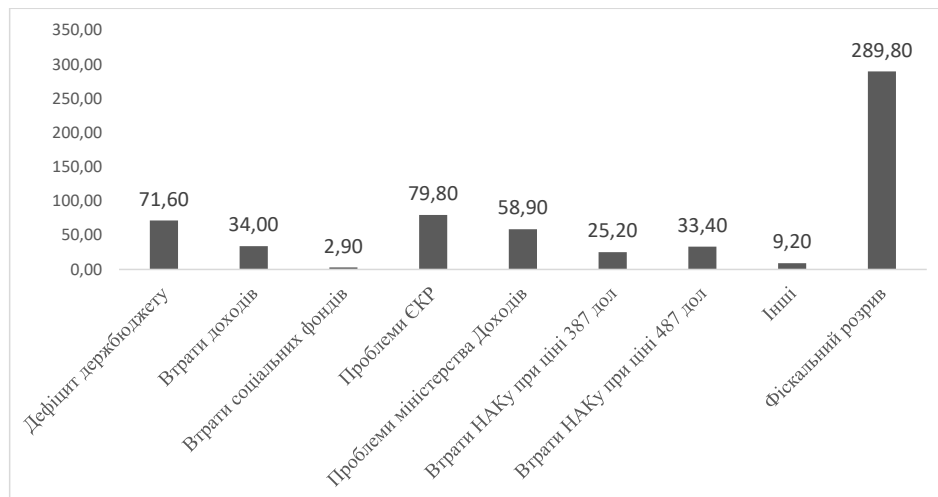


Рис. 1. Фіскальний розрив державного бюджету України 2014 року (млрд грн)

Джерело: складено авторами на основі [7].

податку на прибуток підприємств у 2015 році до 17%, у 2016 до 16%, але від цих планів довелося відмовитися та залишити базову ставку на рівні 18%;

- підвищення ставки ПДФО (табл. 1);
- підвищення ставок та розширення бази оподаткування щодо акцизного, екологічного та рентного податків.

Таблиця 1

Зміна базової ставки податку на доходи фізичних осіб в Україні у 2014–2023 рр.

Рік	Опис ставки ПДФО
2014	Диференційована, 15% та 17% Ставка 15% застосовується для осіб, сума доходу яких за звітний місяць не перевищує десяти мінімальних заробітних плат
2015	Диференційована, 15% та 20% Ставка 15% застосовується для осіб, сума доходу яких за звітний місяць не перевищує десяти мінімальних заробітних плат
2016 і дотепер	Універсальна, 18%

Джерело: складено авторами на основі [8,9].

Для збільшення надходжень до державного бюджету приймалися і інші рішення, серед яких – скасування частини галузевих пільг, наприклад пільги з податку на прибуток для суб'єктів індустрії програмної продукції, а також найбільшої на той час пільги спеціального режиму з ПДВ для сільськогосподарських виробників.

Скасування спецрежиму з ПДВ вступило в дію з першого січня 2017 року і платники що користувалися цим режимом були переведені на загальну систему оподаткування ПДВ. Натомість були запроваджені спеціальні дотації для розвитку сільського господарства.

Для забезпечення оборонних потреб було впроваджено низку спеціальних податкових інструментів. Одним із таких було впровадження військового збору (1,5% з доходів фізичних осіб) як тимчасового податку на період АТО/ООС та закінчення реформування Збройних сил України (ЗСУ). Введення цього збору розпочалося з серпня 2014 року і його надходження за період з часу впровадження і до кінця року становили 2,5 млрд грн. Вже у 2015 ця сума становила 9,2 млрд грн, у 2016 – 11,5 млрд грн, у 2017 – 15,1 млрд грн, у 2018 – 18,7 млрд грн, у 2019 – 22,4 млрд грн, у 2020 – 23,9 млрд грн, у 2021 – 28,6 млрд грн, а за 2022 рік ця сума склала 33,7 млрд грн. Загальна сума військового збору, що був сплачений до бюджету у період з 2014 року по 2022 рік, становить понад 160 млрд грн.

Іншими заходами податкової політики цього періоду, що були впроваджені для забезпечення оборонних потреб, були:

- звільнення від ПДВ операцій з ввезення на митну територію України та постачання на митній території України продукції оборонного призначення;
- звільнення від оподаткування наданої/отриманої благодійної допомоги від фізичних осіб, які внесені до Реєстру волонтерів антитерористичної операції;
- надано підприємствам право зменшувати фінансовий результат до оподаткування прибутку на всю суму благодійної допомоги (без стандартного обмеження 4% оподаткованого прибутку попереднього звітного року) на період проведення АТО;
- включення до податкової знижки податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) суми коштів за договором оренди житла (квартири, будинку) внутрішньо переміщеної особи.

Для наповнення державного бюджету також були впроваджені та здійснені окремі заходи як елементи оподаткування заможних громадян:

- зменшення пільгових площ податку на нерухоме майно;
- транспортний податок на нові автомобілі з великим обсягом двигуна;
- запровадження оподаткування пасивних доходів з депозитів;
- оподаткування пенсій вище 10 тис грн;
- спроба впровадження прогресивної шкали оподаткування ПДФО.

Також було взято курс на спрощення податкового адміністрування. З цією метою було скасовано декілька дрібних податків та зборів, а також уніфіковано податковий та бухгалтерський облік в частині справляння податку на прибуток із невеликою кількістю податкових різниць, впроваджено низку електронних сервісів – Електронний кабінет платника податків, електронне декларування на митниці, подання електронної звітності тощо.

Можна підсумувати, що зміни у податковій політиці, які були впроваджені після початку гібридної війни у 2014 році були направлені на дві основні цілі. Перша з них –

це забезпечення потреб сектору національної безпеки та оборони, а друга – наповнення державного бюджету.

Далі розглянемо зміни у податковій політиці України, які були впроваджені як реакція на повномасштабне вторгнення росії – з 24 лютого 2022 року.

Уряд більшою мірою надавав додаткові послаблення для того аби стабілізувати економіку та хоч якось пом'якшити удар, якого зазнав бізнес. Відтак було запроваджено низку податкових пільг та спрощено вимоги щодо подання звітності.

3 березня 2022 року Верховна Рада ухвалила два Закони (2115 – «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни» [10] та 2118 – «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» [11]), які відтермінували сплату податків, подання звітності, запровадили мораторій на всі види податкових перевірок та звільняли від відповідальності тих, хто не зміг вчасно сплатити податки.

Далі Верховна Рада прийняла Закон 2120 «Про внесення змін до ПКУ та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» [12], яким було встановлено нову податкову модель, запроваджену в Україні від 1 квітня 2022 року, особливість якої полягла в тому, що на період дії воєнного стану суб'єкти господарської діяльності – фізичні особи-підприємці (ФОП) мали можливість обрати спеціальний режим оподаткування. Зокрема ФОП першої і другої групи могли не сплачувати єдиний податок (ЄП) і не заповнювати декларацію платника ЄП. Крім того, їм було дозволено не сплачувати єдиний соціальний внесок (ЄСВ) за себе і за мобілізованих до ЗСУ працівників. Платники ЄП 3 групи могли сплачувати єдиний податок у розмірі 2% від отриманого доходу. При цьому такі платники звільнялися від обов'язку нарахування та сплати ПДВ, а також від подання податкової звітності з ПДВ щодо операцій з постачання товарів (робіт та послуг), місце постачання яких розташоване на митній території України.

Одним із доволі суперечливих рішень також були намагання Уряду встановити «стелю» цін на пальне, що в певний момент спричинило ажіотаж на заправках та значний дефіцит пального. Але згодом Уряд, усвідомивши помилку, дозволив включати до ціни пального витрати на доставку, а 15 березня парламент знизив ПДВ на пальне з 20% до 7%, акциз – до нуля. Крім того, Уряд дозволив обіг пального стандартів «Євро 3» та «Євро 4» (до цього дозволялася реалізація пального не нижче «Євро 5»). Тобто, в частині податків на пальне були запроваджені наступні зміни, внесені Законом 2120 [12], що стосувалися операцій з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України бензинів моторних, важких дистилатів і скрапленого газу, що класифікуються за кодами УКТ ЗЕД, визначеними пп. 215.3.4 Податкового кодексу України (ПКУ) [13].

Щодо відновлення обліку пального на акцизних складах, які є частково зруйнованими та розташовані в зонах проведення бойових дій або на тимчасово окупованих територіях збройними формуваннями російської федерації, зазначалося, що потрібно буде здійснювати на підставі даних інвентаризації, проведеної після закінчення

воєнного стану (п. 69.13 підрозд. 5 розд. XX ПКУ [13]). Водночас, попри довготривалі дискусії в суспільстві довкола того, чи готовий український паливний бізнес знову наповнювати бюджет після гострої кризи пального, Верховна Рада ухвалила закон, який повертає частковий акциз на бензин, дизель та автогаз. Так, 21.09.2022 р. було ухвалено Закон 2618 «Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» ПКУ щодо ставок акцизного податку на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану» [14], яким було запроваджено нові ставки акцизного податку на окремі види пального та нафтопродуктів, а також визначено нові особливості застосування ставки ПДВ в розмірі 7% до операцій із постачання та ввезення окремих видів пального та нафтопродуктів.

Законом 2618 [14] також було запроваджено, що починаючи з 30 вересня 2022 року тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, але не довше ніж до 1 липня 2023 року, запроваджено такі ставки акцизного податку: на бензини моторні, важкі дистиляти – 100 євро за 1000 л; на скраплений газ, бутан, ізобутан – 52 євро за 1000 л; на біодизель і його суміші, а також на паливо моторне альтернативне – 100 євро за 1000 л. Вже з липня 2023 року акциз на бензин підняли до 213 євро за 1000 літрів, на дизпальне – до 139,5 євро.

Також парламент звільнив платників від сплати екологічного податку за 2022 рік, якщо об'єкт оподаткування зареєстрований на територіях, де ведуться чи велися бойові дії або які тимчасово окуповані росіянами. Крім того, депутати з 1 березня 2022 року скасували плату за землю (земельний податок та орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності). Дія цієї норми закінчиться 31 грудня року, наступного за роком, у якому скасують воєнний стан.

Окрім цього на початку березня 2022 року Парламент зупинив розпочаті податкові перевірки та заборонив починати нові. Мораторій не стосувався камеральних перевірок декларацій або уточнених розрахунків (у разі їх подання) та камеральних перевірок податкових декларацій платників ЄП четвертої групи. У травні 2022 податківці отримали змогу почати чи продовжити камеральні, фактичні та документальні позапланові перевірки, що проводяться на звернення платника податків.

В частині справляння військового збору з початком повномасштабного вторгнення також відбулись певні зміни:

- Законом 2308 «Про внесення змін до ПКУ щодо особливостей оподаткування військовим збором грошового забезпечення військовослужбовців та інших осіб, які беруть безпосередню участь в бойових діях в умовах воєнного стану» [15] від 19.06.2022 р. передбачено, що тимчасово, на період дії правового режиму воєнного стану, звільнено від оподаткування військовим збором доходи у вигляді грошового забезпечення військовослужбовців та працівників ЗСУ, Нацгвардії України, працівників правоохоронних органів, СБУ, Служби зовнішньої розвідки України, Державної прикордонної служби України, осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців, працівників МВС України, Управління державної охорони України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, інших утворених

відповідно до законів України військових формувань та інших осіб на період їх безпосередньої участі в здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримуванні збройної агресії росії;

- Законопроектом №7311 [16] планувалось збільшити ставку військового збору до 3%, але наразі доопрацьований законопроект знято з розгляду, оскільки депутати розкритикували норму про збільшення військового збору.

Також треба згадати про ті нововведення, що впроваджені з прийняттям Закону 3219 «Про внесення змін до ПКУ та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» [17]:

- скасування пільг, що стосувалися ЄП. Закон припиняє пільговий режим ЄП з 1 серпня 2023 року. При цьому скасовується застосування спрощеної системи оподаткування ЄП за ставкою у розмірі 2%;
- з 1 жовтня 2023 року передбачається поновлення деяких податкових перевірок, зокрема планових, які здійснюються за графіком і до яких належать платники податків, які:
 - здійснюють діяльність у сфері виробництва та/або реалізації підакцизної продукції;
 - здійснюють діяльність у сфері грального бізнесу;
 - надають фінансові чи платіжні послуги.
- позапланові податкові перевірки здійснюються виключно, якщо надійшла інформація про порушення платником податків положень чинного законодавства;
- з 1 серпня 2023 і до припинення або скасування воєнного стану запроваджується правило, що у разі якщо платник податків самостійно виправив помилку, що призвела до зменшення його податкових зобов'язань, він звільняється від сплати штрафу;
- передбачено розширення пільгового режиму звільнення від оподаткування ПДФО щодо благодійної допомоги;
- зняті обмеження з переліку товарів та послуг які можуть бути надані як пільга для потреб ЗСУ.

Серед останніх нововведень в частині реалізації податкової політики, то у вересні 2023 р. Уряд подав до Верховної Ради Законопроект 10037 [18], за яким пропонується спрямувати так званий «військовий» ПДФО на закупівлю техніки й власне виробництво зброї: 25,8 млрд грн цього року і 93,7 млрд грн наступного. Також Уряд запропонував скоротити норми відрахування звичайного ПДФО до 60% для громад, як і закладено в чинному Бюджетному кодексі. Бюджетний комітет переглянув рішення щодо Законопроекту 10037 і з 1 жовтня по 31 грудня 2023 року «військове» ПДФО буде спрямовуватися до державного бюджету в пропорції 50% на 50%:

- Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України (ДСЗІ)
 - на закупівлю спецтехніки, дронів та обладнання (13 млрд грн);
- Міністерству з питань стратегічних галузей промисловості – на реформування та розвиток оборонно-промислового комплексу (13 млрд грн).

З 1 січня і до 31 грудня року, в якому буде припинено чи скасовано воєнний стан «військове» ПДФО розподіляється в таких пропорціях: 45% – ДСЗІ на дрони (прогноз 43+ млрд грн), 45% – Мінстратегпром для розгортання виробництва боєприпасів та зброї (43+ млрд грн) та 10% – розпорядникам сектору безпеки і оборони для автоматичного розподілу між військовими частинами пропорційно відповідно до сплаченого ПДФО (близько 10 млрд) [19].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, можемо констатувати, що податкова політика України на початку гібридної агресії була спрямована на пом'якшення удару, якого зазнав бізнес, і спробах полегшення податкового навантаження. Але зараз, після того як пройшов перший шок, держава починає знову турбуватися про наповнення державного бюджету, оскільки це є вкрай необхідним фінансування сектору оборони та повертає частину зі скасованих чи послаблених податкових платежів.

Основною ідеєю трансформації механізму податкової політики в умовах гібридної війни та загроз стало його спрощення, а також формування належного рівня прозорості з метою забезпечення розвитку держави та створення умов для підприємницької діяльності.

З початком повномасштабного вторгнення український уряд був змушений впроваджувати заходи, опираючись на оперативну ситуацію та своє розуміння і бачення, без можливості використовувати досвід інших країн. Саме тому не всі із впроваджених заходів були ефективними чи своєчасними. Більшість із них, хоч і мали тимчасовий або вимушений характер, все таки допомогли українському бізнесу, що зазнав значних втрат, був релокований чи вимушено переміщений, адаптуватися до реалій сьогодення та налагодити відносно прийнятний ритм діяльності.

Нинішня ситуація, на жаль, залишається складною, але громадяни України, які є платниками податків, мають підтримувати реалізовані трансформації податкової політики, розвиваючи власний бізнес і продовжуючи своєчасно і в повній мірі сплачувати податкові платежі до державного чи місцевого бюджетів, що стане запорукою спроможності фінансування обороноздатності нашої країни.

Податки завжди займали найбільшу частку в структурі доходів бюджету, але з початком повномасштабної війни їх сума суттєво зменшилась. Саме тому головним завданням Уряду в таких умовах є постійний моніторинг за податковою системою та ефективністю прийнятих змін задля налагодження своєчасного і безперебійного наповнення державного бюджету. Також варто постійно аналізувати ефективність існуючих податкових пільг та відшукувати додаткові джерела фінансування.

Зміцнення фінансової стійкості та здатності до своєчасного реагування на економічні зрушення є важливим елементом забезпечення національної безпеки. Податкова політика повинна бути частиною стратегії держави щодо захисту її громадян і забезпечення сталого розвитку в умовах гібридного конфлікту.

Ефективна податкова політика має залишатися одним із ключових інструментів управління гібридною війною, оскільки вона впливає на фінансування оборони, розвиток економіки, стабільність та довгостроковий розвиток держави та її економічну безпеку. Розроблення та впровадження адаптивної, збалансованої та своєчасної

податкової політики має стати головним завданням для України, яка щоденно стикається з гібридною війною.

Список використаних джерел

1. Про Державний бюджет України на 2024 рік: Проект Закону від 15.09.2023 р. № 10000. URL : <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/42796>
2. Гарбар Я. В. Аналіз податкової політики держави та шляхи її реалізації в умовах воєнного стану. *Репозитарій Національного Авіаційного Університету*. URL : <https://dspace.nau.edu.ua/handle/NAU/58743>
3. Гончар М., Чубик А., Жук С., Чижова О, Максак Г., Тищенко Ю., Зварич О. Гібридні загрози Україні і суспільна безпека. *Проект «Громадська синергія»*. URL : https://www.civic-synergy.org.ua/wp-content/uploads/2018/04/blok_XXI-end_0202.pdf
4. Касперович Ю. В. Фіскальна безпека держави в умовах гібридної війни. URL : https://niss.gov.ua/sites/default/files/2019-05/block_with_cover.pdf
5. Нікітішин А. Фінансово-бюджетна та соціально-економічна безпека держави в умовах військової агресії. URL : <https://www.economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1954>
6. Hoffman, Frank G. 2007. Conflict in the 21st Century: The Rise of Hybrid Wars. Arlington, VA: Potomac Institute for Policy Studies.
7. Видатки бюджету України (за функціями). *Ціна держави – проект CASE Україна*. URL : <http://old.cost.ua/budget/expenditure/>.
8. Мінфін. URL : <https://index.minfin.com.ua/ua/labour/incometax/>.
9. Портал відкритих даних URL : <https://data.gov.ua/>.
10. Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни : Закон України від 03.03.2022 № 2115-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text>.
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 03.03.2022 № 2118-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>
12. 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 р. № 2120-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.
13. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
14. Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 21.09.2022 р. № 2618-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2618-20#Text>.
15. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування військовим збором грошового забезпечення військовослужбовців та інших осіб, які беруть безпосередню участь в бойових діях в умовах воєнного стану : Закон України від 19.06.2022 р. № 2308-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2308-20#Text>.
16. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо окремих податків і зборів у період воєнного, надзвичайного стану : Проект Закону України від 24.04.2022 р. №7311. URL : <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39493>.

17. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закон України від 30.06.2023 р. №3219-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-IX#Text>.
18. Про внесення змін до розділу VI Бюджетного кодексу України щодо забезпечення підтримки обороноздатності держави та розвитку оборонно-промислового комплексу України : Проект Закону від 12.09.2023 р. №10037 URL : <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/42765>.
19. Бюджетний комітет переглянув рішення щодо законопроекту про «військовий» ПДФО. *Суспільне*. URL : <https://suspilne.media/588143-pidlasa-budzetnij-komitet-pereglanuv-risenna-sodo-zakonoproektu-pro-vijskove-pdf/>
20. Hybrid war: old concept, new techniques | small wars journal. Small Wars Journal. URL: <https://smallwarsjournal.com/jrnl/art/hybrid-war-old-concept-new-techniques>.
21. Tax policy in the context strengthening the national security of Ukraine | Public Policy and Accounting. Public Policy and Accounting. URL: <http://ppa.ztu.edu.ua/article/view/279194>.

References

1. 1. Verkhovna Rada of Ukraine (2023). Pro Derzhavnyi biudzhnet Ukrainy na 2024 rik: Proekt Zakonu vid 15.09.2023 r. № 10000. URL : <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/42796>.
2. Harbar Ya. V. (2023). *Analiz podatkovoi polityky derzhavy ta shliakhy yii realizatsii v umovakh voiennoho stanu*. (Graduate work). Repozytarii Natsionalnoho Aviatsiinoho Universytetu. URL : <https://dspace.nau.edu.ua/handle/NAU/58743>.
3. Honchar M., Chubyk A., Zhuk S., Chyzhova O, Maksak H., Tyshchenko Yu., Zvorych O. (2018). *Hibrydni zahrozy Ukraini i suspilna bezpeka. (Analytical document). Proekt «Hromadska synerhiia»*. URL : https://www.civic-synergy.org.ua/wp-content/uploads/2018/04/blok_XXI-end_0202.pdf.
4. Kasperovych Yu. V. (2019). *Fiskalna bezpeka derzhavy v umovakh hibrydnoi viiny*. (Analytical document). URL : https://niss.gov.ua/sites/default/files/2019-05/block_with_cover.pdf.
5. Nikitishyn A. (2022). *Finansovo-biudzhetna ta sotsialno-ekonomichna bezpeka derzhavy v umovakh viiskovoi ahresii*. URL : <https://www.economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1954>.
6. Hoffman, Frank G. (2007). *Conflict in the 21st Century: The Rise of Hybrid Wars*. Arlington, VA: Potomac Institute for Policy Studies.
7. *Vydatky biudzhetu Ukrainy (za funktsiiamy)*. (2022). Tsina derzhavy – proekt CASE Ukraina. URL : <http://old.cost.ua/budget/expenditure/>.
8. Minfin (2024) URL : <https://index.minfin.com.ua/ua/labour/incometax/>.
9. Portal vidkrytykh danykh (2024) URL : <https://data.gov.ua/>.
10. Verkhovna Rada of Ukraine (2022). Pro zakhyst interesiv subiektiv podannia zvitnosti ta inshykh dokumentiv u period dii voiennoho stanu abo stanu viiny. *Zakon Ukrainy vid 03.03.2022 № 2115-IX*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text>.
11. Verkhovna Rada of Ukraine (2022). Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo osoblyvosti opodatkuvannia ta podannia zvitnosti u period dii voiennoho stanu. *Zakon Ukrainy vid 03.03.2022 № 2118-IX*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>.
12. Verkhovna Rada of Ukraine (2022). Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo dii norm na period dii voiennoho

- stanu. *Zakon Ukrainy vid 15.03.2022 r. № 2120-IX*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.
13. Verkhovna Rada of Ukraine (2010). Podatkovi kodeks Ukrainy. *Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
 14. Verkhovna Rada of Ukraine (2022). Pro vnesennia zmin do rozdiluh KhKh «Perekhidni polozhennia» Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo stavok aktsyznogo podatku na period dii pravovoho rezhyumu voiennoho, nadzvychainoho stanu. *Zakon Ukrainy vid 21.09.2022 r. № 2618-IKh*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2618-20#Text>.
 15. Verkhovna Rada of Ukraine (2022). Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo osoblyvosti opodatkuvannia viiskovym zborom hrshovoho zabezpechennia viiskovosluzhbovtstv ta inshykh osib, yaki berut bezposeredniu uchast v boiovykh diiakh v umovakh voiennoho stanu. *Zakon Ukrainy vid 19.06.2022 r. № 2308-IX*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2308-20#Text>.
 16. Verkhovna Rada of Ukraine (2022). Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo okremykh podatkiv i zboriv u period voiennoho, nadzvychainoho stanu. *Proiekt Zakonu Ukrainy vid 24.04.2022 r. №7311*. URL : <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39493>.
 17. Verkhovna Rada of Ukraine (2023). Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo osoblyvosti opodatkuvannia u period dii voiennoho stanu. *Zakon Ukrainy vid 30.06.2023 r. №3219-IX*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-IX#Text>.
 18. Verkhovna Rada of Ukraine (2022). Pro vnesennia zmin do rozdiluh VI Biudzhethnoho kodeksu Ukrainy shchodo zabezpechennia pidtrymky oboronozdatnosti derzhavy ta rozvytku oboronno-promyslovoho kompleksu Ukrainy. *Proiekt Zakonu vid 12.09.2023 r. №10037*. URL : <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/42765>.
 19. Bohdanek O. (2022) Biudzhetni komitet perehlianyv rishennia shchodo zakonoproiektu pro «viiskovi» PDFO. *Suspilne*. URL : <https://suspilne.media/588143-pidlasa-budzetnij-komitet-perehlianyv-risenna-sodo-zakonoproiektu-pro-vijskove-pdf/>.
 20. Deep A. (2015). Hybrid war: old concept, new techniques. *Small Wars Journal*. URL : <https://smallwarsjournal.com/jrnl/art/hybrid-war-old-concept-new-techniques>.
 21. Klymenko K., Ukhnał N., Semenysheha N. (2023). Tax policy in the context strengthening the national security of Ukraine. *Public Policy and Accounting*. URL : <http://ppa.ztu.edu.ua/article/view/279194>.

PECULIARITIES OF UKRAINE'S TAX POLICY IN THE CONTEXT OF HYBRID WARFARE

Kmit Vira, Ugach Oleg

*Ivan Franko National University of Lviv,
18 Svobody Ave., Lviv, 79008,
e-mail: vira.kmit@lnu.edu.ua; ORCID: 0000-0001-6845-8139,
e-mail: olegugach@gmail.com*

Abstract. *The article is devoted to the changes in Ukrainian tax policy that occurred due to the beginning of the hybrid war in 2014, as well as the full-scale invasion of russia on 24th of February 2022.*

The study aims to highlight the peculiarities and practical aspects of the tax policy and the corresponding forced changes – special measures implemented as a reaction to the beginning of the hybrid aggression in 2014 and further to the full-scale invasion on the 24th of February 2022. This will contribute to determining optimal tools and approaches to managing the tax system, which will help ensure the financing of defense, support of the economy, and the stability of the country's development.

The article used the general scientific principles of historicism, objectivity, and functionality and an axiological and scientifically based approach to data summarization as key methodological tools. All this allows us to assert that in the current conditions of hybrid war, unpredictable challenges, and threats, effective and well-founded tax policy should become an important tool for guaranteeing the stability of the state's development and financial capacity.

The meaning of the term “hybrid war” is clarified through the prism of the analysis of different scholars' approaches to this topic. It is also emphasized that with the development of information technologies, the conditions of conducting such a type of war also change – information technologies become an analog of combat operations.

The main attention is paid to researching the governmental and parliamentary approaches reflected in the relevant normative legal acts, impacted the state tax policy, and were adopted or underwent significant changes during the full-scale Russian-Ukrainian war.

Key differences in the ways of implementing the tax policy at the beginning of the hybrid aggression in 2014 compared with that of the beginning of the full-scale invasion (on the 24th of February 2022) are highlighted. In particular, the purpose of these measures and the reasons for their radical difference were investigated and clarified, given the difference in terms of their implementation and final goal.

An assessment of a number of changes in tax policy according to their chronology, which is specified in the updated regulatory legal acts, was also carried out in terms of their expediency and effectiveness.

Since the hybrid war and subsequent full-scale invasion are not ordinary phenomena in the contemporary world, the Ukrainian government was forced to implement measures based on the operational situation and its understanding and vision without the opportunity to apply the experience of other countries. That is why not all of the implemented measures were effective or opportune.

In the conditions of the hybrid war, the development and implementation of an adaptive, balanced, and opportune tax policy guarantee the state's economic security.

Key words: *economic security, hybrid war, martial law, state budget, tax payments, tax policy.*

Стаття надійшла до редакції 20.10.2023

Прийнята до друку 23.11.2023