

ДЕРЖАВНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ДЕРЖАВНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**КРИВОНОС ДМИТРО АНАТОЛІЙОВИЧ**

УДК 336.22:330.34(043.3)

**ДИСЕРТАЦІЯ**  
**ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО**  
**РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ**

Спеціальність 072 Фінанси, банківська справа та страхування

Подається на здобуття наукового ступеня  
доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень.  
Використання ідей, результатів і текстів інших  
авторів мають посилання на відповідне джерело \_\_\_\_\_ Д. А. Кривонос

Науковий керівник  
Канєва Тетяна Володимирівна  
доктор економічних наук, професор

Київ – 2026

## АНОТАЦІЯ

*Кривонос Д. А.* Податкова політика в системі державного регулювання економічного розвитку. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування» (07 «Управління та адміністрування»). – Державний торговельно-економічний університет, Київ, 2026.

Дисертація є комплексним дослідженням теоретичних засад та удосконалення методологічних положень формування і реалізації податкової політики країни в контексті створення сприятливих умов для стійкого економічного розвитку.

Формування виваженої та обґрунтованої державної податкової політики є важливою передумовою для забезпечення макроекономічної стабільності та стійкого економічного розвитку. Комбінування структури та рівня податкового навантаження, з урахуванням макроекономічних тенденцій та інституційних особливостей економіки, є найбільш вагомим механізмом впливу держави на економічні процеси. За умов рецесії фіскальний інструментарій має бути спрямованим на пожвавлення сукупного попиту та активізації зайнятості населення. Податкові преференції мають застосовуватись для розвитку галузей високотехнологічної економіки, які створюють високу додану вартість. Одночасно слід покращувати інституційне середовище функціонування підприємництва у країні. Важливий фокус державної політики має бути приділений розбудові механізму адміністрування податків, для забезпечення зручності платникам податків і мінімізації податкового розриву. З огляду на зазначене потребує подальшого розвитку сервісний функціонал податкової служби. Доцільним є посилення інституційної спроможності фіскальних органів, що має суттєве значення для зниження рівня тіньової економіки.

Важливим є подальше удосконалення інституційних засад формування податкової політики в контексті євроінтеграційних процесів. Зазначене обумовлює необхідність проведення податкової гармонізації, врахування європейських підходів щодо адміністрування податків. Реалізація податкової політики має фокусуватись на питанні протидії податковим правопорушенням і підвищенню дієвості податкового контролю. Посилення координації податкової політики з іншими компонентами системи державного регулювання економічного розвитку створює відповідні умови для залучення інвестицій в економіку, її технологічного переоснащення та інтенсифікації інновацій.

Об'єктом дослідження є податкова політика як складова системи державного регулювання економічного розвитку.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні засади та механізми формування і реалізації податкової політики за сучасних умов суспільно-економічних трансформацій.

У роботі застосовано сукупність методів і підходів, що дозволило реалізувати концептуальну єдність дослідження. Системний та структурний методи використано при розкритті методологічних засад формування податкової політики. За допомогою порівняльного і факторного методів, аналітичної оцінки узагальнено положення щодо використання податкових інструментів в контексті забезпечення економічного розвитку в країнах Європейського Союзу. Історичний та логічний підходи використано при визначенні та систематизації особливостей розвитку вітчизняної податкової політики. При обґрунтуванні концептуальних засад податкового регулювання економічного розвитку застосовано методи економіко-математичного моделювання та узагальнення. Методи наукового абстрагування та експертних оцінок використано при розвитку інституційних засад трансформації податкової політики.

Інформаційну базу дослідження становили законодавчі та нормативно-правові акти з питань формування податкової політики держави, статистичні та аналітичні матеріали Міністерства фінансів України, Міністерства

економіки, довкілля та сільського господарства України, Державної податкової служби України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, Рахункової палати, Бюро економічної безпеки України, Світового банку, Міжнародного валютного фонду, Європейської комісії, Організації країн економічного співробітництва, відповідні монографії, наукові статті вітчизняних та зарубіжних вчених.

Наукова новизна дисертаційного дослідження полягає в розкритті основних засад податкового регулювання економічного розвитку, у тому числі забезпечення збалансованої структури оподаткування для інтенсифікації інвестиційних потоків в економіку, посилення дієвості інструментів фіскального стимулювання людського капіталу, високотехнологічної економіки, цифровізації податкового адміністрування, системній взаємодії державних інституцій на засадах функціональної ефективності та транспарентності, що сприятиме ендогенному економічному зростанню.

Виявлено особливості розробки і реалізації вітчизняної податкової політики, що дозволило виокремити основні етапи її розвитку, зокрема інституційного вдосконалення, компенсаторного спрямування та стабілізації, економічного розвитку, пандемічного періоду та подальшого відновлення, режиму воєнного стану та класифікувати податкові інструменти стимулюючого та компенсаторного характеру. Удосконалено сутність податкової політики як складової системи державного регулювання економічного розвитку, що полягає у сукупності фінансово-економічних відносин, пов'язаних із встановленням оптимальних співвідношень між структурними складовими бюджетно-податкової архітекtonіки, враховуючи макроекономічну динаміку та зміни інституційного середовища публічних фінансів, що надасть можливість забезпечити достатність фінансових ресурсів для бюджетів усіх рівнів та сприяти процесам соціально-економічного розвитку.

Автором розвинуто інституційні засади трансформації податкової політики в контексті євроінтеграційних процесів, що передбачає гармонізацію

підходів щодо акцизного та екологічного оподаткування з європейськими країнами, розвитку сервісних послуг фіскальних органів, посилення результативності практик протидії ухиленню від оподаткування та податкового аудиту, підвищення координації податкових відносин на рівні держави і територіальних громад.

Систематизовано підходи щодо формування і реалізації податкової політики у країнах Європейського Союзу, зокрема в частині застосування стимулюючих фіскальних інструментів, що надасть можливість підвищити адаптивність вітчизняної податкової політики до соціально-економічних викликів, враховуючи євроінтеграційні процеси. Розвинуто положення щодо оцінювання фіскальної результативності загальнодержавних і місцевих податків на основі сукупності показників податкового навантаження, якості адміністрування податків та рівня податкових надходжень, дотримання принципів фіскальної достатності та стійкості.

Дістали подальший розвиток методологічні засади формування державної податкової політики, які ґрунтуються на принципах ефективності, адаптивності та прозорості, враховують дію соціально-економічних рецесій, макроекономічну циклічність та передбачають посилення взаємозв'язку стратегічної візії податкової політики з оперативним та середньостроковим податковим плануванням.

Теоретичні положення та висновки дисертаційної роботи, що розкривають сутність формування податкової політики як складової системи державного регулювання економічного розвитку, мають практичне значення для підвищення дієвості застосування податкового інструментарію.

Основні висновки та результати дисертаційної роботи використано Головним управлінням Державної податкової служби у м. Києві при плануванні та здійсненні заходів щодо забезпечення виконання індикативних показників податкових надходжень, розвитку податкових механізмів протидії тіньовій економіці та підвищенні рівня фіскальної результативності податків (довідка від 21.01.2026 р. № 11/26-15-11-02.03).

Особистий внесок здобувача полягає у розкритті основних засад формування податкової політики як інструменту регулювання економічного розвитку. Наукові результати та висновки, які виносяться на захист, одержані автором самостійно.

*Ключові слова:* податкова політика, податки, державне регулювання економічного розвитку, податкові ставки, база оподаткування, доходи бюджету, податкове навантаження, адміністрування податків, податкове регулювання, інвестиції, тіньова економіка, економічне зростання.

## ABSTRACT

*Kryvonos D.* Tax Policy within the System of State Regulation of Economic Development. – Qualification scientific work (manuscript).

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in specialty 072 “Finance, Banking and Insurance” (07 “Management and Administration”). – State Trade and Economic University, Kyiv, 2026.

This dissertation is a comprehensive study of the theoretical foundations and methodological improvements for the formation and implementation of tax policy aimed at creating favourable conditions for sustainable economic development.

A balanced and prudent tax policy is a key prerequisite for sustainable economic growth. Combining the structure and the level of the tax burden, regarding the macroeconomic trends and institutional features of the economy, tax policy is the most significant mechanism for the government to influence economic processes. In recessionary periods, the tax instruments should be directed at stimulating demand and activating the labour market. Tax exemptions should be applied to induce the high-tech sectors of the economy that create high added value. Meanwhile, the institutional environment for entrepreneurship should be improved as well. To ensure convenience for taxpayers and minimize the tax gap, public financial policy should be focused on the development of the tax administration mechanism. Regarding the above, the functionality of the tax service requires further development. It is advisable to strengthen the institutional capacity of fiscal authorities, which is essential for reducing the level of the shadow economy.

It is essential to improve the institutional framework for the tax policy formation in the context of European integration processes. That necessitates the tax harmonization and considering European approaches to the tax administration. Tax policy implementation should be focused on combating tax offenses and increasing the effectiveness of the tax control. Strengthening the coordination of tax policy with other public regulation components of economic development creates appropriate conditions for attracting investment, technological upgrading, and intensifying innovation in strategic sectors.

The object of the study is the tax policy as a component of the public system for regulating economic development.

The subject of the study comprises the theoretical and methodological foundations and mechanisms for forming and implementing tax policy under contemporary socio-economic transformations.

In the study an integrated set of methods and approaches was applied to ensure the conceptual coherence. Systemic and structural methods revealed the methodological foundations of tax policy formation. Comparative and factor analyses as well as analytical evaluation, were applied to generalize the use of tax instruments in promoting economic development in the EU countries. Historical and logical approaches identified and systematized the features of domestic tax policy development. Economic-mathematical modelling and synthesis substantiated the conceptual bases of tax regulation for economic development. Methods of scientific abstraction and expert appraisal informed the development of institutional foundations for tax policy transformation.

The information base comprised legislative and regulatory acts on tax policy; statistical and analytical materials from the Ministry of Finance of Ukraine, the Ministry of Economy, Environment and Agriculture, the State Tax Service, the State Treasury, the State Statistics Service, the Accounting Chamber, and the Bureau of Economic Security of Ukraine; as well as the reports and studies by the World Bank, IMF, European Commission, OECD, relevant monographs, and domestic and international scholarly articles.

The scientific novelty of the dissertation consists in substantiating conceptual foundations for tax regulation of economic development, including: ensuring a balanced tax structure to stimulate investment; enhancing fiscal instruments to support human capital, a high-technology economy, and digitalized tax administration; and promoting systemic interaction between public institutions based on functional efficiency and transparency, thereby contributing to endogenous economic growth.

The study identified distinctive features in the design and implementation of tax policy and delineated its main development stages: institutional reform;

compensatory orientation and stabilization; economic expansion; the pandemic and recovery period; and the wartime period. Tax instruments were classified by their stimulative and compensatory functions. The concept of tax policy as a component of the state system for regulating economic development was refined: tax policy is a set of financial and economic relations that establishes optimal proportions between the structural elements of the fiscal architectonics, regarding the macroeconomic dynamics and shifts in the institutional environment of public finance. This refinement makes it possible to ensure adequate financial resources for budgets at all the levels and to support social and economic development.

The author developed institutional foundations for transforming tax policy in the context of European integration, including harmonizing excise and environmental taxation with European practices, expanding service functions of fiscal authorities, strengthening measures to combat tax avoidance and improving tax audit practices, and enhancing coordination of tax relations between central and local governments.

Approaches to the formation and implementation of tax policy in EU countries were systematized, regarding the use of fiscal stimuli. Those findings increase the adaptability of tax policy to socio-economic challenges amid European integration. A framework to assess the state and local taxes' fiscal efficiency based on indicators of tax burden, quality of tax administration, and tax gaps (while observing the principles of fiscal sufficiency and sustainability) was proposed.

The methodological foundations of tax policy were further improved. They are grounded in the principles of efficiency, adaptability, and transparency. The effects of socio-economic shocks and macroeconomic cyclicity should be considered. The above foundations envisage strengthening the interconnection between the tax policy's strategic vision and medium-term and operational tax planning.

The dissertation's theoretical propositions and conclusions, which elucidate the tax policy's formation as an integral element of the state system for regulating economic development, have practical relevance for enhancing the effectiveness of tax instruments.

Key conclusions and results have been applied by the Main Department of the State Tax Service in Kyiv in planning and implementing measures to achieve indicative tax-revenue targets, strengthen mechanisms to combat the shadow economy, and improve fiscal performance of taxes (certificate dated 01/21/2026 № 11/26-15-11-02.03).

The personal contribution lies in articulating the core principles of tax policy formation as an instrument of economic regulation. The scientific results and conclusions presented for defence were produced independently by the author.

Keywords: tax policy, taxes, government regulation of economic development, tax rates, tax base, budget revenues, tax burden, tax administration, tax regulation, investments, shadow economy, economic growth.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

*наукові праці, в яких опубліковані  
основні наукові результати дисертації:*

1. Канєва Т., Кривонос Д. Домінанти податкової політики в державах-членах Європейського Союзу. *Бізнес Інформ*. 2023. № 6. С. 147–156. (0,8 д. а) <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2023-6-147-156>
2. Кривонос Д. Податкова політика у системі державного регулювання економічного розвитку. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 57. (0,6 д.а.) <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-57-97>
3. Канєва Т. В., Кривонос Д. А. Методологічні основи розробки податкової політики країни. *Проблеми економіки*. 2024. №2. С. 240–246. (0,6 д.а.) <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2024-2-240-246>
4. Nerytaliuk, A., Osipova, L., Krasnyak, O., Kulhanik, O., Poliakov, M., & Kryvonos, D. (2024). Dominants for the national economies' competitiveness. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 5(58), 278–289. (0,2 д.а.) <https://doi.org/10.55643/fcaptop.5.58.2024.4478>  
(особистий внесок здобувача – здійснено оцінку впливу податкових інструментів на економічний розвиток)
5. Кривонос Д. А. Податкове регулювання економічного розвитку. *Бізнес Інформ*. 2025. №7. С. 465–473. (0,7 д.а.) <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2025-7-465-473>

*наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:*

6. Кривонос Д. А. Пріоритетні напрями податкової політики України. *Сучасна фінансова політика України: проблеми та перспективи*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 01 грудня 2022 р.). Київ. : Київ. ун-т ім. Б. Грінченка, 2022. С. 155–158. (0,2 д.а.)
7. Кривонос Д. А. Податкова політика у післявоєнний період. *Фінансова політика як складова економічного розвитку*: матеріали Всеукр.

наук.-практ. конф. (Київ, 11–12 квітня 2023 р.). Київ : Держ. торг.-екон. ун-т, 2023. С. 64–65. (0,1 д.а.)

8. Кривонос Д.А. Податкова політика як інструмент регулювання економіки. *Сучасні тренди розвитку світового господарства в умовах новітніх глобальних викликів*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Одеса, 17 листопада 2023). Львів-Торунь : Liha-Pres, 2023. С. 65–68. (0,2 д.а.)

9. Кривонос Д. Роль податкової політики у регулюванні економічного зростання. *Фінансово-бюджетна політика в умовах воєнного стану*. матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 17–18 квітня 2024 р.). Київ : Держ. торг.-екон. ун-т, 2024. С. 58–60. (0,2 д.а.)

10. Кривонос Д. Фіскальна результативність загальнодержавних податків. *Державна фінансова політика в умовах суспільно-економічних перетворень*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 15–16 квітня 2025 р.). Київ : Держ. торг.-екон. ун-т, 2025. С. 55–57. (0,1 д.а.)

11. Кривонос Д. Сучасні тренди податкового регулювання соціально-економічного розвитку. *Фінансово-кредитний механізм розвитку економіки та соціальної сфери*: матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф., (м. Кропивницький, 27 листопада 2025 р.). Кропивницький : ЦНТУ, 2025. С. 103 – 105. (0,2 д.а.)

## ЗМІСТ

<b>АНОТАЦІЯ</b>	2
<b>ВСТУП</b>	14
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ І РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ</b>	20
1.1. Сутність та роль податкової політики в системі державного регулювання економічного розвитку	20
1.2. Методологічні засади формування і реалізації податкової політики	39
1.3. Формування і реалізація податкової політики у країнах-членах Європейського Союзу	58
Висновки до розділу 1	75
Список використаних джерел до розділу 1	78
<b>РОЗДІЛ 2. СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТОК ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ</b>	86
2.1. Особливості та сучасні тенденції реалізації податкової політики	86
2.2. Фіскальна результативність загальнодержавних і місцевих податків	104
2.3. Регулятивний вплив податкової політики на економіку	126
Висновки до розділу 2	145
Список використаних джерел до розділу 2	155
<b>РОЗДІЛ 3. ПРІОРИТЕТИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ У КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ</b>	159
3.1. Розвиток концептуальних засад податкового регулювання економічного розвитку	159
3.2. Інституційна трансформація податкової політики в контексті євроінтеграційних процесів	177
3.3. Напрями удосконалення податкових механізмів протидії тіньовій економіці	196
Висновки до розділу 3	215
Список використаних джерел до розділу 3	218
<b>ВИСНОВКИ</b>	228
<b>ДОДАТКИ</b>	234

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Формування вираженої та обґрунтованої державної податкової політики є важливою передумовою для забезпечення макроекономічної стабільності та стійкого економічного розвитку. Комбінування структури та рівня податкового навантаження, з урахуванням макроекономічних тенденцій та інституційних особливостей економіки, є найбільш вагомим механізмом впливу держави на економічні процеси. За умов рецесії фіскальний інструментарій має бути спрямованим на поживлення сукупного попиту та активізації зайнятості населення. Податкові преференції мають застосовуватись для розвитку галузей високотехнологічної економіки, які створюють високу додану вартість. Одночасно слід покращувати інституційне середовище функціонування підприємництва у країні. Важливий фокус державної політики має бути приділений розбудові механізму адміністрування податків, для забезпечення зручності платникам податків і мінімізації податкового розриву. З огляду на зазначене потребує подальшого розвитку сервісний функціонал податкової служби. Доцільним є посилення інституційної спроможності фіскальних органів, що має суттєве значення для зниження рівня тіньової економіки.

Серед наукових досліджень зарубіжних вчених у сфері впливу податкової політики на економічний розвиток слід назвати праці: Р. Барро, Р. Бірда, А. Лаффера, Дж. М. Кейнса, Е. Крістіансен, П. Кругмана, Д. Рікардо, П. Самуельсона, А. Сміта, Дж. Стігліца, Р. Солоу, В. Танзі, К. Хеді, С. Фішера, Б. Якобса.

Питанням розвитку теоретико-методологічних засад податкової політики, підвищення рівня її результативності присвячені праці вітчизняних вчених: О. Василика, Л. Демиденко, О. Десятнюк, Ю. Іванова, Т. Каневої, С. Качули, Т. Кошук, А. Крисоватого, Л. Лисяк, І. Лук'яненко, І. Луніної, В. Макогон, В. Мельника, А. Нікітішина, М. Пасічного, Л. Сідельникової, М. Слатвінської, А. Соколовської, В. Федосова, І. Чугунова, К. Швабія та інших.

Водночас актуальним і важливим є подальше удосконалення інституційних засад формування податкової політики в контексті євроінтеграційних процесів. Зазначене обумовлює необхідність проведення податкової гармонізації, врахування європейських підходів щодо адміністрування податків. Реалізація податкової політики має фокусуватись на питанні протидії податковим правопорушенням і підвищенню дієвості податкового контролю. Посилення координації податкової політики з іншими компонентами системи державного регулювання економічного розвитку створює відповідні умови для залучення інвестицій в економіку, її технологічного переоснащення та інтенсифікації інновацій. Важливо розвинути положення до посилення фіскального потенціалу загальнодержавних і місцевих податків.

Зазначене свідчить про актуальність дисертаційної роботи та обумовило визначення її мети, завдань, об'єкту і предмету дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**

Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Державного торговельно-економічного університету: «Фінансова політика соціально-економічного розвитку країни» (номер державної реєстрації 0121U100344); «Фінансово-бюджетна політика в умовах суспільно-економічних перетворень (номер державної реєстрації 0124U000331), в межах якої автором розкрито основні засади податкового регулювання економічного розвитку, удосконалено інституційні засади трансформації податкової політики в контексті євроінтеграційних процесів.

**Метою дисертаційної роботи** є розкриття теоретичних засад та удосконалення методологічних положень формування і реалізації податкової політики країни в контексті створення сприятливих умов для стійкого економічного розвитку.

Поставлена мета зумовила необхідність вирішення таких завдань:

- розкрити основні засади податкового регулювання економічного розвитку;

- розвинути методологічні засади формування державної податкової політики;
- систематизувати підходи щодо формування і реалізації податкової політики у країнах Європейського Союзу;
- удосконалити інституційні засади трансформації податкової політики в контексті євроінтеграційних процесів;
- удосконалити підходи до сутності податкової політики як складової системи державного регулювання економічного розвитку;
- розвинути положення щодо оцінювання фіскальної результативності загальнодержавних і місцевих податків;
- удосконалити положення щодо особливостей розробки і реалізації вітчизняної податкової політики.

**Об'єктом дослідження** є податкова політика як складова системи державного регулювання економічного розвитку.

**Предметом дослідження** є теоретико-методологічні засади та механізми формування і реалізації податкової політики за сучасних умов суспільно-економічних трансформацій.

**Методи дослідження.** У роботі застосовано сукупність методів і підходів, що дозволило реалізувати концептуальну єдність дослідження. Системний та структурний методи використано при розкритті методологічних засад формування податкової політики. За допомогою порівняльного і факторного методів, аналітичної оцінки узагальнено положення щодо використання податкових інструментів в контексті забезпечення економічного розвитку в країнах Європейського Союзу. Історичний та логічний підходи використано при визначенні та систематизації особливостей розвитку вітчизняної податкової політики. При розкритті основних засад податкового регулювання економічного розвитку застосовано методи економіко-математичного моделювання та узагальнення. Методи наукового абстрагування та експертних оцінок використано при розвитку інституційних засад трансформації податкової політики.

Інформаційну базу дослідження становили законодавчі та нормативно-правові акти з питань формування податкової політики держави, статистичні та аналітичні матеріали Міністерства фінансів України, Міністерства економіки, довілля та сільського господарства України, Державної податкової служби України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, Рахункової палати, Бюро економічної безпеки України, Світового банку, Міжнародного валютного фонду, Європейської комісії, Організації країн економічного співробітництва, відповідні монографії, наукові статті вітчизняних та зарубіжних вчених.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягатиме у наступному:

*вперше:*

- розкрито основні засади податкового регулювання економічного розвитку, у тому числі забезпечення збалансованої структури оподаткування для інтенсифікації інвестиційних потоків в економіку, посилення дієвості інструментів фіскального стимулювання людського капіталу, високотехнологічної економіки, цифровізації податкового адміністрування, системній взаємодії державних інституцій на засадах функціональної ефективності та транспарентності, що сприятиме ендогенному економічному зростанню;

*удосконалено:*

- положення щодо особливостей розробки і реалізації вітчизняної податкової політики, що дозволило виокремити основні етапи її розвитку, зокрема інституційного вдосконалення, компенсаторного спрямування та стабілізації, економічного розвитку, пандемічного періоду та подальшого відновлення, режиму воєнного стану та класифікувати податкові інструменти стимулюючого та компенсаторного характеру;

- сутність податкової політики як складової системи державного регулювання економічного розвитку, що полягає у сукупності фінансово-економічних відносин, пов'язаних із встановленням оптимальних співвідношень між структурними складовими бюджетно-податкової

архітектоніки, враховуючи макроекономічну динаміку та зміни інституційного середовища публічних фінансів, що надасть можливість забезпечити достатність фінансових ресурсів для бюджетів усіх рівнів та сприяти процесам соціально-економічного розвитку;

- інституційні засади трансформації податкової політики в контексті євроінтеграційних процесів, що передбачає гармонізацію підходів щодо акцизного та екологічного оподаткування з європейськими країнами, розвитку сервісних послуг фіскальних органів, посилення результативності практик протидії ухиленню від оподаткування та податкового аудиту, підвищення координації податкових відносин на рівні держави і територіальних громад;

*дістало подальшого розвитку:*

- систематизація підходів щодо формування і реалізації податкової політики у країнах Європейського Союзу, зокрема в частині застосування стимулюючих фіскальних інструментів, що надасть можливість підвищити адаптивність вітчизняної податкової політики до соціально-економічних викликів, враховуючи євроінтеграційні процеси;

- положення щодо оцінювання фіскальної результативності загальнодержавних і місцевих податків на основі сукупності показників податкового навантаження, якості адміністрування податків та рівня податкових надходжень, дотримання принципів фіскальної достатності та стійкості;

- методологічні засади формування державної податкової політики, які ґрунтуються на принципах ефективності, адаптивності та прозорості, враховують дію соціально-економічних рецесій, макроекономічну циклічність та передбачають посилення взаємозв'язку стратегічної візії податкової політики з оперативним та середньостроковим податковим плануванням.

**Практична значимість дослідження.** Теоретичні положення та висновки дисертаційної роботи, що розкривають сутність формування податкової політики як складової системи державного регулювання

економічного розвитку, мають практичне значення для підвищення дієвості застосування податкового інструментарію.

Основні висновки та результати дисертаційної роботи використано Головним управлінням Державної податкової служби у м. Києві при плануванні та здійсненні заходів щодо забезпечення виконання індикативних показників податкових надходжень, розвитку податкових механізмів протидії тіньовій економіці та підвищенні рівня фіскальної результативності податків (довідка від 21.01.2026 р. № 11/26-15-11-02.03).

**Особистий внесок здобувача** полягає у розкритті основних засад формування податкової політики як інструменту регулювання економічного розвитку. Наукові результати та висновки, які виносяться на захист, одержані автором самостійно.

**Апробація результатів дисертації.** Основні теоретичні та методологічні положення, результати дисертаційного дослідження доповідалися на науково-практичних конференціях: «Сучасна фінансова політика України: проблеми та перспективи» (м. Київ, 01 грудня 2022 р.), «Фінансова політика як складова економічного розвитку» (м. Київ, 11–12 квітня 2023 р.), «Сучасні тренди розвитку світового господарства в умовах новітніх глобальних викликів» (м. Одеса, 17 листопада 2023 р.), «Фінансово-бюджетна політика в умовах воєнного стану» (м. Київ, 17–18 квітня 2024 р.), «Державна фінансова політика в умовах суспільно-економічних перетворень» (м. Київ, 15–16 квітня 2025 р.), «Фінансово-кредитний механізм розвитку економіки та соціальної сфери» (м. Кропивницький, 27 листопада 2025 р.).

**Публікації.** Основні положення та результати дисертації опубліковано у 11 наукових працях, у тому числі 5 статтях у наукових фахових виданнях, загальним обсягом 3,9 д.а.

**Обсяг та структура роботи.** Загальний обсяг дисертації становить 243 сторінки, основний зміст роботи викладено на 233 сторінках. Дисертація містить 7 таблиць, 17 рисунків, 8 додатків, список використаних джерел включає 257 найменувань.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ І РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

#### 1.1. Сутність та роль податкової політики у системі державного регулювання економічного розвитку

Фундаментальні інституційні та соціально-економічні трансформації обумовлюють важливість пошуку методів посилення ефективності податкової політики у забезпеченні економічного розвитку. Її механізми, інструменти та важелі виступають базовими елементами системи державного фінансового регулювання на партикулярному етапі генезису національної економіки. Від архітекτονіки податкової політики залежать оптимальні рівень і динаміка економічного розвитку, в т. ч. у розрізі галузей, територій, стійкість системи публічних фінансів тощо.

Еволюція податкової компоненти фіскального управління розвитком формує базу для ефективної реалізації відповідної політики. Потреба в актуалізації системи вітчизняного податкового регулювання зумовлена об'єктивним суспільним запитом стосовно формування стратегічної концепції еволюції макроекономічної системи. Модель такого регулювання повинна одночасно проявляти властивості адаптивності і когерентності щодо базисних напрямів економічної політики, зокрема стосовно її бюджетної, монетарної, інвестиційної, галузевої, цінової, конкурентної та зовнішньоекономічної складових. Застосування системного підходу при реалізації фіскальної та регулюючої функції податків та їх гармонійна взаємодія є передумовою стійкого зростання громадського добробуту.

Комплекс питань податкової компоненти фіскальної політики у системі державного регулювання економічного розвитку перебуває у центрі уваги плеяди зарубіжних і вітчизняних дослідників. Існують численні докази того, що оптимальний мікс податкової політики здатен каталізувати процеси

зростання, сприяти одночасній максимальній реалізації інтересів органів публічного управління та господарюючих суб'єктів. Однак необачні та неузгоджені зміни в системі податкового регулювання можуть спричинити певні соціально-економічні диспропорції, знизити конкурентоспроможність економіки на глобальному ринку. Тому, попри наявність значної кількості публікацій з проблематики, розкриття сутності та ролі податкової політики у системі державного регулювання економічного розвитку залишається актуальним для сучасного дискурсу та становить значний дослідницький інтерес.

Податкова політика є специфічною сферою публічного управління, яка пов'язана з вирішенням задач щодо: – забезпечення формування доходів бюджетів всіх ієрархічних рівнів для фінансування центральних органів влади та місцевого самоврядування (з метою здійснення тими детермінованих законом функцій та повноважень); – сприяння стійкості розвитку економіки загалом, партикулярних галузей та сфер господарської діяльності, територій і підприємств зокрема; – досягнення соціальної справедливості і подолання надмірної нерівності у доходах економічних агентів [2].

У науковому дискурсі податкову політику прийнято розглядати як процес формування публічних доходів за рахунок постійних податкових джерел. В найзагальнішому випадку така політика є діяльністю владних інституцій щодо детермінації, нормативно-правового регламентування й організації справляння податків та інших обов'язкових платежів до централізованих фондів фінансових ресурсів [4]. Формування оптимальної конфігурації фіскального простору залежить від стратегічного вибору засобів (податків чи позик), що краще відповідають цілям розвитку національної економіки, забезпечують ефективні розподіл та редистрибуцію наявних ресурсів між публічним та приватним секторами. Податкова політика охоплює діяльність уряду в сфері оподаткування: детермінацію видів податків і зборів, їх платників, об'єктів, ставок, пільг, строків і механізму стягнення відповідних платежів та їх включення до бюджету чи до позабюджетних фондів [5].

Більшість дослідників розкривають категоріальний зміст податкової політики, виходячи з її впливу на динаміку макроекономічних показників, а також в контексті забезпечення соціальної справедливості та захисту довкілля.

Розкрито основні засади податкового регулювання економічного розвитку, у тому числі забезпечення збалансованої структури оподаткування для інтенсифікації інвестиційних потоків в економіку, посилення дієвості інструментів фіскального стимулювання людського капіталу, високотехнологічної економіки, цифровізації податкового адміністрування, системній взаємодії державних інституцій на засадах функціональної ефективності та транспарентності, що сприятиме ендегенному економічному зростанню.

Р. Дж. Кінг та С. Ребело, дослідивши малі відкриті економіки із високою мобільністю капіталу, дійшли висновку, що національні податкові системи можуть суттєво впливати на довгострокове економічне зростання, призводячи як до «пасток розвитку» (*development traps*), так і до «економічних див» (*growth miracles*). Авторами розкрито особливості наслідків реалізації податкової політики у нерозривному взаємозв'язку з особливостями процесу створення нового людського капіталу [65]. Н. Джаїмович та С. Ребело розглянули нелінійні ефекти впливу оподаткування на економічне зростання [62]. Хоча авторами постульовано відсутність щільного зв'язку між досліджуваними феноменами, ними доведено, що недосконала податкова політика призводить до різкого зниження інвестиційних інтенцій економічних агентів, а це, в свою чергу, шкодить процесам розвитку. Також ними продемонстровано, що значне збільшення податкового навантаження призводить до критичного відтоку капіталу, а отже, чинить негативний вплив на довгострокове зростання. Авторами не виявлено щільного взаємозв'язку між помірним та середнім рівнем податкового навантаження і ростом макропоказників у стратегічній перспективі. Дж. Д. Гвортні та Р. А. Лоусон, проаналізувавши взаємозв'язок між композицією фіскальної політики, економічним зростанням, розподілом доходів та алокацією податків в країнах

з розвиненою та емерджентною економікою впродовж 1985–2002 років, з'ясували, що зниження найвищої граничної ставки оподаткування на 10,0 п. п. збільшує довгостроковий річний темп зростання реального ВВП приблизно на 0,5 п. п. [59].

В. Танзі та Г. Зі відводять податковому компоненту фіскальної політики центральну роль у формуванні пререквізитів довгострокового зростання національної економіки [85]. В. Танзі наголошує, що при проектуванні податкової політики, зокрема в країнах з емерджентною економікою, принципову увагу слід приділяти гранично допустимому рівню перерозподілу ВВП через систему публічних фінансів та структурі надходжень бюджету у розрізі податків на доходи, прибуток та споживання [84]. Зазначені показники суттєво впливають на індекс економічного розвитку у середньо- і довгостроковій перспективі. При цьому принциповою є взаємна узгодженість податкової політики із бюджетною. Держави з відкритою економікою при формуванні структурної композиції податкової системи мають адаптувати досвід розвитку фіскальних систем інших країн з розвиненою і емерджентною економікою, зокрема тих, що є їх основними конкурентами на ринках збуту, оскільки податкова система за умов глобалізацій впливає на досягнутий рівень конкурентоспроможності. Недосконалість моделі та структури фіскального простору спонукає виведення капіталу за межі держави, а глобалізація дає змогу великим платникам податків мінімізувати свої зобов'язання [74].

Ю. Лі та Р. Гордон ґрунтовно проаналізували залежності між динамікою ставок корпоративного, особистого оподаткування і темпами економічного зростання [66]. Компаративний аналіз досвіду 70 держав з розвиненою та емерджентною економіками впродовж 1970–1997 років довів, що стійкий ріст ставок корпоративного податку негативно впливає на економічний розвиток в стратегічній перспективі, в той час як його скорочення на 10,0 в. п. стимулює економічне зростання на рівні 2,0 в. п. Дж. М. Арнолд дослідив характер впливу структури оподаткування на темпи економічного розвитку в 21 країні Організації економічного співробітництва та розвитку (надалі – ОЕСР),

враховуючи динаміку інвестування в фізичний та людський капітал [44]. Автор продемонстрував, що майнові податки та податки на споживання мають максимально позитивний вплив на динаміку економічного зростання, в той час як корпоративне оподаткування за неправильного дизайну може суттєво скоротити темпи останнього.

Дж. Ді Джон висвітлив примітні особливості структури оподаткування та систематизував досвід проведення податкових реформ в країнах, що розвиваються [56]. Автор зосередив увагу на принципових відмінностях у динаміці макропоказників держав Латинської Америки, Східної Азії, Східної Європи та Південної Африки в контексті модифікації системи оподаткування. Враховуючи іманентну сутність податків, він наголосив, що реформування податкового простору має або відповідати консенсусним параметрам щодо вартості та якості публічних благ і послуг, або передбачати інституційний інструментарій примусового перерозподілу. Дослідник висловив досить контроверсійну ідею щодо посилення прямого і прогресивного оподаткування доходів і майна. Якщо позиція щодо модернізації системи оподаткування майна є досить загальною, поділяється багатьма дослідниками, зокрема вітчизняними, і заслуговує підтримки, то прогресивне оподаткування доходів у економіках зі значним ступенем майнової диференціації часто виявляється не виправданим та призводить до суттєвих диспропорцій в системі фіскального регулювання, підштовхуючи агентів до схем із ухиляння від сплати податків.

Авторським колективом під керівництвом Дж. Арнолда досліджено макроекономічну, демографічну та фінансову динаміку 21 країни ОЕСР впродовж 34 років з метою виявлення впливу структури оподаткування на економічне зростання, зокрема в розрізі мікромеханізмів інвестування та виробничої продуктивності (визначених в якості двох основних драйверів розвитку) [45]. На основі факторного аналізу запропоновано заходи корекції податкової політики, необхідні для забезпечення протидії економічним шокам та активізації посткризового відновлення. З'ясовано, що економічне зростання можна прискорити шляхом оптимізації структури податкової системи в

частині удосконалення оподаткування споживання та нерухомого (в першу чергу – житлового) майна. Водночас авторами підтверджено ефективність заходів щодо зниження рівню корпоративного оподаткування та податків з продажів (в т. ч. у формі різноманітних звільнень і пільг).

Проаналізувавши структуру податкової системи та макродинаміку 100 країн, К. Макнабб зазначає, що, порівняно з розвиненими економіками, для емерджентних ринків питання фіскального регулювання виступають на перший план, потребують системних, послідовних і виважених рішень [67]. Ц. Айдин та О. Есен на прикладі транзитивних економік країн Балтії та Центральної Європи вивчили множинні залежності між оптимальними податковими надходженнями бюджету та темпами економічного зростання, застосувавши пороговий регресійний підхід [48]. Вони дійшли висновку, що зі зростанням рівня розвитку економіки збільшується й порогове значення податкового навантаження, здатного забезпечити оптимальні пропорції росту.

Д. Р. Хакім та С. Р. С. Деві розглянули регіональні особливості розвитку національних економік з огляду на композицію податкової та бюджетної політики, а також специфічні місцеві доходи від туризму, і запропонували модель оптимізації фіскального простору із врахуванням адміністративно-територіального поділу [60]. На думку авторського колективу під керівництвом Л. Гаршвене на основі оцінювання впливу податкового навантаження на макродинаміку держав ЄС–28 існує обернена залежність між рівнем економічного розвитку і впливом податкового навантаження [58]. Авторська група під керівництвом Т. Т. Хо зосередила увагу на ролі податкової політики в забезпеченні торговельної відкритості та росту емерджентних економік, наголошуючи на вирішальному значенні параметрів фіскального простору при обранні економічними агентами ринків збуту [61].

Е. Цвік та Дж. Махон зазначають, що тектонічні зміни композиційної структури системи оподаткування можливі виключно за умов оптимізації бюджетної політики, впровадження обмежень інституційного характеру стосовно росту публічних видатків, дефіциту й джерел його фінансування [90].

Емерджентні економіки повинні приділяти значну увагу питанням росту якості функціонування бюджетних інститутів й посилення їх координації. Сучасний податок – поліфункціональний фінансовий інструмент, окремі його види, зокрема екологічні, володіють якістю «подвійного дивіденду» (*double dividend*), враховуючи можливості їх застосування як для одержання бюджетних доходів, так і для контролю за оподатковуваними об'єктами, збереження довкілля тощо.

Досліджуючи вплив податкової політики на процеси зростання та відновлення, зокрема в контексті протидії наслідкам соціально-економічних шоків, можна зробити висновок, що зміни в композиційній структурі оподаткування суттєво впливають на пропозицію на ринку праці, динаміку заощаджень та інвестиційні інтенції домогосподарств, водночас оцінювання загального впливу рівня оподаткування на макродинаміку видається дещо ускладненим у зв'язку різними методичними підходами до управління та обслуговування публічного боргу та іншими особливостями фіскального простору. Вказана наукова проблематика отримала суттєвий розвиток і у працях українських вчених-фінансистів, що поглибили її метрологічний базис із врахуванням специфіки вітчизняного фіскального простору та дії соціально-економічних шоків. З моменту здобуття незалежності система публічних фінансів України неодноразова зазнавала критичного впливу екзогенних чинників, тому у таких дослідженнях особливу увагу приділено аспектам гнучкості і адаптивності фіскального регулювання та стимулювання розвитку.

Визначальний внесок у розробку даної проблематики здійснила наукова школа професора І. Я. Чугунова, в межах якої запропоновано оригінальне тлумачення категорії податкової політики соціально-економічного розвитку, детерміновано методику її реалізації, враховуючи цикли Кондратьєва [2; 51; 52; 63]. Податкову політику пропонується визначати в якості складової частини політики економічної, що базується на системі юридичних актів, які чітко детермінують види податків, зборів та обов'язкових платежів, а також порядок їх стягнення й регулювання [72].

Партикулярна податкова система є відображенням фіскальної політики, реалізованої державою. Остання ж виступає у якості ексклюзивного права уряду у сфері встановлення, законодавчого регламентування та організації справляння податків; проводиться самостійно, виходячи із пріоритетних завдань соціоекономічного розвитку. Формуючи таку політику, уряд, шляхом збільшення або скорочення податкових надходжень, модифікації форм та ставок оподаткування, тарифів, звільнення від оподаткування певних галузей, територій, груп населення тощо, здатний сприяти росту економічної активності, оптимізації кон'юнктури ринку, створенню умов для стійкого ендogenous розвитку, реалізації збалансованої соціально-демографічної політики тощо [51]. Застосовуючи інструментарій податкової політики, уряд регулює пропорції суспільного виробництва, індукує розвиток продуктивних сил. Безпосередня ж організація оподаткування справляє відчутний вплив на створення суспільного продукту, нагромадження капіталу й технічне оновлення промислового потенціалу національної економіки [52].

Т. В. Канєва підкреслює необхідність селективного та адаптивного застосування інструментів податкового компоненту фіскальної політики для забезпечення економічної стійкості [63]. Відзначається, що податкова політика відіграє ключову роль у підтримці розвитку, впливаючи на інноваційну спроможність, технологічний устрій, обсяги і тип залучених інвестицій, активність приватного бізнесу, людський (інтелектуальний) капітал, наявні адмінбар'єри, поточний стан фінансової інфраструктури, профіль та рівень публічного адміністрування тощо. На думку авторів, принциповим для форсування ендogenous розвитку за умов збереження чинної композиційної структури податкової системи є перегляд підходу до розщеплення надходжень загальнодержавних податків між центральним та місцевими бюджетами (*tax revenues sharing*) [5; 6]. Окрему увагу приділено екологічному оподаткуванню. Визначено його потенціал щодо підвищення фінансової спроможності адмін одиниць.

Інтерес дослідників щодо забезпечення росту економіки переважно

асоціюються з питанням структури оподаткування, яка розглядається в контексті комбінації ставок та баз партикулярних податків. Послідовно доведено, що структура системи оподаткування є більше значимою для економічного зростання, ніж власне рівень оподаткування, враховуючи те, що останній відображає вибір соціоекономічної моделі розвитку [72]. Надмірне податкове навантаження знижує норму заощаджень й інвестування, спонукає відтік бізнес-капіталу, особливо в галузях де розмір зарплати і податкова система є детермінантами господарської діяльності. При цьому слід зазначити, що частка податкових надходжень у ВВП не є ультимативним критерієм оцінювання рівню навантаження чи універсальним індикатором ефективності перерозподільної політики. Важливими в цьому контексті є показники податкового навантаження щодо груп платників – юридичних і фізичних осіб. Регіональні диспропорції в розрізі фіскальних юрисдикцій здатні чинити суттєвий вплив на рішення економічних агентів щодо розміщення бізнесу, міграції капіталів тощо.

На думку В. В. Коровія ефективна податкова політика характеризується оптимальною кількістю і структурою податкових платежів, обґрунтованістю та координацією відповідних фіскальних заходів, що певним чином залежить від трендів зростання, глобальних циклів та інвестиційної активності суб'єктів господарювання [11]. Перед системою інститутів публічного адміністрування постає задача щодо фінансування відповідних видатків бюджету, створення найсприятливіших умов для соціоекономічного зростання. Л. Б. Баранник та Ж. В. Піскова наголошують на першорядній значимості податкової політики для регулювання соціально-економічного розвитку, особливо підкреслюючи необхідність планомірного посилення децентралізації податкової системи, збору та розподілу відповідних платежів переважно на локальному рівні [1]. Необхідними умовами для цього є спрощення процедур адміністрування, тотальна діджиталізація фіскального простору держави, надання персоналом податкових інституцій компетентних консультацій платникам.

А. О. Нікітішин зазначає, що, за умов перманентних економічних

трансформацій, податкове регулювання слід дефініціювати як процес застосування інституту оподаткування для активації соціоекономічного розвитку держави (на основі дієвих механізмів відповідної системи) в якості інструменту: – акумуляції дохідної частини бюджету країни; – впливу на вектори макроекономічної політики, розвиток стратегічних галузей, поведінку платників; – посилення дії фіскальних важелів на соціально-демографічні процеси, культивуацію людського (інтелектуального) капіталу; – вирішення екологічних проблем [17]. Наразі слід першочергово забезпечити комплексну розбудову та вдосконалення форм аплікації інституційних механізмів податкового регулювання в контексті реалізації стратегії розвитку публічних фінансів. Для цього має бути посилений взаємозв'язок заходів фіскального регулювання зі структурними реформами. Аналізуючи сучасні виклики стійкості системи публічних фінансів за умов дії режиму воєнного стану, автор наголошує на пріоритетизації посилення ефективності управління діяльністю фіскальних інституцій шляхом тотальної автоматизації робочих процедур, забезпечення функціональної стійкості і безпеки для користувачів ІТ-інфраструктури, вдосконалення системи внутрішнього контролю, боротьби з ухиленням від оподаткування шляхом імплементації кращих міжнародних стандартів, вдосконалення наявного аналітичного інструментарію тощо [18]. Особливу увагу І. Я. Чугунов та А. О. Нікітішин приділяють феномену податкової безпеки держави, що є специфічним станом фіскального простору, за якого досягається баланс фінансових запитів уряду та інтересів економічних агентів-платників податків у коротко-, середньостроковій та стратегічній перспективі. Зміст згаданого феномену полягає у достатньому забезпеченні податковими надходженнями виконання публічними інституціями основних і додаткових функцій, що не перешкоджають розвитку бізнес-середовища [35].

На думку М. Д. Пасічного податкова політика виступає механізмом адаптивного регулювання розвитку економіки шляхом корекції рівня податкового навантаження та удосконалення композиційної структури фіскального простору [22]. За результатом аналізу реформ податкових систем

країн ОЕСР та відповідної макродинаміки відмічено чергування трендів росту та зниження рівня податкового навантаження, що обумовлено циклічним розвитком економіки. Автор відзначає, що, попри відсутність статистичного значного негативного впливу на економіку, зростання рівня навантаження, в розрізі структури оподаткування, податками на капітал та на працю негативно впливає на макродинаміку, тоді як податки на споживання є нейтральними щодо останньої. Важливим є зауваження автора, що механізм податкового регулювання країн із розвинутою економікою є переважно ациклічним, тоді як в країнах з емерджентною – проциклічним.

А. М. Соколовська зазначає, що проектування податкової політики повинно враховувати раціональне поєднання гнучкості та стабільності законодавчої бази, що не допускає консервації неактуальних норм й т. з. «втоми від податків» [28; 29]. При цьому фіскальне регулювання має сприяти розв'язанню реальних економічних проблем, кореспондувати з сучасними викликами та загрозами. Розробка стратегії реформування податкової системи має відбуватися з урахуванням кращих практик перерозподілу структури податкового навантаження в контексті податків на доходи та споживання.

Науковим колективом під керівництвом В. В. Козюка проаналізовано особливості екологічного оподаткування в ЄС–28 у 1995–2017 роках [9]. Авторами з'ясовано, що, навіть за умов послідовності та системності фіскальної політики країн вибірки, компенсація «екологічної шкоди» дещо підвищує чутливість податкового регулювання до ефективності публічного управління та елімінує зв'язок між екологічним оподаткуванням і «чистою екологією» (як безумовним суспільним благом). За аналогією розкрито комплекс вітчизняних проблем екологічного оподаткування в частині розбалансування механізму надходжень від сплати таких податків і пропорцій їх дистрибуції між різними ієрархічними рівнями бюджетної системи.

К. І. Швабій, досліджуючи пріоритети податкової політики, вказує, що в середньостроковій перспективі необхідно оптимізувати загальний розподіл податкового навантаження шляхом актуалізації усього переліку елементів

системи оподаткування, а це, теоретично, має усунути диспропорції та сприятиме структурній модернізації вітчизняної економіки у довгостроковому періоді й зростанню рівня добровільності сплати податків [39]. Автором обґрунтовані способи удосконалення фіскальної політики розвитку, за якої сам дизайн інституційного середовища (зокрема комплекс свобод, а не рестрикцій) робить нефункціональними схеми ухиляння від оподаткування, посилюючи загальний ефект податкового регулювання [40].

Критичний аналіз доробку вітчизняних і зарубіжних науковців свідчить, що забезпечення стійкого росту економіки із використанням фіскального інституційного інструментарію переважно асоціюється з оптимізацією структури оподаткування, що розглядається в контексті комбінації ставок та баз податків. Крім вказаних вище елементів податкового регулювання важливими також є податкові пільги та виключення, здатні реактивувати процеси ендогенного зростання, стимулюючи економічних агентів до перманентного підвищення ефективності власної діяльності, формування нової моделі свідомого ставлення до оточуючого середовища. Оптимізація структури системи оподаткування потенційно здатна активувати економічне зростання, навіть безвідносно загального рівня навантаження [73].

Ст. 67 Конституції України постулює обов'язок кожного сплачувати податки та збори в розмірі й згідно порядку, визначеного законом [10]. Відповідно до цього положення та згідно зі ст. 10 чинного у 2004–2025 роках Господарського кодексу України, податкова політика є одним з основних напрямів політики економічної, детермінованих та реалізованих урядом, що передбачає економічне обґрунтування податкового навантаження, заохочення суспільно необхідної діяльності економічних суб'єктів з дотриманням примату соціальної справедливості й конституційних гарантій прав фізичних осіб при оподаткуванні їх доходів. Наразі податкова політика органічно інтегрована у механізми публічного управління й прямо пов'язана із досягненням опорних соціально-економічних цілей розвитку.

На нашу думку, сучасне оподаткування, за умов ефективної організації, має виступати інструментом консолідації суспільства і гарантування стійкого соціально-економічного розвитку. Послідовно формуючи функціонал податкового механізму, збільшуючи або скорочуючи масу відповідних надходжень до бюджету, коригуючи бази й ставки, тарифи, застосовуючи інструментарій звільнення від оподаткування окремих галузей, територій та груп населення уряд може впливати на господарську активність, оптимізувати кон'юнктуру ринку, реалізовувати збалансовану політику. Застосування податкових пільг дозволяє державі регулювати пропорції в структурі виробництва і розвитку продуктивних сил [36]. Безпосередня організація оподаткування впливає на масштаби створення, розподілу та споживання суспільного продукту, темпи нагромадження капіталу й техноновлення виробничого потенціалу, індивідуальні рішення економічних суб'єктів щодо споживання, заощаджень та інвестицій.

Важливим завданням залишається уніфікація підходів до детермінації структури оподаткування, типологічних ознак, застосовуваних у вітчизняній і міжнародній практиці. Першочергово таку структуру слід характеризувати з позиції окремо взятих податків (наприклад, податку на додану вартість [надалі – ПДВ], прибуток, доходи фізичних осіб [надалі – ПДФО], а також акцизу, мита тощо). Однак не менш важливою з науково-практичної точки року видається класифікація, застосовувана ОЕСР, згідно якої за об'єктами виділяють групи, що включають: а) податки на доходи, корпоративний податок, соціальні відрахування; – податки на споживання (ПДВ, акцизний, ввізне та вивізне мито); – майнові податки. У вітчизняній практиці, з огляду на механізм справляння, податки прийнято поділяти на прямі та непрямі.

Водночас, на нашу думку, чи не найважливішим є поділ на податки на працю (ПДФО, військовий збір, єдиний соціальний внесок), капітал (на прибуток підприємств, податок на нерухоме майно, фінансові транзакції) і споживання. Виходячи з останнього, всі вказані податки слід надалі об'єднати у дві категорії: а) *distortionary* – які пригнічують економічне зростання через

рестрикції можливостей економічних агентів приймати рішення стосовно заощаджень й інвестування; б) *non-distortionary* – які безпосередньо не впливають на рішення економічних агентів щодо параметрів госпдіяльності. Ключовою задачею фінансової політики держави стає детермінація резервів росту фіскальної ефективності і пошук оптимальної структури надходжень бюджету, зважаючи на інституційні особливості національної економіки.

Категорії податкової політики, економічного зростання та суспільного добробуту щільно пов'язані. В запропонованому на початку 1920-х років неокласичному концепті добробуту (де той ототожнюється з максимальним благом для якнайбільшої частини суспільства) А. С. Пігу, розглянувши логічний ланцюжок «дохід – благо – добробут», визначив характер первинного розподілу та подальшого перерозподілу національного продукту основним детермінантом економічної поведінки суспільства [75]. Автор запропонував розглядати окремо економічний й неекономічний елементи добробуту, виводячи їх із одержання т. з. «економічних та неекономічних сатисфакцій» (*economic and non-economic satisfactions*). Перелік чи хоча б приблизний елементний склад згаданих вище неекономічних сатисфакцій дослідником визначено не було, що залишило простір для подальшого пошуку. На нашу думку, достатньо обґрунтованим та необхідним є включення до їх складу ступеню задоволеності (суб'єктивного сприйняття) індивідом та суспільством якістю публічних благ та послуг, що фінансуються бюджетним коштом.

Згідно сучасної практики базовим джерелом фінансування публічних благ та послуг є ресурси, акумульовані бюджетами різних рівнів внаслідок справляння економічними агентами податків та зборів. Оскільки в публікаціях з проблематики фіскального регулювання послідовно доведено, що рівень податкового навантаження (*tax burden, TB*) та структура податкової системи є результатом суспільного компромісу та відповідає обраній моделі розвитку, вважаємо, що, розвиваючи логічно концепцію добробуту Пігу, крім об'єктивної та кількісно вимірюваної вартості (*cost of public goods and services, objective dimension; CPGS<sup>od</sup>*) згадані блага та послуги оцінюються платниками

ще й кризь призму їх суб'єктивного сприйняття (*benefits of public goods and services, subjective dimension; BPSG<sup>sd</sup>*). Тому, на нашу думку, компромісною видається модель корекції податкового навантаження, за якої зміни останнього, враховуючи дію трансмісійного механізму фіскальної політики, сприяють логічній максимізації суб'єктивного відчуття індивідуальними платниками вигод від одержання і споживання публічних благ та послуг, що може бути описано моделлю (1.1):

$$\Delta TB_t \Rightarrow \Delta CPGS_t^{od} \Rightarrow \Delta BPGS_t^{sd}(\max), \quad (1.1)$$

де  $t$  – період спостереження.

Загальне податкове навантаження можна декомпонувати із виділенням скінченної кількості податків, зборів та інших обов'язкових відрахувань відповідно до моделі 1.2:

$$TB_t = \sum_{i=1}^n TB_{ti} * \omega_{ti}, \quad (1.2)$$

де  $TB_{ti}$  – податкове навантаження  $i$ -м податком в період  $t$ ;

$\omega_{ti}$  – питома вага  $i$ -го податку в структурі оподаткування в період  $t$ .

Уряд може змінювати ваговий параметр  $\omega_{ti}$  згідно поточної ситуації та з потреб оптимізації розподільних процесів, враховуючи об'єктивний запит щодо пом'якшення проявів майнової нерівності, елімінації наслідків дії соціально-економічних шоків, реактивації процесів розвитку, відновлення екології тощо. Особливий праксеологічний інтерес становить комплекс рішень відносно достатнього та необхідного рівню фіскальної децентралізації, ступеню делегування центральними органами влади своїх повноважень місцевим самоврядним інституціям, ролі громад у детермінації значимих параметрів фіскального простору адміністративно-територіальних одиниць.

Повертаючись до ідеї раціоналізації композиційної системи оподаткування, вважаємо принциповим дуалізм її впливу на характеристики суспільного добробуту. З одного боку, зміни загального рівня податкового навантаження певним чином корелюють із темпами економічного зростання, що є підставою для оцінювання досягнутого економічного розвитку та

добробуту населення партикулярних держав. З іншого боку, справедливість аплікованої податкової політики, оцінюється резидентами суб'єктивно. Вважаємо, що характер дії кожного податку та збору має евалюватися індивідуально, виходячи з його впливу на темпи економічного зростання та на суб'єктивну оцінку змін одержуваних індивідом чи суспільством вигод від створення публічних благ та послуг, що може бути в найзагальнішому випадку описано системою 1.3:

$$\begin{cases} \frac{(GDPpc_t - GDPpc_{t-1}) * TB_{(t-1)i}}{GDPpc_{t-1} * (TB_{ti} - TB_{(t-1)i})} > 1, \\ \frac{(BPGS_t^{sd} - BPGS_{t-1}^{sd}) * TB_{(t-1)i}}{BPGS_{t-1}^{sd} * (TB_{ti} - TB_{(t-1)i})} > 1, \end{cases} \quad (1.3)$$

де  $GDPpc_t$ ,  $GDPpc_{t-1}$  – ВВП на одну особу (за паритетом купівельної спроможності) в поточному ( $t$ ) та попередньому ( $t-1$ ) періодах відповідно.

Таким чином можна виокремити фіскальні інструменти, що не чинять відчутного негативного впливу на параметри економічного розвитку, а отже є: а) *нейтральними*; б) *стимулюючими*. Це означає, що ріст навантаження цими податками та обов'язковими зборами *принаймні* не веде до скорочення темпів приросту реального ВВП на особу (*нейтральні інструменти*), які апріорі слід розглядати в якості стратегічно важливих при обранні дизайну фіскального простору. Якщо емпіричний аналіз впливу податку / збору на економічне зростання доводить наявність позитивного стохастичного зв'язку, це може виступати опосередкованим свідченням масових когнітивних упереджень чи проявом законів біхевіоральної економіки [35].

Іншим важливим аспектом забезпечення дружньої (*growth-friendly*) щодо економічного зростання податкової політики виступає сприйняття ролі її інструментів певною громадою. Особливо важливим в контексті сказаного видається розподіл функцій щодо детермінації значимих параметрів податкової системи (першочергово, ставок та / або баз) між центральними владними інституціями та місцевим самоврядуванням, тобто рівень фіскальної децентралізації. На думку П. Е. Самуельсона, саме оптимальний рівень

останньої та характеристики демографічного руху населення є визначальними для одержання стійкого економічного зростання у довгостроковій перспективі [79]. Вищевказане твердження одержало назву «теореми серендипності» (*Serendipity Theorem*) і досі потребує емпіричного підтвердження. Однак використання неповної індукції дозволяє говорити про справедливість згаданої теореми, особливо щодо економік Центральної Європи на межі XX та XXI сторічч.

Безвідносно поділу податків на загальнодержавні та місцеві, зростання навантаження ними повинно обґрунтовуватися максимально об'єктивною потребою у наданні публічних послуг та створенні громадських благ. При цьому має стійко покращуватися суб'єктивне сприйняття якості останніх, внаслідок чого відповідні зміни фіскального простору сприймаються платниками позитивно, породжуючи певний економіко-психологічний парадокс. Це підтверджує необхідність дотримання транспарентності податкової політики, залучення різних категорій стейкхолдерів до розробки профілю фіскального регулювання із одночасним приматом дотримання загальної справедливості та інших аксіологічних принципів.

Враховуючи вищевикладене, вважаємо, що перспективні вектори реалізації податкової політики як інструменту забезпечення економічного та соціального розвитку мають кореспондувати із множиною збалансованих цілей, схематично представлених нижче (рис. 1.1). Окремо зазначимо, що пропонована концепція стосується загального випадку функціонування національної економіки, автономно щодо дії негативних екстерналій, зокрема соціально-економічних шоків і циклічних коливань. Це означає, що в екстремальних умовах профіль податкової політики має і може переглядатися для забезпечення життєздатності системи.

Відповідно до пропонованої моделі, стратегія реалізації податкової політики логічно має сприяти гармонійному розвитку інституцій публічного управління, формуючи специфічний «корсет» інституційних рестрикцій для останніх і не дозволяючи їм деструктивно впливати на динаміку економічного

розвитку, забезпечуючи водночас макростабільність. Функції податкових інституцій мають відповідати критеріям достатності і не пригнічувати бізнес-динаміку. Здійснення структурних реформ системи публічного управління має бути послідовним і обачним, не викликаючи у суспільства втоми від суто номінальних змін, не пов'язаних із реальним ростом добробуту.



**Рис. 1.1.** Вектори реалізації податкового регулювання соціоекономічного розвитку держави

*Джерело:* авторська розробка.

Питання стандартів життя залежить від низки умов, пріоритетною з яких є фізична та економічна безпека для економічних агентів. Вона означає і протидію зовнішній агресії, і недопустимість будь-яких зловживань зі сторони фіскальних інституцій. Своєчасні вербальні інтервенції та публічне обговорення потенційних змін дизайну податкової системи мають сприяти елімінації невизначеностей для бізнес-сектору, дозволяти останньому завчасно модифікувати індивідуальні господарські стратегії.

Важливими передумовами підвищення рівню та якості життя є системна робота щодо забезпечення надання суспільству послуг медицини, освіти та

культурного розвитку. Основними маркерами якості реалізованої фіскальної політики є збереження здоров'я суспільства, зниження рівню смертності та подовження середньої очікуваної тривалості життя при народженні. Слід окремо зазначити, що ріст середньої тривалості життя впливає на структуру населення, а остання детермінує особливості споживчої та інвестиційної динаміки національної економіки, що має пріоритетно враховуватися при розробці національної доктрини податкової політики [36].

Фінансування освітніх послуг коштами платників податків також має відповідати мультикритеріальній задачі оптимізації інтелектуального потенціалу суспільства, внаслідок чого стає досяжним необхідний рівень загальної та спеціальної підготовки працездатної і продуктивної страти населення. Важливим інструментом податкової політики може виступати застосування специфічних пільг, пов'язаних з примноженням суспільних знань, компетентностей та соціально-практичних навиків.

Питання навколишнього середовища тісно асоційоване з феноменом податкової політики, адже надання територіальним громадам ширших прав щодо детермінації екологічного податку є актуальним питанням (зокрема й з огляду на реалізацію принципу субсидіарності). Місцева влада здатна достатньо оперативно реагувати на реальні та потенційні загрози руйнуванню антропобіогеоценозів, вживати профілактичних і превентивних заходів тощо.

Добробут громадян залежить, з одного боку, від якості соціального захисту найуразливіших верств населення, а з іншого, – від ступеню свободи підприємницького сектору [22].

Враховуючи викладене, доцільним видається уточнення категорійного змісту й теоретико-методологічного інструментарію податкової політики в якості засобу забезпечення стійкого соціально-економічного розвитку. Така політика є взаємоузгодженим комплексом дій інституцій публічного управління щодо характеру і масштабу розподільних / перерозподільних процесів, композиція та вектор яких має стимулювати суспільне виробництво, забезпечуючи стійкий ріст рівню та якості життя, сприяти мінімізації майнової

нерівності, справедливому розподілу фіскального навантаження у розрізі диферентних юрисдикцій та індукувати заходи щодо захисту навколишнього середовища. Основні вектори податкового регулювання мають асоціюватися із забезпеченням макроекономічної стабільності й поступального розвитку інституцій публічного регулювання.

## **1.2. Методологічні засади формування і реалізації податкової політики**

Управління соціально-економічним розвитком передбачає ефективне оперування широким спектром інструментів фінансової політики, зокрема в частині її податкового компоненту. Фактичний результат імплементації такої політики залежить від методологічних основ її розробки, які мають детермінувати дизайн фіскального простору, зокрема склад учасників податкового регулювання, їх права та повноваження, інституційні рестрикції тощо. Оскільки податкова політика впливає на динаміку економічного розвитку та суспільний добробут, її компоненти мають характеризуватися компромісними параметрами, забезпечуючи одночасно стійкий баланс між інтересами держави, з однієї сторони, та уявленнями економічних агентів-платників про справедливий розподіл, з іншої.

Відповідно до логіки та загальної практики, ключові параметри податкової політики визначаються урядом, виходячи з об'єктивних потреб у формуванні публічних фінансових ресурсів, необхідних і достатніх за обсягом для підтримки суспільного ладу, забезпечення соціальної справедливості та стійкого розвитку національної економіки. Реальні ж умови функціонування останньої – особливості поточної фази макроциклу, непрогнозована дія соціально-економічних шоків тощо – можуть суттєво модифікувати згадані параметри, змушуючи владу вживати екстраординарних заходів (подекуди й всупереч очікуванням платників податків). Комплекс питань методичного забезпечення формування та реалізації податкової політики належить до

класичної сфери дослідження фінансової науки. Разом з тим мінливість середовища податкового регулювання й перманентне ускладнення системи розподільних та перерозподільних процесів зумовлюють включення вказаної проблематики до актуального наукового дискурсу.

Соціоекономічні процеси регулюються шляхом створення інституцій, що прямо чи опосередковано детермінують норми, правила, моделі, функціональні повноваження, механізми взаємодії й інструменти податкової політики. Такі організації-агенти інституційних трансформацій формують ієрархічну систему, пов'язану вертикальними й горизонтальними взаємозв'язками, що характеризується інтегральною цілісністю для досягнення стратегічних цілей соціоекономічного розвитку. Досвід розвинених та емерджентних економік свідчить, частка державних доходів, які збирає податкова служба, у загальній доходній структурі у країнах з розвинутою і трансформаційною є значною (дод. А., рис. А1).

Згідно вітчизняного законодавства основними інституціями публічного регулювання податкової політики є Міністерство фінансів України і Державна податкова служба України, однак в процесі еволюції фіскального простору окремі повноваження, наприклад, щодо детермінації ставок та баз місцевих податків, було делеговано органам місцевого самоврядування. Характер взаємодії зазначених учасників системи податкового регулювання суспільно-економічного розвитку визначається Конституцією, Бюджетним і Податковим Кодексами та іншими нормативно-правовими актами.

Згідно норм Положення Кабміну України «Про Міністерство фінансів України» від 20 серпня 2014 року № 375 останнє являється центральною інституцією виконавчої влади у сфері податкового регулювання, забезпечує формування й реалізацію уніфікованої державної податкової політики, управління фіскальними ризиками, інформування громадськість щодо економічних та фіскальних цілей уряду, а також здійснення боротьби з комплексом правопорушень під час застосування податкового законодавства. Мінфін вносить у регламентованому порядку пропозиції стосовно щорічного

перегляду ставок податків й зборів, чітко детермінованих, для компенсації впливу інфляції на обсяг бюджетних надходжень. Також до сфери його комплектності належить здійснення заходів із підготовки до імплементації у національну систему права рекомендацій ОЕСР із міжнародного оподаткування та обміну фінансовою інформацією у податкових цілях. Іншою важливою сферою діяльності Міністерства фінансів України є розробка заходів щодо уникнення подвійного оподаткування і протидії ухиленням стосовно податків на доходи та майно. В структурі Міністерства створено Департамент податкової політики.

Міністерству фінансів підпорядковується Державна податкова служба (ДПС) України, що безпосередньо реалізує публічну податкову політику та заходи з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ). Її діяльність регламентована Положенням, затвердженим Постановою КМУ від 6 березня 2019 року № 227. ДПС реалізує податкову політику, здійснює контроль за надходженням до бюджетів та цільових фондів податків, зборів, платежів. До сфери її компетенції належить контроль за виробництвом та обігом підакцизних товарів, адміністрування єдиного внеску, контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті, дотримання порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню тощо.

Варто відзначити коло задач ДПС щодо контролю за: – правомірністю бюджетного відшкодування ПДВ; – встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу “витягнутої руки”; – контрольованими іноземними компаніями. ДПС проводить реєстрацію, веде та забезпечує достовірність обліку платників податків, єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, здійснює диференціацію платників тощо. На інституцію покладено завдання щодо: – формування та ведення Держреєстру фізичних осіб – платників податків, інших реєстрів, банків та баз даних, а також реєстру страхувальників

Держреєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування; – адміністрування податків, зборів, платежів, єдиного внеску (зокрема й проведення відповідних перевірок); – контролю своєчасності, достовірності, повноти подання фінансової звітності; – вживання штрафних санкцій стосовно порушників податкового законодавства.

ДПС координує роботу із замовлення марок акцизного податку, їх зберігання, продажу, відбору зразків підакцизних товарів для проведення експертизи їх аутентичності тощо. Загалом на службу покладається чимало завдань щодо контролю та аналізу обігу підакцизних товарів, що вимагає формування відповідного методичного забезпечення. Також ДПС здійснює реєстрацію і облік реєстраторів розрахункових операцій (РРО), розрахункових книжок, книг обліку розрахункових операцій тощо.

Враховуючи вищезазначене можна стверджувати, що, в структурі інституційного середовища податкового регулювання соціоекономічного розвитку, ДПС на практиці здійснює системні регуляторні заходи, сплановані та скоординовані Міністерством фінансів України. Останнє має виступати не лише інституцією публічного управління, а й певним чином збалансовувати інтереси економічних агентів. Кабінет Міністрів України є ще однією вершиною трикутника інституцій, відповідальних за дизайн фіскального простору та перманенте вдосконалення інституційної архітектури податкової політики. Система взаємовідносин між зазначеними інституціями повинна відповідати критеріям рівноваги Неша (*Nash Equilibrium*), ключовою для забезпечення максимально ефективного розвитку податкової політики: партикулярний учасник має виконувати власні повноваження, детерміновані формально та неформально, враховуючи повноваження та прогножуючи поведінку інших [47]. Перспективним видається розвиток системи противаг для підтримки рівноваги Неша й запобігання використанню повноважень двома інституціями на шкоду третьому.

Методичні основи формування податкової політики передбачають її стабільність, виваженість і прогнозованість, що має сприяти стійкому балансу

інтересів платників. Забезпечення та гармонійне узгодження фіскальних інтересів держави шляхом збереження ефективності індивідуальної діяльності для платників, з одного боку, та попередження критичних соціальних розривів і майнового розшарування суспільства, з іншого, стають можливими на основі імплементації системи принципів. Найважливішими з них, на нашу думку, є:

- достатність – детермінація профілю податків і зборів, враховуючи необхідність балансу видатків і надходжень бюджету;
- соціальна справедливість – корекція податків та зборів згідно рівню платоспроможності платників;
- ефективність – своєчасне та максимально повне надходження податків, що гарантує розширене відтворення, досяжність цілей фіскальної політики, формування пререквізитів підвищення якості створюваної продукції та рівня її конкурентоспроможності на внутрішньому й глобальному ринках;
- результативність – відповідність фактичних результатів податкового регулювання системі визначених цілей та індикативних показників соціально-економічного розвитку;
- стабільність – незмінність підходів до легальної регламентації й адміністрування протягом визначеного періоду;
- адаптивність – пріоритетизація напрямів податкової політики відповідно до стадій макрофінансових циклів та прийнятої урядом соціально-економічної стратегії розвитку;
- нейтральність – детермінація податків та зборів у спосіб, що не збільшує чи зменшує конкурентоспроможність платника.

У системі принципів побудови фіскального простору, на нашу думку, чітко прослідковується діалектичний дуалізм ефективності і результативності. Згідно п. 1.7 ст. 4 ПКУ податки та збори мають встановлюватися таким чином, щоб обсяг їх надходжень до бюджету *значно* перевищував відповідні публічні витрати на адміністрування [35]. Варто зазначити, що характеристика «значно» не розкрита у законодавстві, потребує уточнення та наразі може трактуватися довільно. Вважаємо, що загальна ефективність є відносним

показником, який виражає частку податкових надходжень бюджетів різних рівнів у сукупних затратах, понесених з метою одержання відповідних коштів.

Пропонуємо двоетапний алгоритм визначення ефективності та результативності імplementованої політики. Принцип ефективності може бути виражений на основі емпіричної моделі 1.4 (перший етап):

$$TP_{ef} = \frac{TC_{actual} \times 100}{СТА_{actual}}; \quad (1.4)$$

де  $TP_{ef}$  – ефективність податкової політики (*tax policy efficiency*), %;

$TC_{actual}$  – фактичний збір податкових надходжень до бюджету (*actual tax collection*), грошових одиниць;

$СТА_{actual}$  – фактичні видатки на адміністрування податкових надходжень бюджету (*actual costs of tax administration*), грошових одиниць.

Результативність податкової політики (*tax policy performance; TP<sub>perf</sub>*), виражена у відсотках, може бути з певним ступенем умовності визначена на основі моделі 1.5 (другий етап):

$$TP_{perf} = \frac{\Delta PW_{actual} \times 100}{СТА_{actual}}; \quad (1.5)$$

де  $\Delta PW_{actual}$  – вартісна оцінка змін фактичного рівня публічного добробуту (*actual public welfare*), грошових одиниць.

Результативність та ефективність податкової політики значною мірою залежить від якісного рівня обґрунтованості планування та прогнозування податкових надходжень, що зрештою визначає пріоритети соціоекономічного розвитку країни. Прогнозування та планування податкових надходжень слід розглядати в якості уніфікованого адаптивного процесу, в межах якого регулярно коригуються конкретні параметри податків (ставки, бази, пільги та виключення), переглядаються заходи фіскального регулювання, здійснюється безперервний контроль і моніторинг.

Удосконалення методології прогнозування та планування податкових надходжень, які зберігають значну питому вагу в структурі доходів бюджетів, є вимогою сучасності. Сукупність методів прогнозування залежно від ступеня

формалізації можна умовно поділити на інтуїтивні й формалізовані. До групи перших, евристичних, належать індивідуальні (в т. ч. складання аналітичних записок, сценарне моделювання, генерація ідей тощо) та колективні (зокрема методи комісії, мозкової атаки, дельфі, анкетування) експертні оцінки.

Сукупність формалізованих методів представлена підмножинами економетричних (зокрема із застосуванням експоненціального згладжування, ковзної середньої, найменших квадратів, ймовірнісного моделювання, кореляційно-регресійного аналізу, групового аргументу, авторегресії, теорії розпізнавання образів, факторного аналізу тощо) та системно-структурних (в т. ч. із застосуванням функціонально-ієрархічного моделювання, матричного методу, сіткового моделювання, побудови «дерева цілей» тощо) методів. Широкого застосування набули також прийоми математичного моделювання, що передбачають побудову балансових, оптимізаційних, імітаційних моделей, застосування нейромереж та технологій штучного інтелекту, варіаційного обчислення, дослідження операцій та теорії ігор.

Точність та якість планово-прогностичної діяльності щодо податкових надходжень суттєво варіюється і залежить від використовуваної методології та горизонту прогнозування. Як правило, зростання останнього погіршує точність, оскільки не дозволяє врахувати дію соціоекономічних шоків і негативних екстерналій. Водночас у практику багатьох країн з розвинутою та емерджентною економікою інтегровано середньострокове бюджетне планування.

Хоча, згідно загальноприйнятої методології, середньостроковий період планування охоплює інтервал від трьох до п'яти бюджетних років, саме трирічний горизонт видається оптимальним з точки зору якості передбачення. Загалом, на вибір терміну впливають макроекономічні умови, особливості бюджетного процесу, а також система ендогенних та екзогенних чинників, притаманних певній країні на партикулярній фазі соціально-економічного розвитку [36]. Доцільним видається покращення якості макропрогнозування і планування податкових надходжень, підвищення дієвості інституційних

механізмів стягнення та упередження росту податкової заборгованості економічних агентів на основі врахування потенційних «вузьких місць». Планово-прогностична методологія має бути регламентована і підпорядкована стратегічній меті щодо забезпечення стійкого економічного зростання та підвищення рівня суспільного добробуту. На нашу думку, безпосередньо прогностичній діяльності має передувати формування стратегічної візії дизайну фіскального простору, в т. ч. його податкової компоненти.

Наразі загальні фінансові, зокрема податкові, прогнози необхідні для: детермінації варіантів розвитку суспільства, враховуючи опції використання досяжних фінресурсів, максимально вірогідні стратегічні, середньострокові і оперативні сценарії розвитку [22]. Водночас постає питання обґрунтування векторів фінансово-економічної та соціально-демографічної політики, що зможе збалансувати наслідки імплементації рішень щодо профілю податкового регулювання. Стратегічні прогнозування і планування можна характеризувати як наукові пререквізити формулювання парадигми розвитку.

Обґрунтування обсягу очікуваних податкових надходжень повинно здійснюватися не лише на основі фактичних тенденцій розвитку фіскального простору, а й з врахуванням суспільно-економічної, інформаційної, соціально-культурної детермінант. Задачею податкового планування є оптимальна мобілізація ресурсів, необхідно-достатніх для виконання функцій публічного адміністрування та соціального забезпечення населення, без порушення балансу інтересів диферентних економічних агентів.

На рис. 1.2 представлено алгоритм підготовки та імплементації податкового компоненту фіскальної політики соціоекономічного розвитку, що враховує особливості дії макроциклів і соціально-економічних шоків. Стратегічна візія податкової політики формується, виходячи пріоритетів стійкого соціально-економічного розвитку та перманентного зростання рівню суспільного добробуту. Інституційні рестрикції об'єднують неоднорідну сукупність чинників, зокрема практики реалізації податкового регулювання, усталене співвідношення фаз суспільного відтворення, першочергово в

контексті виробництва та розподілу тощо. Важливим обмеженням планово-прогностичної діяльності в сфері реалізації податкової політики загальні є вимоги щодо її прозорості та зрозумілості, передбачуваності й нейтральності для платників. Пріоритетом урядового регулювання розвитку є недопущення виникнення турбулентності в системі, збереження динамічного балансу між елементами фіскального простору.



**Рис. 1.2.** Алгоритм підготовки та реалізації податкової політики соціально-економічного розвитку

*Джерело:* розроблено автором.

На основі оцінювання поточної фази макрофінансового циклу та з урахуванням дії соціально-економічних шоків урядом розробляються і обґрунтовуються прогнози податкових надходжень, необхідні для реалізації фіскального регулювання розвитку. Ці прогнози стають основою планів, які доцільно будувати за принципом варіативних сценаріїв, тобто із опцією допустимості ситуативного переходу з одного варіанту-сценарію на інший,

враховуючи дію шоків і виходячи з конкретної ситуації. В загальному випадку розробка сценарію передбачає: а) добір змінних (на які власне і буде спрямовуватись регулююча діяльність уряду); б) проектування пакету сценарних альтернатив соціально-економічного розвитку; в) комбінування змінних та власне підготовку сценаріїв.

Розробка плану має обов'язково враховувати реальну фінансову спроможність платників. Детермінація завищених чи занижених показників податкових надходжень до бюджету елімінує саму можливість якісного фіскального регулювання. Завищення очікуваних надходжень описує недосяжний для національної економіки стан, за якого заплановані бюджетні видатки не будуть виконані. Заниження планово-прогностичних показників не дозволить реалізувати наявний фінансовий потенціал національної економіки, що теж знижуватиме ефективність фіскального регуляторного механізму.

Методологічно виправдано встановлення системи індикаторів реалізації податкової політики з метою здійснення її моніторингу [6]. У разі виявлення відхилень між плановими та фактичними показниками надходжень податків до бюджету необхідно з'ясувати та оцінити походження такого розриву. Якщо уряд з об'єктивних причин не може елімінувати проблему, а та в свою чергу загрожує порушенням макробалансу інтересів учасників, доцільним видається перехід на реалізацію альтернативного сценарію та / або додаткова корекція планових індикативних показників.

Ефективність реалізованої регуляторної політики може та має бути оцінена одночасно в кількох вимірах. По-перше, доцільним вбачається аналіз «розриву» планових та фактичних показників. Чим більшим він є, тим нижча якість відповідних прогнозів та планів, що зумовлює необхідність корекції методології. По-друге, критично важливим є співставлення результату заходів податкового прогнозування і планування – суми фактичних надходжень від сплати податків і зборів до бюджету – та видатків на їх підготовку і здійснення. Третім виміром ефективності проваджуваної податкової політики є результат співставлення фактичного надходження податків із витратами, пов'язаними з

їх адмініструванням.

На нашу думку, вказані вище витрати планово-прогностичної діяльності слід розглядати в рамках неінституціонального трансакційного концепту, фундаторами якого виступали Р. Г. Коуз та Д. С. Норт. На думку Коуза згадані витрати є невід'ємним елементом будь-якої трансакції – взаємодії між елементами в ринковому (не безкоштовному) механізмі [54]. Якщо виникнення трансакційних витрат неминуче, то їх структура й обсяг цілком піддаються корекції та можуть виступати предметом регулювання. Норт зазначає, що такі витрати поєднують втрати оцінки корисних властивостей обміну із витратами забезпечення прав та примусу щодо їх дотримання, тоді як останні виступають джерелом існування соціальних, політичних і економічних інститутів [70].

Сучасна податкова політика соціально-економічного розвитку повинна максимізувати доходи бюджету за рахунок детермінації та збору податків згідно вимог чинного законодавства, одночасно оптимізуючи податкове навантаження через своєчасне та якісне надання відповідних послуг (в т. ч. консультативних) платникам, сприяння виконанню зобов'язань економічними агентами, реверсу помилково / надмірно сплачених ними коштів, оптимізації податкового обліку й інформаційно-аналітичного забезпечення, мінімізації трансакційних витрат тощо.

Достатньо важливою наразі видається оптимізація підходів до управління трансакційними витратами фіскальних інституцій шляхом їх класифікації, враховуючи вплив на поведінку платників податків. О. І. Уільямсон ділить трансакційні витрати згідно етапів укладання угоди на *ex ante* і *ex post* [88]. Перші виникають до безпосереднього «укладання» (трансакції), другі – після. Аплікація даного підходу дозволяє виділити в числі трансакційних витрат: *ex ante* витрати фіскальних інституцій (асоційовані із забезпеченням останніми добровільного виконання обов'язків зі сплати податків і зборів економічними агентами) та витрати *ex post* (пов'язані із примусовим виконанням обов'язку зі сплати податку / збору).

До *ex ante* трансакційних витрат слід включати витрати на планово-прогностичну, масово-роз'яснювальну та дорадчо-консультаційну роботу, реєстрацію й облік агентів-платників, їх обслуговування, збір та обробку звітності, облік зобов'язань тощо. До *ex post* трансакційних витрат прийнято відносити затрати на процедури апеляцій та судових засідань, протидію фіскальним ризикам, фінансові розслідування, а також камеральні, документальні виїзні і невиїзні, фактичні перевірки та їх легальні наслідки.

Кількісне оцінювання *ex ante* трансакційних витрат утруднюється поліваріантністю та комбінаторною природою останніх. Задача податкового планування полягає в детермінації мінімально достатньої системи інституційних рестрикцій, що одночасно буде максимально дружньою для платників, з одного боку, та забезпечуватиме необхідний збір фінансових ресурсів для реалізації функцій публічного управління, з іншого. Корекція параметрів трансакційних витрат повинна досягатися не лише власне вдосконаленням податкового механізму, а й послідовним реформуванням інших неподаткових інституційних механізмів (з якими той перманентно взаємодіє), комплексним розвитком системи державного фінансового регулювання соціально-економічного розвитку.

Пріоритетним напрямом реалізації податкової політики є посилення вмотивованості платників до дотримання фіскального законодавства, що прямо залежить від ступеню довіри економічних агентів до інституцій публічного адміністрування, фактичної участі в демократичному розвитку громадянського суспільства і правової держави тощо. Соціальний інститут довіри є неформальним, традиційним, будучи важливим компонентом системи податкового регулювання соціально-економічного розвитку. І навпаки, інституційна недовіра громадськості до публічних регуляторів значно гальмує розвиток податкового регулювання, стимулюючи негативні прояви резистентності та підриваючи фіскальну дисципліну.

Як вже вказувалося, задовго до набуття популярності ідеєю децентралізації, у 1954 році, П. Е. Самуельсон сформулював дискусійну

«теорему випадковості» (*Serendipity Theorem*), де визначив стійкий економічний розвиток виключно випадковим наслідком поєднання певного (оптимального) ступеню фіскальної децентралізації та відповідного рівня природного приросту населення [79]. Децентралізація (*fiscal decentralization*) перетворюється на мейнстрим фінансової науки у 1980-і роки і стає повсюдною практикою з початку XXI сторіччя. В контексті методологічних засад формування й реалізації податкової політики розподіл функцій щодо визначення параметрів фіскального простору і адміністрування окремих податків між центральним та периферійним рівнями системи податкового регулювання набуває принципової значимості.

Ідея фіскальної децентралізації виходить з необхідності формування фінансово спроможних територіальних громад, здатних формувати публічні ресурси, достатні для забезпечення стійкого розвитку. Закономірно та логічно, що на локальному рівні можна швидше та якісніше визначити цілі й пріоритети бюджетної політики, а вони стають досяжнішими за умов наявності у органів місцевого самоврядування достатнього фінансового ресурсу для їх задоволення. В контексті методології побудови і розвитку архітекtonіки податкової політики особливий інтерес становить комплекс питань щодо закріплення податкових інструментів за диферентними рівнями податкової системи, а також «поділ» або ж «розщеплення» надходжень від сплати загальнодержавних податків (*tax sharing, tax split*).

Одним із перших дослідників зазначеної проблематики став Р. М. Бірд, що ґрунтовно розглянув питання фінансової спроможності органів місцевого самоврядування в контексті імплементації реформи децентралізації [49; 50]. Автор запропонував досить оригінальне тлумачення поняття розщеплення податків, прирівнявши суму коштів від сплати загальнодержавних податків, що спрямовується до місцевих бюджетів, до міжбюджетних трансфертів (*inter-government grants*) у певному відсотковому відношенні або ж згідно іншої формули. Дана дефініція є достатньо суперечливою, першочергово через цільове спрямування й адресність трансфертів на протипагу

принциповій універсальності податків, напрями використання коштів від сплати яких не детерміновано законодавчо. На думку автора існує система ознак, що дозволяє однозначно ідентифікувати податок в якості місцевого:

- іммобільність бази оподаткування, що дозволяє місцевим владним інституціям варіювати ставки без ризику її ерозії / зникнення;
- достатність податкових надходжень та їх еластичність відносно видатків місцевих бюджетів;
- стабільність та передбачуваність у часі податкових надходжень;
- сприйняття партикулярного податку платником як справедливого;
- легкість та економічна ефективність адміністрування;
- відсутність мінімальної юридичної можливості «експорту» податкового навантаження нерезидентам (за їх наявності);
- прозорість та обліковуваність бази оподаткування.

Податкові надходження від справляння низки податків, що класично належать до загальнодержавних, можуть розщеплюються між державним та відповідними місцевими бюджетами у пропорціях, визначених національним законодавством.

Наділення органів місцевого самоврядування додатковими фінансовими ресурсами теоретично дозволяє активізувати проекти розвитку регіональної соціальної інфраструктури, підвищуючи добробут громади та ступінь задоволення її мешканців обсягом та якістю суспільних благ і послуг. Водночас варто враховувати необхідність проведення моніторингу характеру використання згенерованих ресурсів, забезпечувати підзвітність громаді розпорядників коштів і активний суспільний діалог щодо дизайну фіскального простору.

На думку Р. М. Солоу, фундатора концепції економічного зростання та стійкості, остання, у стратегічній перспективі, асоціюється із спроможністю нинішнього покоління забезпечити прийдешнім рівень добробуту, що буде не нижчим від вже досягнутого [82]. Вказана задача може частково бути вирішена шляхом розщеплення рентних платежів та координації податкового

й бюджетного компонентів фіскальної політики. Спрямування ж частини податкових надходжень напряму одразу до бюджетів відповідних територіальних громад дозволяє реалізовувати превентивні та відновлювальні регіональні проекти екологічного та соціально-економічного розвитку.

Існування складної багаторівневої стохастичної взаємозалежності між податковою політикою та рівнем суспільного добробуту є незаперечним фактом, тому питання дослідження інституційної архітектури фіскального простору й оптимізації методології податкового регулювання соціально-економічного розвитку зберігають свою актуальність.

Податкова політика має комплексно вирішувати питання формування доходів бюджетів всіх рівнів, оптимізації пропорцій суспільного виробництва з врахуванням макроциклічності, гармонізації розвитку галузей економіки, раціональної корекції поведінки платників податків, конструктивного впливу іманентних інституційних інструментів на соціальні процеси, розвитку людського (інтелектуального) капіталу, елімінації екологічних проблем, перерозподілу доходів. Вона передбачає аплікацію легальних інституційних механізмів реактивації процесів економічного зростання, регулювання господарської поведінки платників податків, провадження публічної соціальної політики для гарантування справедливості в розподілі доходів, захисту довкілля, стійкого суспільного розвитку. Реальне вдосконалення архітектури фіскального простору вимагає щільної взаємодії інституційних елементів податкової, бюджетної, монетарної, інвестиційної, структурної, конкурентної та зовнішньоекономічної політики.

В контексті посилення ефективності та результативності реалізації податкової політики необхідним є вдосконалення системи адміністрування податків і зборів на основі комплексного запровадження процедур моніторингу діяльності фіскальних інституцій на всіх ієрархічних щаблях системи. Подібна практика може дозволити ідентифікувати типові проблеми та вжити логічних заходів для їх вирішення, враховуючи позитивний зарубіжний досвід. Смпліфікація інституційного механізму адміністрування

податків зменшує трансакційні витрати установ фіскального регулювання, оптимізуючи водночас фінансову діяльність платників. Стійке посилення довіри до згаданих інституцій є важливим критерієм оптимізації дизайну фіскального простору.

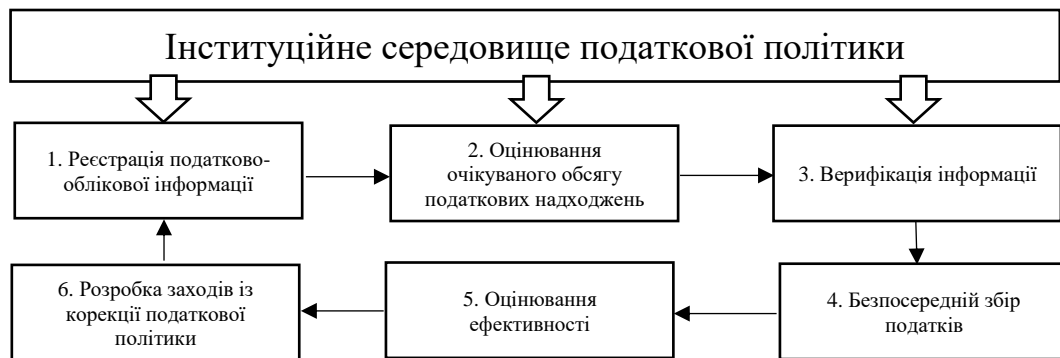
Важливою є адаптація процесів податкового адміністрування до сучасних форм організації бізнесу, зокрема враховуючи діджиталізацію, підвищення безпеки відомчої інформації та особових даних платників. Першорядним питанням стає підтримка розвитку процесів та механізмів самообслуговування агентів-платників, вдосконалення телекомунікаційних систем і своєчасне оновлення обладнання. Джерела податкових надходжень мають диверсифікуватися в контексті посилення ролі суб'єктів середнього, малого та мікробізнесу із використанням ризик-орієнтовного підходу при роботі з платниками, що допускають виникнення податкового боргу [23].

Інформація, як суттєвий елемент архітекtonіки фіскального простору, повинна використовуватися податковими інституціями із максимальною ефективністю. Доцільним є об'єднання зусиль фіскальних інституцій із іноземними партнерами щодо ліквідації загроз ухилення від оподаткування й ерозії бази останнього. Важливим є дотримання балансу між контрольними заходами та спрощенням процедур управління, першочергово шляхом створення нових та актуалізації чинних заходів управління ризиками, проведення перманентного аналізу останніх.

Вказані заходи корекції методології формування та реалізації податкової політики повинні поєднуватися раціонально із допустимою дерегуляцією фінансово-господарських процесів, мінімізацією прямого втручання у перебіг бізнес-процесів, зокрема й з використанням технологій дистанційного адміністрування.

На рис. 1.3 представлено логічну модель циклу адміністрування, що є концентрованим практичним проявом реалізованої податкової політики. Первинним етапом є реєстрація платниками всієї необхідної інформації, що має здійснюватися ними самостійно і відповідально, із пріоритетизацією

довіри між стейкхолдерами. Фіскальні інституції мають раціонально оцінити очікуваний обсяг надходжень до бюджетів різних рівнів від сплати податків (із застосуванням сценарного моделювання).



**Рис. 1.3.** Алгоритм адміністрування податків і зборів

*Джерело:* розроблено автором..

Діджиталізація є відмінною ознакою сучасного етапу еволюції системи соціально-економічних відносин, що торкається й сфери публічних фінансів. Комітетом у справах фінансів (*Committee on Fiscal Affairs*) країн ОЕСР запропоновано комплексну модель діджиталізації фіскального простору «Податкове адміністрування 3.0» (*Tax Administration 3.0*), що визначає стратегічні напрями цифрової трансформації і пропонується як альтернатива моделі 1.0 (із домінуванням паперової звітності і значними затратами ресурсів на її обробку й зберігання) та моделі 2.0 (із імплементацією окремих елементів комп'ютерних технологій, зокрема із використанням електронної пошти для обмінну інформацією).

Використання цифрових продуктів для автоматизації податкового адміністрування мінімізує ризики неправильного заповнення звітності з одного боку, і значно скорочує час, необхідний для її підготовки, знижуючи трансакційні витрати, з іншого. Запровадження «Податкового адміністрування 3.0» має автоматизувати підготовку податкової звітності і обмін інформацією між платниками й фіскальними інституціями, посилити надійність і взаємну

довіру в ході такої кооперації, а також суттєво зменшити адміністративне навантаження. Пропонована модель адміністрування передбачає своєрідний «вбудований» механізм податкового комплаєнсу, спрощуючи і оптимізуючи діяльність стейкхолдерів.

В контексті цифрової трансформації актуалізуються питання щодо забезпечення конфіденційності та безпеки індивідуальної інформації про платників, а також транспарентності процедур її обробки, передачі, зберігання і подальшого використання. Акумуляція фіскальними інституціями масиву даних, необхідних для точного визначення податкових зобов'язань, повинна супроводжуватися заходами, що елімінують ймовірність розголошення приватної інформації про моделі витрат, ділові зносини платників тощо. Елімінація вказаних ризиків може бути досягнута шляхом імплементації моделі управління інформаційною безпекою на основі стандартів ISO/IEC 27001:2005 та шляхом здійснення її сертифікаційного аудиту на відповідність вимогам стандарту ISO.

Доцільними є консолідація інформресурсів суб'єктів сфери управління публічними фінансами та забезпечення адміністрування їх інституційно незалежним адміністратором – окремою ІТ-установою.

Характеристиками архітектури ефективного та дієвого податкового адміністрування є: – процедурна визначеність і простота для платників, що передбачає наявність унікального облікового запису та опцію тривалий час працювати без необхідності здійснювати повторну авторизацію; – можливість взаємодії інформаційних систем різних фіскальних інституцій на основі унікальної ідентифікації, зокрема, надсилати та зіставляти персональні дані та інструкції в режимі реального часу, надаючи доступ до захищених послуг і полегшуючи переміщення між порталами; створення в уніфікованому інформаційно-комунікаційному просторі управління публічними фінансами спеціального захищеного контуру з кодуванням та декодуванням наразі відкритих персональних ідентифікаторів платників для підтримки функціонування інформсистем контролюючих інституцій в режимі обробки

деперсоніфікованої інформації; допустимість делегування представництва (в т. ч. податковому агенту, особистому представнику або ж між різними посадовими особами підприємства-платника) за умови диферентних рівнів доступу; – автоматичне застосування відповідних податкових правил одразу при ідентифікації особи платника.

Зазначені вище заходи інституційного вдосконалення методології формування та реалізації податкової політики в перспективі мають дозволити досягнути цілей, визначених «Національною стратегією доходів до 2030 року», зокрема щодо:

- підтримки макрофінансової стабільності шляхом збереження рівня мобілізації податкових надходжень та зниження потреб у фінансуванні, залученому із зовнішніх, передовсім – кредитивних, джерел;

- гармонізації вітчизняного законодавства із ЄС, виконання зобов'язань України щодо трансформації податкової політики й адміністрування;

- утвердження ідеалів доброчесності і довіри до контролюючих органів шляхом перманентного провадження антикорупційних заходів, гарантування транспарентності і результативності процедур управління;

- підвищення дисципліни платників податків і контролюючих органів, інституціоналізації їх взаємодії;

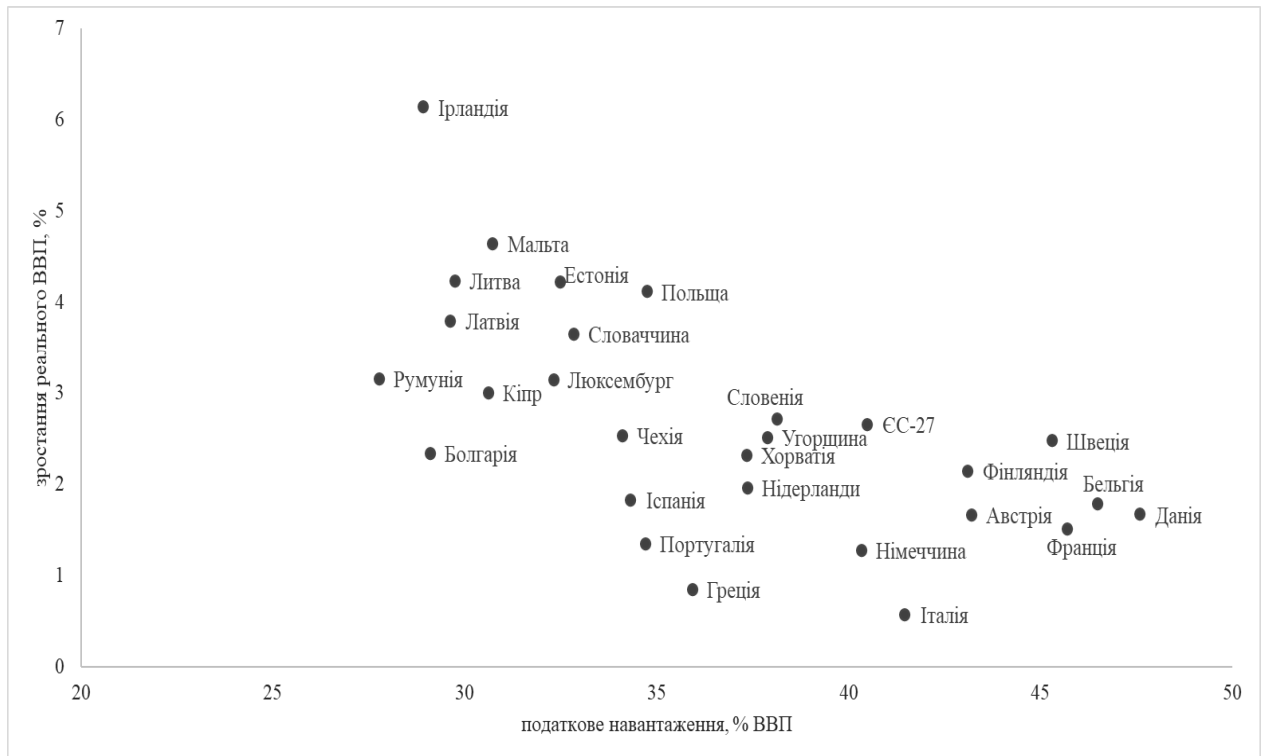
- розробки та імплементації сучасних діджитал-рішень у сфері податкового адміністрування.

Методологічні основи формування і реалізації податкового компоненту фіскальної політики передбачають подальше вдосконалення планово-прогностичних процедур, зокрема із варіативним застосуванням методик *ex ante* і *ex post*, інтеграцією сценарного моделювання, посилення довіри стейкхолдерів до практичної реалізації заходів фіскального регулювання, використанням ризик-орієнтованого підходу при детермінації пріоритетів соціально-економічного розвитку. Задачею оптимізації податкової політики держави є послідовне зниження обсягу та рівня трансакційних витрат, виявлення резервів зниження вартості податкового адміністрування та підвищенням його якості.

### 1.3. Формування і реалізація податкової політики у країнах-членах Європейського Союзу

Євроінтеграційні прагнення України, що зокрема виражаються в Угоді про асоціацію з Європейським Союзом, набуття статусу кандидата на членство в ЄС з 2022 року обумовлюють потребу удосконалення податкової політики держави, враховуючи емпіричний досвід країн-членів ЄС та новітні тенденції оподаткування, викликані розвитком економіки та суспільними трансформаціями. Важливо дослідити тренди податкового навантаження, податкову структуру, заходи фіскальної координації та можливості податкового регулювання економіки. Показник податкового навантаження залежить від моделі соціально-економічного розвитку країни, яка сформована на основі суспільного консенсусу. А зміни податкового навантаження відбуваються під впливом глобалізаційних чинників, економічних викликів та з урахуванням бюджетних потреб. Під економічними викликами останніх років слід розуміти приплив мільйонів вимушених українських переселенців в ЄС, потребу значного збільшення видатків на оборону, військово-економічну підтримку України, інфляційні сплески внаслідок повномасштабної війни; економічні наслідки пандемії COVID-19 тощо.

Серед 27 держав-членів ЄС протягом 1995–2021 років спостерігається доволі різний рівень податкового навантаження. До країн з найвищим рівнем (понад 45% ВВП) відносяться Данія – 47,61 %, Бельгія – 46,51 %, Франція – 45,72 %, Швеція – 45,31 %. До групи країн з найнижчим рівнем оподаткування (менше 30 % ВВП) належать Румунія – 27,79 %, Ірландія – 28,93 %, Болгарія – 29,11 %, Латвія – 29,64 %, Литва – 29,76 %. Середнє значення співвідношення податкових надходжень (включно з соціальними відрахуваннями) до ВВП у ЄС-27 за період 1995–2021 років складає 40,48 % (рис.1.4). Рис. Б1. Податкові надходження ЄС-27 за економічними функціями (базою оподаткування) в 2013–2023 роках представлено у дод. Б на рис. Б1.



**Рис. 1.4.** Середні значення податкового навантаження та зростання реального ВВП в країнах ЄС-27 у періоді 1995–2021 рр.

*Джерело:* побудовано автором на основі Eurostat [87].

Виходячи з аналізу даних, відображених на рисунку, спостерігаємо тенденцію оберненого взаємозв'язку між податковим навантаженням та економічним зростанням. Водночас щільність даного взаємозв'язку між індикаторами не дозволяє це констатувати з високою ймовірністю, адже як ми писали вище, рівень оподаткування багато в чому обумовлений моделлю соціально-економічного розвитку держави. Констатуємо, що темпи зростання реального ВВП у Швеції (2,47 %), у якої один з найвищих показників податкового навантаження у ЄС за останні три декади, є навіть вищими ніж у Болгарії (2,33 %), яка має один з найнижчих у ЄС рівень оподаткування. Інституційна матриця економічного зростання, яка ґрунтується на засадах верховенства права, прозорості та передбачуваності політики управління публічними фінансами, ефективності інституцій, високому рівні суспільної довіри є ключовою передумовою забезпечення стійкого розвитку. Слід зазначити, що показник податкового навантаження рахується, виходячи з

офіційних даних ВВП та податкових надходжень. Феномен тіньової економіки деформує уявлення про реальний економічний розвиток країни та є базисним критерієм оцінювання верховенства права та довіри, у т. ч. до влади, яка розпоряджається податковими надходженнями. У країн з високим рівнем інституційного розвитку рівень тіньової економіки є суттєво нижчим у порівнянні з тими, де інститути знаходяться в постійній трансформації. Показник тіньової економіки у Швеції складає 18,8 %, Данії – 18,4 %, Німеччині – 16,7 %, значення відповідного індикатору у Болгарії становить 37,8 %, Румунії – 34,8 %, Латвії – 29,6 %, Литві – 35,3% [64].

Рівень оподаткування є однією з головних причин існування тіньової економіки, проте не домінантною. Наведені дані свідчать, що в країнах де рівень податкового навантаження є суттєво нижчим (більш ніж на 15 % ВВП) показник тіньової економіки є вдвічі більшим. Зазначене вказує на проблеми ефективності функціонування державних інституцій та використання бюджетних ресурсів. Для європейських країн, які розпочали економічні реформи у 1990-х роках, нижчий рівень податкового навантаження є важливою умовою конкурентної боротьби за найбільш мобільні фактори виробництва – капітал та робочу силу. Питання економічного зростання переплетене не лише з податковим навантаженням, але й з податковою структурою. Для країн важливо формувати сприятливі умови для залучення інвестицій, зокрема іноземних та підтримувати високий рівень офіційної зайнятості. З огляду на зазначене, регулювання податкових ставок є важливим заходом фіскальної політики.

Значний масив досліджень щодо структури оподаткування виконано з позиції оцінки впливу прямих і непрямих податків. Зокрема це стосується праці А. Аткинсона і Дж. Стігліца, які розмірковують над дизайном системи оподаткування та перевагами прямих і непрямих податків [46]. Дослідження З. Ремана, М. Хана, М. Тарікю вказує, що непрямі податки допомагають генерувати достатні обсяги бюджетних надходжень та позитивно впливають на економічне зростання у країнах Азії [78]. Податкову структуру слід

розглядати з позиції оподаткування основних факторів виробництва – робочої сили та капіталу, – а також споживання. Окрім цього додатково виокремлюють екологічні та майнові податки. Дана структура формується під впливом значної кількості факторів, і схожі податкові структури для різних країн можуть мати різні наслідки для економічного розвитку. Американський економіст Р. Масгрейв стверджував, що у країнах на початковому етапі свого розвитку превалюють непрямі податки, адже вони значно легші в адмініструванні, а з розвитком інституцій та економіки податкова структура трансформується у сторону підвищення питомої ваги прямих податків [68].

Д. Стойлова дослідила структуру оподаткування у країнах-членах ЄС і дійшла висновку, що деякі види податків є менш шкідливими для зростання економіки. Зокрема податки на імпорт та виробництво мають відчутний позитивний вплив на економічне зростання, майнові податки є нейтральними, а ПДВ – негативний ефект [83]. Дж. Алвес, використовуючи економетричні методи аналізу дійшов висновку, що для країн ОЕСР соціальні внески мають деструктивний вплив на економічне зростання як у коротко-, так і у довгостроковій перспективі, а податки на споживання шкодять зростанню економіки виключно у короткостроковому часовому діапазоні [42]. Колектив авторів дослідження встановив, що податки на споживання та податок на дохід фізичних осіб мають позитивний взаємозв'язок з економічним зростанням, натомість майнові податки не мають статистично значущого впливу на розвиток економіки [69]. Х. Яніккая та Т. Туран дослідили податкові структури понад 100 країн та визначили, що перехід від оподаткування доходів до оподаткування споживання і майна має позитивний ефект для економічного розвитку за умови, що загальний рівень навантаження у економіці залишається незмінним. Натомість для країн з низьким рівнем доходів слід приділити більше уваги оподаткуванню доходів [89].

У 27 країнах ЄС найвищу частку в структурі оподаткування займають податки на працю. За період 2008–2021 років частка даної категорії податків у загальній структурі становить 52,2 %. Значення показника понад 50 %

зафіксовано для 15 країн, у 7 країнах значення індикатору знаходиться в діапазоні від 40,0 % до 49,9 %, і лише для 5 країн воно нижче ніж 30 %. Найвищі значення питомої ваги податків на працю спостерігаються у Швеції – 58,1 %, Німеччині – 56,5 %, Австрії – 56,2 %, відповідно найнижчі на Кіпрі – 35,4 %, Мальті – 34,6 %, у Болгарії – 34,1 %. Середнє значення показника співвідношення податків на працю до ВВП у країнах ЄС-27 за період 2008–2021 років становить 20,52 %. Найвищі значення показника зафіксовано у Швеції – 25,02 %, Австрії – 23,62 %, Данії – 23,58 %, а найнижчі у Ірландії – 11,09 %, Мальті – 10,66 %, Болгарії – 10,71 %.

Податки на працю в країнах ЄС включають у себе 3 основних компоненти – податок на доходи фізичних осіб; соціальні внески, що сплачуються роботодавцями та соціальні внески, що сплачуються працівниками. Ставки та підходи до справляння податку на доходи фізичних навіть серед країн ЄС суттєво відрізняються. По-перше, у європейських країнах можна зустріти дві шкали оподаткування – пропорційну та прогресивну. Пропорційна шкала функціонує у Болгарії, Естонії, Румунії, Угорщині, Чехії; прогресивна у всіх інших країнах. По-друге, це розмір податкових ставок. Найнижчий рівень оподаткування праці присутній у Болгарії та Румунії – 10,0%, натомість у 9 країнах ЄС гранична ставка оподаткування податком на доходи фізичних осіб перевищує 50 %. Максимальний рівень ставки податку зафіксовано в Данії на рівні 55,9 %. Середнє значення граничної ставки податку на доходи у 27 країнах ЄС у 2022 році становить 38,9 %, за останні дві декади її розмір знизився майже на 6 відсоткових пунктів [86].

Середнє значення співвідношення надходжень від податку на доходи фізичних осіб до ВВП у країнах ЄС протягом 2009–2021 років складає 7,69 %. Найвище значення показника сягає у Данії – 25,83 %, Швеції – 14,85 %, Фінляндії – 12,60 %, натомість найнижчі значення притаманні Болгарії – 3,08 %, Румунії – 3,10 %, Словаччині – 3,20 %. Як ми можемо пересвідчитись, розмір ставки корелює з ваговим коефіцієнтом надходжень податку в ВВП.

Загалом країни Центральної Європи та Балтії характеризуються помірними показниками фіскальної значимості податку на доходи, який є відчутно нижчим за середнє значення по ЄС. Серед згаданої вибірки країн максимальний рівень фіскальної значимості податку на доходи спостерігається у Латвії, на рівні 5,98 %. Водночас у державах Західної Європи, Італії та нордичних країнах вагові показники надходжень є вищими за середнє значення показника ЄС-27.

Одним з важливих елементів системи оподаткування доходів населення є неоподатковуваний мінімум. До основних переваг даного податкового інструменту належить: *а)* зниження податкового навантаження для категорій осіб з низькими доходами, що дозволяє їм залишати більший обсяг фінансових ресурсів для задоволення своїх нагальних потреб (до того ж споживання більшої кількості товарів і послуг стимулюватиме економіку та одночасно забезпечить додаткові надходження податків на споживання до бюджету, насамперед – ПДВ); *б)* зменшення рівня бідності, оскільки використання неоподаткованого мінімуму дозволяє сплачувати менше податків для платників з невисокими доходами; *в)* забезпечення реалізації принципу соціальної справедливості [21]. Регулювання розміру неоподаткованого мінімуму може допомогти забезпечити соціальну справедливість оподаткування, оскільки знижує податкове навантаження для найменш оплачуваних верств населення.

Неоподатковуваний мінімум доходів населення регулярно переглядається, в основу розрахунку даного показника закладено соціальний стандарт у сфері доходів – прожитковий мінімум. На відміну від України, де прожитковий мінімум визначається з бюджетних можливостей його забезпечення, у країнах ЄС прожитковий мінімум встановлюється владними інституціями на основі проведених досліджень щодо оцінювання витрат на життя, зокрема на харчування, оплату житла, одяг, транспорт, здоров'я тощо. При чому кошик товарів і послуг постійно розширюється, відповідно до потреб та запитів суспільства, вже тривалий час при оцінюванні розміру

прожиткового мінімуму включаються необхідні щомісячні витрати на мобільний зв'язок, інтернет, таксі, оренду автомобілів, відвідування перукарні та кафе, купівлю їжі для домашніх тварин. Наприклад, у Франції до споживчого кошику включено витрати на купівлю лаку для волосся, гелю для душу, косметичних засобів, квітів. У Німеччині при розрахунку прожиткового мінімуму враховуються послуги замовлення піци додому, фітнес-центру або солярію, придбання готових напівфабрикатів і випічки тощо. Слід зазначити, що обсяг неоподаткованого мінімуму доволі сильно відрізняється серед членів ЄС, і у переважній більшості країн він встановлюється з урахуванням щорічного розміру одержуваного доходу. Найменше значення цього показника на початок 2023 року зафіксовано у Чехії – 1060 євро на рік, а найвище – 18000 євро на рік у Ірландії. Розміри неоподаткованого мінімуму та співвідношення неоподаткованого мінімуму до мінімальної заробітної плати в країнах ЄС відображено у табл. 1.1.

Найвищі значення співвідношення неоподаткованого мінімуму доходів населення та мінімальної заробітної плати (понад 90 %) зафіксовано у Естонії та на Мальті, а найнижчі (менше, ніж 20 %) у Чехії та Угорщині. Загалом середнє значення показника у наведеній вибірці становить 49,01 %.

У деяких країнах ЄС функціонує модель сімейного оподаткування доходів, що дозволяє в більшій мірі реалізувати принцип соціальної справедливості в оподаткуванні. До таких країн належить Франція, Німеччина, Люксембург, певні елементи даної моделі запроваджено у Польщі. Рівень життя домогосподарства зростає разом із його загальним доходом від праці. Перехід від спільного до індивідуального доходу в якості бази оподаткування може мати негативний вплив на рівень його життя та соціальну справедливість, оскільки в податковій системі з граничними податковими ставками, такий перехід може призвести до того, що дві сім'ї з однаковим сукупним доходом сплачуватимуть різні суми податків до бюджету. Більш того, можливі випадки, що навіть сім'я з вищим рівнем спільного доходу може сплатити меншу суму податку, залежно від пропорційності доходів першого та другого отримувача доходів [43].

Таблиця 1.1

## Неоподатковуваний мінімум доходів населення у країнах ЄС

Країни	Неоподатковуваний мінімум, євро/рік	Неоподатковуваний мінімум, євро/місяць	Мінімальна заробітна плата, євро/місяць	Співвідношення неоп. мінімуму та мінімальної заробітної плати, %
Чехія	1060,0	88,3	717,4	12,31
Угорщина	1074,0	89,5	578,7	15,46
Болгарія	1344,0	112,0	398,8	28,08
Румунія	2440,0	203,3	606,1	33,55
Латвія	3000,0	250,0	620,0	40,32
Хорватія	3981,0	331,8	700,0	47,39
Португалія	4104,0	342,0	886,7	38,57
Словаччина	4168,0	347,3	700,0	49,62
Словенія	5000,0	416,7	1203,4	34,63
Іспанія	5550,0	462,5	1166,7	39,64
Греція	5700,0	475,0	831,8	57,10
Литва	6360,0	530,0	840,0	63,10
Польща	6573,0	547,8	745,6	73,46
Естонія	7848,0	654,0	725,0	90,21
Мальта	9100,0	758,3	835,2	90,80
Бельгія	9270,0	772,5	1955,0	39,51
Франція	10084,0	840,3	1709,3	49,16
Німеччина	10347,0	862,3	1987,0	43,39
Люксембург	11265,0	938,8	2387,0	39,33
Нідерланди	15108,0	1259,0	1934,4	65,08
Ірландія	18000,0	1500,0	1909,7	78,55

Джерело: складено за даними Eurostat [87].

Протягом 2009–2021 років середнє значення питомої ваги соціальних внесків у ВВП для країн ЄС-27 складає 13,15 %. Найвищий рівень даного показника зафіксовано у Франції – 16,05 %, Словенії – 15,69 %, Німеччині – 15,49 %, відповідно найнижчий рівень спостерігається у Данії – 0,07 %, Швеції – 2,73 %, Ірландії – 4,25 %. Звертає на себе увагу система державного соціального забезпечення Данії, яка переважним чином фінансується за рахунок податкових надходжень, і дуже незначною мірою за рахунок соціальних відрахувань. Дана країна має найвищу фіскальну значимість від податку на доходи фізичних осіб серед країн ЄС. За сучасних умов ідеї

об'єднання податку на доходи та соціальних відрахувань набувають все більшої актуальності та жваво дискутуються у експертному середовищі. Основними перевагами такого об'єднання є адміністрування фіскальних платежів однією інституцією, що посилює ефективність податкового контролю за нарахуванням та сплатою платежів, зниження рівня транзакційних витрат системи адміністрування, і для країн з економіками, що розвиваються можливість формування фундаментальних основ для запобігання ухиленню від оподаткування та зниження рівня «тінізації» оплати праці.

Податки на споживання є другою за фіскальною значимістю компонентною податкових надходжень у ЄС. До них включають насамперед ПДВ, акциз і ввізне мито. За період 2008–2021 років середнє значення частки даної групи податків у структурі оподаткування складає 34,21 %. Найвищі значення цього показника у аналізованому часовому діапазоні спостерігаються у Болгарії – 49,87 %, Хорватії – 49,31 %, Естонії – 40,85 %. В Болгарії та Хорватії податки на споживання превалюють над податками на працю. Водночас найнижчі значення згаданого показника серед країн ЄС зафіксовано у Бельгії – 24,27 %, Франції – 25,03 %, Люксембурзі – 25,50 %.

Основна складова категорії податків на споживання припадає на ПДВ. Особливостями справляння цього податку є передбачена процедура бюджетного відшкодування і наявність диференційованих ставок податку – стандартної та пониженої. Середній розмір стандартної ставки ПДВ у 2001 році складав 18,14%, а у 2022 році – 21,52%, тобто за останні дві декади у середньому ставка зросла на понад 3 в. п. Директивою Європейської Комісії 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року визначено спільні засади справляння ПДВ, зокрема передбачено, що мінімальний розмір стандартної ставки не має бути меншим ніж 15%, а розмір пониженої – 5% відповідно. Розмір пониженої ставки ПДВ застосовується для кожної країни індивідуально, враховуючи граничне обмеження. Водночас типовими товарами і послугами, які передбачають можливість її використання є: продукти харчування, лікарські засоби та медичне устаткування; видавництво книжок, газет, журналів; плата

за водовідведення; послуги з пасажирського перевезення; плата за відвідування об'єктів культурної спадщини; послуги ресторанів, готелів тощо. Певні винятки у розмірах стандартної та понижених ставок діють для держав, які у своєму складі мають острови. Це стосується зокрема Греції, де для островів (Лерос, Лесбос, Самос та ін.) діяла стандартна ставка 17% та понижена 4%, окремо від Іспанії функціонує система справляння ПДВ на Канарських островах, понижені ставки розміром 0,9% та 2,1% діють на Корсиці (Франція), спеціальні ставки, нижчі від основних, затверджених у Португалії діють на Азорах тощо.

Застосування понижених ставок ПДВ, з одного боку, спрямоване на зниження податкового навантаження, стимулювання споживання і ділової активності, а з іншого призводить до бюджетних втрат. Європейська комісія констатує, що найнижчий рівень податкового розриву від застосування понижених ставок у ЄС присутній у Данії – 0,7%, Естонії – 2,4% та Болгарії – 2,6%. Разом з тим, податковий розрив у Австрії, Мальті, Ірландії, Італії, Польщі, Португалії, Греції та Люксембургу перевищує 14% розміру потенційних надходжень [57]. Середнє значення показника співвідношення надходжень від ПДВ до ВВП у ЄС становить 6,89%. До країн, яким притаманні найвищі значення належать Угорщина – 8,67%, Болгарія – 9,00%, Хорватія – 12,19%, водночас найнижчі спостерігаються у Ірландії – 5,74%, Іспанії – 5,84%, Італії – 5,95%. У ЄС великого значення набувають питання використання цифрових продуктів і технологій при адмініструванні податку. Зазначене дозволяє підвищити фіскальну ефективність податку шляхом покращення якості податкового контролю, який ґрунтується на ризик-орієнтованому підході, швидкому відпрацюванні бази оподаткування тощо. За сучасних умов значна увага приділяється питанням протидії податковим правопорушенням щодо сплати і відшкодування ПДВ, покращення податкового комплаєнсу, враховуючи тренди диджиталізації та кооперації у сфері адміністрування ПДВ. Основними інструментами такої кооперації є:

обмін інформацією за запитом; автоматичний обмін інформацією; технічна допомога; податковий консалтинг; звірка документів.

Акцизний податок є обов'язковим елементом податкової системи, він має важливе фіскальне та регулююче значення. Ще А. Сміт зазначав, що цукор, ром та тютюн є найбільш підходящими товарами для оподаткування акцизом, адже вони є широко розповсюдженими проте не нагальними для забезпечення життєдіяльності людей [81]. Товари, які несуть шкоду здоров'ю людини, але є вживаними, обкладаються акцизним податком з метою удорожчання їх вартості, що впливає на зниження рівня їх споживання у суспільстві. За сучасних умов справляння акцизного податку основними підакцизними товарами є тютюн і тютюнові вироби, алкоголь, енергетичні продукти та електрика.

Акцизне оподаткування у ЄС регулюється Директивою Європейської Комісії 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. [55]. Даним нормативно-правовим актом визначено уніфіковані правила розрахунку та сплати акцизу у розрізі підакцизних товарів (енергетичних продуктів і електроенергії, алкоголю та тютюнових виробів), а також порядок та умови їх зберігання, переміщення, контролю за виробництвом та обігом підакцизної продукції. Директивою також визначено інституційний механізм адміністрування податку, в тому числі функціонування електронної системи контролю за рухом підакцизних товарів (*Excise Movement and Control System*).

Енергетичні продукти та електроенергія є об'єктом оподаткування у разі використання в якості пального для двигунів та опалення. Основними підакцизними товарами даної категорії є: моторне пальне (бензин, гас, газойль тощо), тверде паливо (вугілля, буре вугілля, кокс), природній газ, електроенергія, спирт у разі застосування в якості пального тощо. У ЄС діють єдині підходи щодо оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії, що відповідно регулюється Енергетичною Податковою Директивою 2003/96/ЄС. Визначено граничні ставки акцизного податку в розрізі енергетичних товарів, які підлягають оподаткуванню. Даною Директивою

передбачено застосування низки податкових пільг щодо відновлюваних джерел енергії, споживання енергоресурсів (зокрема електроенергії) домогосподарствами, понижені ставки податку для використання енергетичних продуктів у галузі сільського господарства, енергетичних продуктів, що використовуються для генерації електроенергії, енергетичні продукти та електроенергія, що використовуються громадським транспортом для перевезень тощо.

За період 2008–2021 років середнє значення співвідношення податків на енергетичні продукти та електроенергію до ВВП у ЄС-27 складає 1,85%. Серед країн ЄС найвищі значення цього показника зафіксовано у Латвії – 2,64%, Греції – 2,72%, Словенії – 2,97%. Водночас найнижчі значення спостерігаються на Ірландії – 1,20%, Мальті – 1,33%, Австрії – 1,48%. Найвище фіскальне значення у структурі акцизу на енергетичні продукти та електроенергію займає категорія пального. Середнє значення співвідношення надходжень енергетичного акцизу на пальне до ВВП за період 2008–2021 роки для ЄС-27 складає 1,48%. Найвищі значення показника зафіксовано для Болгарії – 2,14%, Словенії – 2,40%, Естонії – 1,98%, найнижчі для Данії – 0,85%, Швеції – 0,95%, Ірландії – 0,96%. Варто зауважити, що у ЄС середнє значення питомої ваги акцизу в ціні бензину складає близько 60%, дизельного пального – 55%.

Акциз справляється з алкогольних напоїв, алкогольної продукції локальних виробників та алкоголю, який не призначений для споживання населенням. До останньої категорії відносять насамперед етиловий спирт, проте існують випадки для застосування спеціальних режимів оподаткування етилу, зокрема при його використанні у медичних препаратах, при проведенні наукових дослідів тощо. Правила оподаткування алкогольних напоїв регулюються двома Директивами – Директивою 92/83/ЄС, якою встановлено структуру акцизу на алкоголь і алкогольні напої, база оподаткування податком та порядок розрахунку податку. Нормативно-правовим актом передбачено можливості застосування понижених ставок для невеликих броварень, винних

виробництв, та певних географічних локацій. Директивою 92/84/ЕЕС встановлено мінімальні ставки оподаткування для відповідної алкогольної продукції. Мінімальні ставки акцизного податку визначено для пива, вина та ігристих вин, певних проміжних продуктів (портвейн, херес тощо), спирту та спиртвмісних напоїв.

У ЄС діє мінімальний рівень акцизного оподаткування тютюнових виробів, зокрема починаючи з 01 січня 2014 р. він становить 90 євро за 1 000 штук сигарет та не менше 60 % від середньозваженої роздрібної ціни. Водночас, держави-члени ЄС, у яких розмір акцизного податку перевищує 115 євро за 1000 штук сигарет можуть не дотримуватись орієнтиру щодо частки акцизу в ціні підакцизної продукції. Оподаткування тютюнових виробів одночасно здійснюється за допомогою адвалорної та специфічної ставок. Необхідно зазначити, що розмір акцизного оподаткування сигарет доволі відчутно різниться з поміж країн ЄС, так у Болгарії він відповідає мінімальному рівню – 90,15 євро за 1000 штук, водночас у Франції – 330 євро за 1000 штук, а Ірландії взагалі 420 євро за 1000 штук. Диференціація ставок акцизного податку обумовлена різним рівнем купівельної спроможності населення, географічним розташуванням та економічними характеристиками. Так показник мінімальної заробітної плати у Ірландії вищий, ніж у Болгарії, у 4,79 рази, а у Франції, відповідно, більший у 4,29 рази. При запровадженні мінімального рівня акцизного навантаження на сигарети певним країнам, особливо колишнім країнам соціалістичного табору був даний перехідний період для підвищення ставок акцизу задля елімінації сплесків нелегальної торгівлі. Водночас, навіть даний підхід в умовах необхідності суттєвого зростання ставок акцизу, помірних доходів населення, наявності каналів постачання нелегальної продукції і при невисокій інституційній спроможності контролюючих органів призвів до росту тіньового ринку підакцизної продукції. Так, пікові значення нелегального ринку сигарет у Болгарії складали 30,7 % у 2010 році саме при різкому збільшенні податкового навантаження для виконання умов Директив Ради ЄС. Навіть не змінюючи

розмір ставок акцизу у наступні п'ять років (2011–2016 роки), показник нелегального обігу сигарет складав близько 13–20%, що позначалось на безповоротних втратах податкових надходжень та складало загрозу для фіскальної безпеки держави [76].

Високий рівень нелегального обігу тютюнових виробів притаманний країнам, які стрімко підвищували ставки акцизу для досягнення мінімального рівня акцизного оподаткування. Максимальне значення тіньового ринку становило у Латвії – 37,0% у 2010 році, у Естонії – 21,8% у 2009 році, у Литві – 40,7% у 2010 році, у Польщі – 16,8% у 2015 році, у Румунії – 19,2% у 2010 році. Варто зазначити, що при різкому зростанні ставок акцизного податку показники нелегального обігу тютюнових виробів збільшуються навіть у країнах з розвинутими економіками, де досить високий рівень ефективності функціонування фіскальних та правоохоронних органів. З метою збільшення бюджетних надходжень владні інституції Франції підвищили ставку акцизу на сигарети на 12,5 % у 2020 році і ще на 7,0 % у 2021 році. Реалізація зазначеного спровокувала ріст частки нелегального обігу сигарет, який у 2021 році становив 21%. У 2020 році у Нідерландах підвищили акциз на 24,5%, що було головною причиною росту питомої ваги тіньового ринку тютюнових виробів до 18% у 2021 році. Звертає на себе увагу високе значення згаданого показника у Греції – 29%. У ЄС протягом 2008–2021 років середнє значення частки акцизного податку на тютюнові вироби у загальній структурі податкових надходжень варіювалося від 1,2% до 0,47% ВВП.

Задля протидії нелегальному ринку в ЄС активно використовуються цифрові продукти, здійснюється модернізація обладнання митних органів, що дозволяє посилити їх спроможність. Класичним заходом протидії контрабанді є проведення спільних операцій митниць різних держав-членів ЄС; відбувається співпраця з міжнародними інституціями; підвищується координація фіскальних та правоохоронних органів. Фіскальні служби формують аналітичні центри, метою яких є відстеження головних вузлів виробництва та розповсюдження контрафактної продукції. Робота з протидії

нелегальному ринку підакцизних товарів має бути комплексною та системною, і потребує значних фінансових ресурсів і часових затрат. Тому загальною рекомендацією є поступове підвищення акцизного податку, враховуючи купівельну спроможність населення та еластичність попиту.

За період 2008–2021 років середнє значення показника співвідношення податків на капітал до ВВП у ЄС становить 7,89%. Середнє значення показника ЄС-27 в межах аналізованого періоду демонструє помірне зростання. Водночас в розрізі країн не зафіксовано єдиного тренду зміни значень частки податків на капітал у ВВП. Наприклад зниження на понад 2 відсоткових пункти зафіксовано для Угорщини, водночас зростання на понад 5 відсоткових пункти зафіксовано у Люксембурзі. Найвищий рівень фіскальної значимості податків на капітал демонструють у аналізованому періоді Бельгія, середнє значення співвідношення цієї категорії податків до ВВП склало – 10,16%, Франція – 10,29% та Люксембург – 10,39%. В той же час, значення відповідного показника у Естонії становило 2,59%, Латвії – 3,15%, Литви – 3,34%. Загалом частка податків на капітал у загальній структурі оподаткування для країн ЄС в середньому становить 19,97%.

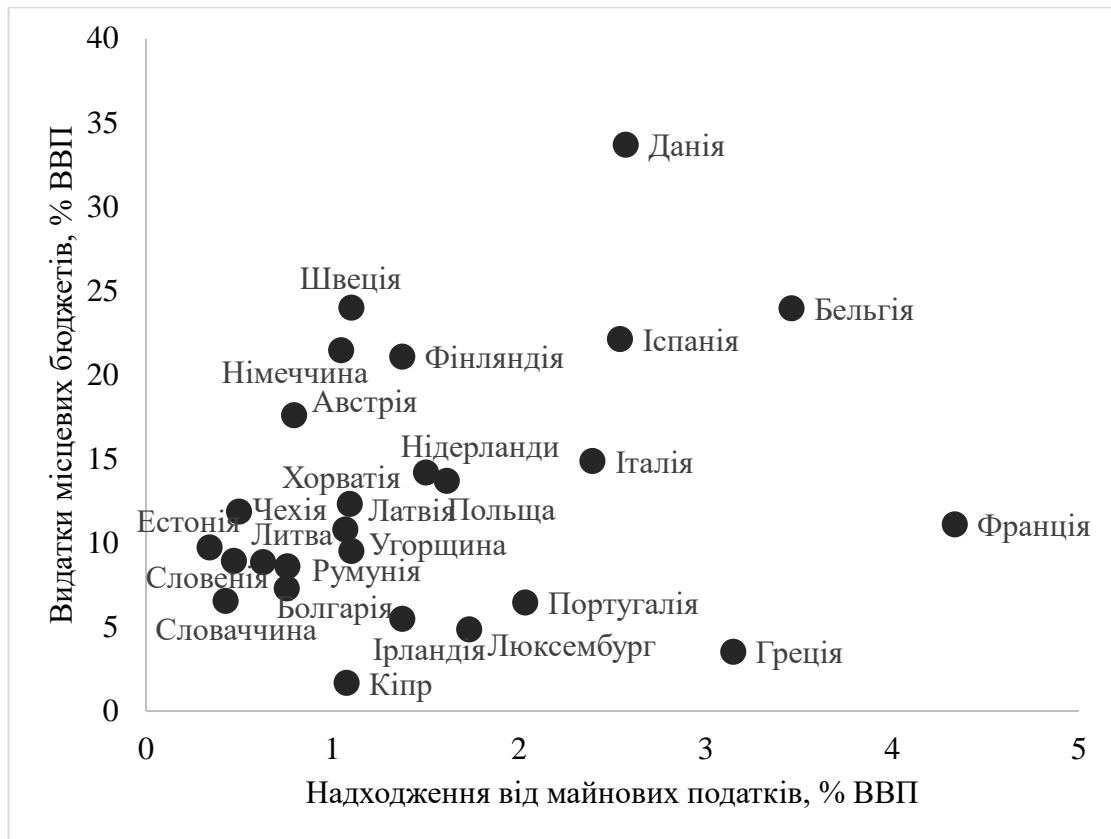
Податкове навантаження на капітал значним чином впливає на рішення суб'єктів господарювання щодо здійснення інвестицій у основний капітал в тій чи іншій країні. З посиленням економічної глобалізації відбувається підвищення конкуренції за залучення капіталу, спостерігається висока мобільність капіталу. Питання податкової конкуренції є актуальними на сьогодні. Варто констатувати наявність стратегічної взаємодії між владними інституціями різних країн при встановленні ставок податків на капітал. Адже при зростаючій податковій конкуренції держави приділяють суттєву увагу до параметрів податкової політики сусідніх країн. Податковий клімат разом з фундаментальними інституційними основами розвитку економіки, а саме: верховенством права, помірним рівнем державного регулювання, стабільною інфляцією та передбачуваною фіскальною і монетарною політикою держави є орієнтирами для підприємців щодо можливостей відкриття або

масштабування бізнесу. Саме тому протягом останніх декад спостерігається подальше зниження ставок корпоративного податку (податку на прибуток підприємств). Середнє значення ставки даного податку в країнах ЄС у 2001 році складало 30,4%, то у 2021 році – 21,2%. Найменший розмір податкових ставок з поміж країн ЄС-27 зафіксовано для Болгарії – 10,0%, Угорщини – 10,8%, Кіпра та Ірландії – 12,5%. Натомість, найвищий рівень ставки спостерігається у Німеччині – 29,8%, Португалії – 31,5%, на Мальті – 35,0%.

Враховуючи проблематику потенційного відтоку капіталу у більш привабливі юрисдикції з низьким рівнем податкового навантаження та ухилення/уникнення від оподаткування держави формують спільні правила взаємодії у сфері протидії податковому шахрайству та несплаті податків; розробляються уніфіковані підходи щодо оподаткування транснаціональних корпорацій тощо. Забезпечення справедливості оподаткування та критеріїв «рівності» податкової системи є одними з важливих орієнтирів фіскальної політики ЄС. План *BEPS (Base erosion and Profit Shifting)*, який включає 15 основних пунктів, спрямований на протидію штучному переміщенню прибутків у низько податкові юрисдикції, що призводить до втрати податкових надходжень до бюджетів країн, де дійсно ведеться економічна діяльність корпорацій. Наразі до даного плану доєднано понад 135 країн світу, серед яких країни-члени ЄС та Україна. Формування спільних правил на основі кращих практик сприяють підвищенню прозорості податкового середовища та забезпечують економічні вигоди. Важливу увагу держави-члени ЄС приділяють удосконаленню системи адміністрування податків на капітал, зниженню трансакційних витрат на дані цілі.

Важливе значення у податкових системах держав-членів ЄС мають майнові податки. Ці податки є фундаментальною основою наповнення місцевих бюджетів власними доходами, надходження від них є доволі стійкими і прогнозованими. До того ж сплата земельного податку і податку на нерухомість дозволяє реалізувати принцип соціальної справедливості. В більшості країн ЄС базою оподаткування майна є вартісне вираження об'єктів

нерухомості, та лише у деяких – насамперед країн Центральної та Східної Європи – базою оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, є його площа. Варто зазначити, що співвідношення надходжень майнових податків до ВВП у країнах ЄС за період 2001–2021 років становило 1,51% (рис 1.5).



**Рис. 1.5.** Надходження майнових податків та видатки місцевих бюджетів за період 2001–2021 років, % ВВП

*Джерело:* побудовано автором на основі Eurostat [87].

Найвища фіскальна значимість майнових податків у аналізованому періоді спостерігається у Греції – 3,15% ВВП, Бельгії – 3,46% ВВП та Франції – 4,33% ВВП. Натомість найнижчий фіскальний ефект від цих податків серед країн ЄС зафіксовано у Естонії – 0,34% ВВП, Словаччині – 0,43% ВВП і Литві – 0,47% ВВП. Особливості адміністрування податків на майно обумовлюється як рівнем доходів населення, так і адміністративним устроєм країни, адже у державах із високим рівнем соціально-економічної диференціації майнові податки не мають високого рівня фіскальної значимості, різні територіальні

громади мають диферентний економічний потенціал, а підходи до адміністрування у країні мають бути єдиними.

При значній концентрації капіталу, майна у столиці та промислових центрах, і низькій у невеликих територіальних громадах (до 10 тис чоловік) органи місцевого самоврядування не мають достатньої спроможності щодо регулювання податкових ставок.

Велика увага владних інституцій держав-членів ЄС у сфері майнового оподаткування зосереджена на оперативному обміні інформацією щодо бази оподаткування між місцевими владними інституціями та фіскальними органами, наповненні реєстрів нерухомості та земельного кадастру, удосконаленню підходів щодо оцінки вартості майна на регулярній основі. Пріоритетом є зниження економічної диференціації між регіонами, і регулювання ставок майнових податків, що є елементом податкової конкуренції між територіями.

### **Висновки до розділу 1:**

Податкова політика спрямована на впорядкування суспільних відносин в економічній та соціальній сферах із застосуванням встановлення інституційних правил, сукупності управлінських методів, механізмів, інструментів та важелів для забезпечення стійкого економічного розвитку. Імплементация кращих надбань теорії податкової політики дозволяє якісно управляти фінансовими ресурсами, створювати робочі місця, попереджати економічний спад і забезпечувати зростання, сприяти науковим дослідженням, контролювати зміни клімату, забезпечувати стійкий розвиток. Податкова політика є багатофункціональною категорією, що полягає у застосуванні нормативних механізмів виконання суспільно визначених в конкретний період часу та схвалених політично соціоекономічних завдань. Вона проявляється в акумуляції фінресурсів для покриття необхідних публічних витрат, створення

суспільних благ і послуг, макроекономічної стабілізації, підтримки і стимулювання росту, елімінації небажаних наслідків ринкових відносин (через регулювання економічної поведінки платників податків), реалізації державної політики у сфері досягнення справедливості в розподілі доходів, формуванні сприятливого екологічного середовища, впливу на динаміку людського розвитку. Важливими є оперування інституційним інструментарієм податкової політики та адаптивне застосування відповідних механізмів в контексті оптимізації рівня податкового навантаження.

Методологічні основи формування та реалізації податкової політики базуються на дотриманні принципів достатності, соціальної справедливості, ефективності, результативності, стабільності та нейтральності. Доцільними є заходи із покращення якості прогнозування системи макропоказників і планування обсягів податкових надходжень до бюджетів різних рівнів, підвищення дієвості інституційних механізмів стягнення та упередження росту податкової заборгованості економічних агентів шляхом врахування та нейтралізації потенційних «вузьких місць». Безпосередні заходи корекції податкової політики можуть включати постійне вдосконалення планово-прогностичних процедур, зокрема із варіативним застосуванням методик *ex ante* і *ex post*, а також інтеграцією сценарного моделювання. В контексті реформи децентралізації і розвитку архітекtonіки податкової політики особливий інтерес становить комплекс питань щодо закріплення податкових інструментів за диферентними рівнями податкової системи і «розщеплення» надходжень від сплати загальнодержавних податків. Пріоритетним напрямом вдосконалення методології податкової політики є посилення довіри стейкхолдерів до реалізації заходів фіскального регулювання, використання ризик-орієнтованого підходу при детермінації пріоритетів соціально-економічного розвитку. Задачею оптимізації податкової політики держави є скорочення обсягу та рівня трансакційних витрат, виявлення резервів зниження вартості адміністрування та підвищення його якості. Вказані цілі стають досяжними завдяки імплементації цифрових продуктів (із

«вбудованим» механізмом податкового комплаєнсу) для обміну і аналізу інформації.

Незважаючи на використання уніфікованих підходів, стандартів та правил щодо оподаткування в ЄС параметри податкової політики відчутно різняться серед держав-членів. Приміром рівень податкового навантаження у Румунії нижчий у порівнянні з Данією на 20% ВВП. Для переважної більшості країн ЄС домінантне місце у структурі оподаткування займають податки на працю, окрім Хорватії та Болгарії – там найвище фіскальне значення належить податкам на споживання. Разом з тим, підходи щодо структури цих податків та до встановлення шкали оподаткування суттєво різняться. В одних країнах превалюють соціальні внески над податком на доходи фізичних осіб, у інших навпаки. До того ж, у країнах Центральної і Східної Європи поширений підхід застосування пропорційної шкали оподаткування ПДФО, а у решті країн ЄС функціонує прогресивна шкала. В ЄС діє практика стандартних та понижених ставок ПДВ, у певних країнах використання понижених ставок зумовлює значний податковий розрив, у інших цей розрив є мінімальним. Серед країн ЄС присутні спільні тренди оподаткування, що проявляються у спільних вимогах щодо мінімальних значень ставок і структури оподаткування підакцизних товарів, зниження ставки корпоративного податку, положеннях щодо оподаткування транснаціональних корпорацій, використання цифрових продуктів при адмініструванні податків, удосконалення податкового комплаєнсу тощо. Податкова політика держав-членів постійно адаптується до соціально-економічних умов, що проявляється у зміні параметрів ставок, бази, надання цільових пільг, що спрямовано на створення стимулів для економічного зростання та забезпечення соціальної справедливості.

### Список використаних джерел до розділу 1:

1. Баранник Л. Б., Піскова Ж. В. Державна податкова політика в Україні в контексті нової парадигми розвитку. Стратегія розвитку України. 2016. № 1. С. 36–42.
2. Бюджетно-податкова політика у системі регулювання економіки : монографія / за заг. ред. І. Я. Чугунова. Київ : Глобус-Пресс, 2018. 350 с.
3. Заруцька О. П., Качула С. В., Добровольська О. В., Сальникова Т. В. Реалізація бюджетно-податкової політики в Україні в умовах нестабільності. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 24. С. 7–15.
4. Канєва Т., Кривонос Д. Домінанти податкової політики в державах-членах Європейського Союзу. *Бізнес Інформ*. 2023. № 6. С. 147–156. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2023-6-147-156>.
5. Канєва Т. В., Рубан М. О. Податкова політика як інструмент забезпечення соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальних одиниць. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 17–18. С. 49–56.
6. Канєва Т. В., Рубан М. О. Податкове регулювання в контексті вдосконалення міжбюджетних відносин. *Бізнес Інформ*. 2017. № 8 (475). С. 225–230.
7. Канєва Т., Дрепін А. Європейський досвід формування місцевих бюджетів. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2019. № 2. С. 119–134.
8. Канєва Т., Стаднік О. Фіскальна політика як інструмент регулювання економіки. *Економіка та суспільство*. 2023. № 57.
9. Козюк В., Шиманська О., Возьний К. Тенденції екологічного оподаткування в Європі. *Світ фінансів*. 2020. № 4 (61). С. 8–22.
10. Конституція України: офіційний текст. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
11. Коровій В. В. Податкова політика у системі економічного

регулювання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 15. С. 20–26.

12. Кривонос Д. А. Пріоритетні напрями податкової політики України. *Сучасна фінансова політика України: проблеми та перспективи*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 01 грудня 2022 р.). Київ. : Київ. ун-т ім. Б. Грінченка, 2022. С. 155–158.

13. Кривонос Д.А. Напрями розвитку системи формування доходів місцевих бюджетів. *Фінансова політика як складова економічного розвитку*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 11–12 квітня 2023 р.). Київ : Держ. торг.-екон. ун-т, 2023. С. 64–65.

14. Кривонос Д.А. Податкова політика як інструмент регулювання економіки. *Сучасні тренди розвитку світового господарства в умовах новітніх глобальних викликів*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Одеса, 17 листопада 2023). Львів-Торунь : Liha-Pres, 2023. С. 65–68.

15. Кривонос Д. Податкова політика у системі державного регулювання економічного розвитку. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 57. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-57-97>

16. Лютий І. О., Медведкова Н. С. Сучасна парадигма фінансової політики держави та особливості її реалізації в умовах війни на території України. *Фінанси України*. 2023. № 6. С. 61–74.

17. Нікітішин А. О. Методологічні основи формування та розвитку податкового регулювання. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2020. Вип. 1 (24). С. 215–220.

18. Нікітішин А. О. Податкова політика в умовах воєнного стану. *Міжнародний науковий журнал Інтернаука. Серія: Економічні науки*. 2023. № 1. С. 145–149.

19. Нікітішин А. О., Пасічний М. Д. Методологічні положення щодо зміцнення податкової та бюджетної безпеки держави. *Ефективна економіка*. 2024. № 4.

20. Пасічний М. Трансфертне ціноутворення у системі пріоритетів податкової політики. *Економіка та суспільство*. 2024. № 65.

21. Пасічний М. Фіскальна результативність податкової системи України. *Вісник КНТЕУ*. 2018. № 119(3). С. 116–130.
22. Пасічний М. Д. Податкова політика країн ОЕСР. *Світ фінансів*. 2018. № 1 (54). С. 127–138.
23. Пасічний М. Д., Нікітішин А. О. Домінанти податкової політики держави. *Економічний вісник університету*. 2022. № 55. С. 131–139.
24. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України» від 20 серпня 2014 року № 375. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text>.
25. Сідельникова Л. П. Сучасні виклики та новітні асиметрії фіскального простору держави. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2024. № 20 (1). С. 293–305.
26. Сідельникова Л. П., Боровік Л. В., Осадча Т. Ю. Вектори впливу системи оподаткування на розвиток підприємницької діяльності в Україні. *Цифрова економіка та економічна безпека*. № 6 (15). С. 377–383.
27. Соколовська А. М. Об'єднання єдиного соціального внеску і податку на доходи фізичних осіб у контексті євроінтеграційних прагнень України. *Фінанси України*. 2023. № 6. С. 96–111.
28. Соколовська А. М. Оцінка наслідків реформування податкової системи України в контексті показників податкового навантаження. *Бізнес Інформ*. 2020. № 7 (510). С. 214–223.
29. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у 2014–2019 рр.: формування, реалізація, оцінка наслідків. *Фінанси України*. 2020. № 7. С. 7–30.
30. Соколовська А. М. Суперечності та проблеми гармонізації ставок податку на додану вартість у ЄС. *Фінанси України*. 2021. № 3. С. 23–45.
31. Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Податок на додану вартість: підходи до реформування в Україні та Євросоюзі. *Економіка та держава*. 2020. № 8. С. 43–48.
32. Чинчик А. А. Податкова політика та механізм її формування і реалізації. *Інтелект XXI*. 2021. № 1. 68–71.

33. Чинчик А. А. Теоретичне підґрунтя дослідження податкової політики. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2020. № 5. С. 29–33.
34. Чугунов І. Я., Макогон В. Д. Бюджетна політика в умовах пандемії COVID–19. *Вісник КНТЕУ*. 2020. № 6. С. 57–65.
35. Чугунов І. Я., Нікітішин А. О. Податкова безпека держави. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2019. № 126 (4). С. 31–41.
36. Чугунов І., Кучер Г. Фінансові ресурси державного сектора економіки. *Вісник КНТЕУ*. 2019. № 125 (4). С. 57–65.
37. Чугунов І., Макогон В. Бюджетно-податкова політика в умовах невизначеності. *Scientia fructuosa*. 2023. № 150 (4). С. 19–31.
38. Чугунов І., Пасічний М., Нікітішин А. Доходи Державного бюджету України в умовах воєнного стану. *Scientia fructuosa*. 2022. № 145 (5). С. 124–137.
39. Швабій К. І. Пріоритети податкової політики держави в Україні. *Світ фінансів*. 2021. № 1 (66). С. 149–162.
40. Швабій К. І. Трансформація персонального прибуткового податку в Україні. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2019. Випуск 3. С. 48–58.
41. Швабій К. І., Савченко С. О. Економічні інтереси, оподаткування та справедливість. *Економічний вісник Дніпровської політехніки*. 2023. № 4. С. 45–52.
42. Alves, J. (2019). The impact of tax structure on investment: an empirical assessment for OECD countries. *Public Sector Economics*, 43(3), 291–309.
43. Apps, P., & Rees, R. (2018). Optimal family taxation and income inequality. *International Tax and Public Finance*, 25, 1093–1128.
44. Arnold, J. M. (2008). Do tax structures affect aggregate economic growth? Empirical evidence from a panel of OECD countries. *OECD Economics*

*Department Working Papers No 643(51)*, 1–28.

45. Arnold, J. M., Brys, B., Heady, C., Johansson, Å., Schweltnus, C., & Vartia, L. (2011). Tax policy for economic recovery and growth. *The economic journal*, 121(550), F59–F80.
46. Atkinson, A. B., & Stiglitz, J. E. (1976). The design of tax structure: direct versus indirect taxation. *Journal of public Economics*, 6(1–2), 55–75.
47. Aumann, R., & Brandenburger, A. (1995). Epistemic conditions for Nash equilibrium. *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, 63, 1161–1180.
48. Aydin, C., & Esen, Ö. (2019). Optimal tax revenues and economic growth in transition economies: a threshold regression approach. *Global Business and Economics Review*, 21(2), 246–265.
49. Bird, R. M. (1993). Threading the fiscal labyrinth: Some issues in fiscal decentralization. *National tax journal*, 46(2), 207–227.
50. Bird, R. M. (2018). Fiscal decentralisation and decentralising tax administration: different questions, different answers. In *Comparing fiscal federalism* (pp. 190–220). Brill Nijhoff.
51. Chugunov, I. Y., & Pasichnyi, M. D. (2018). Fiscal policy for economic development. *Науковий вісник Полісся – Scientific Bulletin of Polissia*, 1(13), 54–61.
52. Chugunov, I., & Makohon, V. (2019). Fiscal strategy as an instrument of economic growth. *Baltic Journal of Economic Studies*, 5(3), 213–217.
53. Chugunov, I., Pasichnyi, M., Koroviy, V., Kaneva, T., & Nikitishin, A. (2021). Fiscal and monetary policy of economic development. *European Journal of Sustainable Development*, 10(1), 42–52.
54. Coase, R. H. (2013). The problem of social cost. *The journal of Law and Economics*, 56(4), 837–877.
55. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32008L0118>.

56. Di John, J. (2007). The political economy of taxation and tax reform in developing countries. *Institutional change and economic development*, 135–155.
57. European Commission, CASE, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., Pechcińska, A., VAT gap in the EU – Executive Summary 2022, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2022.
58. Garšvienė, L., Matuzevičiūtė, K., Mundrytė, A., & Ruplienė, D. (2022). The impact of the tax burden on economic growth: the case of EU countries. In *The 12th international scientific conference Business and Management 2022, 12–13 May 2022 Vilnius, Lithuania* (pp. 17-25). Vilnius Gediminas Technical University.
59. Gwartney, J. D., & Lawson, R. A. (2006). The impact of tax policy on economic growth, income distribution, and allocation of taxes. *Social Philosophy and Policy*, 23(2), 28–52.
60. Hakim, D. R., & Dewi, S. R. S. (2021). Regional economic growth based on tourism, tax policy, and budget aspects. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 24(2), 211–236.
61. Ho, T. T., Tran, X. H., & Nguyen, Q. K. (2023). Tax revenue-economic growth relationship and the role of trade openness in developing countries. *Cogent Business & Management*, 10(2), 2213959.
62. Jaimovich, N., & Rebelo, S. (2017). Nonlinear effects of taxation on growth. *Journal of Political Economy*, 125(1), 265–291.
63. Kaneva, T., Chugunov, I., Pasichnyi, M., Nikitishin, A., & Husarevych, N. (2022). Tax policy for economic recovery and sustainable development after covid-19. *Problemy Ekorozwoju – Problems of Sustainable Development*, 2(2022), 102–109.
64. Kelmanson, M. B., Kirabaeva, K., Medina, L., Mircheva, M., & Weiss, J. (2019). *Explaining the shadow economy in Europe: size, causes and policy options*. International Monetary Fund.
65. King, R. G., & Rebelo, S. (1990). Public policy and economic growth: developing neoclassical implications. *Journal of political Economy*, 98(5, Part 2),

S126–S150.

66. Lee, Y., & Gordon, R. H. (2005). Tax structure and economic growth. *Journal of public economics*, 89(5–6), 1027–1043.

67. McNabb, K. (2018). Tax structures and economic growth: New evidence from the government revenue dataset. *Journal of International development*, 30(2), 173–205.

68. Musgrave, R. A. (1969) *Fiscal systems*. Yale University Press, New Haven.

69. Nguyen, M. L. T., Huy, D. T. N., Hang, N. P. T., Bui, T. N., & Tran, H. X. (2020). Interrelation of Tax Structure and Economic Growth: a Case Study. *Journal of Security and Sustainability Issues*, 9(4), 1177-1188.

70. North, D. C. (1991). Institutions. *The Journal of Economic Perspectives*, 5(1), 97–112.

71. OECD. Consumption Tax Trends 2022. VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends. [https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2022\\_6525a942-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2022_6525a942-en.html).

72. Pasichnyi, M. (2024). Fiscal dominants of military financing. *Scientia fructuosa*, 154(2), 20–37.

73. Pasichnyi, M. (2017). Empirical study of the fiscal policy impact on economic growth. *Problems and Perspectives in Management*, 15(3), 316–322.

74. Pasichnyi, M., Kaneva, T., Ruban, M., & Nepytyaliuk, A. (2019). The impact of fiscal decentralization on economic development. *Investment Management & Financial Innovations*, 16(3), 29–39.

75. Pigou, A. C. (1951). Some aspects of welfare economics. *The American Economic Review*, 41(3), 287–302.

76. Policy Note on Tobacco Excise Taxation and the Illegal Market. Institute for Market Economics, May 2019. URL: [https://ime.bg/var/images/IME\\_policy\\_note\\_tobacco\\_2019\\_EN.pdf](https://ime.bg/var/images/IME_policy_note_tobacco_2019_EN.pdf).

77. Posadnieva, O., & Sidelnikova, L. (2024). Fiscal and psychological factors of tax evasion. *Socio-economic relations in the digital society*, 1(51), 97–

107.

78. Rehman, Z. U., Khan, M. A., & Tariq, M. (2020). Indirect Taxation and Economic Growth Relationship: Empirical Evidence from Asian Countries. *Pakistan Journal of Humanities & Social Sciences Research*, 3(1), 131–144.
79. Samuelson, P. A. (1954). The Pure Theory of Public Expenditure. *Review of Economics and Statistics*, 36(4), 387 – 389.
80. Smetters, K., & Auerbach, A. J. (Eds.). (2017). *The Economics of Tax Policy*. Oxford University Press.
81. Smith, A. (2010). *The Wealth of Nations: An inquiry into the nature and causes of the Wealth of Nations*. Harriman House Limited.
82. Solow, R. M. (1993). Sustainability: An economist's perspective. *Economics of the environment: Selected readings*, 3, 179–187.
83. Stoilova, D. (2017). Tax structure and economic growth: Evidence from the European Union. *Contaduría y administración*, 62(3), 1041–1057.
84. Tanzi V. (2004). *Fiscal policies in economies in transition*. Washington DC: International Monetary Fund.
85. Tanzi, V., & Zee, H. H. (1997). Fiscal policy and long-run growth. *Staff Papers*, 44(2), 179–209.
86. *Taxation Trends in the European Union*, 2022 edition, Directorate-General for Taxation and Customs Union, European Commission, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2022.
87. The European Commission. The Eurostat Database (2025). Main national accounts tax aggregates (% of GDP). [https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/gov\\_10a\\_taxag/default/table?!lang=en&category=gov.gov\\_gfs10.gov\\_10a](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/gov_10a_taxag/default/table?!lang=en&category=gov.gov_gfs10.gov_10a).
88. Williamson, O. E. (1979). Transaction-cost economics: the governance of contractual relations. *The journal of Law and Economics*, 22(2), 233–261.
89. Yanikkaya, H., & Turan, T. (2020). Tax structure and economic growth: Do differences in income level and government effectiveness matter? *The Singapore Economic Review*, 65(01), 217–237.
90. Zwick, E., & Mahon, J. (2017). Tax policy and heterogeneous investment behavior. *American Economic Review*, 107(1), 217–248.

## РОЗДІЛ 2 СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТОК ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ

### 2.1. Особливості та сучасні тенденції реалізації податкової політики

Податкова політика – як механізм державного регулювання соціально-економічного розвитку – дозволяє узгоджувати інтереси суспільства і окремих індивідів, забезпечувати стійке зростання добробуту, збалансований розвиток галузей і сфер національної економіки. Її провідна роль в системі управління публічними фінансами зумовлена варіативністю та гнучкістю податкового інституційного інструментарію, іманентною здатністю діяти на процеси суспільного відтворення водночас на макро-, мезо- та мікрорівнях, елімінуючи ендогенні та екзогенні шоки. Податкове регулювання соціально-економічного розвитку органічно пов'язане зі становленням держави як інституту.

Еволюція податкової політики України є складним і багатоетапним процесом. Впродовж перших 20 років незалежності вітчизняне податкове законодавство залишалося некодифікованим, що створювало проблеми з огляду на необхідність для них формування стійкої фінансової бази функціонування держави, так і для господарюючих суб'єктів, знижуючи їх ефективність і поглиблюючи загальну невизначеність. Протягом 1990-х років діяли положення ще радянських нормативно-правових актів, а також норми пізніших численних постанов, розпоряджень, інструкцій та декретів. З огляду на зазначене важливо було забезпечити кодифікацію вітчизняного податкового законодавства. 21 вересня 2010 року на розгляд Верховної Ради України подано проект Податкового кодексу (надалі – ПКУ), що був прийнятий 2 грудня того ж року в якості документу № 2755–VI, вступив в дію з 1 січня 2011 року та, зі змінами та доповненнями, функціонує донині [30]. Паралельно було підготовлено та прийнято Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року № 2464–VI, що врегулював комплекс питань стосовно

соцзабезпечення [9].

Прийняття ПКУ сприяло впорядкуванню відносин у сфері справляння й адміністрування податків та зборів, посиленню організаційної єдності фіскального простору, а також підвищенню його адаптивності до шоків різного походження. Трансформація системи соціально-економічних відносин зумовила прийняття правок та доповнень, забезпечуючи формування і розвиток архітектоніки системи публічних фінансів.

Центральною задачею реформування оподаткування стало посилення транспарентності системи із одночасним спрощенням адміністрування податків і зборів для платників та фіскальних органів. Скоротилася кількість як загальнодержавних, так і місцевих податків і зборів. В контексті цього важливими віхами в еволюції фіскального простору стало скасування комунального і «рекламного» податків, ринкового збору, зборів за право використання місцевої символіки, видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі тощо. Наступне запровадження податку на майно, за аналогією із країнами ЄС, суттєво розширило доходні джерела бюджетів територіальних громад, сприяло посиленню їх спроможності, фінансової стійкості та резильєнтності. Відбулося й концептуальне формування системи оподаткування майна із виокремленням його специфічних категорій, зокрема землі (у формах земельного податку і орендної плати), нерухомого майна відмінного від земельної ділянки й транспорту. За місцевими бюджетами також було закріплено єдиний податок, визначено пропорції перерозподілу надходжень від справляння загальнодержавних податків.

В чинній редакції ПКУ в якості загальнодержавних податків та зборів визначені податки на прибуток, доходи фізичних осіб, додану вартість, акцизний і екологічний податки, а також рентну плату та мито. До місцевих віднесено вищевказаний трикомпонентний податок на майно та єдиний податок, а також збір за паркування транспортних засобів та туристичний збір. Самоврядним органам в межах компетенцій надано право вирішувати питання щодо детермінації податку на майно (в частині податку на нерухоме майно,

відмінне від земельної ділянки), а також збору за місця для паркування транспорту, туристичного збору та земельного податку за лісові землі.

Спрощення документообігу у сфері справляння податків і зборів сприяє зниженню трансакційних витрат, певному посиленню сумлінності суб'єктів господарської діяльності у заповненні відповідних форм звітності, що зокрема відображалось у 2004–2020 роках у міжнародних рейтингах легкості ведення бізнесу, підготовлених за методикою Світового Банку [83].

А. М. Соколовська зазначає, що в період 2010–2014 років у сфері реалізації фіскальної політики відбувалося поєднання бюджетної політики стимулювання споживчого попиту із гібридною податковою політикою, заснованою на ситуативному компонуванні інституційного інструментарію податкового стимулювання (через градуальне зниження ставки податку на прибуток та імплементацію розгалуженої системи пільг) із фіскальною консолідацією (що відбилося на зростанні податкових надходжень бюджету) [34].

Із прийняттям ПКУ важливішу роль у формуванні податкового навантаження стали виконувати ПДВ та акцизний податок. Зростання акцизу передбачало виконання фіскальної та регуляторної функції (в контексті обмеження споживання шкідливих товарів). Регулювання ПДВ стосувалося звільнення від нього операцій із постачання зернових і технічних культур, окрім їх першого постачання, внаслідок чого експортери позбавилися права на відшкодування. Непрямі податки традиційно відносяться до тих інструментів, що мають переважно нейтральний вплив на процеси економічного розвитку. Проте емпіричний ефект в економіці України виявився протилежним через зростання навантаження на споживання не стільки внаслідок підвищення акцизу, скільки через ріст переplat податків, що погіршило результати фінансово-господарської діяльності.

Початок гібридної агресії проти України в 2014 році змусив уряд шукати екстраординарні джерела фінансування оборонних потреб. Відбулися масштабні заходи фіскальної консолідації, що були зумовлені початком

гібридної агресії проти України. Це проявилось у пріоритетизації зростання надходжень до бюджету податків на споживання, ПДФО та ресурсних платежів. Для подальшого нарощування доходів бюджету було додатково: – запроваджено оподаткування ПДВ за ставкою 7 % операцій із постачання лікарських засобів та виробів медичного призначення; – розширено перелік платників рентної плати за користування природними ресурсами; – запроваджено оподаткування пенсій та довічного грошового утримання, розмір яких перевищував встановлений державою ліміт; – включено до числа платників збору у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ суб'єктів господарювання, що споживають імпортований, а також видобутий ними природний газ як паливо або сировину; – скасовано мораторій на оподаткування доходів фізичних осіб, одержаних у формі відсотків на депозити, відповідну ставку підвищено до 15 %. Поряд з елімінацією низки фіскальних пільг суттєво (з 300 тис до 1 млн грн) було підвищено поріг обов'язкової реєстрації господарюючих суб'єктів платниками ПДВ, зроблені перші кроки щодо впровадження системи його електронного адміністрування.

Важливим елементом податкової політики та доходним джерелом бюджету в аналізований період є ПДФО. Із введенням ПКУ було запроваджено прогресивну шкалу, коли доходи до 10 мінімальних заробітних плат на місяць оподатковувалися за базовою ставкою 15 %, а решта доходів – за ставкою 17 %. В 2015 році «підвищена» ставка ПДФО склала 20 %, а вже з наступного 2016 року запроваджено уніфіковану ставку на рівні 18 %, що значно спростило адміністрування.

31 липня 2014 року було прийнято Закон України № 1621 «Про внесення змін до Податкового кодексу і державного бюджету України», який вступив у дію вже 3 серпня і, зокрема, визначав в якості тимчасово заходу встановлення військового збору зі ставкою 1,5 % [6]. База оподаткування цим збором така ж, як і для ПДФО. Оподатковуються заробітні плати, лікарняні, авторські винагороди, доходи від продажу майна (понад 1 угоди на рік), роялті, вихідна

допомога при звільненні, доходи від оренди, благодійна допомога, що не має спецпризначення, дивіденди, подарунки працівникам у грошовій формі, спадкові виплати, окрім спадщини від родичів першого й другого ступеня споріднення тощо.

Нарахування та сплата військового збору здійснюється роботодавцями. Його платниками визначено фізичних осіб-резидентів, що одержують доходи, як в Україні, так і за її межами, фізичних осіб – нерезидентів, що одержують доходи в Україні, а також податкових агентів. Кошти, одержані як військовий збір, мають цільове призначення та одразу перераховуються до держбюджету. В зв'язку з конвенційною військовою агресією та стрімким зростанням оборонних потреб України в другій половині 2024 року було обґрунтовано необхідність збільшення ставки військового збору до 5 %, що і відбулося 1 грудня. При цьому, окрім підвищення ставки, було запроваджено такий збір для платників III групи єдиного податку на рівні 1 % від одержуваного доходу. Для фізичних осіб-підприємців платників I, II та IV груп єдиного податку передбачено військовий збір на рівні 10 % мінімальної зарплатні, яка на момент внесення змін до ПКУ становила 8000 грн на місяць. Військовий збір на рівні 1,5 % залишився власне для самих військових.

Суттєво змінилися обсяги надходжень від сплати військового збору. Якщо серпні-грудні 2014 року до бюджету надійшло близько 2,50 млрд грн, то за весь наступний 2015 рік надходження склали вже 9,15 млрд грн. За незмінної ставки в 1,5 % в 2022 році, відміченому повномасштабною воєнною агресією проти України, до бюджету надійшло 33,70 млрд грн від сплати військового збору понад 760 тис юридичними особами та фізичними особами-підприємцями, а також майже 311 тис фізосіб (за результатами річного декларування). Таким чином з серпня 2014 по грудень 2022 року до бюджету надійшло 165,6 млрд грн військового збору. В 2023 році військовий збір забезпечив надходження до бюджету 37,99 млрд грн, посилюючи фінансову стійкість та обороноздатність нашої держави.

Іншим заходом, спрямованим на розширення доходної бази бюджету і збалансування платіжного балансу, стало введення у 2015 році додаткового імпортного збору, нарахування якого відбувалося незалежно від інших податків і зборів, що справлялися при імпорті. Передбачалося його справляння з товарів, ввезених на територію України у режимі імпорту, безвідносно країни походження за ставками: 10 % – для товарів 1–24 товарних груп згідно із УКТЗЕД; 5 % – для товарів 25–97 груп за УКТЗЕД; 10 % – для товарів, що підлягають оподаткуванню ввізним митом згідно ст. 374 Митного кодексу. Однак, з метою недопущення зниження рівня добробуту населення та посилення диспропорцій на споживчому ринку, передбачалося звільнення від збору життєво необхідних імпортованих товарів, передусім різноманітного палива та енергоресурсів (природного газу, енергетичного вугілля, палива для АЕС, нафти та нафтопродуктів), а також ліків та медичних виробів, зокрема для онкохворих і проведення гемодіалізу. Від додаткового імпортного збору звільнялися й банкноти і банківські метали, різноманітна гуманітарна допомога, а також товари, звільнені від сплати ввізного мита згідно міжнародних домовленостей (крім випадків вільної торгівлі).

Загалом у 2015 році до зведеного бюджету України надійшло майже 25,20 млрд грн від справляння додаткового імпортного збору. Цей збір, як інструмент макростабілізації, сприяв поліпшенню платіжного балансу і пом'якшенню наслідків нестабільності зовнішніх ринків, що, за даними Мінекономіки України спостерігалось вже у II кварталі 2015 року [26].

Україна офіційно декларувала євроінтеграційні інтенції, ратифікувавши із заявою Законом № 1678–VII від 16 вересня 2014 року «Угоду про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» (надалі – «Угода про асоціацію») [36]. Розділ V документу присвячено питанням економічного та галузевого співробітництва, зокрема його Главою 4 врегульовано питання оподаткування. Сторони декларують співробітництво для поліпшення управління у сфері податкової політики з

метою подальшого вдосконалення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції. В якості базових принципів належного управління фіскальним простором для сприяння збору легальних податкових надходжень бюджетів «Угода про асоціацію» детермінує прозорість, обмін інформацією та добросовісну податкову конкуренцію. Визнаючи об'єктивну необхідність посилення спроможностей збору і контролю податкових надходжень, окремий наголос зроблено на процедурах відшкодування ПДВ для недопущення критичного накопичення заборгованості, а також на заходах боротьби з шахрайством (зокрема «карусельним») та ухиленням від сплати податків.

Проблемою при реалізації податкової політики є формування системи ефективного контролю за виробництвом та рухом підакцизної продукції, протидії шахрайським схемам з реалізації контрабанди й контрафакту. Співробітництво сторін передбачає градуальне та планомірне зближення ставок акцизу на тютюнові вироби, з врахування регіональних інституційних рестрикцій, у т. ч. через діалог на регіональному рівні та відповідно до Рамкової конвенції ВООЗ із боротьби проти тютюну 2003 року [32].

Загалом передбачено поступову трансформацію вітчизняної структури оподаткування згідно моделі, детермінованої у *acquis* ЄС, що має здійснюватися згідно до Додатка XXVIII до «Угоди про асоціацію». Цей додаток стосується переважно термінів трансформації законодавства України та визначає тривалість адаптаційних періодів для уникнення шокового ефекту як для вітчизняної економіки загалом, так і для окремих господарюючих суб'єктів.

У 4 кварталі 2024 року Єврокомісією оприлюднено звіт, щодо прогресу України в контексті європейської політики сусідства та розширення [63]. Зазначено, що оподаткування ПДВ загалом відповідає вимогам ЄС, однак має бути впорядкований комплекс питань щодо: – податкових пільг та виключень; – понижених ставок; – системи адміністрування. Відмічено прогрес у класифікації підакцизних алкогольних виробів, що загалом відповідає *acquis*

ЄС; – необхідність вдосконалення класифікації тютюнових виробів та наближення ставок до рівня країн-членів ЄС; – потребу градуального наближення до європейських ставок оподаткування пального в період 2024–2028 років; – зобов’язання України привести систему податкових складів у відповідність вимогам ЄС. Окремо наголошено на необхідності вдосконалення процедур трансфертного ціноутворення і імплементації положень Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року «Про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку [3].

1 січня 2015 року набув чинності Закон України від 28 грудня 2014 року № 71–VIII, згідно якого для неперервного здійснення оперативного контролю було запроваджено систему електронного адміністрування (надалі – СЕА) ПДВ [7], а також посилено вимоги використання суб’єктами господарювання реєстраторів розрахункових операцій. Дана новація дозволяє мінімізувати можливості ухилення від оподаткування і одержання неправомірної вигоди економічними агентами.

СЕА ПДВ передбачає складання накладних (розрахунків коригування) виключно в електронному вигляді та реєстрацію їх в Єдиному реєстрі в межах ліміту, що за потреби може бути збільшений. Створено електронний кабінет платника податків, користування яким відбувається на безоплатній основі та посилює транспарентність взаємодії із фіскальними інституціями.

З позицій посилення ефективності адміністрування ПДВ принциповим є: – подальше спрощення фіскального законодавства в контексті уніфікації ставок, елімінації невиправданих пільг; – тотальне використання електронних сервісів для формування та подання звітності, здійснення платежів та взаємодії з податковими органами; – застосування сучасного аналітичного інструментарію для виявлення ризикових платників та схем ухилення від сплати податків; – регулярне оприлюднення інформації про результати роботи фіскальних інституцій, забезпечення можливості громадського контролю; – обмін досвідом та фінансовою інформацією з зарубіжними партнерами та

впровадження міжнародних стандартів адміністрування ПДВ.

Історично і логічно виправданими стали кроки щодо посилення фінансової спроможності місцевих бюджетів, що проявилось у розширенні спектру впливу самоврядних органів на параметри фінансової політики, зокрема ставку місцевих податків, фіскальна значимість яких у структурі відповідних бюджетів мала переважно зростаючу тенденцію.

2014 року Розпорядженням КМУ № 333–р схвалено «Концепцію реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні» [16] (надалі – «Концепція реформування МС»). В контексті трансформації фіскального простору визначено необхідність формування методології ідентифікації достатньої податкової бази, що в перспективі дозволить забезпечити виконання місцевим самоврядуванням як власних, так і делегованих повноважень.

Серед принципів трансформації самоврядування і територіальної організації влади визначено, зокрема що: фінансовою основою здійснення інституціями місцевого самоврядування власних повноважень є податки й збори, безпосередньо пов'язані з територією партикулярної адміністративно-територіальної одиниці; місцевому самоврядуванню надається право регулювання ставок місцевих податків та зборів; мають виконуватися рестрикції щодо надання іншими органами місцевого самоврядування або виконавчої влади фіскальних пільг, які зменшують власні доходи місцевих бюджетів (тобто ці пільги можуть детермінуватися ексклюзивно органом місцевого самоврядування, до бюджету якого збираються такі надходження).

Варто зазначити, що фіскальний простір України характеризується певною диспропорцією децентралізації за доходами та видатками, зокрема делегуванням самоврядним інституціям певних видаткових повноважень, що не підкріплені відповідними «місцевими» доходними джерелами.

Тому було продовжено пошуки джерел наповнення місцевих бюджетів. Відповідно до Закону України № 71–VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової

реформи» від 28.12.2014 року з 2015 року введено акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, що стягується до місцевих бюджетів [7]. У подальшому пальне було виключене з бази оподаткування роздрібним акцизом згідно Закону України «№ 1791–VIII від 20.12.2017 року [8]. Цей же нормативно-правовий акт сприяв покращенню процесів електронного адміністрування акцизу до державного бюджету. Відповідний захід знизив значення питомої ваги акцизу в структурі доходів місцевих бюджетів майже на 5 в. п.

На рис. 2.1 представлено структуру податкових надходжень зведеного бюджету України у розрізі розподілу між державним і місцевими бюджетами в 2011–2024 роках.



**Рис. 2.1.** Структура податкових надходжень зведеного бюджету України у 2011–2024 роках, %

*Джерело:* побудовано автором за даними Державної казначейської служби України та Державного веб-порталу бюджету для громадян – *Open Budget* [2; 22].

Впродовж аналізованого періоду податкові надходження державного бюджету переважали відповідний компонент доходів місцевих бюджетів у

співвідношенні близькому до 3:1. Однак спостерігалось поступове зростання питомої ваги податкових надходжень місцевих бюджетів у загальній сумі податкових надходжень з 21,86 % у 2011 році до 26,53 % у 2023 році, що відповідає децентралізаційним трендам.

В 2011–2014 роках 75 % від сплати ПДФО закріплювалося на рівні місцевих бюджетів, а 25 % – на рівні держбюджету. З початком реформи децентралізації у 2015 році державний бюджет продовжував акумулювати чверть надходжень ПДФО, за обласними бюджетами закріплено 15 % відповідних надходжень, а за бюджетами громад – 60 %. У 2021 році з метою стимулювання фінансової незалежності громад до їх бюджетів було додатково спрямовано ще 4 % надходжень ПДФО, обласні бюджети одержали 20 % відповідних надходжень, тоді як за державним бюджетом закріплено лише 16 %. В кінці 2023 року, у зв'язку з посиленою необхідністю фінансування безпеки та обороноздатності в умовах дії режиму воєнного стану, ПДФО, сплачений з заробітної плати військовослужбовців, вилучено з доходної бази місцевих бюджетів та переспрямовано у державний бюджет.

Важливою задачею при формуванні векторів стратегічного розвитку податкової політики стала протидія тіньовому сектору економіки, боротьба з практиками ухилення і уникнення сплати податків платниками, розмивання бази оподаткування і інших способів одержання неправомірної вигоди. Так, Україна долучилася до проекту ОЕСР та Групи двадцяти *BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)* [95] для протидії ерозії бази оподаткування та виведенню прибутків за кордон. Прийнято законодавчі зміни, спрямовані на імплементацію стандартів *BEPS* у вітчизняну фіскальну практику [10]. При аналізі бізнес-операцій на правомірність застосування пільгової ставки з податку на доходи нерезидентів при виплаті пасивних доходів з джерелом походження з України використовується тест основної мети (*Principal Purpose Test, PPT*). Імплементація ініціативи *BEPS* сприяє протидію ухилення від сплати податків через офшори і трансфертне ціноутворення. Важливими заходами є посилення контролю за міжнародними компаніями, автоматизація

адміністрування податків та інтеграція з міжнародними системами обміну інформацією, що сприяє підвищенню прозорості вітчизняного фіскального простору та покращенню податкового клімату.

Сучасна податкова система повинна одночасно володіти властивостями стійкості, гнучкості, адаптивності та інноваційності. Визначальною її рисою є цифровізація податкових сервісів з метою зниження трансакційних витрат, мінімізації деструктивної дії людського фактору та елімінації корупційних ризиків. В новому світлі необхідність цифровізації фіскального простору постала у 2020–2022 роках в період дії карантинних обмежень внаслідок глобальної пандемії *COVID–19*.

Відповіддю на виклики пандемії *COVID–19* стали заходи податкової політики, спрямовані на підтримку бізнесу, забезпечення соціального захисту населення та збереження стабільності публічних фінансів, що знайшло відображення в Законі України від 17 березня 2020 року № 533–IX . Звільнено у другому кварталі 2020 року від сплати єдиного соціального внеску (надалі – ЄСВ) фізичних осіб-підприємців I та II груп й скасовано штрафні санкції за несвоєчасну сплату або подання звітності з ЄСВ у цей період. Ці ж суб'єкти господарської діяльності могли не сплачувати єдиний податок за березень та квітень 2020 року. Одночасно скасовувалося нарахування штрафів і пені за порушення.

Запроваджено тимчасову заборону на проведення більшості видів планових, документальних та фактичних податкових перевірок (крім тих, що пов'язані з бюджетним відшкодуванням ПДВ) з 18 березня до 31 грудня 2020 року. Фізичні та юридичні особи були звільнені від сплати земельного податку та орендної плати за землю державної або комунальної власності за березень та квітень 2020 року. Не оподатковувалися об'єкти нежитлової нерухомості, що перебували у власності фізичних або юридичних осіб, за березень 2020 року. Платники податків одержали право звертатися до фіскальних інституцій із заявами про відстрочку або розстрочку сплати зобов'язань у зв'язку з фінансовими труднощами через пандемію. Було

відтерміновано подання податкової звітності та спрощено окремі процедури адміністрування податків.

Повномасштабна воєнна агресія в 2022 році поставила нові задачі перед вітчизняною податковою системою. Так, одразу після 24 лютого урядом України підготовлено та імплементовано програму заходів фіскального стимулювання. Зокрема, для стримування цін на пальне з березня 2022 року знижено ставку ПДВ та тимчасово скасовано акциз на відповідні товари. Хоча вказані заходи пропонувалося пролонгувати до завершення функціонування режиму воєнного стану, затяжні військові дії та перманентна потреба у збільшенні оборонних видатків змусили уряд переглянути відповідні плани в контексті нарощування фіскальної значимості податків. Вже з 30 вересня 2022 року відновлено акцизне оподаткування пального, хоча й із застосування ставок, понижених відносно рівня до повномасштабного вторгнення. Зокрема, нові ставки акцизу на бензини моторні детерміновано на рівні € 100 за 1000 л, а на скраплений газ, бутан та ізобутан – на рівні € 52 за 1000 л.

З другого півріччя 2023 року відновлено рівень оподаткування пального, характерний для лютого 2022 року. Повернена ставка ПДВ 20 %, акцизний податок на моторні бензини зріс до € 2013 за 1000 л, дизельні палива – до € 139,5 за 1000 л. Загальний ефект пільгового оподаткування палива проявився у стримуванні споживчої інфляції та підтримці купівельної спроможності населення за умов екзогенного суспільно-економічного шоку. За офіційними даними Міністерства фінансів України надходження акцизу з пального у 2023 році більше ніж втричі перевищили індикатор 2022 року.

З березня 2022 року по липень 2023 року платники єдиного податку I та II груп мали право опціонально не сплачувати його до бюджету відповідних територіальних громад. Для платників III групи детерміновано ставку на рівні 2 % від доходу. Також на перших етапах визначався ліміт доходу 10 млрд грн, що згодом був скасований. Визначено рестрикції для використання зазначеного фіскального стимулу стосовно видів господарської діяльності, першочергово щодо: – виробництва, експорту / імпорту й реалізації

підакцизних товарів; – обміну іноземної валюти; – видобутку корисних копалин; – фінансової діяльності (зокрема ломбардів, банків, страхових компаній); – діяльності з організації азартних ігор. Хоча остання норма фактично не працювала з квітня 2022 року до лютого 2023 року, поки змінами до ПКУ на період дії режиму воєнного стану дозволялося перебування на спрощеній системі оподаткування платників, діяльність яких пов'язана з організацією та проведенням азартних ігор, лотерей та парі. За інформацією комітету ВРУ з питань фінансів, податкової та митної політики використання вищезгаданими суб'єктами спрощеної системи оподаткування у комбінації зі схемами щодо ухилення від оподаткування суттєво скоротило доходну базу бюджету. Але вдосконалення інституційного механізму податкового регулювання сфери грального бізнесу дозволило зібрати у 2023 році 10,4 млрд грн податків, перевищивши індикатор 2022 і 2021 років більш ніж у 14 та 51 раз відповідно [25].

Протягом другого кварталу 2022 року скасувалася сплата ПДВ, мита та акцизного податку при імпортуванні транспортних засобів, що було зумовлено масовим знищенням приватного автопарку населення та потребою придбання транспорту для військових. Однак загальний ефект такої новації проявився у надходженні до бюджету за весь 2022 рік акцизу з імпортованих транспортних засобів в обсязі 5,0 млрд грн (відповідно втричі та вдвічі менше, ніж у 2021 та 2023 роках) [27]. Тому Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування» 21 червня 2022 року №2325–ІХ вказані пільги було скасовано. Згідно до пояснювальної записки до цього нормативно-правового акту громадяни України в період дії пільг імпортували 119 тис транспортних засобів, що вилилося в недоотримання бюджетом понад 13 млрд грн.

Через систематичне руйнування критичної, зокрема енергетичної, інфраструктури для підтримки домогосподарств та бізнес-середовища урядом з 11 листопада 2022 року звільнено від сплати ПДВ і мита операції із

імпортування в Україну електрогенераторів, акумуляторів, трансформаторів тощо. Стрімке зростання попиту на вказану продукцію спровокувало стрибок цін на неї. Даний фіскальний захід демонструє дію принципу адаптивності податкового регулювання соціально-економічних процесів. Недонадходження податків до бюджету на початковому етапі реалізації політики стимулювання, викликані зниженням рівня оподаткування товарів широкого споживання, дозволили підтримати рівень купівельної спроможності населення. Однак вказані пільги, виключення та спрощення повинні мати чітке цільове спрямування та обмежуватися у часі, а одержані вигоди та втрати мають систематично аналізуватися і оцінюватися в контексті доцільності їх подальшого застосування.

Враховуючи об'єктивну потребу зміцнення обороноздатності України, починаючи з III кварталу 2023 року вітчизняна податкова політика набула компенсаторного характеру, що проявилось у зростанні фіскальної значимості податкових надходжень. Тому, крім зазначених вище, здійснено додаткові заходи для наповнення державного бюджету. Зокрема, тимчасово введено підвищену ставку податку на прибуток банків – 50 % (при стандартній ставці 18 %) у 2023 році із подальшим встановленням базової ставки на рівні 25 %. Наприкінці 2024 року ставку 50 % «ретроспективно» відновлено. Так, вітчизняні платоспроможні банки в 2023 році за даними до підтвердження щорічним аудитом одержали 86,5 млрд грн чистого прибутку, що майже в 4 рази більше індикатора 2022 року і на 12 % – показника 2021 року [28]. Значна частина вказаного прибутку банків сформована через зростання вкладень у депозитні сертифікати НБУ та ОВДП, загальна частка яких у процентних доходах банків склала 54%.

В останньому кварталі 2023 року змінився підхід до зарахування «військового» ПДФО до різних рівнів бюджетної системи. З 1 жовтня 2023 року до 31 грудня року, в якому буде дію режиму воєнного стану, відповідні кошти тимчасово спрямовуватимуться до спецфонду держбюджету. У 2023 році вони рівносильно розподілялися між закупівлею

спецтехніки і обладнання (першочергово, дронів), а також артилерійських систем. У 2024 році 45 % витрачалися на придбання спецтехніки і обладнання; 45 % – на розробку інноваційних технологій, зміцнення виробничих потужностей для створення продукції оборонного призначення, 10 % – на нужди військових частин пропорційно сплаченого ПДФО їх службовцями.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218–р введено в дію «Національну стратегію доходів до 2030 року» (надалі – НСД) [19], що є дорожньою картою програми трансформації механізмів податкової та митної систем, має на меті удосконалення процедур адміністрування, а її імплементація є пререквізитом розширення потенціалу задоволення фіскальних потреб у середньостроковій перспективі. Серед стратегічних цілей даної стратегії визначено: – адаптацію вітчизняного законодавства до вимог ЄС, дотримання міжнародних зобов'язань в частині митної, податкової політики та адміністрування; – забезпечення дотримання податкового та митного законодавства як платниками, так і контролюючими інституціями; – розробку та імплементацію новітніх цифрових рішень адміністрування податків і зборів.

Забезпечення конфіденційності та захисту інформації, одержаної від платників та податкових агентів, в системах фіскальних інституцій, а також реалізацію концепції управління ризиками визначено серед пріоритетів реформування податкової політики. Окрему увагу в НСД присвячено заходам із посилення доброчесності, а також підвищення рівня дотримання податкового законодавства. Передбачено комплекс заходів із поліпшення практик організації і здійснення документальних та фактичних перевірок, зокрема з імплементацією до 2027 року програми «Е-аудит».

З 2023 року почалася розробка інформаційно-комунікаційної системи «Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення» (*BigData TP*) для цифровізації процедур фіскального контролю за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «вितягнутої руки».

Починаючи з 2021 року розпочато заходи із залучення фіскальних інституцій України до конфіденційного і безпечного взаємного автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки за Загальним стандартом звітності (*Common Reporting Standard, CRS*) та звітами в контексті країн (*Country-by-Country Reporting*) з понад 168 іноземними податковими адміністраціями. Це дозволить ефективно та комплексно протидіяти розмиванню податкової бази й виведенню прибутків з-під оподаткування, підвищити рівень фіскального контролю, розширити базу оподаткування і унеможливити застосування схем мінімізації зобов'язань платників.

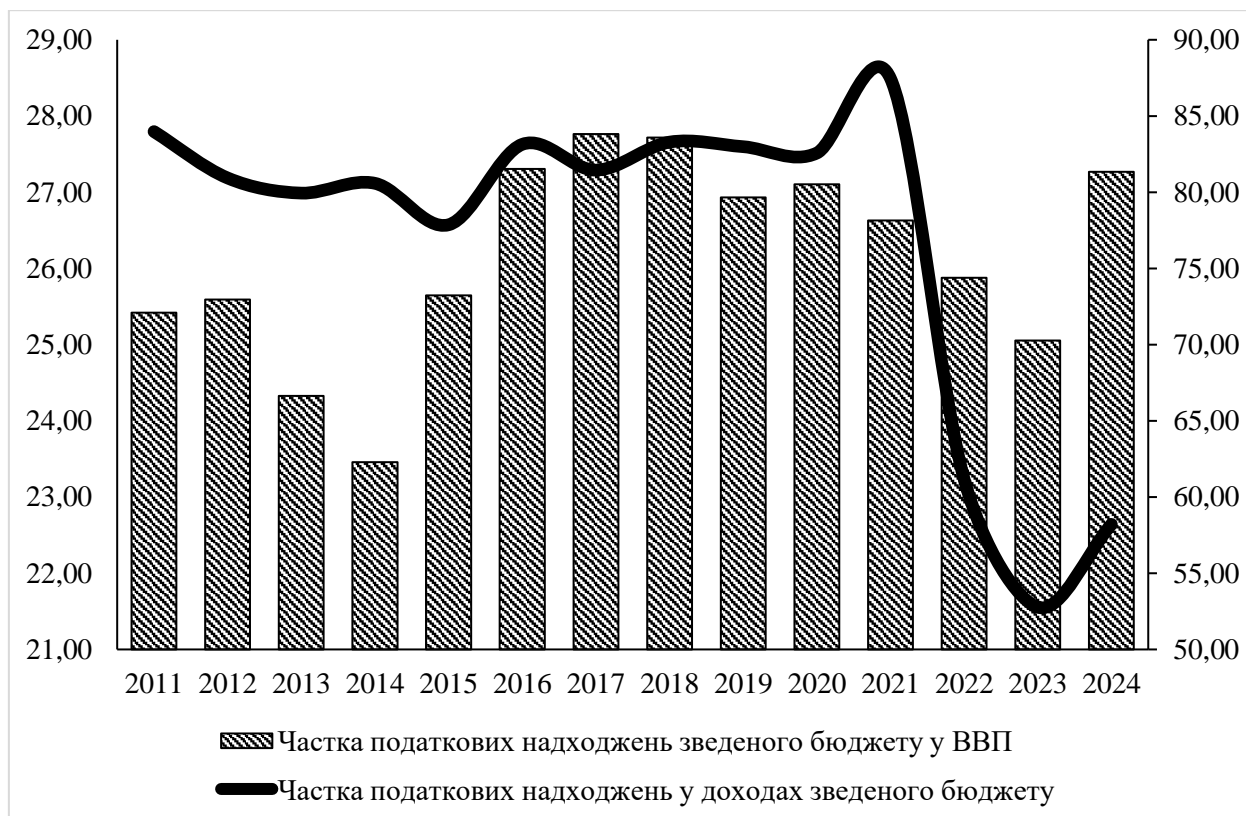
На рис. 2.2 представлено динаміку податкового навантаження (без ЄСВ) та питомої ваги податкових надходжень у доходах зведеного бюджету. Частка податкових надходжень зведеного бюджету у ВВП в 2023 році зменшилася порівняно з 2021 роком на 1,57 в. п. та досягла рівня 25,06 %. Максимального значення – 27,76 % – індикатор набув у 2017 році, а мінімального – 23,46 % – у 2014 році. Середнє значення індикатора за період дослідження – 26,06 % ВВП. При цьому питома вага податкових надходжень у структурі доходів зведеного бюджету України у 2021 році складала 87,46 %, однак через повномасштабну військову агресію знизилась у 2022 році до 61,16 %, а в наступному 2023 році до 52,77 %. Середнє значення показника за період 2011–2023 років – 78,32 %.

Особливості динаміки індикатора податкового навантаження можна вважати підставами для виокремлення певних етапів реалізації податкової політики. Погоджуємося з А. Фатасом та І. Міховим, що флуктуація показника в межах 1,5–2,0 в. п., підкріплена зміною композиційної структури оподаткування, свідчить про суттєві зміни в фіскальному просторі [64]. Згідно трендів та коливань фіскальних індикаторів, відображених на рис. 2.2, можна виділити наступні еволюційні етапи підготовки та реалізації податкової політики соціально-економічного розвитку в Україні:

1) 2011–2013 роки – модель інституційного вдосконалення податкової політики із домінуванням інструментарію стимулювання економічної

активності, що проявилася в оптимізації структури оподаткування, а також певному зниженні рівня податкового навантаження;

2) 2014–2015 роки – податкова політика економічної стабілізації із компенсаторними рисами, спрямована на акумулювання додаткових ресурсів, для протидії гібридній агресії, запровадження екстраординарних джерел доходів бюджету, формування нової системи організації влади та створення пререквізитів забезпечення фінансової спроможності територіальних громад;



**Рис. 2.2.** Податкові надходження зведеного бюджету у ВВП та у доходах зведеного бюджету України в 2011–2024 роках, %

*Джерело:* побудовано автором за даними Державної казначейської служби України, Державного веб-порталу бюджету для громадян – *Open Budget* та Державної служби статистики України [2; 22; 24].

3) 2016–лютий 2020 роки – податкова політика соціально-економічного зростання, що першочергово спрямована на ревіталізацію бізнес-спільноти та підвищення рівня і якості життя населення; характеризувався поглибленням децентралізації та створенням передумов для забезпечення фінансової спроможності територіальних громад, інтродукцією окремих практик

електронного адміністрування податків і зборів;

4) березень 2020 – січень 2022 року – податкова політика періоду пандемії *COVID-19* та постпандемічного відновлення, спрямована на зниження фіскального навантаження для малого та середнього бізнесу, запровадження податкових преференцій, спрощення процедур подання звітності тощо;

5) з лютого 2022 року – податкова політика режиму воєнного стану, що поділяється на два субінтервали: а) до II кварталу 2023 року – політика стимулюючого типу зі зниженням податкового навантаження, встановленням тимчасових пільг з метою недопущення критичного зниження рівня життя суспільства та підтримки вітчизняного бізнесу; б) з III кварталу 2023 року по теперішній час – податкова політика компенсаторного типу, спрямована на пошук нових екстраординарних доходних джерел, зокрема шляхом підвищення ставок оподаткування окремих видів господарської діяльності та розширення бази оподаткування, протидії тіншовій економіці.

Враховуючи викладене можна резюмувати, що податкова політика України пройшла чимало еволюційних етапів, адаптивно набуваючи поперемінно то стимулюючого, то компенсаторного характеру. На кожному партикулярному етапі еволюції податкової політики її заходи мали не лише відповідати вимогам ендогенного та екзогенного середовища, а й забезпечувати передумови для забезпечення стійкого економічного зростання в стратегічній перспективі.

## **2.2. Фіскальна результативність загальнодержавних і місцевих податків**

Питання фіскальної результативності податків посідає важливе місце у пулі першочергових завдань реалізації завдань податкової політики держави. Категорія результативності передбачає досягнення, означених розробниками

податкової політики результатів. Одним з основних є забезпечення фіскальної достатності оподаткування, яке передбачає, що справляння податків має здійснюватися, виходячи з необхідності досягнення збалансованості бюджетних доходів і видатків. Цей ключовий принцип відображено у стратегічних документах щодо формування бюджетних доходів, зокрема Національній стратегії доходів до 2030 року [19], Бюджетній декларації на 2025–2027 роки [17], Меморандумі з Міжнародним валютним фондом [18], а також законах України про державний бюджет на відповідний рік.

У Бюджетній декларації вказано, що пріоритетом податкової політики є забезпечення стабільних надходжень податків до бюджету задля фінансування його видатків. Для розробників фіскальної політики необхідно сформулювати передумови для утримання фіскальної стійкості, використовуючи наявний інструментарій. До якого слід віднести регулювання податкових ставок, бази оподаткування, удосконалення, у тому числі шляхом цифровізації механізму адміністрування податків, розбудова системи податкового ризик-менеджменту, протидія ухиленню від оподаткування. Останній захід слугує ще одним індикативним показником результативності оподаткування, адже зниження рівня тіньової економіки та прихованої бази оподаткування є загальнодержавним пріоритетом. Дослідження європейського досвіду свідчить, що протидія ухиленню від оподаткування є спільним трендом розробки і реалізації податкових заходів [94; 96]. Крім того, Україна має модифікувати модель податкової політики до взятих на себе міжнародних зобов'язань, насамперед в контексті євроінтеграції.

У цій частині дослідження ми вважаємо за доцільне розглянути окремо питання фіскальної результативності загальнодержавних і місцевих податків задля формування у подальшому науково-практичних рекомендацій для посилення їх фіскальної значимості. Співвідношення надходжень 7 загальнодержавних податків до ВВП протягом періоду 2011–2024 років представлено у таблиці 2.1. Найвищу фіскальну значимість з поміж представлених податків має ПДВ, надходження якого коливались в

аналізованому періоді від 8,82% ВВП у 2013 році до 10,53% ВВП у 2017 році.

У процесі дослідження фіскальної результативності податків крім безпосередніх розрахунків їх значимості важливим є розгляд індикаторів податкового навантаження з використанням методологічних підходів Європейської комісії. В контексті зазначеного виглядає актуальним і доцільним аналіз ефективних ставок оподаткування, які є виразом співвідношення обсягу податкових надходжень до бази оподаткування. З огляду на вищезгадане здійснимо компаративний аналіз імпліцитної ставки податків на споживання в Україні з вибіркою країн ЄС. Це дозволить визначити рівень наближення вітчизняної податкової системи до податкових систем країн, які є для нашої держави певним орієнтиром, враховуючи євроінтеграційні процеси. Імпліцитна ставка податків на споживання розрахована відповідно до методології Єврокомісії, і є співвідношенням обсягу надходження цих податків до кінцевого споживання домогосподарств.

Таблиця 2.1

## Фіскальна значимість загальнодержавних податків, % ВВП

Роки	Податок на прибуток	ПДФО	ПДВ	Акцизний податок	Мито	Рентна плата	Екологічний податок
2011	4,18	4,57	9,88	2,58	0,89	2,73	0,17
2012	3,96	4,83	9,85	2,73	0,94	2,34	0,20
2013	3,78	4,96	8,82	2,52	0,92	2,38	0,27
2014	2,57	4,80	8,87	2,88	0,80	2,53	0,31
2015	1,97	5,05	9,02	3,19	2,04	2,12	0,14
2016	2,53	5,82	9,88	3,78	0,85	1,96	0,21
2017	2,46	6,22	10,53	3,87	0,82	1,71	0,16
2018	2,98	6,46	10,52	3,73	0,76	1,41	0,14
2019	2,95	6,93	9,53	3,45	0,76	1,31	0,15
2020	2,82	7,04	9,55	3,67	0,73	1,36	0,13
2021	3,00	6,41	9,83	3,30	0,70	1,64	0,11
2022	2,52	8,10	9,00	2,22	0,51	1,81	0,09
2023	2,44	7,59	8,88	2,90	0,62	1,01	0,08
2024	3,87	7,56	9,49	3,08	0,62	0,76	0,07

Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України та порталу Open Budget, Державної служби статистики України [2; 22; 24].

Згідно класифікації, яка застосовується у ЄС до податків на споживання віднесено насамперед ПДВ, акциз, ввізне мито, інші податки і збори (енергетичні збори, за забруднення навколишнього середовища, додаткові пенсійні збори тощо). У таблиці 2.2 наведено значення імпліцитних ставок в Україні та державах-членах ЄС протягом періоду 2011–2023 років.

Таблиця 2.2

## Імпліцитна ставка податків на споживання в Україні та країнах ЄС, %

Роки	Україна	Польща	Румунія	Чехія	Словаччина	ЄС-27	Єврозона
2011	21,1	17,8	16,9	18,8	16,1	16,6	16,1
2012	20,9	16,7	17,1	19,5	14,8	16,6	16,1
2013	18,1	16,6	18,0	19,9	15,7	16,7	16,2
2014	19,1	16,8	17,7	19,1	16,3	16,9	16,4
2015	22,2	16,9	18,8	20,2	16,8	17,1	16,6
2016	22,9	17,6	16,2	20,3	16,3	17,2	16,7
2017	23,5	18,0	14,8	20,5	17,2	17,2	16,8
2018	22,4	18,6	14,7	20,0	17,2	17,3	16,8
2019	19,2	18,5	15,0	20,1	17,5	17,3	16,9
2020	19,7	19,0	14,9	20,3	17,3	17,1	16,5
2021	20,8	20,7	15,2	20,8	17,3	17,9	17,4
2022	19,0	18,0	14,6	20,0	16,3	17,2	16,8
2023	21,1	18,5	15,0	20,3	16,7	17,4	17,0
Середнє значення	20,8	18,0	16,1	20,0	16,6	17,1	16,6

Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України та Європейської комісії [24; 27; 63].

У процесі дослідження фіскальної результативності податків крім безпосередніх розрахунків їх фіскальної значимості важливим є дослідження індикаторів податкового навантаження з використанням методологічних підходів Європейської комісії. В контексті зазначеного виглядає актуальним і доцільним аналіз ефективних ставок оподаткування, які є виразом співвідношення обсягу податкових надходжень до бази оподаткування. З огляду на вищезгадане здійснимо компаративний аналіз імпліцитної ставки податків на споживання в Україні з вибіркою країн ЄС. Це дозволить

визначити рівень наближення вітчизняної податкової системи до податкових систем країн, які є для нашої держави певним орієнтиром, враховуючи євроінтеграційні процеси. Імпліцитна ставка податків на споживання розрахована відповідно до методології Єврокомісії, і є співвідношенням обсягу надходження цих податків до кінцевого споживання домогосподарств.

Можна пересвідчитись, що в Україні імпліцитна ставка податків на споживання є вищою ніж у країнах ЄС, її середнє значення за аналізований перевищує відповідний індикатор країн ЄС-27 на 3,7 в. п., а значення імпліцитної ставки для країн Єврозони на 4,2 в п. Аналогічно реальна ставка оподаткування споживання в Україні є більшою ніж у країнах вибірки Центральної Європи, найбільший розрив спостерігається з Румунією – 4,7 в. п., найменший з Чехією – 0,8 в. п. Значна фіскальна роль податків на споживання у формуванні бюджетних доходів в Україні пояснюється інституційними особливостями розвитку податкової системи. Теоретичні концепції обґрунтовують, що податки на споживання по відношенню до економічного зростання є найбільш нейтральними, на відміну від податків на працю чи капітал. Крім того, динаміка надходжень податків на споживання є менш чутливою до викликів економічної рецесії та суспільних шоків. Зазначене, в свою чергу, забезпечує стійку фіскальну базу для державного бюджету. Владні інституції, крім досягнення фіскальних цілей наповнення бюджету прагнуть забезпечити сприятливі умови для підтримки процесів економічного зростання. Структура оподаткування є одним з важливих аспектів реалізації зазначеного.

Значні обсяги дефіциту бюджету обумовлюють невідкладну необхідність збільшення фіскальної результативності податкової системи. При чому, підвищення ставок податків є крайньою мірою, яка застосовується для забезпечення додаткових надходжень бюджетних доходів в умовах інтенсивних військових дій. Дотепер вдалось уникнути підвищення основної ставки ПДВ, однак при перегляді програми співпраці з МВФ *Extended Fund Facility* наголошувалось, що у разі посилення викликів і зростання розміру

фіскального дефіциту будуть реалізовуватись заходи подальшого збільшення ставок податків [93]. Підвищення основної ставки ПДВ розглядається багатьма експертами й представниками влади як найбільш можливий інструмент забезпечення додаткового обсягу доходів державного бюджету. У мирний час пріоритетним заходом податкової політики залишається удосконалення процесів адміністрування податків, посилення дієвості податкового контролю та детінізаційні аспекти оподаткування. ПДВ забезпечує найвищий рівень податкових надходжень, у абсолютних цифрах надходження ПДВ до державного бюджету зросли у 2024 році порівняно з 2021 роком на 36,9%.

Незважаючи на тимчасову окупацію значної частини території країни, руйнування промислового потенціалу та економічний спад 2022 року – за даними Державної служби статистики України реальний ВВП знизився на 28,8%, а у 2023 році реальний ВВП став на 24,8% меншим до початку повномасштабного вторгнення [24] податкова ефективність ПДВ збільшилась. Цей показник характеризує співвідношення задекларованої суми ПДВ до сплати до задекларованого обсягу постачання. У цілому за період 2021–2024 років значення цього показника збільшились з 2,7 до 3,1% [23]. Слід наголосити, що в розрізі класифікації видів економічної діяльності значення цього показника суттєво відрізняються. Найвищий рівень зафіксовано для послуг страхування життя – 34,4%; інших видів страхування – 25,2%; інших видів грошового посередництва – 22,4%; виробництва музичних інструментів – 20%. Найнижчий – для міжнародної діяльності – 0%; пасажирського річкового транспорту – 0%; виробництва мотоциклів – 0%; пасажирський річковий транспорт – 0%; виробництва столових приборів – 0% тощо.

Функціонування системи електронного адміністрування ПДВ надає можливості контролюючим органам здійснювати блокування податкових накладних на основі моніторингу податкових ризиків. У цьому контексті вбачається прояв двох економічних ефектів – з одного боку, контролюючим органам вдалось знизити обсяги бюджетних втрат від податкових скруток. За

даними звіту Тимчасової слідчої комісії Верховної Ради України середньомісячні втрати надходжень бюджету від скруток (схеми формування та продажу фіктивного ПДВ) сягали близько 2,5 млрд грн впродовж періоду з січня 2019 року по березень 2020 року [31]. У період повномасштабного вторгнення обсяг згаданих щомісячних бюджетних втрат знизився до рівня близькому 1,5 млрд грн. Таким чином, щорічно державний бюджет неотримує 18 млрд грн. З іншого боку, певні суб'єкти економічної діяльності заявляють про безпідставність блокування цих накладних, втрату часу на перевірку та відшкодування ПДВ, що має негативний вплив на їх ділову активність. До того ж, потенційно можливим є віднесення згаданих платників податків до ризикових, у яких в подальшому підлягатимуть блокуванню усі податкові накладні, що суттєво зашкодить веденню бізнесу.

Застосування пільг зі сплати ПДВ має на меті декілька цілей, зокрема стимулювання сукупного попиту, активізацію економічної активності суб'єктів господарювання, пом'якшення впливу криз і шоків на матеріальний добробут населення тощо. Водночас це позначається на недоотриманні бюджетом доходів, деякою мірою знижує показник фіскальної значимості податків. Використання інструментарію пільгового оподаткування у сфері справляння ПДВ позначається на одних з найбільших втратах доходної частини державного бюджету. Внаслідок запровадження податкових преференцій на початковому етапі повномасштабного вторгнення їх розмір суттєво збільшився. Якщо у 2021 році втрати становили 11,6 млрд грн, то вже у 2022 році вони збільшились до 33,8 млрд грн, а у 2023 році – до 59,5 млрд грн, сягнувши 10% від загальних надходжень податку до бюджету. Водночас з модифікацією вектору податкової політики в сторону фіскальної консолідації та посилення фіскальної результативності оподаткування частину пільг було скасовано, що позитивно відобразилось на динаміці доходів державного бюджету.

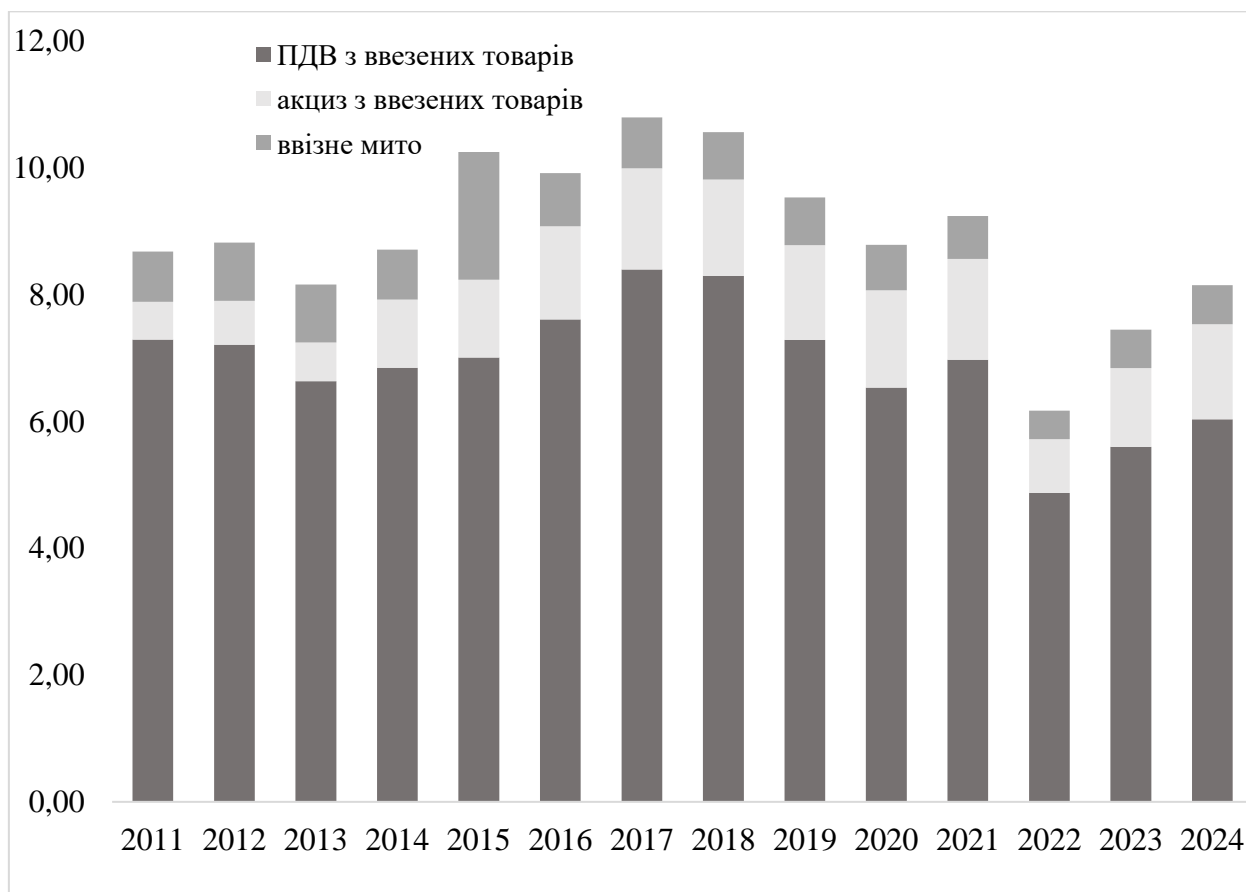
Одним з важливих показників, що впливає на рівень фіскальної результативності податку є податковий розрив, який відображає різницю між

потенційними та фактичними надходженнями податку до бюджетної системи. Протягом періоду 2011–2024 років значення податкового розриву перебували у діапазоні від 1,1% у 2015 році до 29,6% у 2013 році, середнє значення показника за аналізований період становило 11,9%, у тому числі за період повномасштабного вторгнення – 9,0%. Даний факт вказує на доволі значимий резерв наповнення доходної частини державного бюджету. Важливим є подальший розвиток інструментарію адміністрування податку, скасування «неефективних» податкових пільг, що потребує проведення аудиту їх ефективності, а також підвищення дієвості механізмів державного податкового контролю за зловживаннями і податковим шахрайством.

Як зазначалось, рівень економічного та інституційного розвитку держави здійснює вплив на структуру оподаткування. Даний інструмент податкового механізму визначає передумови для економічного зростання в подальшому. У країнах з трансформаційною економікою у структурі оподаткування вагому частку займають податки на імпорт, до яких слід віднести ПДВ з ввезених на територію України товарів, акцизний податок із ввезених підакцизних товарів та ввізне мито. Необхідно зазначити, що середнє значення питомої наведених вище податків у податкових надходженнях державного бюджету за період 2011–2024 років становить 45,47%. Максимальнє значення цього показника було досягнуто у 2017 році – 51,36%, мінімальнє – у перший рік повномасштабного вторгнення – 33,74%. Середнє значення співвідношення надходжень податків на імпорт до ВВП у аналізованому періоді склало 8,95% (рис. 2.3).

Найвищий обсяг надходжень забезпечує справляння ПДВ з ввезених товарів, середнє значення співвідношення надходжень цього податку до ВВП протягом 2011–2024 років становить 6,90%; відповідно акцизний податок із ввезених підакцизних товарів у середньому забезпечував 1,21% ВВП; ввізне мито – 0,83% ВВП. Звертає на себе увагу суттєвий приріст надходжень ввізного мита у 2015 році. Збільшення обсягів надходжень податку було забезпечено за рахунок тимчасового запровадження (терміном на 1 рік) за

погодженням з МВФ та ЄС додаткового імпортного збору. Його розмір складав 5–10% від вартості товарів, які ввозились на митну територію України. Цей крок був екстраординарним заходом з метою стабілізації платіжного балансу та генерування додаткових доходів державного бюджету.

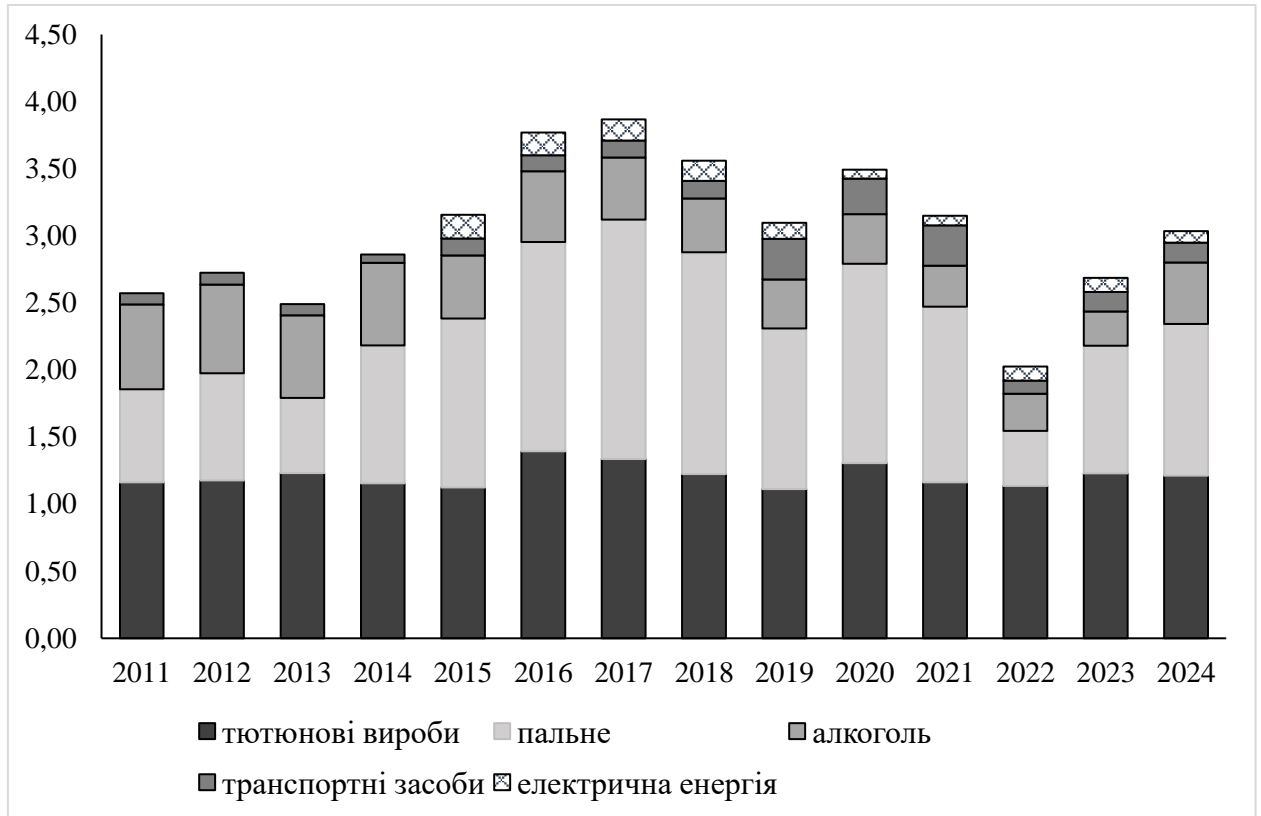


**Рис. 2.3.** Фіскальна значимість податків на імпорт протягом 2011–2024 років, % ВВП

*Джерело:* побудовано автором за даними Міністерства фінансів України та порталу Open Budget, Державної служби статистики України [2; 24; 27].

Акцизний податок відіграє важливу фіскальну роль у формуванні бюджетних доходів, посідаючи третє місце після ПДВ та ПДФО з військовим збором. За період 2011–2023 років співвідношення його надходжень до ВВП коливалось в межах 2,22–3,87%, середнє значення показника складає 3,14%. Варто відзначити, що фіскальна роль податку поступово зростала, ще з кінця 2000-х років, і підвищення податкового навантаження здійснювалось під час Великої Рецесії та військового вторгнення 2014 року. Генерація додаткових

надходжень акцизу вказує на компенсаторний тип податкової політики 2014–2015 років. На рис. 2.4 відображено фіскальну значимість акцизу в розрізі основних категорій підакцизних товарів за період 2011–2023 років. З 2015 року розширено базу оподаткування податком, включено електричну енергію.



**Рис. 2.4.** Фіскальна значимість акцизного податку в розрізі основних підакцизних товарів<sup>1</sup>, % ВВП

<sup>1</sup> – без урахування надходжень від роздрібного акцизу

Джерело: побудовано автором за даними Міністерства фінансів України та порталу Open Budget, Державної служби статистики України [2; 24; 27].

Наразі платниками податку є як виробники електричної енергії, а в умовах пошкодження енергетичної генерації та імпорту електроенергії – її імпортери. В середньому надходження від акцизного оподаткування електричної енергії складає 0,09% ВВП щорічно.

Найбільш стійкі надходження податку спостерігаються за акцизним податком з тютюнових виробів, до того ж ця складова надходжень має найвищу питому вагу в структурі акцизу. Середнє значення показника співвідношення згаданих надходжень до ВВП протягом аналізованого періоду

складає 1,21%. Оподаткування тютюну виконує основні 2 функції – фіскальну і регулюючу, адже зі збільшенням ставок акцизного податку зростає вартість тютюнових виробів, що впливає на обмеження їх споживання. Політика поступового зростання ставок акцизу на тютюнові вироби цілком узгоджується з євроінтеграційними прагненнями України. Адже ратифікувавши Угоду про Асоціацію держава взяла на себе зобов'язання поступово наблизити акцизні ставки на тютюнові вироби.

У 2017 році Верховна Рада Україна ухвалила план підвищення акцизного податку за яким акциз на тютюнові вироби мав зростати на 20% щорічно, для того щоб досягти мінімальних значень ставок, що діють у державах-членах ЄС (визначені Директивою 2011/64/ЄС – 90 євро за 1000 шт) з 2025 року. Водночас, девальвація національної валюти, насамперед внаслідок повномасштабного вторгнення не дозволила досягти намічених планів. Саме тому в грудні 2024 року було ухвалено законодавчі зміни, які передбачили встановлення ставок акцизу на тютюнові вироби в євро, та затверджено новий план підвищення податку до 2028 року. Запропонований план є релевантним положенням Національної стратегії доходів, що забезпечує передбачуваність, послідовність та обґрунтованість змін вітчизняної податкової політики. Це надає можливість економічним агентам адаптуватись до потенційних змін та бути функціонально готовими до них, що забезпечує налагодження довіри до державної політики. До позитивних новацій акцизної політики у досліджуваній царині належить вирівнювання податкового навантаження для сигарет та сигарил; збільшення ставок акцизу на тютюновмісні вироби для нагрівання (ТВЕН) у чотири рази з 2021 року; з 2021 року розпочато оподаткування рідин, що використовуються в електронних сигаретах. Ці заходи сприяли зростанню обсягів податкових надходжень до бюджету.

Водночас збільшення акцизу, та як наслідок вартості тютюнових виробів обумовило ріст показників нелегального обігу цих виробів і втрат бюджетних доходів. З 2016 року спостерігається зростання частки нелегального ринку

сигарет з 1,1% загальної ємності ринку до 21,8% у 2023 році (*max* значення за час спостережень), у 2024 році цей показник знизився до 16,9%. Іншою причиною є недостатній рівень ефективності діяльності контролюючих органів, або енфорсменту, на що вказували представники МВФ при четвертому перегляді програми співпраці розширеного фінансування (*Extended Fund Facility*). Внаслідок існування тіньового ринку сигарет щорічно бюджетна система недораховується значних обсягів надходжень. З початку повномасштабного вторгнення за даними аналітичної агенції Kantar дані обсяги щорічно перевищують позначку в 20 млрд грн (у 2022 р. – 20,5 млрд; у 2023 р. – 23,5 млрд; у 2024 р. – 21,9 млрд) [71]. Сумарно за період 2014–2024 років (з початку збройної агресії) бюджетні втрати склали 103,3 млрд грн. З огляду на зазначене важливо посилити результативність державної політики протидії нелегальному обігу підакцизних товарів. Це, в свою чергу, передбачає посилення дієвості контролю за сировиною яка імпортується в Україну для виготовлення тютюнових виробів; посилення координації заходів Бюро економічної безпеки, Державної податкової і митної служб, Національної поліції і Державної прикордонної служби; ідентифікації найбільших виробництв нелегалу, використовуючи дослідницький та аналітичний інструментарій, з урахуванням досвіду держав-членів ЄС у сфері *fiscal-intelligence*; посилення інституційної спроможності контролюючих органів, що передбачає технічне переоснащення та використання сканерів на митниці, відеокамер з штучним інтелектом, безпілотників тощо; активізація співпраці з фіскальними органами країн ЄС та міжнародними інституціями *Europol*, *OLAF* (*European Anti-Fraud Office*) тощо.

Надходження від акцизного податку з пального посідають друге місце за фіскальною значимістю в розрізі підакцизних товарів, середнє значення співвідношення цих надходжень до ВВП за період 2014–2023 років складає 1,13%. Протягом 2015–2021 років акцизне оподаткування пального займало перше місце в структурі надходжень акцизного податку. Проте, у 2022 році з метою підтримки купівельної спроможності населення та здешевлення

вартості пального з квітня по вересень було тимчасово встановлено ставки акциз на пальне (для всіх його різновидів) на рівні 0. Далі з 30 вересня 2022 року ставки податку були суттєво нижчими порівняно з періодом до повномасштабного вторгнення до вересня 2023 року (100 євро/1000 л на бензини й дизельне пальне, 52 євро/1000 л – на скраплений газ). Після вступу законодавчих нововведень з вересня 2023 року було повернуто ставки акцизного податку на пальне до рівня 213,5 євро/1000 л на бензини, дизельне пальне – 139,5 євро/1000 л. Із зростанням потреби фінансування сектору безпеки й оборони, а також виконання зобов'язань держави щодо підвищення ставок акцизу на пальне до мінімального рівня, що діє у державах-членах ЄС (що зафіксовано у Національній стратегії доходів) ухвалено зміни до Податкового кодексу, які містять план відповідного підвищення акцизного податку на пальне до 2028 року.

Стартувало підвищення з 1 вересня 2024 року (ставки для бензинів підвищено на 14%, дизельне пальне на 27%, скраплений газ на 284%), та буде поетапно продовжуватись до 2028 року. Після цього ставка акцизу на бензини становитиме 359 євро/1000 л, на дизельне паливо – 330 євро/1000 л, на скраплений газ – 250 євро/1000 л. Особливістю змін оподаткування пального є поступове зниження рівня диференціації категорій пального, найбільш відчутне підвищення акцизу у абсолютному вираженні зачепить позицію скрапленого газу. Метою реалізації згаданого заходу акцизної політики є забезпечення більших обсягів надходжень до бюджету.

Бюджетні втрати від нелегального обігу пального у період до повномасштабного вторгнення оцінювались на рівні близько 20 млрд щорічно за даними експертних оцінок. Згідно дашборду Економічної експертної платформи рівень тіні в цьому секторі у 2020 році склав 30%, у 2021 – 28%, у 2022 році – 34% [5]. За підрахунками Нафтогазової асоціації України втрати від цього явища становили на рівні близько 20 млрд грн щорічно, з них 4 млрд грн внаслідок існування підпільних міні нафтопереробних заводів, а 16 млрд грн – через порушення касової дисципліни на АЗС. У зв'язку з пошкодженням

підпільних НПЗ, перекриттям певних схем постачання і реалізації нелегальної продукції рівень тіншового ринку пального знизився у 2023 році утричі до 11–12%, водночас у 2024 році спостерігається збільшення цього показника. Це частково пов'язано знову з підвищеними вигодами маніпулювання податковим кредитом, адже ставку ПДВ на пальне знову збільшили з 7 до 20%. Держава потребує подальшого розвитку регулювання системи обліку пального, а також функціонування інструменту електронної акцизної марки, що певним чином упередить податкові правопорушення. Необхідним є посилення результативності державного контролю за постачанням сировини, що ускладнить виробництво фальсифікату. Окремим питанням є запровадження акцизу на газовий конденсат (навіть на мінімальному рівні) та розчинники. Ці складові використовуються тіншовими НПЗ для виготовлення фальсифікату. Зазначене дозволить забезпечити контроль руху за цими товарами від виробництва до реалізації.

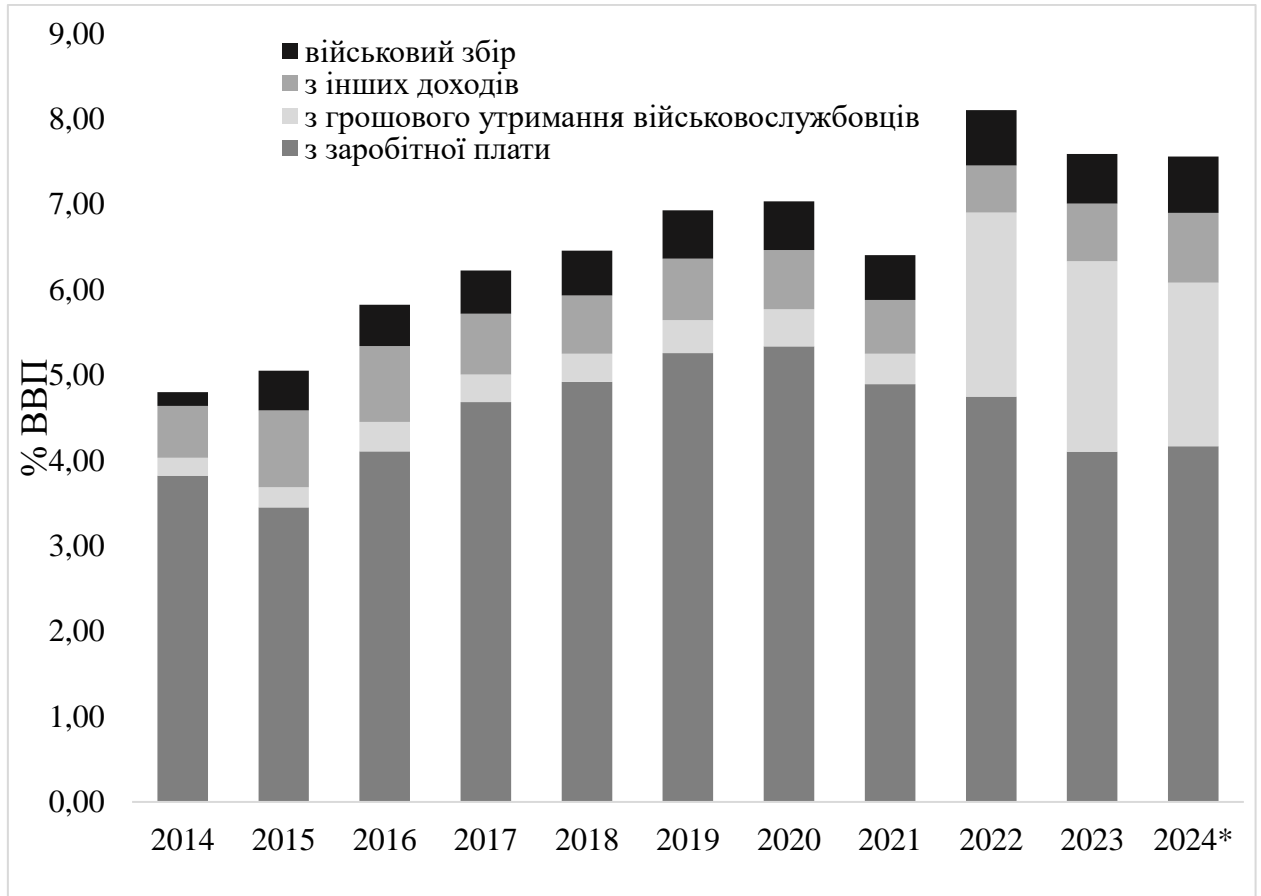
Середнє значення надходжень акцизу зі спирту та алкогольних напоїв до ВВП за період 2011–2023 років складає 0,46%. Зафіксовано стійку тенденцію зниження цього показника з 0,66% у 2012 році до 0,25% у 2023 році, незважаючи на те, що в абсолютному вимірі обсяг акцизних надходжень із згаданих виробів подвоївся. Однією з проблем функціонування ринку алкоголю є високий рівень його тінзації, пікові значення якого склали 47% у 2022 році та 40% у 2023 році [5]. Втрати акцизних надходжень від нелегального обігу алкогольних виробів становлять 8–9 млрд грн щорічно протягом 2022–2023 років. Рахункова палата України за результатами проведеного державного аудиту встановила, що частка нелегальної виробленої та імпортованої лікеро-горілчаної продукції становить понад 50% в загальному обсязі їх реалізації на вітчизняному ринку. Зазначене спричинило недонадходження акцизу до бюджету в сумі 8,5 млрд грн у 2019 році, 9,3 млрд грн у 2020 році та 7,5 млрд грн за 3 квартали 2021 року [11]. Враховуючи вищевикладене постає питання підвищення дієвості державного контролю за виробництвом і реалізацією алкогольних напоїв; інституційного

вдосконалення правил торгівлі алкогольними виробами через мережу Інтернет; відстеження основних виробників контрафакту тощо.

Другим за фіскальною значимістю загальнодержавним податком є ПДФО, співвідношення надходжень якого до ВВП поступово зросло з 4,57% у 2011 році до 7,59% у 2023 році. Середнє значення цього показника за аналізований період становить 6,06%. Причин градуального збільшення фіскальної значимості ПДФО є декілька. По-перше, у 2014 році запроваджено військовий збір та розширено базу оподаткування податком, зокрема розпочалось оподаткування пасивних доходів. У 2015 році (перший повний бюджетний рік справляння військового збору) до державного бюджету надійшло фінансового ресурсу, що еквівалентно 0,46% ВВП, у 2023 році цей показник збільшився до 0,58% ВВП. Середнє значення співвідношення надходжень військового збору до ВВП за декаду його існування складає 0,54% ВВП. Доречно зазначити, що у 2024 році прийнято зміни до податкового законодавства щодо збільшення ставки військового збору та розширення кола його платників, що має на меті збільшення генерації надходжень для фінансування військових потреб. Тому надходження за 2025 рік матимуть більшу фіскальну значимість.

По-друге, з 2017 року удвічі збільшено мінімальну заробітну плату, її розмір «відв'язали» від прожиткового мінімуму. Зазначене вплинуло на зниження кількості платників податку, до доходів яких застосовувалась податкова соціальна пільга. Крім того, збільшення мінімальної заробітної плати дозволило частково детінізувати фонд оплати праці, адже усталеною практикою є офіційна виплата заробітної плати на рівні мінімальної, а решта виплачується у конверті. За даними спільного дослідження Інституту соціально-економічної трансформації, CASE Україна, Економічної експертної платформи зарплати в «конвертах» є другою найбільшою схемою тіньової економіки в Україні після контрабанди і сірого імпорту. За оцінками експертів втрати податкових надходжень від згаданої схеми становлять від 230 до 460 млрд грн щорічно [12]. По-третє, з 2022 року (повномасштабного військового

вторгнення) збільшилась кількість військовослужбовців та розмір їх грошового забезпечення, що позитивно відобразилось на бюджетних надходженнях. На рис. 2.5. відображено структурну композиції ПДФО та військового збору протягом періоду 2011–2024 років.



**Рис. 2.5.** Надходження ПДФО і військового збору в розрізі основних складових, % ВВП

*Джерело:* побудовано автором за даними Державної казначейської служби України, порталу Open Budget та Державної служби статистики України [2; 22; 24].

Приріст надходжень 2022 до 2021 року становить 1,71 в. п. ВВП, у тому числі надходження від податку з доходів у вигляді заробітної плати зменшилися на 0,15 в. п., з грошового забезпечення військовослужбовців зросли на 1,80 в. п., з інших доходів зменшилися на 0,08 в. п., надходження військового збору збільшилися на 0,12 в. п.

Фіскальна значимість податку на прибуток впродовж аналізованого періоду свідчить про неоднорідність тенденцій. На початковому етапі з 2011 по 2016 рік спостерігається зниження показника співвідношення надходжень

податку до ВВП, що обумовлювалось поступовим зниженням ставки податку з 25% до 18%. У 2015 році зафіксовано мінімальне значення показника внаслідок погіршення економічної кон'юнктури, яке асоціюється з початком збройної агресії проти нашої держави. До 2021 року включно спостерігається помірне збільшення вагового індикатора податку до 3,0% ВВП за рахунок відновлення темпів економічного зростання, інтенсифікації ділової активності підприємств. У цей рік прибуток від звичайної діяльності до оподаткування перевищив 1,1 трлн грн, 73,3% підприємств працювали рентабельно, обсяг їх задекларованого прибутку складав 1,35 трлн грн, що стало історичним максимумом за останні три декади.

З початком повномасштабного вторгнення фінансові показники діяльності вітчизняних підприємств суттєво погіршились, у номінальному вираженні обсяг прибутку знизився на 24,4%, а частка збиткових підприємств зросла на 7 в. п. Зазначене вплинуло на зниження частки податку в ВВП у 2022 році на 0,46 в. п. порівняно з минулим роком. Законом від 21.11.2023 р. № 3474-IX було змінено положення Податкового кодексу стосовно ставки податку на прибуток банків, її розмір було збільшено до 25%. Одночасно, терміном на один рік, прибуток (який банки отримали у 2023 році) ставку податку на прибуток підвищено до 50%. Фактично оподаткування прибутку банківських установ здійснювалось «заднім числом», оскільки податок сплачується щоквартально, і значну частину податку вже було перераховано до державного бюджету.

Цей захід був продиктований необхідністю збільшення обсягу податкових надходжень, і виступив аналогічним на кшталт оподаткування «надзвичайних» прибутків, що застосовувався протягом II Світової війни у США і Британській імперії. Фіскальні потреби, зокрема фінансування заходів національної оборони й безпеки визначили доцільність повторного застосування цього заходу і для прибутків банків, як ті отримали у 2024 році. Законом України від 10.10.2024 р. № 4015-IX було запроваджено заходи посилення рівня податкового навантаження, зокрема і у сфері оподаткування

податком на прибуток.

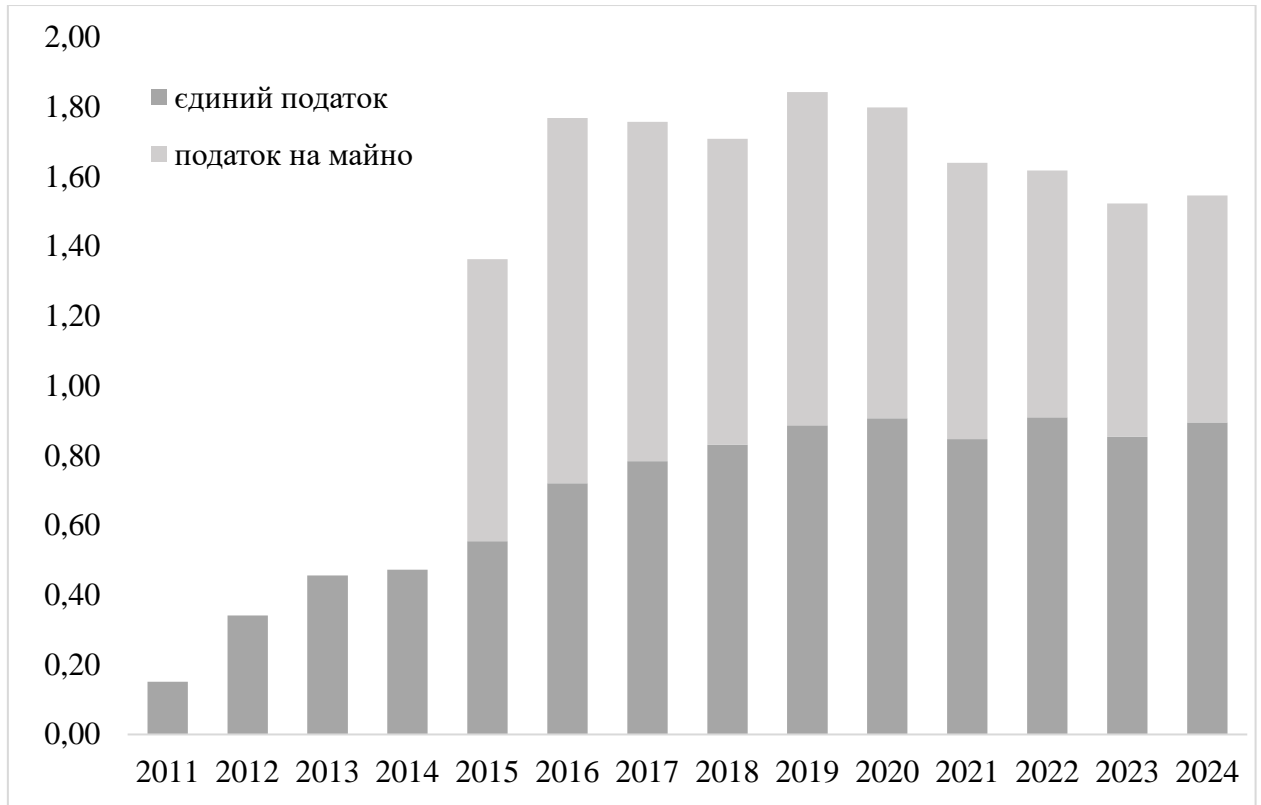
Екологічне оподаткування не виконує суттєвої фіскальної функції, співвідношення надходжень податку до ВВП поступово знижується, якщо у 2014 році воно склало 0,3%, то у 2024 р. – 0,07%. Протягом тривалого часового періоду спостерігалась трансформація механізму та частку зарахування його надходжень між доходною частиною державного та місцевих бюджетів. Зазначене свідчить про пошук оптимальної моделі екологічного оподаткування. Ця модель має декілька недоліків, у тому числі в частині складності адміністрування податку.

В основу розрахунку податкового зобов'язання зі сплати екологічного податку закладено доволі складну методологію, що в свою чергу потребує значних часових витрат. Складність методики розрахунку зобов'язань зі сплати податку, разом з недостатньо дієвим податковим контролем створюють ситуацію, коли платники податків занижують обсяг своїх зобов'язань. Для перевірки правильності розрахунку податку необхідним є проведення фактичних податкових перевірок, відтак охоплення платників податків такими перевітками є доволі незначними.

За даними дослідження Н. Новицької вітчизняна система екологічного оподаткування за сучасних умов також не досягає стимулюючих цілей порівняно з країнами ЄС [21]. Оподаткування не стимулює суб'єкти господарювання до впровадження екологічних інновацій, які спрямовані на зниження кількості викидів двоокису вуглецю. Екологічний податок, крім фіскального значення має формувати фінансові стимули для виробництв і промислових підприємств здійснювати технологічну модернізацію, що дозволило б їм знизити рівень своїх зобов'язань перед бюджетом. Вектор декарбонізації визнаний Європейською Комісією як один із пріоритетних у контексті досягнення цілей суспільного розвитку.

Важливо здійснити аналіз фіскальної результативності місцевих податків, до яких віднесено в Україні трьох компонентний податок на майно (плата за землю; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки і

транспортний податок) та єдиний податок. Співвідношення цих податків до ВВП протягом періоду 2011–2024 років представлено на рис. 2.6.



**Рис. 2.6.** Фіскальна значимість місцевих податків за період 2011–2024 років, %

*Джерело:* побудовано автором за даними Державної казначейської служби України, порталу Open Budget та Державної служби статистики України [2; 22; 24].

Єдиний податок віднесено до категорії місцевих з 2011 року – коли вступив у дію Податковий кодекс, до того часу діяла значна кількість фіскально малозначимих податків і зборів, які не задовольняли принципу економічності оподаткування. Податок на майно з’явився у 2015 році з початком системної реформи бюджетної децентралізації, яка спрямована на посилення фінансової спроможності місцевого самоврядування та податкової автономії. До цього часу плата за землю обліковувалась як загальнодержавний податок, тому ми не аналізуємо її надходження у періоді 2011–2014 років.

Слід наголосити, що фіскальна результативність єдиного податку тривалий час була незначною, адже розпочинаючи з моменту впровадження ставки податку (в першу чергу для фізичних-осіб) не переглядались та

встановлювались фіксовано. З кодифікацією податкового законодавства відбулась трансформація підходу до спрощеної системи оподаткування. З одного боку було збільшено ліміти для ведення діяльності суб'єктами господарювання з використанням переваг цієї системи, з іншого боку – підвищено ставки податків для 1 та 2 груп платників єдиного податку. Ставка податку для першої і другої групи розраховувалась, виходячи із розміру мінімальної заробітної плати. Таким чином, із зростанням розміру соціальної гарантії у сфері доходів населення збільшувалось податкове зобов'язання економічних агентів.

У 2016 році було трансформовано підхід до встановлення ставки єдиного податку для першої групи платників. Максимальна ставка податку обмежена 10% від прожиткового мінімуму для працездатних осіб. Для платників податку другої групи збережено значення максимальної ставки 20% від обсягу мінімальної заробітної плати. До того ж, у 2017 році було суттєво збільшено (вдвічі) розмір мінімальної заробітної плати, що мало позитивний вплив на зростання фіскальної значимості єдиного податку. Співвідношення надходження єдиного податку збільшилось з 0,15% ВВП у 2011 році до 0,72% ВВП у 2016 році, досягнувши піку своєї фіскальної результативності у 2020 та 2022 роках – 0,91% ВВП, у 2024 році значення відповідного показника становить близько 0,9% ВВП. Загалом за період 2011–2024 рік середнє значення індикатору складає 0,69% ВВП, у тому числі в 2022–2024 роках – 0,89%. Звертає на себе увагу підвищення фіскальної значимості податку за умов воєнного стану. Це обумовлене, зокрема, дією фіскальних преференцій.

З початку повномасштабного вторгнення по серпень 2023 року для платників єдиного податку третьої групи встановлено ставку податку в розмірі 2 % з доходу. Майже всі суб'єкти господарювання мали змогу застосовувати цей механізм оподаткування, спочатку максимальний ліміт доходу, який надав право переходити на третю групу єдиного податку збільшили до 10 млрд грн, а потім взагалі скасували. Водночас встановили чіткі обмеження сфер діяльності, ведення яких заборонялось здійснювати, використовуючи

спрощену систему оподаткування. Стимулюючі заходи податкової політики дозволили збільшити надходження до місцевих бюджетів.

Податок на майно є типовим місцевим податком, який справляється у розвинутих країнах, у тому числі європейських (про що було сказано у підрозділі 1.3). Іntenції державних інституцій до зміцнення фінансової спроможності місцевого самоврядування вплинули на включення податку на майно до складу місцевих з 2015 року. За десять років свого існування співвідношення надходжень податку до ВВП коливалось у межах від 0,65% у 2024 році до 1,05% у 2016 році, середнє значення індикатору протягом аналізованого періоду складає 0,84%. Задля розуміння важливості кожної складової податку на майно доцільно здійснити аналіз структури надходжень податку. Результати аналізу відображено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Структура надходжень податку на майно протягом 2015–2024 років, %

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Земельний податок	25,4	32,4	33,2	31,6	35,1	34,2	32,0	30,2	27,6	26,0
Орендна плата	67,3	60,9	57,6	55,8	51,3	49,8	49,5	50,1	51,2	52,3
ПнНМ з житлової нерухомості	0,6	0,6	1,1	1,6	1,8	2,3	2,4	1,7	2,9	4,0
ПнНМ з нежитлової нерухомості	4,0	5,1	7,3	10,0	11,0	13,1	15,7	17,6	17,9	17,2
Транспортний податок	2,7	1,0	0,8	1,0	0,7	0,5	0,4	0,3	0,4	0,4

*Джерело:* розраховано автором за даними Міністерства фінансів України та порталу Open Budget

Найбільшу частку в структурі надходжень податку на майно займає плата за землю, яка має у своєму складі два компоненти – земельний податок і орендна плата. Оренда плата за землю залишається найбільш фіскально значимим елементом податку, хоча і спостерігається зниження значень цього показника з 67,3% у 2015 році до 50+% у 2019 році та дотепер. Середнє значення індикатору за період 2015–2024 років становить 54,6%. Питома вага

земельного податку незначно коливалась у діапазоні 25,4–35,1% від загального обсягу майнового податку, середнє значення відповідно склало 30,8%.

Таким чином, середнє значення частки плати за землю в структурі надходжень податку на майно протягом 2015–2024 років становило 85,4%. Фіскальна результативність плати за землю, значним чином, залежить від своєчасності проведення нормативно грошової оцінки землі. Досвід свідчить, що у територіальних громадах, менеджмент яких регулярно та вчасно (раз на 5–7 років) проводить нормативу грошову оцінку землі рівень надходжень плати за землю є вищим ніж у громадах які не здійснюють зазначеного. Посилення фіскальної значимості плати за землю потребує системних заходів щодо наповнення державного земельного кадастру, адже в певних громадах дефіцит інформації складає понад 20%.

Фіскальна значимість податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки поступово збільшується, про що свідчить аналіз даних таблиці 2.3. Частка цього податку з житлової нерухомості у загальній структурі податку збільшилась з 0,6 у 2015 році до 4,0% у 2024 році, середнє значення показника складає 1,9%. Питома вага податку, що сплачується фізичними і юридичними особами з нежитлової нерухомості, є вищою та поступово зростає. У 2015 році її розмір склав 4,0%, а у 2022–2024 роках – понад 17%, відповідно середнє значення показника становить 11,9%. Незважаючи на позитивну динаміку збільшення фіскальної ролі податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки фіскальна результативність цього податку не є достатньо високою. Причин є декілька, по-перше, діє розгалужена система пільг зі сплати цього податку; по-друге – базою оподаткування виступає площа нерухомості, а не її вартість як у переважній більшості країн Європейського Союзу; по-третє, значний обсяг об'єктів нерухомості (до 40%) не внесено до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, і не відповідно не виступає об'єктом оподаткування; по-четверте, інституційні прогалини функціонування механізму адміністрування

цього податку зумовлюють бюджетні втрати. За експертними оцінками податковий розрив податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки складає близько двох третин його фактичних надходжень до бюджетів територіальних громад [2].

Транспортний податок який є різновидом податку на розкіш, адже платники податку є власниками елітних авто, вартістю яких перевищує 375 мінімальних заробітних план (станом на 2025 р. – 3 млн грн), а перелік яких затверджений Міністерством економіки. Розмір податку складає 25 тис грн на рік та не індексувався з початку його запровадження. Частка цього податку в структурі надходжень податку на майно є незначним, у 2015 році вона склала 2,7%, а у 2024 році – 0,4%. Середнє значення транспортного податку за аналізований період складає 0,8%.

### **2.3. Регулятивний вплив податкової політики на економіку**

Проблематика податкової політики і посилення її регулятивного впливу на економіку є класичною, однак еволюція системи соціоекономічних відносин, макроциклічність та виникнення непередбачуваних екстерналій перманентно актуалізують її. Особливої гостроти вона набуває за умов воєнного стану, коли уряд, з одного боку, має перманентно віднаходити екстраординарні джерела для фінансування критичних потреб фронту, а з іншого – пом'якшувати наслідки розбалансування національної економіки, забезпечуючи прийнятний рівень життя населення. Податкова політика може розглядатися в якості цілісного комплексу заходів таргетованого економічного та адміністративного впливу уряду із застосуванням фіскального інструментарію для досягнення соціоекономічних результатів, найважливішими з яких є рекультивація інвестиційних процесів, ефективний захист довкілля, підвищення добробуту, елімінація соціальної несправедливості. Варто зауважити, що податкове регулювання

соціоекономічного розвитку є свідомим і цілеспрямованим процесом, що фокусується на вирішенні конкретних завдань, для чого використовується відповідний інструментарій, а також формуються інституційні рестрикції.

Згідно законодавства, податкова політика націлена на формування науково обґрунтованого рівню фіскального навантаження на суб'єктів господарської діяльності, реактивацію суспільно необхідної діяльності економічних агентів, гарантування соціальної справедливості та конституційних прав індивідів при оподаткуванні їх доходів. Враховуючи це чітко прослідковується певна дихотомія системи податкового регулювання як, з одного боку, фундаментальної складової соціоекономічного розвитку, так, з іншого, – механізму примусу, реалізація якого пов'язана органічно із забезпеченням функціонування публічних інституцій. Таким чином можна говорити про мікро- та макрорівень реалізації податкової політики.

Система податкового регулювання може бути декомпонована на базові елементи, зокрема: – комплекс заходів планово-прогностичної діяльності; – облік, аудит, моніторинг та контроль податкових надходжень; – фіскальний менеджмент та координацію; – збір, кодування, декодування, обмін, зберігання та захист інформації в процесі адміністрування податків та зборів. Забезпечення стійкого розвитку інститутів громадянського суспільств, посилення спроможності публічного регулювання розвитку, макрофінансова стабільність, безпека для всіх економічних агентів, надійний соцзахист і підвищення добробуту, а також узгодження реалізації трансформаційних заходів слід відмітити в числі пріоритетів реалізації сучасної податкової політики. Загалом у глобалізованому просторі інструментарій податкової політики детермінує поведінку економічних суб'єктів, обумовлюючи їх рішення щодо здійснення того чи іншого виду господарської діяльності у певній фіскальній юрисдикції. Варто окремо зазначити, що реалізація податкової політики відбувається у середовищі, де перманентно назріває конфлікт між платниками та фіскальними інституціями, тому основна задача полісімейкерів полягає в пошуку оптимальних параметрів фіскального

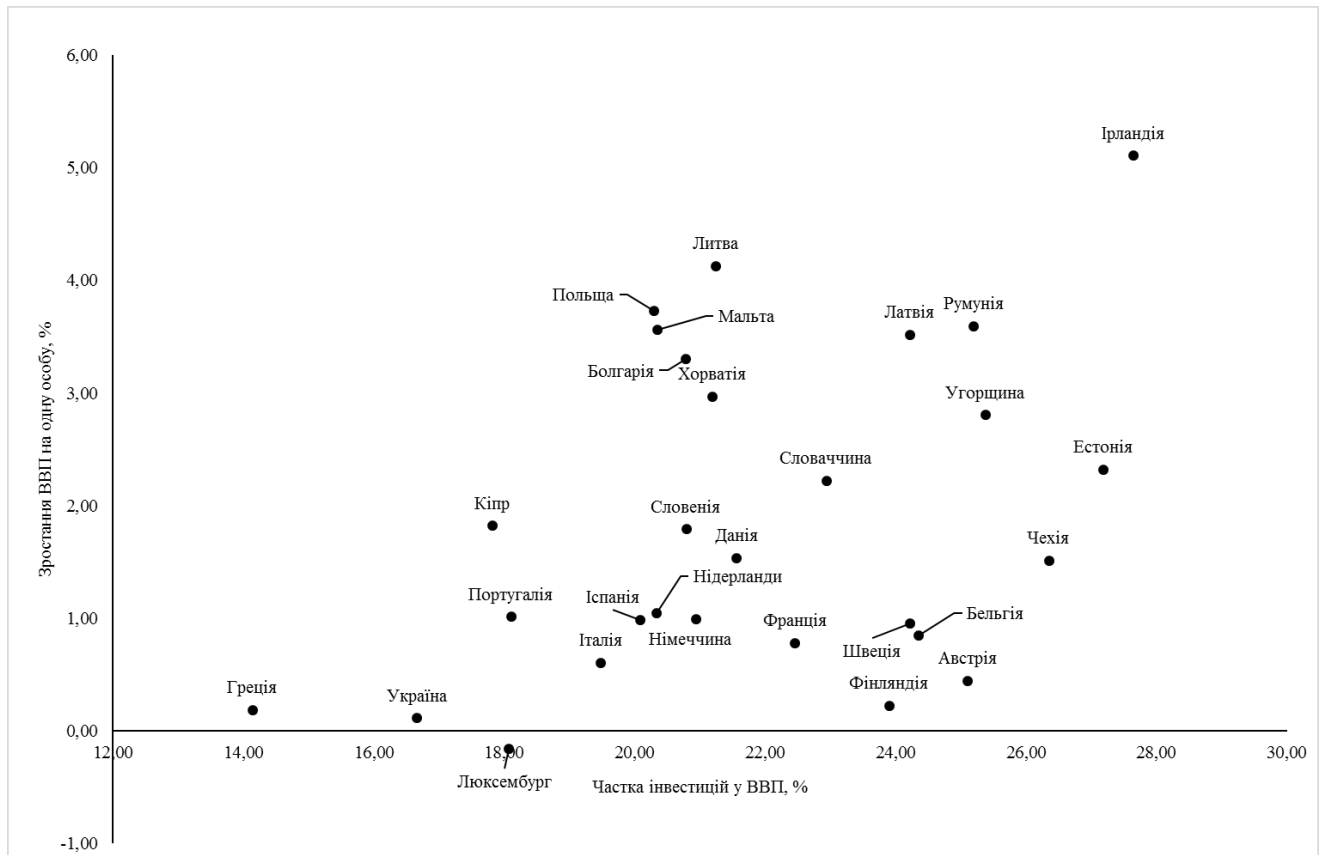
простору, прийнятних для всіх стейкхолдерів. Детермінація задач податкової політики визначає її модель. Теоретично розглядають три базові профілі податкової політики: 1) максимальних податків; 2) економічного розвитку; 3) розумних податків. Добір конкретної моделі здійснюють з врахуванням економічних реалій і стратегічних пріоритетів розвитку.

Вплив реалізованої урядом податкової політики на динаміку та пропорції суспільного відтворення є незаперечним. За сучасних умов вибір економічних агентів на користь партикулярних національних економік та їх адміністративно-територіальних одиниць здійснюється саме за критерієм оптимальної композиції фіскального простору останніх. Впродовж останніх століть країни світу жорстко конкурують на глобальному ринку фінансового капіталу – ключового фактору забезпечення стійкого економічного зростання. В світлі останнього доцільно проаналізувати взаємозв'язок між динамікою інвестиційної активності та темпами зростання реального ВВП на одну особу в країнах з розвинутою та емерджентною економіками. У вибірку увійшли країни ЄС–27 та Україна, проаналізовано часовий інтервал з 2011 до 2024 року.

Аналіз статистичної інформації переконливо посвідчує наявність прямої залежності обраних макроекономічних індикаторів. Частка інвестицій у ВВП оцінена як середнє значення показника *gross capital formation* за відповідний період. Більшому рівню залучення інвестицій у економіку відповідає, як правило вищий середній темп зростання (рис. 2.7).

Середня частка інвестицій у ВВП впродовж 2011–2024 років коливалася від 14,14 % у Греції до 27,64 % у Ірландії та становила, загалом для вибірки, 21,81 %. При цьому рівень інвестиційної активності у Австрії, Бельгії, Естонії, Ірландії, Латвії, Румунії, Словаччині, Угорщині, Фінляндії, Франції, Чехії та Швеції перевищував середнє значення для вибірки. Середній темп зростання реального ВВП на одну особу варіював від –0,16 % у Люксембурзі до 5,11 % у Ірландії, для вибірки загалом становив 1,86 %. При цьому для Болгарії, Естонії, Ірландії, Латвії, Литви, Мальти, Польщі, Румунії, Словаччини,

Словенії, Угорщини та Хорватії середні темпи економічного зростання виявилися вищими за середньовибіркові. Україна опинилася в групі аутсайдерів за індикатором залучення інвестицій в економіку – 16,66 % ВВП, що на 5,15 в. п. менше за середнє значення для вибірки. Водночас середнє економічне зростання склало лише 0,11 % реального ВВП на одну особу, перевищуючи лише індикатор Люксембургу, де в середньому зафіксовано спад на рівні  $-0,16$  % реального ВВП на одну особу.



**Рис. 2.7.** Взаємозв'язок між інвестиціями та економічним зростанням у країнах ЄС-27 та в Україні у 2011–2024 роках

*Джерело:* розраховано та побудовано автором за даними Світового Банку [97].

Практично корисним є виокремлення кейсів постсоціалістичних нових ринкових економік держав Балтії, а також Румунії, Угорщини та Чехії. Значний рівень залучення інвестицій в згадані національні економіки доповнюється відносно високими рівнями економічного зростання. Одержаний емпіричний результат співпадає з висновками авторського колективу під керівництвом М. Сімонеску щодо позитивного впливу прями

інвестицій, зокрема іноземних, на макродинаміку національних економік країн Вишеградської четвірки та Румунії [87]. Б. Слюсарчук доходить подібного висновку, констатує, що рівень і структура оподаткування є визначальними для динаміки інвестування у Польщі: фіскальні пільги зі сплати податків на прибуток і майно суттєво стимулювали надходження іноземних прямих інвестицій [88].

Чимало національних урядів пропонують реальним і потенційним інвесторам відчутні фіскальні преференції та інші спецумови, зокрема: спрощення процедур виділення земельних ділянок для будівництва бізнес-нерухомості, вільний доступ для інфраструктури, безмитний імпорт виробничого обладнання тощо. Податковий компонент фіскальної політики досить ефективно коректує інвестиційний та споживчий попит, відрізняючись стійким та довготривалим впливом на процеси економічного зростання. Л. Саммерс вказує, що фіскальні заходи, спрямовані на стимулювання інвестицій, але нейтральні щодо заощаджень, знижують рівень конкурентоспроможності національних економік у стратегічній перспективі. Податкові стимули мають характеризуватися комплексністю, чітко відповідаючи пріоритетам державної промислової політики [89]. Фіскальні інституції першочергово повинні регулювати ті податки, що мають максимальний потенціал впливу як на інвестиційну динаміку, так і структуру споживання. Групою дослідників доведено, що реформа оподаткування капіталу в Китаї, спрямована на надання податкових преференцій економічним агентам, що здійснюють інвестиції в основний капітал, сприяла підвищенню інвестиційної активності і продуктивності бізнесу, значно акселеруючи темпи зростання [79].

Аналітики ОЕСР зазначають, що національні уряди досить активно застосовують оподаткування для досягнення цілей соціоекономічного розвитку. Фіскальний інструментарій активно використовуються для залучення інвестицій і державного регулювання фінансового розвитку. Усталеним трендом глобальної економіки є посилення податкової конкуренції

щодо залучення додаткового інвестиційного капіталу. Держави пропонують кращі фіскальні умови для інвесторів, порівняно з сусідами з регіону, застосовуючи широкий спектр податкових заходів. Фіскальні стимули підвищують інвестиційну привабливість національних економік за умов зниження податкових ставок у порівнянні з країною походження інвестора або удосконалення архітектури конкурентного простору.

Фіскальний інструментарій залучення інвестицій в економіку передбачає кілька форм застосування. Поширеним варіантом є зниження рівня прибуткового оподаткування через зменшення ставки або креацію спецзон із преференційним оподаткуванням, режимом податкових канікул тощо. Іншою опцією є активне фіскальне стимулювання інвестицій у основний капітал через аплікацію податкових пільг, кредиту, виключень для частини прибутку, що реінвестується в основний капітал. Перспективним варіантом є поліпшення умов транскордонного руху капіталу через мінімізацію ставок податку для репатріації прибутку, елімінацію рестрикцій зі сплати дивідендів акціонерам-резидентам іноземних держав, таргетоване зниження митних тарифів. Доцільним є надання певних пільг і зі сплати інших податків, зокрема соцвідрахувань для новостворених робочих місць (за умов дотримання визначених умов). Варто наголосити, що імплементація пільг як для інвесторів, так і для операцій, безпосередньо пов'язаних із інвестуванням, повинна бути чітко обмеженою у часі, спрямованою на заздалегідь детерміновані цілі. Обов'язковим є здійснення моніторингу та перманентного оцінювання ефективності застосування вказаних вище пільг в контексті стимулювання інвестиційної активності.

Посилення конкуренції на міжнародному фінансовому ринку зумовлює потребу рекультивации інновацій, створення відповідних інституційних умов для розвитку бізнесу. Детермінантом конкурентної боротьби за раціональний перерозподіл інвестиційних потоків є економічна політика держав, зокрема її бюджетно-податковий та грошово-кредитний компоненти. Фактичні та потенційні інвестори вимагають від урядів здійснення науково обґрунтованої,

збалансованої, послідовної і транспарентної фіскальної політики. Глобальна боротьба за інвестиційні ресурси актуалізує формування партикулярних умов гарантування довгострокового розвитку економіки. Однак, при визначенні векторів державної інвестиційної політики, копіювання позитивного досвіду зарубіжного фіскального регулювання видається недостатнім. Власне зниження фіскального навантаження через зменшення ставок або запровадження податкових пільг не призводить автоматично до моментального притоку капіталу у відповідну національну економіку, оскільки вже існує значна кількість офшорів. Досягнення довіри економічних агентів-платників податків до інституцій фінансового регулювання вимагає від уряду партнерських інтеракцій з підприємницьким сектором, розбудови ефективної архітектури інституційного середовища економіки.

Наразі не можна говорити про існування узгодженої позиції науковців та фінансистів-практиків щодо універсального податкового інструментарію сприяння інвестиційній активності. З одного боку, у емерджентних економіках податкові пільги часто характеризуються невисокою ефективністю, з іншого – фіскальні преференції асоціюються з високими ризиками. За оцінкою Ф. Чіттенжена та М. Дерегії податковий кредит на наукоємне підприємство впливав на приріст інвестицій лише опосередковано [50]. Однак ресурси, вивільнені завдяки аплікації таргетованих податкових пільг, позитивно відобразилися на фінансовому стані підприємств-учасників НДДКР, що зрештою призводило до реактивації окремих бізнес-сегментів та загального пожвавлення інвестиційних процесів.

Окремі національні економіки, в якості певної альтернативи податковим преференціям, розвивають інституційні пререквізити залучення фінансових ресурсів. Пріоритетом для них стають дотримання принципу верховенства закону, примат захисту майнових прав, стабільність і транспарентність законодавства у сфері оподаткування, налагодження ефективних комунікаційних каналів між владними інституціями та підприємницькими структурами. Ф. Дж. Контрактор зі співавторами доводить, що великий обсяг

залучення певною національною економікою іноземних інвестицій асоціюється з ефективним та простим механізмом започаткування бізнесу у ній, гарантією надійного захисту майнових інтересів як мажоритарних, так і міноритарних інвесторів, реально функціонуючою інфраструктурою здійснення міжнародної торгівлі тощо [58]. Л. Вілла та А. Баррейкс вважають, що роль податків в контексті залучення інвестицій до національної економіки є другорядною, тоді як визначальними факторами для інвесторів виступають ємність ринку, якість сформованого інституційного середовища, доступність сировини та кваліфікованого персоналу, рівень оплати праці, загальна макростабільність, верховенство права та інші інституційні чинники [98]. За сучасних глобалізаційних процесів фіскальні стимули все ж впливають на прийняття інвесторами рішень щодо алокації наявних у них ресурсів. На думку згаданих авторів, регіональна інтеграція сприяє формуванню максимально подібних за базовими характеристиками ринків, а, з врахуванням подібності нефіскальних чинників прийняття інвестиційних рішень, роль податкової політики у перспективі лише зростатиме.

Логічним наслідком інтенсифікації інвестиційних активностей є швидкий трансфер інноваційних технологій та актуальних бізнес-моделей з розвинутих до емерджентних економік. Це впливає глобально на всю економіку, оскільки набуті окремими господарюючими суб'єктами-реципієнтами іноземних інвестицій інституційні принципи та правила спонукають й інші (досі не залучені до міжнародних ресурсних ринків) підприємства бути конкурентними. На думку Р. Барро та Х. Сала-і-Мартіна виникає феномен «технологічної дифузії», що сприяє інтенсифікації процесів економічного зростання [84].

Загалом, саме через інвестиції транснаціональних корпорації, що зазвичай є піонерами наукових досліджень та розробок, емерджентні економіки одержують доступ до сучасних високих технологій. Акцент уваги підприємств-реципієнтів інвестиційних ресурсів на пріоритетному фінансуванні НДДКР може значно посилити позитивний вплив інвестицій на

національну економіку. У розвинених економіках з другої половини ХХ століття дієво застосовувався інструментарій податкових кредитів для реалізації НДДКР. Суб'єкти господарювання, що одержують такі кредити інноваційно оновлюють виробничі цикли, постачають на ринки нову продукцію з кращими, ніж у товарів-аналогів, характеристиками.

У низці праць К. Акамацу, згодом сформулювавши парадигму «диких гусей» (*wild-geese-flying pattern*), комплексно розглянув специфіку процесів економічного зростання у країнах, що розвиваються [41]. Ґрунтовно дослідивши специфіку розвитку текстильної промисловості Японії, що на момент спостережень залишалася країною, що розвивається, автор передбачив, що останні поступово зрівняються за економічним розвитком із високорозвиненими державами. Одержані результати успішно екстрапольовано для групи т. з. «азійських тигрів» (Сінгапуру, Гонконгу, Республіки Корея й Тайваню), Малайзії, Індонезії та Китаю.

Зазначена модель передбачає виокремлення трьох базових стадій розвитку економічної галузі. На першому етапі інтенсифікується імпорт у країну, що розвивається, певного товару широкого вжитку. На другому етапі в досліджуваній країні починають масово виникати локальні виробництва товарів, що раніше виключно імпортувалися. Виникнення надлишку таких товарів спричинює перехід до третього етапу, коли цей надлишок експортується на нові зовнішні ринки, передусім – до країн, що розвиваються. Розвиток окремих галузей є частиною масштабнішого процесу структурної трансформації економіки, коли країни, що розвиваються, копіюють структуру розвинених економік, здійснюючи необхідні адаптації та калібрування згідно до соціоекономічної специфіки. Емерджентні економіки зацікавлені в переході до нового технологічного устрою для зміцнення конкурентних переваг своїх резидентів на глобальних ринках. Інтенсифікація описаних вище процесів вимагає елімінації торговельних рестрикцій і створення для транснаціональних компаній максимально сприятливих умов для форсованого трансферу технологічних інновацій та ноу-хау до економік, що розвиваються.

Кейс повоєнного відновлення економіки Японії може представляти науковий інтерес для України, пріоритетом якої, за умов стійкого дефіциту платіжного балансу, є планомірне підвищення рівня технологічності економіки, зміцнення експортного потенціалу, завдяки чому стає можливим імпорту критично необхідних товарів. Уряд повоєнної Японія послідовно реалізовував стратегію поживлення внутрішнього попиту із застосуванням інструментарію податкового стимулювання [42]. Приватні корпоративні інвестицій виступили головною детермінантною забезпечення стійкого економічного зростання. Уряд сприяв залученню додаткових інвестицій, формуючи відповідні стратегічні економічні очікування. Трансфер технологій у формі імпорту новітніх розробок США і країн капіталістичної Європи став визначальним для розвитку базових галузей японської національної промисловості. Описана вище публічна політика розвитку передбачала активну залученість публічних інституцій до викупу економічними агентами (суб'єктами приватного бізнесу) різномірних патентних прав, технологій, інноваційних розробок тощо.

Чи не найважливішим чинником притоку інвестицій в національну економіку є безпека, як власне фізична, так і формі гарантій недоторканності об'єктів приватної власності, виплати дивідендів акціонерам тощо. А. Маслоу розробив модель прийняття економічними агентами рішень, виходячи зі ступеню задоволеності їхніх потреб, називаючи безпеку фундаментальною потребою не лише індивіда, а й загалом суспільства. Ведення повномасштабних військових дій накладає відбиток на композиційну структуру інвестицій: держава залишається вагомим інституційним інвестором, тоді як приватні бізнеси інвестують переважно у сфери, пов'язані з потребами воєнного часу, – виробництво зброї, снарядів, амуніції та військового обладнання, матеріалів та інших засобів, що користуються попитом на фронті, ремонт автомобілів тощо. Сплески інвестиційної активності фіксуються і в економіках, які опосередковано долучені до військових дій, наприклад, постачаючи зброю, боєприпаси та техніку до

держав, що безпосередньо є сторонами конфліктів. Залучення інвестицій, передусім іноземних, активізується першочергово у період повоєнної відбудови, тоді як за умов воєнної невизначеності провадження господарської діяльності, безпека людського та фізичного капіталу піддається значним ризикам.

Податкова політика воєнного часу має кілька специфічних режимів функціонування. Якщо на первинних етапах, безпосередньо після ворожого вторгнення, вона може носити яскраво виражені стабілізаційні риси, пом'якшуючи наслідки шокового розбалансування системи публічних фінансів як для населення, так і для суб'єктів господарської діяльності, то за умов затяжної війни податкова політика обов'язково набуває компенсаторних властивостей. Будь-які спрощення та спрощення у фіскальному просторі повинні мати цільове спрямування та обмежуватися у часі. Особливої гостроти набуває питання забезпечення взаємної довіри суб'єктів бізнесу та фіскальних органів, унеможливлення зловживань з будь-якого боку за умов подальшої інституціоналізації відповідних відносин. Важливо підвищити якість надання фіскальними інституціями різномірних інформаційних послуг і консультацій, забезпечуючи ефективний та непервинний діалог фахівців-податківців із платниками.

Відповідно до функції Кобба–Дугласа взаємозв'язок між ВВП, обсягом капіталу та обсягом задіяної робочої сили має наступний вигляд:

$$Q = A \times L^{\alpha} \times K^{\beta}, \quad (2.1)$$

де  $Q$  – реальний ВВП на одну особу;

$A$  – технологічний коефіцієнт;

$L$  – обсяг людського капіталу;

$K$  – обсяг фізичного капіталу;

$\alpha, \beta$  – коефіцієнти еластичності ВВП за капітальними та трудовими витратами, відповідно.

Р. Дж. Барро довів, що вплив публічних фінансів та приватних інвестицій в фізичний та людський капітал доцільно вивчати окремо, а також

враховувати дію екзогенних чинників [46, 47]. Тому, виходячи з формули 2.1 і теоретичних напрацювань Р. Дж. Барро, економічними контролерами нашої моделі будуть виступати капітал (*частка приватних інвестицій у ВВП*) та робоча сила (*щорічний відсотковий приріст робочої сили*). Модель (2.2) враховує вплив інструментарію фіскальної політики (зважаючи на його поділ на публічні видатки та податки) та нефіскальних чинників-контролерів на економічне зростання:

$$Q_t = a + b \sum_{i=1}^l T_{it} + c \sum_{j=1}^m Exp_{jt} + d \sum_{k=1}^n NFC_{kt} + \varepsilon, \quad (2.2)$$

де  $t$  – період (рік) спостереження;

$T$  – податки (*taxes*, частка надходжень відповідного податку у ВВП);

$Exp$  – публічні видатки (*public expenditures*, частка відповідної категорії публічних видатків у ВВП);

$NFC$  – нефіскальні фактори (*non-fiscal controllers*);

$a$  – константа;

$b, c, d$  – коефіцієнти впливу відповідних змінних на економічне зростання;

$i, j, k$  – порядковий номер відповідного фактору ( $l \in \mathbb{N}, m \in \mathbb{N}, n \in \mathbb{N}$ );

$\varepsilon$  – статистична похибка (*statistical error*).

Безвідносно наслідків впливу податкового навантаження на реальне економічне зростання слід розглянути дію окремих елементів композиційної структури оподаткування. Остання в науковій літературі досліджується в контексті податків, що обмежують економічну активність (*distortional taxes*), і таких, що її не обмежують (*non-distortional taxes*). До першої з названих категорій відносять ті фіскальні інструменти, що стримують інвестиційну активність бізнесу та окремих домогосподарств, сповільнюючи темпи розвитку, зокрема податки на працю (ПДФО та соцвнески) й податки на капітал. Теоретично *non-distortional taxes*, представлені у нашому дослідженні непрямыми податками на споживання, не повинні мати деструктивного впливу на ріст індикатора реального ВВП на особу. Для оцінювання економетричних параметрів використано метод *OLS* із річними інтервалами дослідження.

Попередню модель можна трансформувати у:

$$Q_t = \beta_0 + \beta_1 \sum_{i=1}^l T_{it} + \beta_2 \sum_{j=1}^m Exp_{jt} + \beta_3 \sum_{k=1}^n InvR_{kt} + \beta_4 \sum_{p=1}^r OvEmp_{pt} + \varepsilon, \quad (2.3)$$

де  $\beta_0$  – константа;

$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$  – коефіцієнти впливу відповідних змінних на економічне зростання;

$InvR$  – співвідношення інвестицій до ВВП (*investment-to-GDP ratio*);

$OvEmp$  – зростання зайнятості (*overall employment growth*);

$i, j, k, p$  – порядковий номер відповідного фактору ( $l \in N, m \in N, n \in N, r \in N$ ).

Згідно підходу Р. Дж. Барро і Х. Сала-і-Мартіна, для адекватного оцінювання впливу факторів необхідно оцінювати відносно гомогенні групи національних економік з подібною якістю інституцій, специфікою виробничих функцій, структурою фіскального простору, підходами до формування та реалізації публічної політики. Країни ЄС–27 загалом відповідають зазначеним критеріям. Для формування подальших рекомендацій реформування фіскального простору України фокус дослідження зміщено на держави ЄС–27, розміщені у Центральній Європі і Балтії: Болгарію, Естонію, Латвію, Литву, Румунію, Польщу, Словаччину, Словенію, Угорщину, Хорватію та Чехію.

Нами досліджено набір панельних даних, інформаційними джерелами для побудови регресії були статистика Світового Банку, МВФ і Євростату. Період аналізу охоплює 14 років з 2011 по 2024 рік (для 2024 року використано попередні та прогнозні значення показників). Таблиця 2.4 відображає базову статистику аналізованих змінних.

Встановлено, що зростання пропорції інвестицій до ВВП неоднозначно впливає на ріст індикатора реального ВВП на одну особу. Так, що при збільшенні показника інвестицій до ВВП на 1. в. п. скорочення реального ВВП на одну особу становить  $-0,015$  в. п. (табл. 2.4, *OLS1*).

Враховуючи ж власне профіль структури оподаткування, реальний ВВП на одну особу теоретично скорочується на  $0,023$  в. п. або зростає на  $0,005$  в. п., якщо враховувати вплив *distortional* і *non-distortional taxes* окремо (табл. 2.5;

*OLS2*, *OLS3*). Однак у всіх трьох рівняннях регресії даний індикатор виявився статистично не значимим із *P*-параметром 0,841, 0,754 та 0,941, відповідно.

В ході дослідження виявлено негативні взаємозв'язки між індикаторами темпами росту реального ВВП на одну особу та фіскальними змінними (як податковим навантаженням, так і публічними витратами). Ріст публічних видатків на 1 в. п. сповільнює темп росту реального ВВП на одну особу на 0,177 в. п. (*OLS1*), 0,107 в. п. (*OLS2*) і 0,245 в. п. (*OLS3*). При чому для моделей *OLS1* і *OLS3* даний параметр є статистично значимим.

Таблиця 2.4

## Зведена статистика для побудови регресійної моделі

Змінні	Кількість спостережень	Середнє значення	Стандартне відхилення	Max	Min
Зростання ВВП на одну особу, %	154	2,90	3,11	13,65	-7,49
співвідношення податків до ВВП, %	154	32,92	3,72	38,90	25,00
<i>distortional taxes</i> , % ВВП	154	20,07	3,09	26,10	12,00
<i>non-distortional taxes</i> , % ВВП	154	12,85	2,31	18,77	8,87
питома вага публічних видатків у ВВП, %	154	42,50	4,84	57,70	33,40
співвідношення інвестицій до ВВП, %	154	23,23	3,18	34,53	16,52
зростання зайнятості, %	154	0,76	1,67	6,50	-4,00

Джерело: розраховано автором на основі даних МВФ, Світового банку та Євростату

Зростання загального податкового навантаження на 1 в. п. сповільнює темпи зростання реального ВВП на 0,177 в. п. Скоригований коефіцієнт детермінації  $R^2$  становить 0,186, а тому досліджувана модель адекватною, хоча й щільність взаємозв'язку – досить невисока.

Декомпонуючи податки на групи *distortional* та *non-distortional* можна відзначити їх принципово відмінний характер впливу на процеси економічного зростання. Так, при зростанні навантаження групою *distortional taxes* на 1 в. п., темпи приросту реального ВВП знижуються на 0,197 в. п. Для даної вибірки країн Центральної Європи та Балтії впродовж періоду 2011–

2024 років не виявлено жодного деструктивного ефекту *non-distortional taxes* на процеси економічного зростання. Більше того, зростання відповідного податкового навантаження на 1 в. п. асоціювалося із середнім приростом реального ВВП на рівні 0,270 в. п. Враховуючи результати аналізу, доцільним є фокусування фіскальної політики на групі податків на споживання (замість податків на працю та капітал), з метою мінімізації негативного впливу регуляторних процесів на економічну динаміку. Зазначимо, що подібна практика є досить типовою для групи країн з розвинутою економікою.

Таблиця 2.5

Регресійний аналіз взаємозв'язку фіскальних індикаторів, економічних контролерів та динаміки економічного зростання для вибірки країн Центральної Європи та Балтії у 2011–2024 роках

Змінні	<i>OLS1</i>	<i>OLS2</i>	<i>OLS3</i>
Публічні видатки, % у ВВП	-0,011 (0,110)	-0,107 (0,059)	-0,245** (0,053)
Співвідношення інвестицій до ВВП, %	-0,015 (0,074)	-0,023 (0,072)	0,005 (0,072)
Зростання зайнятості, %	0,630** (0,152)	0,700** (0,141)	0,576** (0,138)
Співвідношення податків до ВВП, %	-0,177* (0,083)	–	–
<i>Distortional taxes, % ВВП</i>	–	-0,197* (0,093)	–
<i>Non-distortional taxes, % ВВП</i>	–	–	0,270* (0,111)
$R^2$	0,186	0,209	0,217
<i>Спостереження</i>	154	154	154

Примітка: числа в дужках є стандартними помилками оцінюваних параметрів.

‘\*’ означає значимість взаємозв'язку на рівні 5 %; ‘\*\*’ – на рівні 1 %;  $R^2$  – скоригований коефіцієнт детермінації.

Іншим адекватним сценарієм є виважена субституція навантаження від податків на працю і капітал до екологічних податків, що також переважно є нейтральними для процесів економічного зростання. Зазначене особливо актуалізується в світлі досягнення Цілей сталого розвитку, де суттєва увага приділяється комплексу екологічних питань.

Градуальне збільшення ставки податку на вуглецеві викиди раціонально комбіноване зі зниженням ставки ПДФО, особливо для домогосподарств із

невисокими доходами, видається доцільним. Детермінація цін на вуглецеві викиди за допомогою відповідного податку здатна значною мірою забезпечити здійснення публічних видатків, таргетованих на відновлення навколишнього природного середовища, екоінновації та інвестиції в розвиток та відновлення критичної інфраструктури. Створення новітніх енергоощадних технологій і транспортних засобів із високими екостандартами має розглядатися в якості пріоритету надання фіскальних пільг та преференцій.

Емпіричний досвід країн з розвинутою та емерджентною економікою, а також теоретичні міркування доводять нейтральність (в контексті динаміки економічного розвитку) категорії податків на споживання. В економіці України ПДВ, акцизи та мита забезпечують генерацію понад половини податкових надходжень бюджету. Тому фіскальним інституціям необхідно вжити заходів щодо якісного удосконалення механізмів адміністрування вказаних податків, при чому фіскальний простір має бути прогнозованим і стабільним для платників податків. Прогрес має проявитися у посиленій результативності взаємодії стейкхолдерів в контексті розвитку податкового законодавства. Неухильне дотримання державою зобов'язань щодо відшкодування ПДВ особливо важливе за умов зниження експортного потенціалу та рецесії, що зумовлено потребою господарюючих суб'єктів у оборотних коштах. Реальне, а не декларативне, виконання державою власних фіскальних зобов'язань спряє стійкому росту довіри економічних агентів до реалізованої урядом податкової політики, а у наступних бюджетних періодах – забезпеченню запланованого економічного розвитку.

Реалізація податкового регулювання є важливим елементом національної політики у сфері безпеки, в контексті чого доцільною видається розробка системи індикаторів фіскальної безпеки та методологічних підходів до калібрування їх еталонних значень. Так, для емерджентних економік, з метою забезпечення стійкого економічного зростання, теоретично важливим є дотримання податкового навантаження на рівні, нижчому за 30 %. У Болгарії, Ірландії, Латвії, Литві та Румунії впродовж останніх десяти років податкове

навантаження виявилось нижчим за вказаний рівень. Воєнна економіка потребує суттєвих коректив щодо справляння податкових платежів. Досвід розвинених економік Європи та США у II Світовій війні демонструє факт, що рівень перерозподілу ВВП через податкову систему може мати безпрецедентне зростання. Фіскальні стимули виявляються другорядними у порівнянні із забезпеченням достатнього фінансування військових потреб. Дослідники вказують, що рівень податкового навантаження детермінує сам факт існування тіньової економіки, визначаючи її розмір. Досвід країн-членів ЄС свідчить, що найнижчий рівень податкового корелює з найвищими індикаторами тіньової економіки. За оцінкою Л. Медіні та Ф. Шнайдера, у Болгарії тіньова економіка становить 29,6 % її ВВП, у Румунії – 24,6 %, а в Латвії – 19,6%, тоді як в Данії та Німеччині цей індикатор рівний 10,2%. В Ірландії рівень тіньової економіки є одним з найнижчих у ЄС-27 та наближається до 9,0 %, тоді як середній показник ЄС – 16,6 % [76]. Враховуючи зазначене, мінімальний поріг фіскальної безпеки щодо тіньової економіки можна оцінити 20,0 % офіційного ВВП.

Питання детінізації національної економіки, внаслідок чого можливе не лише забезпечення додаткових бюджетних надходжень, а й пом'якшення потенційного зростання податкового навантаження для покриття воєнних потреб, видається ургентним. Про це переконливо свідчать положення Національної стратегії доходів до 2030 року, де вказано, що пріоритетами є стійке зростання доходів бюджету, елімінація можливостей ухилення економічними агентами від оподаткування, дотримання законодавства, боротьба з тіньовою економікою [19]. Пріоритетом видається є ефективна комунікація фіскальних інституцій з суспільством, утвердження ідеї, що вчасно та в повній мірі сплачені податки, за умов повномасштабного воєнного протистояння, є фактичною платою за суверенітет та внеском кожного у перемогу. Згідно досвіду масштабних воєнних протистоянь парадигмою оподаткування за таких умов була т. з. «фіскальна жертва» – підвищене фіскальне навантаження для осіб, що не перебувають на фронті, що загалом

відповідає ідеалам суспільної справедливості. Однак податкова політика за умов сучасних воєнних дій потребує оновленого підходу до боротьби з різними практиками уникнення та ухилення від оподаткування.

Ефективна реалізація податкової політики передбачає оперативне реагування, що базується на оперативній реакції фіскальних інституцій на множині екзо- та ендогенних чинників формування податкових надходжень бюджетів усіх рівнів. Варто зазначити, що інструментарій податкової політики впливає на соціально економічні процеси із певним часовим лагом. Останній можна декомпонувати, виокремивши три специфічні «розриви». Проміжок часу між власне виникненням розбалансування фіскального простору та його ідентифікацією являє собою «розрив сприйняття». Часовий інтервал між розробкою регуляторних заходів до початку їх безпосередньої реалізації становить «адміністративний розрив». Часовий відтинок з моменту започаткування реалізації заходів до одержання очікуваного ефекту на практиці визначається як «операційний розрив».

Якість та результативність адміністрування податків сприяє покращенню фіскальної дисципліни платників та елімінації податкових ризиків. Фіскальні інституції виступають основними операторами при мобілізації публічних доходів. У державах-членах ЄС близько 62 % від загальних публічних доходів акумулюють саме податкові органи. За даними ОЕСР [94] у 2020 році для більшості країн Європи даний показник перетнув рівень 85,0 %, що фіксується у Ірландії (85,2 %), Румунії (86,27 %), Данії (86,62 %), Естонії (87,12 %), Латвії (87,13 %) та Швеції (98,54 %). Для центрально-європейських держав значення цього індикатора значно нижче, зокрема, у Польщі – 31,51 %, Чехії – 36,18 % та Словаччині – 37,20 %.

Практично корисним є порівняння структури оподаткування, враховуючи рівень спрямування відповідних надходжень, у країнах-членах ЄС, що територіально розташовані у Центральній Європі та Балтії, та Україні (табл. 2.6).

**Структура податкових надходжень із врахуванням рівню їх  
спрямування в окремих державах-членах ЄС–27 та Україні у 2023  
році, %**

Країна	Зведений бюджет, фонди соціального страхування та бюджет інституцій ЄС	Зведений бюджет та фонди соціального страхування	Державний бюджет	Місцеві бюджети	Фонди соціального страхування	Бюджет інституцій ЄС
Болгарія	100,00	99,36	68,42	2,51	28,42	0,64
Естонія	100,00	99,59	82,73	0,58	16,28	0,41
<b>ЄС–27</b>	<b>100,00</b>	<b>99,43</b>	<b>46,48</b>	<b>16,88</b>	<b>36,07</b>	<b>0,57</b>
Латвія	100,00	99,53	52,17	16,73	30,64	0,47
Литва	100,00	99,46	66,73	1,06	31,68	0,54
Польща	100,00	99,50	51,35	10,17	37,97	0,50
Румунія	100,00	99,68	60,63	2,78	36,27	0,32
Словаччина	100,00	99,60	56,41	1,40	41,79	0,40
Словенія	100,00	99,60	56,06	1,28	42,26	0,40
Угорщина	100,00	99,49	66,02	5,67	27,80	0,51
<b>Україна</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>56,88</b>	<b>20,54</b>	<b>22,59</b>	<b>0,00</b>
Хорватія	100,00	99,72	57,56	13,44	28,72	0,28
Чехія	100,00	99,54	80,74	1,03	17,77	0,46

Джерело: побудовано за даними Європейської комісії та Міністерства фінансів України [27; 94]

Табл. 2.6 переконливо свідчить, що індикатор питомої ваги податкових надходжень місцевих бюджетів у вітчизняній структурі оподаткування (з урахуванням внесків до фондів соціального страхування) є найбільшим для вибірки держав Центральної Європи і Балтії. Він склав 20,54 % у 2023 році, що на 3,65 в. п. перевищує відповідний індикатор для ЄС–27 – 16,88 %.

За дослідженням ОЕСР щодо систем адміністрування податків у 58 країнах (40 державах-членів ОЕСР і 18 розвинених та емерджентних економіках, зокрема Китаї, Індії, Бразилії, Індонезії, Малайзії, Сінгапурі, Гонконзі [безвідносно материкового Китаю], Саудівській Аравії, Аргентині, Перу) виявлено, що фіскальні інституції повністю відповідальні за надходження лише близько 45 % тотального обсягу майнових податків до

бюджетів відповідних рівнів. У решті 55 % випадків має місце або розподіл відповідальності між податковими службами та місцевим самоврядуванням, або ж місцеві самоврядні інституції самостійно відповідають за збір таких податків до бюджетів локального рівня.

Податковий компонент фіскальної політики є ключовою складовою державного фінансового регулювання соціально-економічного розвитку, що передбачає детермінацію мети, цілей, добір моделі, методів та інструментарію, найсприятливіших за конкретних умов та із врахування негативних екстерналій. Конкретні цілі та задачі податкового регулювання змінюються, виходячи з особливостей макрофінансового циклу, тому податкова політика має бути наділена властивостями гнучкості та адаптивності, залишаючись при цьому зрозумілою та достатньо передбачуваною для платників податків, спонукаючи їх до раціоналізації перебігу власних господарських процесів.

## **Висновки до розділу 2**

Центральною задачею реформування оподаткування стало посилення транспарентності системи із одночасним спрощенням адміністрування податків і зборів для платників та фіскальних органів. Відбулися масштабні заходи фіскальної консолідації, що були зумовлені початком гібридної агресії проти України. Це проявилось у пріоритетизації зростання надходжень до бюджету податків на споживання, ПДФО та ресурсних платежів, запровадженні військового збору, оптимізації переліку та структури податкових пільг. Історично і логічно виправданими стали кроки щодо посилення фінансової спроможності місцевих бюджетів, що проявилось у розширенні спектру впливу самоврядних органів на параметри фінансової політики, зокрема ставку місцевих податків, фіскальна значимість яких у структурі відповідних бюджетів мала переважно зростаючу тенденцію.

Виокремлено еволюційні етапи підготовки та реалізації податкової

політики соціально-економічного розвитку в Україні:

1) 2011–2013 роки – модель інституційного вдосконалення податкової політики із домінуванням інструментарію стимулювання економічної активності, що проявилася в оптимізації структури оподаткування, а також певному зниженні рівня податкового навантаження;

2) 2014–2015 роки – податкова політика економічної стабілізації із компенсаторними рисами, спрямована на акумулювання додаткових ресурсів, для протидії гібридній агресії, запровадження екстраординарних джерел доходів бюджету, формування нової системи організації влади та створення пререквізитів забезпечення фінансової спроможності територіальних громад;

3) 2016–лютий 2020 роки – податкова політика соціально-економічного зростання, що першочергово спрямована на ревіталізацію бізнес-спільноти та підвищення рівня і якості життя населення; характеризувався поглибленням децентралізації та створенням передумов для забезпечення фінансової спроможності територіальних громад, інтродукцією окремих практик електронного адміністрування податків і зборів;

4) березень 2020 – січень 2022 року – податкова політика періоду пандемії *COVID-19* та постпандемічного відновлення, спрямована на зниження фіскального навантаження для малого та середнього бізнесу, запровадження податкових преференцій, спрощення процедур подання звітності тощо;

5) з лютого 2022 року – податкова політика режиму воєнного стану, що поділяється на два субінтервали: а) до II кварталу 2023 року – політика стимулюючого типу зі зниженням податкового навантаження, встановленням тимчасових пільг з метою недопущення критичного зниження рівня життя суспільства та підтримки вітчизняного бізнесу; б) з III кварталу 2023 року по теперішній час – податкова політика компенсаторного типу, спрямована на пошук нових екстраординарних доходних джерел, зокрема шляхом підвищення ставок оподаткування окремих видів господарської діяльності та розширення бази оподаткування, протидії тіньовій економіці.

Питання фіскальної результативності податків посідає важливе місце у пулі першочергових завдань реалізації завдань податкової політики держави. Категорія результативності передбачає досягнення, означених розробниками податкової політики результатів. Одним з основних є забезпечення фіскальної достатності оподаткування, яке передбачає, що справляння податків має здійснюватися, виходячи з необхідності досягнення збалансованості бюджетних доходів і видатків. Найвищу фіскальну значимість з поміж загальнодержавних податків за період 2011–2024 років має ПДВ, середнє значення надходжень якого до ВВП становило 9,54%. Далі йдуть ПДФО і військовий збір – 6,17%, акцизний податок – 3,14%, податок на прибуток – 3,00%, рентна плата – 1,79%, мито – 0,85%, екологічний податок – 0,16%. Для розробників фіскальної політики необхідно сформува ти передумови для утримання фіскальної стійкості, використовуючи наявний інструментарій. До якого слід віднести регулювання податкових ставок, бази оподаткування, удосконалення, у тому числі шляхом цифровізації механізму адміністрування податків, розбудова системи податкового ризик-менеджменту, протидія ухиленню від оподаткування. Україна має модифікувати модель податкової політики до взятих на себе міжнародних зобов'язань, насамперед в контексті євроінтеграції.

Одним з важливих показників, що впливає на рівень фіскальної результативності податку є податковий розрив, який відображає різницю між потенційними та фактичними надходженнями податку до бюджетної системи. Протягом періоду 2011–2024 років значення податкового розриву з ПДВ перебували у діапазоні від 1,1% у 2015 році до 29,6% у 2013 році, середнє значення показника за аналізований період становило 11,9%, у тому числі за період повномасштабного вторгнення – 9,0%. Даний факт вказує на доволі значимий резерв наповнення доходної частини державного бюджету. Важливим є подальший розвиток інструментарію адміністрування податку, скасування «неефективних» податкових пільг, що потребує проведення аудиту їх ефективності, а також підвищення дієвості механізмів державного

податкового контролю за зловживаннями і податковим шахрайством. Важливо посилити результативність державної політики протидії нелегальному обігу підакцизних товарів. Екологічний податок, крім фіскального значення має формувати фінансові стимули для виробництв і промислових підприємств здійснювати технологічну модернізацію, що дозволило б їм знизити рівень своїх зобов'язань перед бюджетом.

Податкова політика є ключовою складовою державного фінансового регулювання соціально-економічного розвитку. Цілі та задачі податкового регулювання змінюються, виходячи з особливостей макрофінансового циклу, тому податкова політика має бути наділена властивостями гнучкості та адаптивності, залишаючись при цьому зрозумілою та достатньо передбачуваною для платників податків, спонукаючи їх до раціоналізації перебігу власних господарських процесів. Заходи податкового регулювання процесів економічного зростання доцільно розглядати з огляду їх впливу на інвестиційну динаміку. Досвід країн ЄС доводить наявність як прямого, так і опосередкованого впливу податкової інструментарію на інвестиційні процеси. В часовому інтервалі 2011–2024 років для країн ЄС–27 виявлено помірний позитивний вплив *non-distortional taxes* на зростання реального ВВП на одну особу. Реалізація податкового регулювання є базовим компонентом національної політики у сфері безпеки, в контексті чого доцільною видається розробка системи індикаторів фіскальної безпеки та методологічних підходів до калібрування їх еталонних значень.

### Список використаних джерел до розділу 3

1. Бюджетно-податкова політика у системі регулювання економіки : монографія / за заг. ред. І. Я. Чугунова. Київ : Глобус-Пресс, 2018. 350 с.
2. Державний веб-портал бюджету для громадян – Open Budget. URL: <https://openbudget.gov.ua/>.
3. Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року «Про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_022-16#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text).
4. Діагностика системи місцевого оподаткування. За ред. К. І. Швабія 2024. 216 с. URL: <https://www.growford.org.ua/research/diagnostyka-systemy-mistsevogo-opodatkovannya/>.
5. Економічна експертна платформа. Оцінка рівня тіні по галузях. URL: <https://economics.org.ua/index.php/nasha-robota/dashbord>
6. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу і державного бюджету України» № 1621 від 31.07.2014 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18>.
7. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71–VIII від 28.12.2014 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text>.
8. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» № 1791–VIII від 20.12.2017 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1791-19#Text>.
9. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року № 2464–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>.

10. Закон України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» № 2692–VIII від 28.02.2019 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-VIII#Text>.
11. Звіт Рахункової палати України про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходження акцизного податку з алкогольних напоїв до державного бюджету. URL: [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/34-6\\_2021/Zvit\\_34-6\\_2021.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/34-6_2021/Zvit_34-6_2021.pdf).
12. Інститут соціально-економічної трансформації. CASE Україна. Економічна експертна платформа. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні. URL: <https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2024/11/Shemi-2024-final.pdf>.
13. Канєва Т. В, Тесля Р. Д. Податкові інструменти регулювання економічного розвитку. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 65.
14. Канєва Т. В., Кривонос Д. А. Методологічні основи розробки податкової політики країни. *Проблеми економіки*. 2024. № 2 (60). С. 240–246.
15. Канєва Т., Кривонос Д. Домінанти податкової політики в державах-членах Європейського Союзу. *Бізнес Інформ*. 2023. № 6. С. 147–156.
16. Концепція реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80#Text>.
17. Міністерство фінансів України. Бюджетна декларація на 2025-2027 роки. URL: [https://mof.gov.ua/uk/budget\\_declaration\\_for\\_2025-2027-733](https://mof.gov.ua/uk/budget_declaration_for_2025-2027-733).
18. Міністерство фінансів України. Меморандум про економічну та фінансову політику. URL: [https://mof.gov.ua/uk/memorandum\\_of\\_economic\\_financial\\_policies-677](https://mof.gov.ua/uk/memorandum_of_economic_financial_policies-677).
19. Національна стратегія доходів до 2030 року. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy\\_2030\\_.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf).

20. Нікітішин А. Податкова політика в умовах економічних перетворень: монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2019. 480 с.
21. Новицька Н. Вплив екологічного оподаткування на активізацію фінансування природоохоронних витрат та впровадження екоінноваційних проєктів. *Modeling the development of the economic systems*. 2024. № 1. С. 14–21.
22. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/>.
23. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/849640.html>.
24. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <https://stat.gov.ua/uk>.
25. Офіційний сайт комітету ВРУ з питань фінансів, податкової та митної політики. URL: <https://komfinbank.rada.gov.ua/>.
26. Офіційний сайт Міністерства економіки України. URL: <https://me.gov.ua/?lang=uk-UA>.
27. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/>.
28. Офіційний сайт Національного Банку України. Банківський сектор отримав 86,5 млрд грн прибутку за 2023 рік згідно з оперативними даними. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/bankivskiy-sektor-otrimav-865-mlrd-grn-pributku-za-2023-rik-zgidno-z-operativnimi-danimi>.
29. Пасічний М. Д. Пріоритети акцизної політики держави. *Економічний вісник університету*. 2022. № 52. С. 167–176.
30. Податковий кодекс України : Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 року № 2755–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
31. Постанова Верховної Ради України «Про попередній звіт Тимчасової слідчої комісії Верховної Ради України з питань розслідування оприлюднених у засобах масової інформації фактів можливих корупційних дій посадових осіб органів державної влади, які призвели до значних втрат

дохідної частини Державного бюджету України» від 2 грудня 2020 року № 1034–IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1034-20#Text>.

32. Рамкова конвенція ВООЗ із боротьби проти тютюну. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897\\_001#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897_001#Text).

33. Сідельникова Л. Теоретико-організаційні доміанти податкового адміністрування в системі державного податкового менеджменту. *Економіка та суспільство*. 2020. Вип. 22.

34. Соколовська А. М. Фіскальна політика в Україні та її макроекономічні наслідки. *Фінанси України*. 2014. № 11. С. 17–32.

35. Тігарчук М. І. Інституційні засади державної податкової політики. *Бізнес Інформ*. 2022. № 11. С. 210–215.

36. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text).

37. Чугунов І. Я., Макогон В. Д. Бюджетно-податкова політика в умовах невизначеності. *Scientia Fructuosa*. 2023. № 4. С. 19–31.

38. Чугунов І. Я., Нікітішин А. О. Податкова безпека держави. *Scientia fructuosa*. 2019. № 126(4). С. 31–41.

39. Чугунов І., Пасічний М., Нікітішин А. Доходи Державного бюджету України в умовах воєнного стану. *Scientia Fructuosa*. 2022. № 5 (145). С. 124–137.

40. Afonso, A., & Blanco-Arana, M. C. (2025). Does Fiscal Policy Boost Economic Growth in the LDCs? The Role of Fiscal Ratings and Key Fiscal Variables. *South African Journal of Economics*, 93, 256–269.

41. Akamatsu, K. (1962). A historical pattern of economic growth in developing countries. *The developing economies*, 1, 3–25.

42. Andini, M. (2024). The influence of fiscal policy on economic growth. *ORGANIZE: Journal of Economics, Management and Finance*, 3(1), 1–9.

43. Asteriou, D., Spanos, K., & Trachanas, E. (2024). Financial

development, economic growth and the role of fiscal policy during normal and stress times: Evidence for 26 EU countries. *International Journal of Finance & Economics*, 29(2), 2495–2514.

44. Auerbach, A., & Gale, W. (2009). Activist fiscal policy to stabilize economic activity. *NBER Working Paper*, 15407, 1–55.

45. Aydin, C., & Esen, Ö. (2019). Optimal tax revenues and economic growth in transition economies: a threshold regression approach. *Global Business and Economics Review*, 21(2), 246–265.

46. Barro, R. J. (1990). Government spending in a simple model of endogenous growth. *Journal of political economy*, 98(5, Part 2), 103–125.

47. Barro, R. J. (1996). Determinants of Economic Growth: A Cross-country Empirical Study. *NBER Working Paper*, (5698), 1–118.

48. Bhandari, A., Evans, D., Golosov, M., & Sargent, T. J. (2021). Inequality, Business Cycles, and Monetary - Fiscal Policy. *Econometrica*, 89(6), 2559–2599.

49. Buliková, M., Bielik, P., & Belinska, S. (2021). Impact of tax policy on the business economy. *Visegrad Journal on Bioeconomy and Sustainable Development*, 10(1), 19–23.

50. Chittenden, F., & Derregia, M. (2010). The role of tax incentives in capital investment and R&D decisions. *Environment and Planning C: Government and Policy*, 28(2), 241–256.

51. Christensen, R. C. (2021). The rise of the EU in international tax policy. In *Global Networks and European Actors* (pp. 110–126). Routledge.

52. Chugunov, I., & Makohon, V. (2019). Fiscal strategy as an instrument of economic growth. *Baltic Journal of Economic Studies*, 5(3), 213–217.

53. Chugunov, I., & Pasichnyi, M. (2018). Fiscal policy for economic development. *Науковий вісник Полісся – Scientific Bulletin of Polissia*, 1(13), 54–61.

54. Chugunov, I., Makohon, V., & Markuts, Y. (2021). Institutional transformations of the public finance system. *Financial and credit activity: problems*

*of theory and practice*, 2(37), 325–331.

55. Chugunov, I., Pasichnyi, M., Koroviy, V., Kaneva, T., & Nikitishin, A. (2021). Fiscal and monetary policy of economic development. *European Journal of Sustainable Development*, 10(1), 42–42.

56. Chugunov, I., & Titarchuk, M. (2020). Formation of the state budget as an instrument of socio-economic development of the country. *Sciences of Europe*, 2(55), 46–52.

57. Coase, R. H. (1960). The Problem of Social Cost. *Journal of Law and Economics*, 3(1), 1–44.

58. Contractor, F. J., Nuruzzaman, N., Dangol, R., & Raghunath, S. (2021). How FDI inflows to emerging markets are influenced by country regulatory factors: An exploratory study. *Journal of International Management*, 27(1), 100834.

59. Czarnitzki, D., Hanel, P., & Rosa, J. M. (2011). Evaluating the impact of R&D tax credits on innovation: A microeconometric study on Canadian firms. *Research policy*, 40(2), 217–229.

60. Davis, S., & Henrekson, M. (2004). Tax Effects on Work Activity, Industry Mix and Shadow Economy Size: Evidence from Rich-Country Comparisons. SSE/EFI Working Paper. *Series in Economics and Finance*, 560, 1–64.

61. Davoodi, H., Elger, P., Fotiou, A., Garcia-Macia, M. D., Han, X., Lagerborg, A., & Lam, W. R. (2022). *Fiscal rules and fiscal councils: Recent trends and performance during the COVID-19 pandemic*. IMF Working Paper No.22/[XX], International Monetary Fund, Washington, D.C.

62. DeBacker, J., Evans, R. W., & Phillips, K. L. (2019). Integrating microsimulation models of tax policy into a DGE macroeconomic model. *Public Finance Review*, 47(2), 207–275.

63. European Commission staff working document. Ukraine 2024 report. URL: [https://neighbourhood-enlargement.ec.europa.eu/document/download/1924a044-b30f-48a2-99c1-50edeac14da1\\_en?filename=Ukraine%20Report%202024.pdf](https://neighbourhood-enlargement.ec.europa.eu/document/download/1924a044-b30f-48a2-99c1-50edeac14da1_en?filename=Ukraine%20Report%202024.pdf).

64. Fatás, A. (2019). Fiscal policy, potential output, and the shifting goalposts. *IMF Economic Review*, 67(3), 684–702.
65. Fatás, A., & Mihov, I. (2013). Policy volatility, institutions, and economic growth. *Review of Economics and Statistics*, 95(2), 362–376.
66. Fjeldstad, O.-H. (2013). Taxation and development: A review of donor support to strengthen tax systems in developing countries. *WIDER Working Paper, No. 2013/010*.
67. Gwartney, J. D., & Lawson, R. A. (2006). The impact of tax policy on economic growth, income distribution, and allocation of taxes. *Social Philosophy and Policy*, 23(2), 28–52.
68. Jin, H., Qian, X., Chin, T., & Zhang, H. (2020). Global assessment of sustainable development: Based on the modification of Human Development Index with entropy method. *Sustainability*, 12(8), 339–359.
69. Kaneva, T., Chugunov, I., Pasichnyi, M., Nikitishin, A., & Husarevych, N. (2022). Tax policy for economic recovery and sustainable development after COVID–19. *Problemy Ekorozwoju – Problems of Sustainable Development*, 17(2), 102–109.
70. Kaneva, T., Karpenko, M., Nasibova, O., Tabenska, J., & Tomniuk, T. (2023). Fiscal decentralization influence on public services efficiency and economic growth. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 5(52), 68–78.
71. Kantar. Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні. Хвиля 4. URL: <https://www.kantar.com/ua/inspiration/ait/ait-wave-4>.
72. Kocherlakota, N. R. (2022). Stabilization with fiscal policy. *Journal of Monetary Economics*, 131, 1–14.
73. Krysovaty, A. I., Zvarych, I. Y., Zvarych, R. Y., & Zhyvko, M. A. (2018). Preconditions for the tax environment of a alterglobal development. Comparative Economic Research. *Central and Eastern Europe*, 21(4), 139–154.
74. Lysiak, L., Romenska, K., Dubrova, N., Kachula, S., Tereshchenko, T., & Salnykova, T. (2022). Management of budget flows from

excise taxation in Ukraine. *AD ALTA: Journal of Interdisciplinary Research*. 12/2-XXIX, 152–159.

75. Lysiak, L., Tereshchenko, T., Kachula, S., Hrabchuk, O., & Lebid, H. (2024). Directions of fiscal policy transformation in the crisis period of economic development of Ukraine. *Economic Affairs*, 69(1), 609–618.

76. Medina, L., & Schneider, F. (2021). *The evolution of shadow economies through the 21st century. The Global Informal Workforce: Priorities for Inclusive Growth*. International Monetary Fund, Washington DC, USA.

77. Morrow, M., Stinson, S. R., & Doxey, M. M. (2018). Tax incentives and target demographics: Are tax incentives effective in the health insurance market? *Behavioral Research in Accounting*, 30(1), 75–98.

78. Naumenkova, S., Mishchenko, V., Chugunov, I., & Mishchenko, S. (2023). Debt-for-nature or climate swaps in public finance management. *Problems and Perspectives in Management*, 21(3), 698–713.

79. Nguyen, M. L. T., Huy, D. T. N., Hang, N. P. T., Bui, T. N., & Tran, H. X. (2020). Interrelation of Tax Structure and Economic Growth: a Case Study. *Journal of Security and Sustainability Issues*, 9(4), 1177–1188.

80. North, D. C. (1994). Economic Performance through Time. *American Economic Review*, 84(3), 359–368.

81. Pasichnyi, M., Kaneva, T., Ruban, M., & Nepytyaliuk, A. (2019). The impact of fiscal decentralization on economic development. *Investment Management and Financial Innovations*, 16(3), 29–39.

82. Pasichnyi, M. (2024). Fiscal dominants of military financing. *Scientia fructuosa*, 2, 20–37.

83. Paying Taxes – Doing Business. URL: <https://archive.doingbusiness.org/en/doingbusiness>.

84. Sala-i-Martin, X. X., & Barro, R. J. (1995). Technological diffusion, convergence, and growth (No. 735). Center discussion paper.

85. Samuelson, P. A. (1954). The Pure Theory of Public Expenditure. *Review of Economics and Statistics*, 36(4), 387–389.

86. Sidelnykova, L., & Posadnieva, O. (2023). Problems of ensuring budgetary security of the state during martial law. *Innovative economics and management*, 10(2), 220–230.
87. Simionescu, M., Lazányi, K., Sopková, G., Dobeš, K., & Balcerzak, A. P. (2017). Determinants of economic growth in V4 countries and Romania. *Journal of Competitiveness*, 9(1), 103–116.
88. Ślusarczyk, B. (2018). Tax incentives as a main factor to attract foreign direct investments in Poland. *Administrative and Management Public*, 30, 67–81.
89. Summers, L. H. (1988). Tax policy and international competitiveness. In *International aspects of fiscal policies* (pp. 349–386). University of Chicago Press.
90. Tanchev, S., & Mose, N. (2023). Fiscal policy and economic growth: evidence from European Union countries. *Economic Studies*, 32(3), 19–36.
91. Tanzi V. (2004). *Fiscal policies in economies in transition*. Washington DC: International Monetary Fund.
92. The European Commission. Anti-Tax Avoidance Directive. An EU Directive to counter corporate tax avoidance. URL: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/anti-tax-avoidance-directive\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/anti-tax-avoidance-directive_en).
93. The International Monetary Fund. Ukraine: Fifth Review Under the Extended Arrangement Under the Extended Fund Facility, Requests for Waivers of Applicability of Performance Criteria, Modification of Performance Criterion, Rephrasing of Access, and Financing Assurances Review-Press Release URL: <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2024/10/18/Ukraine-Fifth-Review-Under-the-Extended-Arrangement-Under-the-Extended-Fund-Facility-556465>.
94. The OECD Data Explorer – The Tax Burden Datasets. URL: <https://www.oecd.org/en/data/datasets/oecd-DE.html>.
95. The OECD. Base erosion and profit shifting (BEPS). URL: <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>.
96. The OECD. Designing a National Strategy against Tax Crime. Core Elements and Considerations. URL:

[https://www.oecd.org/en/publications/2024/05/designing-a-national-strategy-against-tax-crime\\_4741d536.html](https://www.oecd.org/en/publications/2024/05/designing-a-national-strategy-against-tax-crime_4741d536.html).

97. The World Bank Data. URL: <https://data.worldbank.org/>
98. Villela, L. A., & Barreix, A. D. (2002). Taxation and Investment promotion. Background note prepared for the World Bank Global Economic Prospects.
99. Williamson, O. E. (1979). Transaction-cost economics: the governance of contractual relations. *The journal of Law and Economics*, 22(2), 233–261.
100. Zwick, E., & Mahon, J. (2017). Tax policy and heterogeneous investment behavior. *American Economic Review*, 107(1), 217–248.

## РОЗДІЛ 3

### ПРІОРИТЕТИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ У КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ

#### **3.1. Концептуальні засади податкового регулювання економічного розвитку**

В умовах дії режиму воєнного стану та повоєнного відновлення чимало держав зіштовхувалися з податковою дилемою. З одного боку, актуалізується проблема пошуку екстраординарних джерел доходів бюджету, що може бути вирішена шляхом інтродукції нових податкових інструментів, підвищенням ставок та розширенням баз оподаткування вже існуючих. Як слушно зазначає у Нобелівській лекції Т. Сарджент, податки є сухожиллям війни, дозволяючи країні мобілізувати ресурси для перемоги [92]. А з іншого – доцільним видається запровадження обмеженого у часі комплексу фіскальних стимулів (податкових знижок, відстрочок, виключень тощо) для ревіталізації повоєнних економік. Очевидно, жоден із наведених варіантів в своєму максимальному прояві не є прийнятним, тому наголошуємо на необхідності їх конвергенції через перегляд структури фіскального простору і пошук тих його компонентів, які володіють не реалізованим досі потенціалом.

Податкове регулювання економічного розвитку є багатомірним та комплексним процесом, спрямованим на досягнення стійкого зростання. Інституційний інструментарій фіскальної політики включає як рестрикції, так і стимули, оптимальне застосування яких здатне ревіталізувати господарські активності економічних агентів, сприяти притоку інвестицій у відповідну країну чи її окремий регіон. В умовах протистояння повномасштабній воєнній агресії трансформація системи фіскальних інституцій відбувається логічно та послідовно відповідно до «Національної стратегії доходів України до 2030 року» (надалі – «Стратегія–2030»), що є своєрідною дорожньою картою. З метою задоволення фіскальних потреб у середньостроковій перспективі

особливу увагу у «Стратегії–2030» приділено процесам удосконалення процедур податкового та митного адміністрування, зокрема шляхом посилення ефективності останніх.

Одним із найважливіших світових трендів податкової політики є автоматизація, інтелектуалізація та цифровізація процесів збору, обробки, передачі, обміну та зберігання фінансової інформації. Для інституційного розмежування функцій із провадження фіскальної політики Державною податковою службою та власне з адміністрування інформаційно-комунікаційних систем і баз даних Розпорядженням Кабміну від 17 листопада 2021 року № 1467-р схвалено «Стратегію здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року», положення якої інтегровано в «Стратегію–2030». Цифровізація адміністрування податків та мита є пріоритетом податкового регулювання економічного розвитку. Регламентується консолідація інформресурсів суб'єктів управління публічними фінансами та забезпечення їх адміністрування незалежною *IT*-установою. Діяльність останньої передбачає впровадження та проведення сертифікаційного аудиту системи управління інформаційної безпеки на основі стандарту *ISO/IEC 27001:2005*. Забезпечення цифрової гігієни, своєчасне виявлення, реєстрація та реагування на інциденти інформбезпеки є передумовами ефективного податкового адміністрування.

Використання та доступ до інформації про обсяги та обороти коштів економічних агентів-платників податків на банківських рахунках має регламентуватися безпековими принципами. Так, рівень доступу оператора до єдиної інформаційно-комунікаційної системи має передбачати надання йому персоніфікованої або ж деперсоніфікованої інформації про платників. Надважливим для забезпечення ефективного функціонування фіскальних органів в режимі обробки деперсоніфікованої інформації є створення окремого захищеного контуру з кодуванням і декодуванням раніше відкритих персональних ідентифікаторів платників. Інтеграція з системами нарахування

та відшкодування ПДВ, моніторингу руху підакцизних товарів, платіжної інформації ЄС тощо є важливою не лише з практичної точки зору, а й виступає частиною зобов'язань, взятих Україною згідно євроінтеграційних прагнень.

Питання кодування та декодування інформації щодо платників податків видається фундаментальним в контексті цифровізації податкового контролю та адміністрування. Персоніфікація у формі декодування даних системи фіскальних органів має відбуватись виключно за стандартизованою процедурою, у законодавчо детермінованих випадках. Інформаційні системи фіскальних інституцій повинні функціонувати в режимі максимальної деперсоніфікації платників, тобто повної неможливості асоціації відповідних даних із конкретним економічним агентом. Варто зазначити, що у ЄС апріковано Загальний регламент про захист даних (*General Data Protection Regulation, GDPR*), що гарантує недискретність та доцільність використання ІТ-рішень щодо обробки максимально чутливих персональних даних.

Цифровий тренд стосується першочергово проблематики проведення фактичних і документальних податкових перевірок, дозволяючи підвищувати якість роботи податкових аудиторів, з одного боку, і знижувати навантаження на платників податків, з іншого. Цифровізація шаблонів організаційних документів та матеріалів пов'язаних із проведенням фактичних перевірок (наказів на проведення, направлень, актів за результатами тощо) дозволяє економити час фіскальних служб і платників податків, знижуючи трансакційні витрати. Цифрові продукти і рішення інтегровані у систему адміністрування податків підвищують точність системи оцінки ризиків (при планування податкових перевірок), прискорюють процеси обробки великих обсягів інформації та документів, дозволяють превентивно виявляти помилки під час розрахунку податкових зобов'язань, мінімізувати корупцію та інші прояви «людського фактору».

Взаємодія фіскальних інституцій з платниками податків у світовій практиці наразі передбачає застосування інструментарію електронного аудиту (надалі – *E-аудиту*), коли фінансова інформація надається платниками у

електронному вигляді за стандартними вимогами, а надалі опрацьовується за допомогою спеціалізованих пакетів прикладних програм. Загальноприйнятим форматом подання фінансової інформації є розроблений ОЕСР стандартний аудиторський файл (надалі – *Standard Audit File – Tax, SAF-T*), що включає експортовані з системи обліку суб'єкта господарювання достовірні дані про його активи, власний капітал та зобов'язання, а також зміни у основних фінансово-господарських індикаторах протягом певного періоду. Формування *SAF-T* сприяє достовірності ведення платниками обліку і дозволяє підвищити рівень добровільності дотримання ними норм фіскального законодавства.

Наказом Мінфіну України від 15 вересня 2020 року № 561 «Про затвердження Змін до Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки» врегульовано питання щодо формування *SAF-T UA* для вказаної категорії платників. Перші вітчизняні успішні кейси впровадження проекту «*E-аудит*» зафіксовані ще в 2021 році. Для інших категорій господарюючих суб'єктів актуальний класичний дуальний підхід до податкового аудиту, заснований на оцінюванні ризиків та ризик-орієнтованому відборі платників.

Доцільною видається розробка системи *E-аудиту* в межах комплексного підходу із вдосконалення умов неухильного дотримання фіскального законодавства платниками, замість концентрації ексклюзивно на технічній підтримці власне аудиту. Важливою є уніфікація вимог та методик обміну інформацією між податковими інституціями та платниками, завдяки чому автоматично визначається адекватність нарахування зобов'язань та повнота сплати податків, скорочуються витрати часу всіх учасників процесу, мінімізується ймовірність помилок, виникають нові канали одержання результатів фіскальних перевірок. «Стратегією–2030» передбачено 8-етапний алгоритм впровадження системи *E-аудиту*, що має стати прикладом стратегії *win-win* у взаємодії фіскальних органів і платників податків.

Паралельно має вдосконалюватися методика аудиту, алгоритми і тести, програмне забезпечення для аналізу *SAF-T UA*. Однак інструкції, накази та

методики не можуть розглядатися у відриві від персоналу фіскальних інституцій, що мають ними оперувати. Важливим є підвищення кваліфікації та цифрових навичок персоналу податкової служби, необхідних для виконання посадових обов'язків із проведення *E*-аудиту. Актуальною і доцільною є взаємодія між фіскальними інституціями та закладами освіти (першочергово – вищої) в контексті актуалізації потреб у підготовці персоналу відповідних установ, перегляду загальних і фахових компетентностей освітньо-професійних програм та курсів із підвищення кваліфікації. Зростання ефективності адміністрування податків можливе за наявності фідбеку з боку основних стейкхолдерів – платників. Доцільним видається їх систематичне опитування щодо якості контрольної та перевіркової роботи фіскальних органів, а також проведення роз'яснювальних кампаній, навчальних тренінгів та вебінарів / семінарів.

Євроінтеграційні прагнення України не лише відкривають широкий спектр можливостей, а й накладають на державні інституції чимало зобов'язань щодо сумлінного та своєчасного обміну фінансовою інформацією із зарубіжними партнерами. Важливим є двосторонній безпечний обмін, коли, з одного боку, вітчизняні фіскальні інституції можуть оперативно відповісти на зовнішній запит, а з іншого – одержати від партнерів інформацію про іноземні фінансові активи власних резидентів. Це має суттєво посилити контроль своєчасності і повноти декларування доходів, що підлягають оподаткуванню, виявлення належно не задекларованих доходів та активів, аплікації правил трансфертного ціноутворення. Щодо останнього, то ще у 2023 році Україною укладено міжнародний договір з розробки програмного забезпечення інформаційно-комунікаційної системи «Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення» (*BigData TP*). Її метою є автоматизація перевірочних процедур щодо відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», імплементація ризик-орієнтованого підходу, прискорення і підвищення якості податкових перевірок, попередження

фіскальних правопорушень та зниження трансакційних витрат стейкхолдерів, зокрема через економію часу.

Залучення Державної податкової служби України (в якості компетентної інституції) до міжнародної системи автоматичного обміну інформацією за Загальним стандартом звітності (*Common Reporting Standard, CRS*) та звітами в розрізі національних економік (*Country-by-Country Reporting*) із близько 170 іноземними фіскальними інституціями стає можливим після проходження нею віртуального оцінювання експертами Глобального форуму ОЕСР на предмет якості захисту конфіденційних даних. В перспективі це має забезпечити підвищення якості економіко-статистичного аналізу та оцінювання ризиків, асоційованих з ерозією бази та виведенням прибутків з-під оподаткування (що відповідає п. 13 Плану дій *Base erosion and Profit Shifting, BEPS*). Органічна автоматизація обміну фіскальною інформацією за спецзапитами з іноземними компетентними інституціями має надати змогу не лише акумулювати її безпечно, а й встановлювати автоматичні маркери контролю за згаданими запитами, уникаючи дублювання, економити час і зберігати пошукову історію. Взагалі, в контексті модернізації підходів до податкового адміністрування саме ресурс часу стає ключовим фактором успішної трансформації.

Важливими кроками видаються уніфікація методології, стандартів та класифікаторів для підтримки функціонування цифрових систем Мінфіну та інших інституцій управління публічними фінансами, що потенційно має сприяти ефективному узгодженню форматів обробки фіскальної інформації, а також успішній реалізації принципу інтероперабельності інформресурсів. Законом від 23.02.2023 року № 2926–IX Україна ратифікувала угоду з ЄС щодо участі у програмі «Цифрова Європа» (2021–2027), яка спрямована на боротьбу із шахрайством, ухиленням від сплати податкових зобов'язань, агресивним плануванням оподаткування, допомагаючи водночас інфообміну, а також співробітництву у сфері міжнародного податкового адміністрування.

Певним маркером придатності вітчизняних фіскальних інституцій до імплементації євростандартів стала їх інтеграція із базою транскордонних

онлайн-продажів *B2C* та центральною електронною системою платіжної інформації (*Central Electronic System of Payment information, CESOP*) для виявлення можливого шахрайства щодо ПДВ в *e*-комерції, здійснюваній продавцями-резидентами інших державах-членів ЄС чи країн, що до нього не входять. Необхідною є інтеграція із панєвропейською системою моніторингу руху підакцизних товарів (*Excise Movement and Control System, EMCS*).

За сучасних умов пріоритетом є вдосконалення податкового комплаєнсу з акцентом на добросовісності платників та ефективному адмініструванні з боку компетентних інституцій, забезпеченням якості інформації та адекватності управління нею, безпекою даних, а також євроінтеграційними прагненнями. Доцільним видається створення централізованої та автоматизованої системи управління ризиками, пов'язаними з ерозією бази оподаткування. При цьому має враховуватися регіональна специфіка. Наприклад, в Нідерландах ефективно зарекомендувала себе реформа, пов'язана з обмеженням відрахувань благодійних пожертв, що дають підстави для одержання податкових виключень. В Україні, навпаки, в 2025 році ліміт віднесення на благодійну допомогу неприбутковим організаціям збільшено до 8,00 % від прибутку підприємств, одержаного у попередньому році, що є значною преференцією для юридичних осіб [7]. Проте ця реформа носить тимчасовий характер і пов'язана зі специфікою економіки воєнного стану. З іншого боку, в екстремальних умовах спостерігається субституція джерел фінансування військових потреб, а подібне податкове виключення може стимулювати благодійність, покриваючи пріоритетні запити щодо грошових ресурсів.

Удосконалення податкового комплаєнсу відповідає стратегічному баченню експертів ОЕСР, які презентували сучасну модель цифрового адміністрування податків *Tax Administration 3.0*, що має 6 ключових блоків (рис. 3.1). Передбачається, що її імплементація може значно спростити та вдосконалити взаємодію платників з фіскальними інституціями.

Перший ключовий блок «Цифрова ідентифікація» (*Digital Identity*) передбачає зниження навантаження на всіх учасників податкових відносин

шляхом поєднання даних про платників та розробки безпечних і унікальних процедур їх ідентифікації, а також перенесення обробки інформації у «фоновий режим».



**Рис. 3.1.** Концептуальна модель цифрового адміністрування податків  
Tax Administration 3.0

Джерело: побудовано автором за матеріалами ОЕСР [89].

Другий ключовий блок «Точки контакту з платниками» (*Taxpayer touchpoints*) покликаний сприяти залученню останніх до процесів податкового адміністрування за необхідності (зокрема, через доступ до консультування в режимі реального часу), пошуку нових можливостей контакту із застосуванням автоматизованих технологій.

Третій ключовий блок «Управління даними та стандарти» (*Data management and standards*) передбачає розбудову інноваційної архітектури баз даних, за якої фіскальні інституції мали б змогу ефективно користуватись ними для максимізації комплаєнсу та мінімізації адмінвитрат для всіх учасників податкових відносин, аналізу та виконання управлінських функцій в сфері публічних фінансів.

Четвертий ключовий блок «Управління та застосування податкових правил» (*Tax rule management and application*) передбачає розробку і подальшу імплементацію нових податкових правил у форматі, максимально зручному для платників, щоб останні мали змогу інтегрувати їх до власних систем управління, тим самим забезпечуючи підвищення якості адміністрування.

П'ятий ключовий блок «Нові навички» (*New skill sets*) передбачає формування вмінь та компетентностей, потрібних для розробки та здійснення цифрової трансформації адміністрування, з мінімізацією втручанням людини та зростаючою підтримкою процесів штучного інтелекту.

I, нарешті, шостий ключовий блок «Публічне управління» (*Governance frameworks*), що передбачає керівництво підготовкою, імплементацією та підтримкою взаємозв'язку між структурними елементами нової цифрової архітектури як безпосередньо податковою службою, так і у співпраці з іншими фіскальними інституціями на національному та міжнародному рівні.

Слід додати, що функціонування моделі *Tax Administration 3.0* може бути ефективним лише за позитивної синергії низки ендо- та екзогенних чинників. З одного боку, повинно існувати глибоке усвідомлення усіма учасниками податкових відносин необхідності діяти виключно в межах норми права, не порушуючи інтересів інших стейкхолдерів. Платник не повинен уникати чи ухилятися від сплати податків, розуміючи, що це – частина його громадянської та / чи корпоративної соціальної відповідальності. Однак і податковий адміністратор має усвідомлювати, що надмірне навантаження на платника може призвести до небажаного ефекту, який варіюватиметься у надзвичайно широкому спектрі від «голосування ногами» до нечесних фіскальних практик. З огляду на це важливим видається:

- розробка, імплементація та регулярне оновлення сучасного і надійного програмного забезпечення, що надає різним учасникам податкових зносин (платникам та фіскалам) різні, однак достатні, рівні доступу до інформації;

- активне та безпечне використання платіжних систем, цифрових платформ, комунікаційних та реєстраційних систем, інтернету речей тощо.

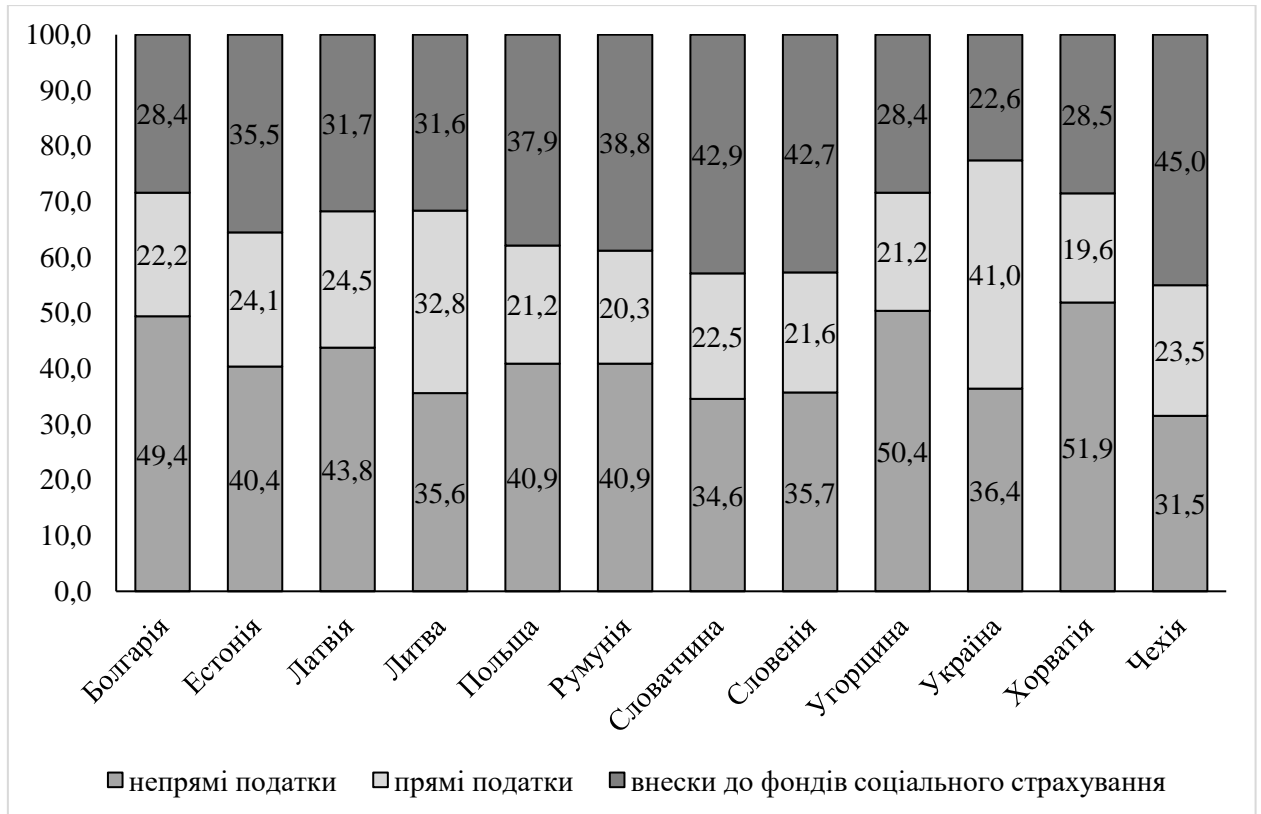
Пріоритетом податкової політики соціально-економічного зростання є узгоджений та гармонійний розвиток ІТ-інфраструктури фіскальних органів, створення надійно захищених дата-центрів, зручних в адмініструванні та достатнім ступенем захисту персональної інформації. Транспарентність політики податкового регулювання і використання кращих світових практик цифрового адміністрування, зокрема електронного аудиту мають підвищити довіру платників, що є важливим чинником для забезпечення стійкого економічного розвитку в довгостроковій перспективі.

Розбудова концептуальних засад фіскальної політики України має враховувати реалії міжнародної податкової конкуренції. В світлі сказаного доцільно проаналізувати фіскальні агрегати України та держав Центральної Європи і Балтії, використовуючи класифікацію останніх, запропоновану ОЕСР (рис. 3.2). Податкові агрегати ЄС-27 у 2013–2014 роках представлено у дод. В, рис. В1.

Порівнюючи вітчизняну структуру базових фіскальних агрегатів з іншими державами-сусідами з регіону Центральної Європи і Балтії, відмітимо дещо алогічну диспропорцію. Попри низький рівень доходів населення, частка прямих податків в структурі загальних податкових доходів бюджету (включно із фондами соціального страхування) в Україні в 2023 році була найвищою і становила 41,0 %. Фіскальне навантаження прямими податками складало 13,3 % ВВП. Однією з причин даної ситуації в ретроспективі був відчутний розрив між фіскальним навантаженням ПДФО та податком на прибуток підприємств.

В умовах повномасштабного вторгнення фіскальна значимість ПДФО суттєво зросла, враховуючи те, що збільшилась кількість військовослужбовців та зріс розмір їх грошового забезпечення. До того ж, відіграє роль і розмір офіційної заробітної плати підприємства для здійснення бронювання працівників, які є військовозобов'язаними. До того ж з 2023 р. підвищену ставку податку на прибуток сплачують банки (прибуток 2023 та 2024 рр. оподатковувався за ставкою 50%). Загалом навантаження прямими податками

в 2023 році у інших країнах вибірки ранжувалось від 10,5 % ВВП у Литві (32,8 % в структурі) до 5,4 % ВВП (20,3 % в структурі) у Румунії.



**Рис. 3.2.** Податкові агрегати країн Центральної Європи і Балтії в 2023 році

Джерело: розраховано та побудовано автором за матеріалами Єврокомісії та ДПС України [5; 95].

Нами проведено кореляційно-регресійний аналіз навантаження прямим та непрямими податками в країнах Центральної Європи та Балтії у період 2014–2023 років. З'ясовано, що при зростанні навантаження прямими податками на 1,00 в. п. економічне зростання сповільнювалося на 3,33 в. п., а модель стохастичної залежності була адекватною із скоригованим коефіцієнтом регресії 0,69. Водночас, залежність між рівнем навантаження непрямими податками за аналогічний період і динамікою економічного зростання виявилася позитивною, проте статистично не значимою ( $P$ -показник – 0,195) і з незадовільним нормованим коефіцієнтом регресії – 0,08. Виходячи з цього, можна стверджувати, що зростання фіскального навантаження прямими податками в країнах вибірки сильно спотворює

пропорції суспільного виробництва, призводячи до скорочення приросту ВВП на одну особу. Характер впливу посилення податкового навантаження непрямыми податками є загалом позитивним, але при недостатній статистичній значимості може кваліфікуватися в якості нейтрального. Постійний перегляд структури оподаткування в контексті пошуку нейтральних та стимулюючих економічне зростання фіскальних інструментів є задачею науковців та фінансистів-практиків.

До подібного висновку доходять Н. Алінаї та У. Р. Рід, проаналізувавши 641 епізод активної фіскальної політики країн ОЕСР, описаний в 42 працях [43]. При чому автори наголошують на необхідності підтримки нерозривного зв'язку між податковим та бюджетним компонентами фіскальної політики. Потрібно не лише перманентно оцінювати вплив податкових інструментів на процеси економічного зростання, а й шукати такі вектори державної видаткової політики, що максимально асоційовані з процесами соціально-економічного розвитку. Оптимізація рівня та структури оподаткування має супроводжуватися посиленням продуктивності публічних видатків, зокрема на освіту та науку, охорону громадського здоров'я, безпеку та розвиток інфраструктури. Т. Гурдал із колегами, проаналізувавши економіки Групи Семи (*G7*) доходять висновку, що достатній збір податкових надходжень є базовою вимогою щодо забезпечення макроекономічної стабільності [71]. Водночас, без пріоритетизації напрямів фінансування продуктивних видатків коштами, одержаними від найсприятливіших зростанню податків, розвиток економіки видається недосяжним.

Авторський колектив під проводом Й. М. Арнолда емпірично довів, що податки на споживання та майно чинять нейтральний вплив на пропорції економічного розвитку, а за оптимальної конфігурації – можуть реактивувати зростання [44]. Водночас К. Макнабб вказує, що для незаможних суспільств мікс реалізованих державою політик може сильно різнитися, а відповідний інструментарій повинен враховувати модель та стадію економічного розвитку [80]. Вітчизняними дослідниками відмічено стійку тенденцію до

росту податкового навантаження на продукцію зарубіжного походження у порівнянні з українською [85].

В світлі сказаного доцільними видаються комплексні заходи зі створення ефекту «імпортозаміщення» і стимулювання виробництв вітчизняних товарів, робіт та послуг з високою питомою вагою доданої вартості. Іншим пріоритетом реформування фіскального простору України є поступове зниження навантаження прибутковим оподаткуванням для посилення дисципліни економічних агентів і стимулювання інвестиційної активності. Український фіскальний простір характеризується серйозними рестрикціями, органічно пов'язаними з необхідністю фінансування дефіциту ПФУ. Однак доцільно шукати резерви зниження навантаження на працю.

Перспективним є вдосконалення системи акцизного оподаткування шляхом розширення переліку підакцизних товарів, перегляду ставок та посилення ефективності адміністрування. Специфіка споживацьких переваг проявляється зокрема і в тому, що підакцизні товари мають більшу питому вагу кошику заможніших верств населення. Тому крім безумовно позитивного ефекту для бюджету, подібні заходи дозволять понизити нерівномірність розподіл фіскального навантаження за різними категоріями доходів.

Значним потенціалом приросту надходжень від сплати акцизу наділені електронні сигарети і цукровмісні безалкогольні напої (солодкі газовані води, «енергетики», спортивні напої, холодний чай, солодкі кавові та будь-які інші напої, до яких додані сахароза чи фруктоза). Таке розширення переліку об'єктів акцизного оподаткування корелює з рекомендаціями Всесвітньої організації охорони здоров'я із запобігання неправильному харчуванню та компенсації зростаючих витрат, пов'язаних з елімінацією ризиків для здоров'я. Потреба в зниженні споживання вільного цукру населенням України є об'єктивною, що актуалізує тематику впровадження відповідних акцизів.

Акциз на цукровмісні напої наразі активно впроваджується у Бельгії, Великій Британії, Ірландії, Нідерландах, Норвегії, Латвії, Монако, Польщі, Португалії, Румунії, Угорщині, Фінляндії, Франції, Хорватії та Чорногорії.

Існують кейси запровадження такого податку на рівні окремих штатів у США та у автономній області Іспанії – Каталонії. У Польщі ставка «солодкого» податку визначена на рівні zł 0,50 за вміст цукру, що не перевищує 5 гр на 100 мл напою. В інших випадках додатково стягується zł 0,05 на 1 гр цукру в 100 мл напою. У Бельгії і Франції ставка податку становить €0,0068 за 1 л і €7,16 євро за 1 л відповідно, безвідносно рівню вмісту цукру, у Монако – €0,00716 за 1 л, у Норвегії – €0,25 за 1 л. У Латвії стягується по €0,0074 за 1 л з напоїв, 100 мл яких містять менше 8 г цукру, і €0,0014 за 1 л в інших випадках. У Португалії ставка цукрового акцизу сягає €0,00822 за 1 л для напоїв з вмістом цукру до 80 гр на 1 л. В Угорщині 1 л напоїв, в 100 мл яких більше 8 гр цукру, оподатковується за ставкою €0,01. У Великій Британії напої з вмістом цукру понад 8 гр на 100 мл оподатковуються за ставкою £0,24 за 1 л, з вмістом цукру понад 5 гр – £0,18 за 1 л. В європейських країнах середня гранична ставка цукрового акцизу становить €0,1679 за 1 л. Окрім наповнення бюджету відчутні і суттєві позитивні медичні наслідки в частині скорочення випадків дитячого ожиріння та інших хронічних захворювань, пов'язаних з надмірним та неконтрольованим вживанням цукру.

Як попередньо зазначалося, всі податки можуть бути поділені на групи *distortionary* та *non-distortionary*, залежно від характеру їх впливу особливості процесів економічного зростання. Особливий інтерес в контексті розроблення концептуальних засад податкового регулювання процесів розвитку є пошук серед групи *non-distortionary* податків тих, що зберігають високий фіскальний потенціал. Серед податків на споживання (належність яких до групи *non-distortionary* доведено емпірично), особливий інтерес становлять екологічні. Аналогічно до оподаткування цукровмісних напоїв, досить актуальним для України видається перегляд підходів до фіскального обтяження атмосферних викидів двооксиду вуглецю в контексті тренду декарбонізації та «зеленого переходу» (*green transition*) ЄС, спрямованого як на посилення доходної бази бюджетів держав-членів, так і на покращення екології, а отже й опосередковано на збереження здоров'я населення. У фокусі екологічного

оподаткування – переміщення фіскального навантаження з оподаткування праці та капіталу на забруднення та споживання ресурсів. Типовим прикладом екологічних податків є енергетичні та транспортні, що встановлюються щодо палива, електроенергії, викидів парникових газів (зокрема  $CO_2$ ), автотранспорту та авіаперевезень. С. Абдулла та Б. Морлі зазначають, що в середньому екоподатки становлять близько 2–3 % ВВП країн-членів ЄС, а їх питома вага у структурі оподаткування близиться до 10 % (лідують за даним індикатором Данія та Фінляндія) [43].

Методики екооподаткування різняться, однак державах-членах ОЕСР близько 90 % у їх структурі становлять паливні податки. Більшість держав використовують механізм рециркуляції податкових надходжень (*revenue recycling*) – спрямування їх на екопроекти, транспортну інфраструктуру, розвиток відновлюваної енергетики. Як правило, чим вищий рівень добробуту суспільства, тим охочіше воно фінансує екологічні ініціативи через податки. Екооподаткування включає як стимули, так і рестрикції. Так, з одного боку, у Бельгії, Ірландії, Іспанії, Італії, на Кіпрі, в Нідерландах, Німеччині та Фінляндії вже діє система фіскальних знижок та виключень, спрямованих на підвищення престижу і доступності використання електротранспорту. З іншого боку, у Ірландії, Латвії, Литві та Нідерландах здійснено реформи та запроваджено спеціальні фіскальні інструменти для справедливого оподаткування викидів  $CO_2$ . У багатьох державах-членах ЄС запроваджено заходи із фіскального заохочення посилення екологізації житлових будівель. Наприклад, у Австрії практикується виключення з приватного оподаткування доходів платників, що відмовляються від використання у побуті викопного палива, а на Кіпрі – підвищені капітальні виключення за здійснення заходів з посилення енергоефективності житла. В Ірландії практикується цільове зниження ПДВ для поширення практики встановлення безвуглецевих нагрівачів, а у Нідерландах та Данії – комбінований підхід до стягнення екологічного податку, що заохочує економічних агентів до зниження викидів парникових газів. Більше того, уряди Нідерландів та Німеччини вживають заходів для

зниження та поступової елімінації різнорідних податкових знижок та виключень для платників-споживачів викопного палива.

В рамках створення Фонду відновлення та стійкості (*Recovery and Resilience Facility, RRF*) у низці країн-членів ЄС розроблено комплекс фіскальних заходів, які з одного пропонують систему податкових виключень та знижок для користувачів «зеленої» енергетики, а з іншого – посилюють фіскальне навантаження на тих економічних агентів, чия господарська діяльність чи навіть побут продовжують забруднення довкілля. Наприклад, у Данії податкові пільги для платників, що модернізують власні виробництва та побут відповідно до екологічних пріоритетів, поєднуються з підвищеними ставками оподаткування для тих, хто продовжує викиди діоксиду вуглецю. Окремо відмітимо, що система екооподаткування розрахована на стратегічну перспективу, у короткостроковому періоді її вплив на динаміку процесів економічного зростання може бути нейтральним чи статистично не значимим.

Вважаємо, що потенціал екологічного оподаткування в Україні досі залишається використаним не повною мірою. Стягнення відповідного податку до держбюджету характеризується деякими проблемами адміністрування в контексті справедливості та транспарентності. Оскільки викиди CO<sub>2</sub> мають чітку територіальну прив'язку, логічним видається інтеграція відповідного фіскального інструменту до системи місцевого оподаткування, розширення прав і обов'язків місцевого самоврядування щодо встановлення ставок та виключень, а в перспективі – залучення його до процесів адміністрування відповідних податків за умови внесення відповідних змін до законодавства.

Досить проблемним у вітчизняному фінансовому дискурсі залишається питання щодо повернення до прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб. «Стратегією–2030» одним із пріоритетів податкової політики визначено повернення до шкали прогресії ПДФО у комбінації з нейтральною до рівня доходів соціальною пільгою. Хоча низка авторів послідовно адвокатують відповідні практики, зокрема й посиляючись на позитивні кейси в країнах-членах ЄС, дане положення потребує критичного осмислення. Наразі з ставка

ПДФО зафіксована на рівні 18 % без прогресії. Такий захід обумовлений об'єктивною неспроможністю фіскальних інституцій ефективно контролювати реальні доходи фізичних осіб через відсутність легальних прав одержувати від банківських установ інформацію щодо фактичних обсягів надходжень коштів на рахунки платників. Внаслідок цього, за існування до 2016 року малопрогресивної шкали ПДФО (зі ставками 15 % і 20 %), виникла низка схем заниження баз оподаткування платниками із високими доходами. Уніфікація ставки мала позитивний фіскальний ефект: в 2016 році надходження ПДФО перевищили минулорічний показник на 32,6 млрд грн (+ 44,35 в. п.), сягнувши значення в 106,1 млрд грн. Інтродукція прогресивної шкали зараз, без належного вдосконалення інституційного середовища та реалізації дієвих заходів щодо посилення податкової культури платників, може призвести до поширення практик ухиляння від оподаткування, а не до зниження економічної нерівності й досягнення соціальної справедливості.

Окремо відмітимо, що в Хорватії та Португалії запропоновано доволі оригінальні заходи фіскального стимулювання економічної активності молоді через застосування таргетованих знижок щодо оподаткування відповідних персональних доходів. Даний досвід має бути врахований Україною, проте не може бути автоматично скопійований без належного вдосконалення фіскального простору. Аналогічно, помірно ефективним видається аплікація досвіду Греції із запровадження знижок за дострокову сплату податкових зобов'язань, особливо в контексті рестрикцій економіки воєнного часу та повоєнного відновлення, що перманентно потребує додаткових публічних фінансових ресурсів.

В контексті пошуку моделей розвитку податкової політики України доцільним є аналіз успішних кейсів трансформації фіскального простору азійських країн. Щодо них, зокрема Китаю, наразі можна говорити про формування національної політики сприяння якісному, а не лише швидкому економічному зростанню [33]. Сучасна китайська економіка характеризується індустріалізацією нового типу, заснованою на інноваційній інфраструктурі,

діджитал-екосистемі та високотехнологічному виробництві. Наразі податкову політику, щільно скоординовану з бюджетною політикою у сфері видатків, Китаю можна охарактеризувати як проактивну, чому є логічні пояснення. Дезінтеграційні тенденції китайської економіки з іншими країнами світу призводить до пошуку нових механізмів протидії фіскальним дисбалансам. Водночас уряд КНР активно інвестує у НДДКР, зокрема фундаментальні дослідження, дбає про створення робочих місць для науково-технологічного персоналу та якісну підготовку фахівців інженерно-технічних спеціальностей. Демографічний перехід та посилення демографічного навантаження особами старшого віку на тлі помірної спаду народжуваності породжує необхідність систематичного розширення фіскального простору.

Безпосереднім інструментарієм впливу китайської податкової політики нового економічного розвитку є: – селективне запровадження податкових преференцій та виключень для НДДКР; – пониження ставок або навіть тимчасове скасування податку на доходи для господарюючих суб'єктів та ПДВ для специфічних типів підприємств, у т.ч. малих і середніх, т.з. «маленьких гігантів», за умови, що вони використовують спеціальні й надскладні технології виготовлення унікальної та інноваційної продукції, задіяні у найважливіших промислово-логістичних ланцюгах; – тимчасове скасування всіх податків для суб'єктів мікро- та малого підприємництва; – фіскальні пільги для чітко детермінованого переліку операцій з купівлі нерухомості, складного устаткування.

На темп і пропорції економічного розвитку впливає не тільки та не стільки загальний рівень податкового навантаження, як його композиційна структура (*tax mix*). Будь-які реформи та трансформації фіскального простору неминуче відбиваються на поведінці економічних агентів, рівні доходів бюджету та добробуті населення. Перед їх реалізацією доцільним видається імітаційне моделювання очікуваних наслідків [64]. Вважаємо, що ефект змін у податковій структурі можна оцінити із застосуванням макроекономічного моделювання і симуляційного аналізу. Наприклад, для визначення характеру

та масштабу впливу окремих податків на динаміку суспільного виробництва цілком придатними є регресійні моделі з використанням панельних даних однієї, кількох країн або регіонів та достатньою кількістю спостережень. За умов високої статистичної значимості це дозволяє не лише визначити системний вплив окремих податків на суспільне виробництво, а й оцінити інституційні особливості досліджуваного фіскального простору. Надалі можливою є аплікація симуляцій *what-if* сценаріїв для прогнозування наслідків змін ставок та структури фіскального навантаження.

Вважаємо принципово необхідною інтеграцію до моделі поведінкових параметрів, оскільки необхідно визначити не лише характер взаємозв'язку змін в структурі податкового навантаження, а й оцінити можливі варіанти реакції платників на згадані зміни. Реальні дані фінзвітності в масштабах національної економіки можуть бути використані при машинному аналізі із застосування технологій *Big data*, аналітики ризиків та штучного інтелекту. Проте будь-яка модель не повинна бути односторонньою, тому важливо оцінити комплексно і якість адміністрування податків та зборів, а також ступінь рівень інтродукції цифрових рішень, про що йшлося попередньо.

### **3.2. Інституційна трансформація податкової політики в контексті євроінтеграційних процесів**

Євроінтеграційний вектор є настільки важливим в реаліях сучасної України, що цей факт навіть знайшов відбиття в Конституції. Однак варто зазначити, що долучення нашої держави до ЄС, з одного боку, не означає автоматичного вирішення всього комплексу соціально-економічних проблем і досягнення європейського рівня та якості життя, а з іншого – потребує послідовної та систематичної роботи із гармонізації вітчизняного фіскального законодавства із європейським та трансформації методологічних підходів до реалізації податкової політики. Більше того, рівень добробуту, досягнутий провідними країнами ЄС, насправді і є наслідком аплікованого ними міксу

державних політик, зокрема сукупності заходів податкового стимулювання розвитку. У порівнянні з українськими, практики фіскального регулювання ЄС характеризуються принципово іншими підходами до формування композиційної структури та контролю рівню податкового навантаження. Взаємодія платників із контролюючими органами у Європі є значно прозорішою, при чому обидві сторони добровільно дотримуються певних інституційних рестрикцій, що посилює загальний позитивний ефект.

Євроінтеграція актуалізує потребу у проведенні системних реформ для забезпечення переходу до ефективніших практик регламентації і регулювання господарських відносин із одночасним усуненням наявних у вітчизняній економіці дисбалансів. Взаємодія господарюючих агентів в ЄС відбувається у стійкому інституційному середовищі, галузева структура економік держав-членів є раціональною, характеризується достатніми обсягами інвестицій в інновації, хоч і не позбавлена явищ тінізації та економічних диспропорцій. Доцільним видається запозичення європейських практик ефективного публічного управління, зокрема й у сфері продукування суспільних послуг і благ. Розширення ЄС передбачає долучення до Євроспільноти тих національних економік, що не лише створюють передумови для стійкого зростання, а й здатні швидко долати диспропорції ринкової кон'юнктури.

Вважаємо за доцільне вивчення специфіки інституційної архітекtonіки фіскального простору та особливостей податкового регулювання в країнах-членах ЄС, адже вже установчі документи, зокрема Договір про заснування, Європейської спільноти, ратифікований у 1957 році, містили Розділ VI «Спільні правила щодо конкуренції, оподаткування та зближення законодавства». Положення Маастрихтського договору 1992 року спричинили подальше прийняття низки регламентів, рішень, директив та рекомендації, щодо оптимізації структури фіскального простору країн-членів. Податкові спори є досить поширеним об'єктом судового розгляду в ЄС, тому правові погодження стосовно судових рішень також інтегровано до архітектури податкового регулювання стійкого розвитку.

Повна уніфікація податкового законодавства держав-членів ЄС наразі не імперативом, що варто врахувати при підготовці стратегії трансформації вітчизняної системи фіскального регулювання розвитку. Більше того, у 2001 році імплементовано Стратегію податкової політики Єврокомісії, де постульовано право кожної країни-члена Союзу вільно обирати модель податкової системи, за умови, що національне законодавство не суперечитиме загальноєвропейському.

Чинні норми панєвропейського законодавства накладають певні рестрикції та суверенні фіскальні права держав-членів ЄС у сфері прямого оподаткування переважно у випадках, коли об'єкт оподаткування або економічний агент має зв'язок принаймні із однією державою-членом. Принцип вільного руху капіталу, визначений ст. 63 Договору про функціонування Європейського Союзу (надалі – ДФЄС), є також релевантним у випадках, коли однією зі сторін є держава, що не входить до складу ЄС [98]. Обсяг застосування нормативно-правових положень ЄС щодо кожної держави-члена залежить від відповідної угоди про приєднання. Ст. 355 ДФЄС детермінує, як установчі договори застосовуються до окремих асоційованих і залежних територій країн-членів ЄС. Спектр прав держав-членів Євроспільноти є досить широким. Більше того, інституції ЄС не мають дієвого інструментів впливу на систему прямого оподаткування країн-членів. Загалом панєвропейське законодавство виходить з принципів субсидіарності, пропорційності та гнучкості, надаючи державам-членам прерогативи у визначенні дизайну інструментарію прямого оподаткування. Саме тому ЄС наразі не використовує пряме оподаткування для власних цілей збору публічних фінансових ресурсів.

Варто відзначити, що гармонізація норм податкового законодавства ЄС відбувається з дотриманням принципу правової визначеності. Останню можна трактувати як однозначність розуміння та послідовність застосування норм всіма суб'єктами фіскальних взаємовідносин. Проте типова модель аплікації податкової правової норми передбачає доцільність ефективного використання

в європейському фіскальному просторі компромісних юридичних засобів. Наприклад, ст. 111 ДФЄС детермінує компетенції, а не повноваження оподатковувати, що чітко роз'яснено у чинній Директиві Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року, згідно якої гармонізованою на рівні ЄС визначається лише база ПДВ, його ж ставки детермінують держави-члени [54].

Уряд держави-члена ЄС, враховуючи низку критеріїв, зокрема стадію макрофінансового циклу та дію зовнішніх соціально-економічних шоків, має право використовувати як інструментарій стимулюючої, так і консолідуючої фіскальної політики. З огляду на досвід фінансового регулювання від завершення Великої рецесії до початку пандемії *COVID-19*, значна кількість європейських країн, надавала перевагу фіскальній консолідації. Податкове стимулювання розвитку застосовувалося епізодично, враховуючи необхідність ревіталізації економіки у постпандемічний період. Однак пролонгована дія фіскальних стимулів не лише загрожує стійкості державного бюджету, а й сприяє накопиченню державного боргу, зокрема зовнішнього. За надмірного боргового навантаження підтримка стійкого розвитку економіки унеможлиблюється, що надалі розбалансовує публічні фінанси. В такому разі інструментарій фінансової політики звужується.

Інституційної трансформація податкової політики в Україні має спиратися на європейський досвід. Показовими при цьому є як успішні, так і невдалі кейси реформ. Економіка ЄС зазнала значних втрат під час Великої рецесії 2007–2009 років через розбалансування системи публічних фінансів. Наприклад, в першому посткризовому 2010 році дефіцит бюджету Румунії склав 6,80 % ВВП. Завдяки вжитим заходам фіскальної консолідації, зокрема підвищенню стандартної ставок ПДВ; зростанню акцизів; розширенню бази оподаткування ПДФО; обмеженню фонду оплати праці та числа осіб, зайнятих у публічному секторі; дефіцит бюджету Румунії скоротився до 2,90 % ВВП та було відновлено економічне зростання. Подібні заходи фіскальної консолідації здійснювалися і в Греції у 2011 році. Там підвищено ставки ПДВ (з 5,50 % та 11,00 % до 6,5 % та 13,00%, відповідно), проведено заходи зі

зменшення неефективних трансакційних витрат, вдосконалено податкове адміністрування тощо [97].

Зростання суспільного виробництва є пререквізитом збільшення доходів бюджету шляхом розширення податкової бази, а рецесійні прояви та хронічна розбалансованість публічних фінансів актуалізує потребу удосконалення податкових стимулів. Хоча держави-члени Євросоюзу реалізують досить різні індивідуальні стратегії соціально-економічного розвитку, останні можна віднести до одного з трьох типів. Перший тип, реалізований зокрема в Німеччині, передбачає орієнтацію на високотехнологічне виробництво та посилення наукоємності продукції. Такій моделі властиве встановлення відносно високих податкових ставок, що компенсується гарантіями безпеки здійснення бізнесу (зокрема в сфері захисту права власності) та соціальної стабільності, а це значно посилює впевненість економічних агентів, спрощує процеси стратегічного планування розвитку. Другий тип традиційно пов'язується з концептом *welfare state*, що примушує полісімейкерів забезпечувати динамічний баланс між якістю суспільних благ і послуг, з одного боку, та відносно високим фіскальним навантаженням, з іншого, зокрема завдяки корекції корпоративного податку. Подібне властиво економікам Австрії, Франції та державам Фенноскандії. Третій тип асоціюється з орієнтуванням на масштабування прибутків фінансового сектору, що досягається мінімізацією фіскального навантаження для забезпечення додаткового притоку капіталу ззовні. Проте, попри логічність наведеного вище групування, вітчизняні дослідники відмічають певний парадокс, а саме – помітно вищу інвестиційну привабливість інноваційно орієнтованих економік (при високому податковому навантаженні), що підриває ідею міжнародної податкової конкуренції.

Пропонована європейськими фінансистами-практиками альтернатива класичній податковій конкуренції, заснованій на зниженні загального фіскального навантаження, полягає в гармонізації мінімального рівня оподаткування транснаціональних корпорацій та посиленню нагляду за

контрольованими операціями. Наприклад, це може включати детермінацію мінімальної ставки корпоративного податку у розмірі не менше 25 % [59]. Важливим є й повне унеможливлення практик використання фіктивних суб'єктів господарювання для застосування пільгових податкових режимів, що закріплено рішенням Директиви 2021 року *UNSHELL / ATAD III* [58]. Наразі питання податкової конкуренції держав-членів ЄС, попри суттєву уніфікацію методологічних підходів до оподаткування, видається досить актуальним.

Ст. 113 ДФЄС надає Євроспільноті, згідно спеціальної процедури, компетенцією ухвалювати рішення стосовно гармонізації законодавства у сфері ПДВ, акцизів та мит. Водночас чітко детерміновано й ступінь гармонізації, яка повинна забезпечувала формування та належне функціонування внутрішнього ринку, а також не допускала недобросовісної конкуренції. У податковому законодавству ЄС та країн-членів прописано норми щодо непрямого оподаткування. Тому слід вивчити потенційні наслідки модифікації справляння ПДВ та акцизів у контексті євроінтеграційних прагнень України. Okремо варто розглянути специфіку акцизного оподаткування країн-членів ЄС. З одного боку, у численних дослідженнях доведено, що податки на споживання не спотворюють пропорцій суспільного відтворення, з іншого боку, акцизи не лише забезпечують суттєві надходження до бюджету, а й впливають на стан довкілля і здоров'я населення, змінюючи споживчі звички. Особливо важливим компонентом фіскального регулювання в країнах ЄС є тютюнові акцизи, специфіку яких розглянемо детальніше.

Однією з вимог до трансформації вітчизняної податкової політики в контексті «Угоди про асоціацію» є врегулювання обігу тютюномістких товарів із підвищенням акцизів на них. Гармонізація законодавства щодо тютюнових акцизів є одним із ключових питань євроінтеграційних процесів. Оптимізація акцизного навантаження можлива за умов калібрування цілей у сфері охорони здоров'я та врахування специфіки розвитку конкретної національної економіки (рівня доходів населення, векторів трансформації

ринку нікотиномісткої продукції, а також культури її споживання, зокрема в контексті толерування контрабанди та контрафакту).

Дизайн тютюнового акцизу в ЄС врегульовано Директивою 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року, що сприяє вільній та добросесній конкуренції на ринку ЄС, забезпечуючи водночас належний рівень надходжень до бюджетів країн-членів [55]. Ця директива визначає уніфіковані правила щодо обчислення та справляння згаданого податку з усіх підакцизних товарів, а також їх складування, переміщення, контролю за їх виробництвом і обігом. Для цього ЄС функціонує електронна система контролю руху підакцизних товарів (*Excise Movement and Control System, EMCS*). Згідно цієї Директиви держави-члени Євроспільноти зберігають право не гармонізувати акцизи на інші товари. Досягнення стратегічних цілей у сфері охорони здоров'я, з одного боку, та уникнення надмірних відмінностей між параметрами фіскального простору європейських країн врегульовано Директивою 2011/64/ЄС «Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація)» від 21 червня 2011 року [56]. Згідно її ст. 3–5 у загальній категорії «тютюнових виробів» специфіковано підкатегорії сигарет, сигар та сигарил, дрібно нарізаного тютюну для паління (призначеного для скручування сигарет), а також іншого тютюну для куріння. Ця директива націлена на досягнення трьох пріоритетних задач: – посилення захисту здоров'я населення від вживання тютюновмісної продукції; – оптимізацію функціональних характеристик внутрішнього ринку тютюнових товарів; – забезпечення стабільного та прогнозованого надходження коштів до державного бюджету. Варто окремо відмітити, що зазначена Директива не дає не містить категорій тютюну для нагрівання (зокрема, електричного, ТВЕН), рідин для електронних сигарет, нікотиновим паучів тощо, котрі були виведені на ринок пізніше її ухвалення, залишившись поза сферою її регулювання.

Для країн-членів ЄС апліковано універсальні підходи реалізації акцизної політики щодо тютюну, стосовно того, що ставки акцизу мають бути досить високими для досягнення ультимативного регулятивного ефекту: зменшення

споживання відповідної продукції. Директива детермінує фундаментальні принципи узгодження композиційної структури і ставок тютюнового акцизу.

У п. 1 ст. 7 вищезгаданої Директиви детерміновано, що мінімальна ставка тютюнового акцизу має складатися із специфічного (на одиницю такої продукції) та адвалорного (у процентах максимальної роздрібної ціни, враховуючи всі податки за виключенням мита) компонентів. Перший може коливатися в межах від 7,50 % до 76,50 % загального фіскального навантаження (суми ПДВ, адвалорного та специфічного акцизу), що залишає для національних економік держав-членів досить широкі можливості щодо структури тютюнових акцизів. Так, держави-члени наділені правом аплікувати мінімальний акциз на сигарети згідно п. 6 ст. 8. Згідно п. 2 ст. 10 Директиви 2011/64/ЄС з 1 січня 2014 року мінімальне акцизне навантаження для сигарет у ЄС становить не менше €90 за 1000 одиниць та не менше 60 % середньозваженої роздрібної ціни. Для тих же країн-членів, де акциз стартує від €115, дотримання другого із зазначених вище критеріїв не є імперативом. При цьому максимальну відпускну ціну у роздрібному продажі встановлює виробник чи імпортер.

Згідно п. 2 ст. 7 адвалорну і специфічну компоненти ставки акцизу на тютюн слід уніфікувати для всіх типів сигарет; процент специфічної компоненти тютюнового акцизу у загальному податковому навантаженні має детермінуватися, виходячи з середньозваженої роздрібної відпускної ціни (п. 1 ст. 8). Остання обчислюється діленням тотальної вартості усіх продукованих сигарет у минулому році (враховуючи їх максимальну відпускну ціну з включенням всіх податків) на їх тотальну кількість (п. 2 ст. 8).

Стосовно сигар, сигарил й іншого тютюну для паління п. 3 ст. 14 вже неодноразово згаданої Директиви детермінує щодо ставок акцизів, котрі необхідно визначати без розмежування серед партикулярної групи, однорідної за якістю, позиціонуванням, походженням продукції, матеріалами, що використовуються при її продукуванні, характеристиками виробників тощо. Стосовно згаданих категорій тютюнової продукції ставки можуть бути:

а) адвалорними (виходячи з максимальної відпускної ціни у роздрібній мережі); б) специфічними (стосовно сигар та сигарил – у закріпленій сумі за 1000 одиниць товару); в) поєднувати адвалорний та специфічний компоненти. Застосування до сигар, сигарил і тютюну для куріння адвалорних чи змішаних ставок передбачає можливість встановлення мінімального розміру акцизу.

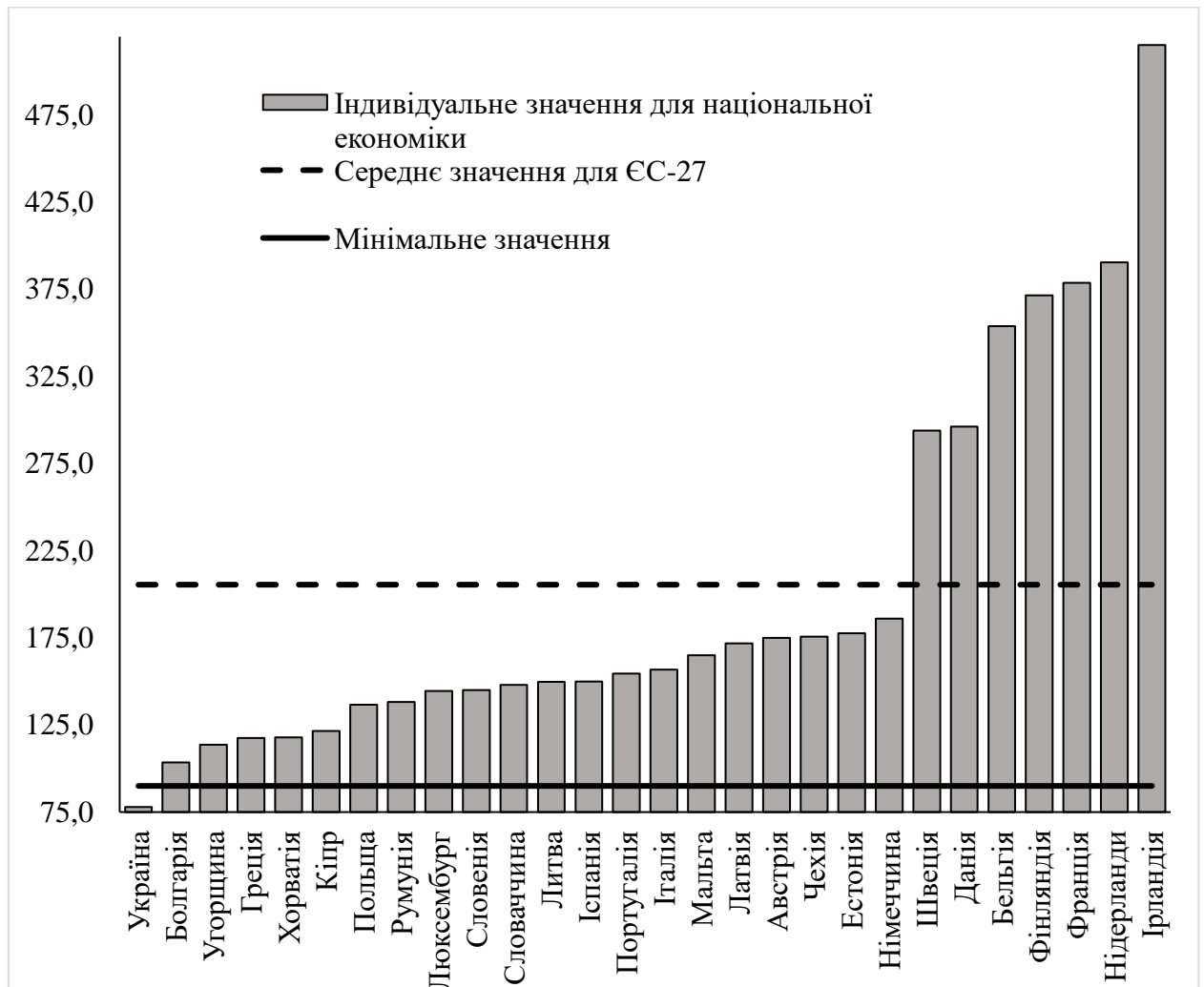
Для сигар або сигарил акциз не може бути нижчим за 5 % роздрібною ціни, враховуючи всі податки, або €12 євро за 1000 одиниць чи 1 кг; дрібно нарізаного тютюну – 50 % середньозваженої відпускної ціни чи €60 за кілограм; іншого курильного тютюну – 20 % роздрібною відпускної ціни, враховуючи всі податки, або €22 євро за 1 кг. Тобто, до тютюновмісних продуктів, відмінних від сигарет, пропоновано досить широкі стандарти гармонізації оподаткування внаслідок існування диферентних підходів держав-членів ЄС до ідентифікації відповідних баз оподаткування. В згадану Директиву закладено принцип, що для кожного типу тютюновмісних виробів можна аплікувати різні ставки податку, тоді як найвища ставка має застосовуватися для сигарет.

Специфічний компонент тютюнового акцизу забезпечує стабільніші та передбачуваніші надходження до бюджету, у порівнянні адвалорним, оскільки при його застосуванні податкове зобов'язання не залежить від ціни продукції, а правильність його розрахунку легше проконтролювати, знаючи лише фізичний обсяг оподаткованого продукту. Адвалорний компонент акцизу дозволяє краще враховувати вплив інфляційних процесів на ціну. Теоретично корекція специфічного компоненту на індекс інфляції також можлива.

На рис. 3.3 представлено величину мінімального акцизного податкового зобов'язання з сигарет у країнах-членах ЄС-27 та Україні станом на 1 квітня 2025 року. Середнє значення індикатора для вибірки становило €205,5 за 1000 сигарет, та примітно, що лише в 7 досліджуваних економіках реальний індикатор перевищує його. Більш того, у відповідній підвибірці опинилися країни Фенноскандії (Данія, Швеція, Фінляндія), Бенілюксу (за виключенням Люксембургу), Франція та Ірландія. При цьому розрив між індивідуальними

значеннями для Нідерландів (€390,4 за 1000 сигарет) та Ірландії (€515,2 за 1000 сигарет) у майже €125,0 є найбільшим для вибірки.

Попри об'єктивну необхідність підвищення величини мінімального акцизного податкового зобов'язання з сигарет в Україні, що є однією з вимог подальшої євроінтеграції, подібні заходи потребують чіткої логіки та стратегічного планування. З рис. 3.3 видно, що держави Центральної Європи і Балтії, чий економіки в 1990-х роках мали чимало спільних рис з українською, характеризуються значно нижчими мінімальними акцизними податковими зобов'язаннями з сигарет від €103,5 за 1000 одиниць товару у Болгарії до €177,7 за 1000 одиниць у Естонії.



**Рис. 3.3.** Мінімальне акцизне податкове зобов'язання з сигарет у в країнах-членах ЄС-27 та Україні станом на 1 квітня 2025 року (€ за 1000 одиниць)

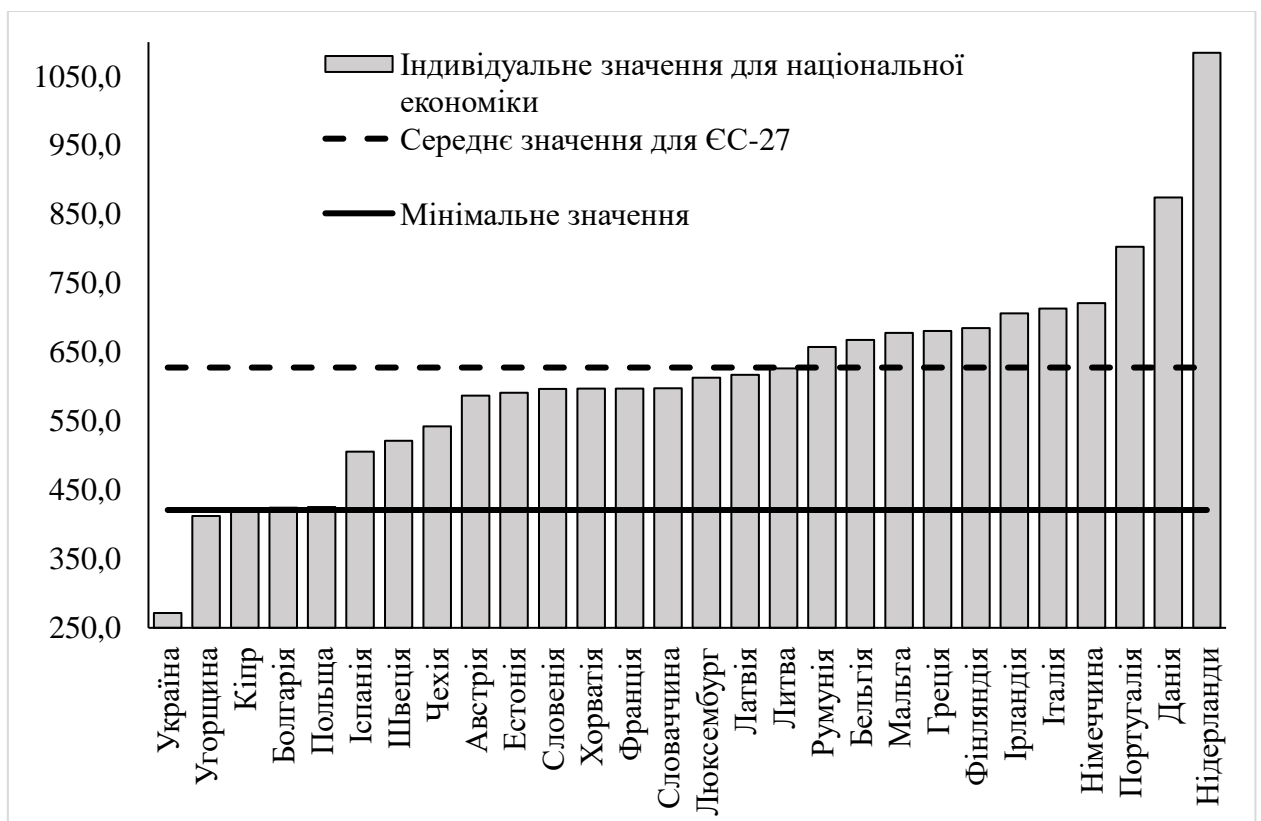
Джерело: побудовано автором за даними Єврокомісії та Міністерства фінансів України

В Україні мінімальне акцизне зобов'язання зі сплати акцизного податку градуально зростає та становить зараз €78,0 за 1000 одиниць товару і, відповідно до попередньо складених планів-графіків, вже мало б досягти мінімуму для ЄС. Однак низка соціально-економічних шоків і негативних екстерналій призвели до відтермінування цього. Більше того, стрімке підвищення тютюнових акцизів навряд чи сприятиме швидкій зміні консьюмеристських вподобань. Натомість споживачі із залежністю від даної товарної групи за незмінного рівня індивідуального доходу неминуче будуть схилитися до придбання дешевших субститутів, зокрема з числа контрафактної та контрабандної продукції, а також тютюновмісних виробів, щодо яких національне законодавство ще не розроблено. Тому доцільним видається оприлюднення середньострокового плану-графіку градуального підвищення тютюнових акцизів, який щільно корелюватиме зі змінами реальної купівельної спроможності населення та не спонукатиме останнє до контрпродуктивної субституції легального продукту контрабандним та контрафактним.

Іншим важливим проявом інституційної трансформації вітчизняної системи оподаткування є вдосконалення паливних акцизів. Споживання викопного палива безумовно наносить непоправну шкоду навколишньому природному середовищу та здоров'ю суспільства. Водночас жодна розвинена національна економіка наразі не може відмовитися від згаданих вуглеводнів. Тому підвищення акцизів на паливо видається надійним пререквізитом збільшення доходів бюджету. Нами досліджено ставку акцизу на етилований бензин в державах-членах ЄС та Україні станом на 1 липня 2025 року (рис. 3.4). Відмітимо, що законодавством мінімальну ставку даного податку визначено на рівні €421,0 за 1000 л, і на сьогоднішній день цієї вимоги не дотримується лише Угорщина, індивідуальний показник для якої складає €412,2 за 1000 л.

Середній індикатор для вибірки склав €627,7 за 1000 л, при чому серед країн, що приєдналися до ЄС в XXI столітті, індивідуальні ставки

перевищували цей показник лише в Румунії (€657,5 за 1000 л) та на Мальті (€678,2 за 1000 л). Перевищувала середнє значення ставка бензинового акцизу ще в 9 країнах, варіюючи від €667,8 за 1000 л у Бельгії до рекордних €1084,5 за 1000 л у Нідерландах. Щодо останньої країни, то її індивідуальний індикатор майже вдвічі перевищує середній та майже втричі мінімальний для ЄС. Водночас варто відмітити, що в постсоціалістичних країнах Центральної Європи та Балкан відмічено найнижчі ставки, в той час як ставки акцизного податку на бензин в країнах Балтії, хоч і є нижчими, та все ж тяжіють до середнього значення по вибірці.



**Рис. 3.4.** Ставка акцизного податку на бензин етилований в країнах-членах ЄС-27 та Україні станом на 1 липня 2025 року (€ за 1000 л)

*Джерело:* побудовано автором за даними Єврокомісії

Акциз на пальне, очевидно, є умовно нейтральним щодо пропорцій суспільного відтворення, тому що масштаб використання населенням автотранспорту, навіть із суттєвим підвищенням ставки, принципово не зміниться. Проте, при підготовці відповідних план-графіків підвищення

паливного акцизу, варто враховувати його суттєвий вплив на логістичні витрати, що неминуче призведе до зростання цін на споживчі товари, а відповідно може стати причиною зниження рівня суспільного добробуту. Попри наявність цільових індикаторів мінімальних податкових зобов'язань зі сплати різнорідних акцизів, податкова політика ЄС містить вбудований механізм пом'якшення наслідків негативного впливу суттєвих змін у конфігурації фіскального простору на поведінку економічних агентів. Зокрема це стає можливим через відтермінування відповідних змін або підготовку скінченного переліку опцій у положеннях податкового законодавства щодо можливості аплікації понижених ставок.

ПДВ є одним із основних бюджетоутворюючих податків в усіх без виключення країнах ЄС[77]. Наразі ефективність системи його адміністрування залежить від рівня стандартної ставки, а також наявності і кількості пільг та виключень, що безпосередньо впливає на величину ПДВ-розриву. Укладання Римських договорів 1957 року зумовило необхідність гармонізації системи непрямого оподаткування. Відповідно до результатів дослідження комісії на чолі з Ф. Ноймарком, ПДВ, що станом на 1963 рік справлявся лише у Франції, було рекомендовано включити до структури національних податкових систем всіх держав-членів Євроспільноти[67]. Початкова фаза рамкової гармонізації законодавства ЄС у сфері непрямого оподаткування тривала протягом 1967–1977 років та завершилася прийняттям 17 травня 1977 року Шостої директиви Ради 77/388/ЄЕС, що забезпечило правову детермінованість фіскальних практик для всіх країн-членів в частині справляння ПДВ, істотно зближуючи їх режими [57]. Згадана Директива пізніше була замінена чинною Директивою 2006/112/ЕС про спільну систему держав-членів щодо ПДВ [54].

Більшість держав-учасниць ЄС на різних етапах трансформацій фіскального простору запроваджували власну систему пільг та виключень щодо ПДВ. Результати таких новацій, як правило, проявлялися не стільки у зниженні фіскального навантаження на окремі категорії платників чи

підвищенні суспільного добробуту, а у скороченні бюджетних надходжень та загальному підвищенні вартості адміністрування ПДВ, через зростання трансакційних витрат). Чимало зарубіжних та вітчизняних дослідників питання наголошують на регресивній природі ПДВ, що характеризується найвищим фіскальним навантаженням на бюджети домогосподарств із невисокими доходами. Тому при підготовці та імплементації стратегічних рішень щодо податкової політики розвитку слід попередньо моделювати різні сценарії реакції економічних суб'єктів на зміни рівня навантаження ПДВ. Доцільним для України в цьому контексті видається дослідження європейського досвіду трансформації податкової політики у розрізі кількох взаємозалежностей, передусім: а) підвищення / пониження базової ставки та обсягу відповідних надходжень; б) запровадження редукованих ставок та виключень щодо ПДВ і його надходжень до бюджету. Однак досягнення успіхів в частині скорочення ПДВ-розриву можливе не лише через зміну ставок чи відміну контрпродуктивних пільг, а й через системне вдосконалення практик адміністрування, зокрема цифровізацію всіх процесів та забезпечення прозорості діяльності фіскальних органів у взаємодії з платниками.

В Меморандумі при 5-у перегляді програми розширеного фінансування МВФ (*Extended Fund Facility*, надалі – EFF) вказано, що для одержання додаткового фінансування військових потреб виправданим та раціональним є підвищення ставок ПДВ та посилення роботи щодо недопущення ухилення та уникнення оподаткування [75]. Однак при активній мобілізації внутрішніх ресурсів критичною потребою залишається забезпечення реалізації принципу фіскальної справедливості. В світлі останнього в Україні актуалізується комплекс питань надання преференцій господарюючим суб'єктам, що імпортують товари без сплати податків. Консервація такої структури фіскального простору очікувано призведе до стрімкого зростання обсягів міжнародних посилок, що не підлягають оподаткуванню.

Підкреслимо, що саме простота, зрозумілість системи оподаткування, а також мінімізація затрат часу на безпосередню сплату податків і подачу

фінансової звітності є ультимативними критеріями якості податкового адміністрування. Збереження чинного пільгового ліміту оподаткування митом загальної фактурної вартості товарів, що пересилаються у міжнародних поштових та експрес-відправленнях видається доцільним, виходячи з кількості міжнародних відправлень до України та ступеню налагодженості процесів адміністрування ввізних мит. Проте наголошуємо на доцільності зниження пільгового порогу оподаткування ПДВ для певних категорій міжнародних відправлень (з врахуванням європейського досвіду). Так, до липня 2021 році у ЄС звільнялися від ПДВ операції щодо імпорту незначних партій товару, вартістю до €22. Агресивний демпінг окремих маркетплейсів, значні фіскальні втрати та численні факти зловживання даною нормою призвели до її скасування. Країни-члени ЄС чітко зорієнтовані на підтримку вітчизняного виробника та протидію нечесній конкуренції, зокрема із застосуванням інструментів демпінгу. Тому у ЄС ПДВ оподатковується весь імпорт товарів у міжнародних відправленнях, безвідносно його ціни. Фундаментальним у доборі векторів трансформації вітчизняного фіскального простору центральним має бути принцип соціальної справедливості, тому вважаємо раціональним зниження пільгового ліміту оподаткування ПДВ товарів (за виключенням підакцизних), що імпортуються в Україну через міжнародні поштові і експрес-відправлення, з €150 до €45, що відповідає візії КМУ.

В сучасному глобалізованому світі процеси товароруку значною мірою обслуговуються сервісами онлайн продажів [68]. Саме явище електронної комерції та агресивна торговельна політика азійських країн зумовили модифікацію європейського законодавства щодо ПДВ. З 1 липня 2021 року в ЄС запроваджено нову модель регулювання *B2C* інтернет-продажів. Зміни стосувалися імпорту низьковартісних товарів з третіх країн. Було скасоване виключення з оподаткування ПДВ імпортних товарів із вартістю до €22. Таким чином весь імпорт в ЄС з третіх країн став об'єктом оподаткування ПДВ, хоча ця фіскальна новація не торкнулася звільнення від мита товарів вартістю до €150. Також було запроваджено спецрежим для дистанційних продажів

товарів, імпортованих з третіх країн, зі сплатою податку через «єдине вікно» імпорту (*import one-stop-shop*; надалі – *IOSS*) продавцем або посередником від імені продавця. Постачальник товарів (розташований у межах або за межами ЄС) несе відповідальність за нарахування та сплату ПДВ. У випадках, коли цифрова платформа сприяє онлайн-продажу товарів, фіскальну відповідальність несе вона. Модель *IOSS* відповідає повному режиму сплати ПДВ, запропонованому ОЕСР. Незалежно від обраної податкової схеми, митні формальності з імпорту є обов'язковими, а споживачі сплачують ставку ПДВ, що застосовується в їхній країні, звичайну або знижену, залежно від товару.

У ЄС запроваджено обов'язок подавати декларацію для кожної партії товару (посилки або малого пакета). Визнаючи очікуване збільшення обсягу мікропосилок, які підлягають митному оформленню та стягненню ПДВ, Єврокомісія запровадила нову декларацію – т. з. «суперскорочений» набір даних *H7* – для товарів вартістю до €150. Національні фіскальні органи були наділені певним ступенем свободи щодо добору моделі оподаткування низьковартісного імпорту.

Досить цікавим для України є досвід Незалежного управління державних доходів Греції (*IAPR*), що запровадило нову декларацію з можливістю подання до прибуття товарів до підсистеми імпорту інтегрованої системи *CustomsIT ICISnet*. З 1 липня 2021 року у Греції встановлено використання декларації *H7* для митного оформлення товарів вартістю до €150 у формі: 1) попередньої декларації типу *D*, що подається до прибуття товарів, з метою прискореного оформлення митних процедур імпорту та негайного проведення невеликих посилок; 2) повної декларації типу *A*, що подається після пред'явлення товарів в натурі. Дані попередньої декларації наразі доступні переважно для товарів, що перевозяться кур'єрськими компаніями, тоді як їх доступність для товарів, що перевозяться логістичними операторами, поступово покращується.

Загалом у світовій фіскальній практиці існує декілька моделей справляння податків (зокрема ПДВ) з товарів, що пересилаються у

міжнародних поштових відправленнях. Так, відповідно до одної з них безпосередній збір податкових платежів здійснюється при перетині кордону (*border model collection*). В іншому випадку безпосередньо покупець декларує вартість одержаного товару і сплачує відповідні податки (*purchaser model collection*). Також допускається варіант, коли посередник (в т. ч. й поштовий оператор) виступає податковим агентом (*intermediary collection model*). І нарешті, постачальник товарів теж може виступати податковим агентом (*vendor collection*). Саме остання модель в світовій практиці здобула найбільшої популярності впродовж останнього часу, враховуючи стрімке зростання продажів на різних, зокрема глобальних (*Amazon, AliExpress, Temu*) маркетплейсах. Експертами інституцій ОЕСР запропоновано певні рекомендації щодо оподаткування ПДВ імпорту низько вартісних товарів. В такому випадку доцільним видається перекладення відповідальності в частині справляння ПДВ на нерезидентів-постачальників і діджитал-платформи (зокрема *B2C*-маркетплейси). Надзвичайно актуальним і своєчасним видається запровадження ефективного механізму збору ПДВ. Проте необхідно пам'ятати, що реалізація податкових новацій можлива виключно за умов вдосконалення комплаєнсу і підвищення енфорсменту, зокрема шляхом впровадження сучасної системи ризик-менеджменту.

В ЄС постачальники товарів (маркетплейси), що є нерезидентами, для сплати податків повинні зареєструватися платниками ПДВ у країнах постачання товару кінцевим споживачам. Це дозволить їм нараховувати та сплачувати ПДВ за ставкою країни постачання. Досить наочним є приклад *Amazon* (*B2C*-маркетплейс), що оперує в багатьох країнах ЄС і застосовує автоматизовані системи нарахування ПДВ за ставками країн-членів ЄС. Експерти вказують, що модель *vendor collection* успішно реалізовано у понад 60 країнах для імпортованих діджитал-послуг, а також у понад 30 країнах, що імпортують товари низької вартості [9]. 55 % сукупності транскордонних продажів таких товарів обслуговують 3 крупні діджитал-платформи, 13 % – інші платформи, і лише менше  $\frac{1}{3}$  припадає на прямі продажі покупцям.

Пакети прикладних програм та автоматизовані системи дозволяють *B2C*-маркетплейсам нараховувати та сплачувати ПДВ до відповідних бюджетів. Ці не лише значно знижує кількість помилок, а й економить час, що відповідає пріоритету зручності оподаткування. При цьому покупець через маркетплейс одразу одержує інформацію про включення в ціну товару податку, тобто немає підстав додатково сплачувати при надходженні чи отриманні міжнародного поштового відправлення.

Справляння ПДВ у ЄС значно спростилося в 2021 році з усуненням близько 95 % бюрократичних процедур завдяки запровадження підходу «єдиного вікна» (*one-stop-shop approach*) [99]. Останній дозволив ефективно уніфікувати процеси обробки фіскальної інформації в усіх державах-членах ЄС, знижуючи відповідні транзакційні витрати. *IOSS* спрощує процедури декларування та справляння ПДВ при дистанційних продажах товарів вартістю до €150, імпортованих з третіх держав. *IOSS* –добровільним, а це значить, що постачальники товарів (зокрема й *B2C*-маркетплейси) можуть також обрати варіант сплати ПДВ на імпорт низько вартісних товарів через стандартні процедури при перетині товаром кордону. Елімінація податкових преференцій щодо міжнародних поштових відправлень в Україні відповідає панєвропейському досвіду щодо оподаткування низько вартісних товарів.

Щодо ПДВ, то на початку 2010-х років в середовищі тодішніх владних еліт обговорювалося популістське рішення щодо зниження ставки ПДВ до 17 %. Подібний контрверсійний захід не отримав належного наукового обґрунтування. Більше того, євроінтеграційний курс України передбачає збереження, а подекуди й посилення фіскального навантаження непрямыми податками, що є надійними джерелами доходів бюджету.

Згідно Закону України від 27 березня 2014 року № 1166-VII «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» для забезпечення додаткових бюджетних надходжень введено 7 % ставку ПДВ для операцій постачання лікарських препаратів та виробів медпризначення, що раніше були звільнені від оподаткування. Варто

додати, що подібна новація відбувалася на тлі суттєвої девальвації гривні, значно вплинувши на зростання цін на вказану продукцію, особливо імпортного походження та таку, для виробництва якої використовувалася сировина не українського походження.

Доцільним є посилення боротьби з зловживанням фіскальними преференціями. Наприклад, до 1 січня 2014 року, під час дії законодавчої норми про виключення з оподаткування ПДВ операцій щодо експорту та постачання технічних та зернових культур (крім їх першого постачання і експорту агровиробниками) існувала легальна можливість відшкодування сум податку, сплаченого внаслідок фіктивного експорту.

Іншими важливими новаціями в контексті євроінтеграційного курсу України та боротьби із фіскальними зловживаннями стали: – збільшення з 300 тис грн до 1 млн грн порогового значення виручки для обов'язкової реєстрації платником ПДВ; – корекція методичних підходів до детермінації бази оподаткування ПДВ, яка не може бути нижчою за ціну придбання товарів, робіт та послуг, балансової вартості чи ціни необоротних активів; – власне запровадження системи електронного адміністрування ПДВ (виключно електронне подання декларацій, тотальна реєстрація податкових накладних Єдиному реєстрі, введення ПДВ-рахунків). Необхідним видається й подальше спрощення процедур відшкодування ПДВ (в т. ч. через лібералізацію критеріїв для автоматичного відшкодування).

Інституційна трансформація податкової політики України в контексті євроінтеграції є складним і тривалим процесом, що потребує не стільки механічного копіювання європейських норм (частина яких має суттєвий інституційний «допуск»), як їх глибоко осмисленої адаптації з урахуванням національних реалій. Досвід ЄС засвідчує, що високий рівень добробуту є результатом збалансованого поєднання політик щодо рівню податкового навантаження, фіскального адміністрування та розвитку інституційного середовища, заснованих на принципах нормативно-правової визначеності, транспарентності та довіри між державою і платниками податків.

Податкове законодавство ЄС є гнучким та спирається на принцип субсидіарності, що дозволяє державам-членам зберігати власний фіскальний суверенітет, насамперед у сфері прямого оподаткування, за умови недопущення спотворення добросовісної конкуренції на внутрішньому ринку. Водночас гармонізація непрямих податків, зокрема ПДВ та акцизів, відіграє ключову роль у забезпеченні функціонування єдиного ринку та формуванні стабільних бюджетних надходжень.

Особливе значення для України має досвід ЄС у сфері акцизного оподаткування тютюнових виробів і палива. Європейська практика доводить доцільність поєднання специфічних і адвалорних компонентів акцизу, що дозволяє одночасно досягати фіскальних, регуляторних і соціальних цілей. Різке підвищення ставок без урахування платоспроможності населення та ризиків тінізації може мати контрпродуктивні наслідки, що зумовлює необхідність запровадження середньострокових планів гармонізації.

ПДВ залишається базовим бюджетоутворюючим податком як у ЄС, так і в Україні, а ефективність його справляння дедалі більше залежить не від ставки, а від якості адміністрування. Європейський досвід цифровізації, запровадження механізмів «єдиного вікна» та залучення маркетплейсів як податкових агентів демонструє потенціал суттєвого скорочення ПДВ-розриву та зниження трансакційних витрат. Для України важливим є посилення податкового комплаєнсу, боротьба зі зловживаннями пільгами і забезпечення фіскальної справедливості, що має стати концептуальною основою подальшої трансформації податкової політики в умовах євроінтеграції.

### **3.3. Напрями удосконалення податкових механізмів протидії тіньовій економіці**

В історичному вимірі, аналогічно до ясперсіанського концепту осьового часу (*Achsenzeit*), поява тіньової економіки співпадає з виникненням перших податкових інструментів і осмислюється не тільки фінансовою наукою, а й

пояснюється психологією господарюючих суб'єктів. Останні, з одного боку, прагнуть мінімізувати частку власного доходу, що зобов'язані сплатити до бюджету, а з іншого – нерідко невдоволені (часто необґрунтовано) якістю та доступністю суспільних благ і послуг, надаваних із використанням публічних фінансових ресурсів. Загалом, механізми перерозподілу суспільного продукту мають відповідати системі критеріїв справедливості та формуватися в контексті векторів бюджетної видаткової політики. Лише за умови, що громадяни задоволені бюджетною складовою фіскального регулювання, їх прагнення уникати і ухилятися від сплати податків мінімізується природним чином. А оскільки вказаний стан є радше «ідеальною», ніж реальною, моделлю функціонування національної економіки, пошук дієвих податкових механізмів протидії тіні є актуальним. Тіньова економіка є однією з визначальних проблем соціоекономічного розвитку України, вона знижує ефективність фіскальної системи, обмежує фінансові можливості держави і порушує принципи справедливої конкуренції між суб'єктами господарювання.

У європейській оцінній практиці виділяють декілька компонентів тіньової економіки, що охоплюють: 1) діяльність суб'єктів господарювання, в цілому законну, але навмисно не зареєстровану; 2) виключно протизаконну діяльність; 3) господарську активність виробників, які згідно норм чинного законодавства не зобов'язані реєструватися (зокрема, утримуючи особисте селянське господарство); 4) діяльність зареєстрованих економічних агентів, що з різних причин не контролюються фіскальними органами; 5) навмисне заниження бази оподаткування. Проте вказаний підхід не дозволяє точно та достовірно оцінити масштаби тіньової економіки, оскільки деякі з названих компонентів не є предметом фіскального регулювання.

Згідно вітчизняної оцінної практики тіньовою вважається тільки така діяльність суб'єктів господарювання із виробництва різномірних благ (товарів, робіт та послуг), що за умов детінізації та переведення в легальну площину може оподатковуватися і служити джерелом доходів бюджету. До складу тіньової економіки наразі не включаються різномірні злочинні та аморальні

господарські активності. Оцінювання масштабів тіньового сектору та формування дієвих механізмів протидії йому є комплексною та надскладною задачею. В загальному випадку тіньова економіка може розглядатися в якості наслідку надмірного фіскального навантаження, при чому має враховуватися і фаза макроциклу та дія негативних екстерналій й шоків. Інструменти уникнення та ухилення від оподаткування в Україні подано на рис. 3.5.

Як видно з рис. 3.5 чи не найважливішим каналом реалізації тіньових схем в Україні митне шахрайство та контрабанда, особливо щодо групи підакцизних товарів. Спектр відповідних правопорушень є надзвичайно широким та потребує комплексних заходів митних та фіскальних інституцій, спрямованих на недопущення фіскальних зловживань. Доцільно дослідити кожний блок окремо. Так, ігнорування митних правил, контрабанду та корупцію на кордоні

Наявність значної тіньової економіки не лише не дозволяє знизити номінальне фіскальне навантаження, а й суттєво спотворює конкурентні параметри вітчизняного ринку, сприяючи його тінізації. На думку експертів, структура вітчизняної тіньової економіки є досить специфічною, хоча й подібною до деяких інших пострадянських економік. Переважна частка податкових надходжень бюджету в Україні втрачається через масштабні інструменти ухилення і агресивного податкового планування, застосовувані масово великими підприємствами, що завдяки неформальним зв'язкам мають відповідні можливості.

Окремо слід зазначити два інституційних виклики, що постають перед вітчизняними полісімейкерами у сфері фіскальної політики. По-перше, це своєрідне структурування підприємств через псевдо-ФОП, що оперують на псевдо-маркетплейсах та / або під псевдо-франшизами. По-друге, це здійснення операцій на фінансовому ринку, в т. ч. за схемами «міскодингу» та «дропів», своп-операцій, маніпуляцій з криптоактивами, цінними паперами, здійснення виплат за кордон у формі роялті, штрафів та неустойок, відсотків за банківськими кредитами тощо на користь афілійованих осіб. При чому

варто зауважити, що частина з названих операцій, попри свою очевидну шкоду і внесок у зростання тіньової економіки, є легальними.



**Рис. 3.5. Типові інструменти та схеми уникнення та ухилення від оподаткування в Україні**

Джерело: узагальнено та побудовано автором.

Основними причинами виникнення тіні в Україні та подібних емерджентних економіках є прагнення господарюючих суб'єктів уникати та ухилятися від сплати прямих та непрямих податків, а також соціальних відрахувань. Крім того до тінізації призводить небажання роботодавців виконувати законодавчі вимоги щодо мінімального розміру заробітної плати, максимальної тривалості робочого часу, безпеки життєдіяльності та охорони праці на робочому місці. До того ж низька якість податкового адміністрування та недовіра громадян до діяльності фіскальних інституцій також значно сприяє

зростанню тіні. Виділяють декілька підходів до оцінювання масштабів тіньової економіки, зокрема через: – виявлення диспропорцій між сукупними видатками та доходами; – дослідження розриву між потенційною і фактичною робочою силою; – вивчення динаміки споживання електроенергії (враховуючи розподіл на промислове та споживче); – оцінювання частоти економічних трансакцій; – аналіз попиту на готівку; – багатокритеріальне вивчення макроекономічних пропорцій.

Враховуючи досвід розвинених та емерджентних економік, а також вітчизняні реалії, на нашу думку, аналогічно до методології, запропонованої авторським колективом під керівництвом Л. Шнайдера, при оцінюванні масштабу тінізації доцільно застосовувати систему взаємопов'язаних індикаторів, до якої можна включити рівні податкового навантаження та безробіття, ступінь і якість легальної регуляції бізнес-активностей, приріст маси вітчизняної валюти в готівковій формі у обігу [93]. Зростання всіх вищевказаних індикаторів сприяє тінізації. Водночас збільшення реального ВВП, загалом та у розрахунку на одну особу, індексів економічної свободи та свободи ведення бізнесу, а також рівню офіційної зайнятості традиційної знижують частку тіні в загальній структурі.

В контексті вказаного вважаємо, що детінізаційні заходи податкової політики мають включати наступні блоки:

- оптимізацію системи прямого оподаткування із чітким дотриманням принципу фіскальної достатності та паралельним пошуком компромісного значення ставок податків на прибутки та доходи, що стимулюватиме економічних агентів дотримуватися податкового законодавства;

- посилення контролю за оплатою праці, зокрема в частині недопущення виплат заробітних плат «у конвертах», своєчасного та повного нарахування та сплати внесків обов'язкового соціального страхування;

- раціональне розширення бази і осучаснення майнового оподаткування із оптимізацією відповідних ставок;

- протидія фіктивному підприємництву (зокрема у сфері ЗЕД) та

«карусельним» схемам з відшкодування ПДВ;

– удосконалення процедур державного нагляду за трансфертним ціноутворенням в контексті його відповідності принципу «витягнутої руки».

За результатами опитування, проведеного в листопаді-грудні 2024 року агенцією *Info Sapiens* Центру соціально-економічних досліджень *CASE* Україна, понад половина респондентів вказує на складність податкового адміністрування як одну з ключових проблем ведення бізнесу [8]. Це не лише негативно впливає на рівень добровільної сплати податків а й створює додаткові стимули для використання неформальних схем діяльності. Важливим напрямом детінізації економіки є раціоналізація податкових процедур і зменшення адміністративного навантаження на бізнес. Складність податкового законодавства та значна кількість звітних форм створюють додаткові витрати для підприємств і можуть стимулювати використання неформальних механізмів ведення діяльності. Так, з'ясовано, що для ведення податкового та бухгалтерського обліку на загальній системі з ПДВ потрібно приблизно 478,2 людино-дні на рік, в на спрощеній системі без ПДВ – 114,5 людино дні. І хоч останнє число виглядає більш прийнятним, надмірні затрати часу на підготовку та ведення фінансової звітності є однією з причин тінізації економіки.

Як зазначають Л. Медіна та Ф. Шнайдер, надмірна регуляція та високий рівень фіскального навантаження є основними причинами виникнення тіні в розвинених економіках [81]. Однак це не означає, що держава має бути усунена з розподільчих та перерозподільних процесів. Не стільки рівень навантаження, скільки складність адміністрування податків та вибіркоче застосування норм фіскального законодавства стимулюють відхід бізнесу у тінь. Водночас раціональна дерегуляція разом із планомірним спрощенням процедур податкового адміністрування зменшує стимули до неофіційної діяльності. Вирішальним є реальне виконання норм як платниками, так і фіскальними інституціями, а не їх складність і формальна кількість положень податкового законодавства. Згідно вказаного вище дослідження рівень

тінізації економіки України становив в 1991–2015 роках в середньому 44,80 %, характеризувався незначною волатильністю із тенденцією до зростання.

Загалом для України властивий асиметричний розподіл податкового навантаження, за якого відносно помірні номінальні ставки поєднуються з високим квазіподатковим навантаженням, зумовленим єдиним соціальним внеском, непрямими витратами податкового комплаєнсу та нестабільністю фіскальних правил. Доцільними заходами фіскальної політики в Україні є раціональна реструктуризація податкового навантаження з перенесенням акценту власне з фіскального навантаження на розширення податкової бази, якісне усунення диспропорцій між оподаткуванням найманої праці та самозайнятості, забезпечення стабільності та передбачуваності ставок у середньостроковій перспективі.

Ефективна фінансова політика ґрунтується не лише на маніпулюванні ставками та пільгами, а на перманентному вдосконаленні якості інституцій, які забезпечують справедливе та прозоре адміністрування податків. Емпірично доведено, що корупція в органах фіскального регулювання має сильніший вплив поведінку платників, ніж власне рівень податкового навантаження. Тому слід вживати систематичних заходів щодо забезпечення верховенства закону та захисту прав власності, що в середньостроковій та стратегічній перспективах суттєво зменшує тіньову активність.

Детінізація економіки неможлива виключно через репресивні заходи та застосування інструментів примусу. Стратегічною задачею є формування довіри між платниками податків і державою (в особі компетентних інституцій фіскального регулювання). Згідно численних спостережень та виходячи з логіки і психології економічних агентів платники охочіше сплачують податки, якщо спостерігають якісні публічні блага і послуги, профінансовані відповідним коштом. У західному науковому дискурсі наразі існує категорія податкової моралі (*tax morale*), що передбачає партнерську модель взаємодії фіскальних інституцій та господарюючих суб'єктів. Податкова мораль є внутрішньою мотиваційною установкою платників щодо добровільного

виконання їх зобов'язань, яка формується під впливом соціальних норм, інституційної довіри та визнання справедливості фіскальної системи. високий рівень податкової моралі корелює зі зменшенням схильності до ухилення від оподаткування навіть за умов слабого податкового контролю.

Економічні агенти з високою податковою мораллю сприймають сплату податків не як примус, а як елемент соціального діалогу між державою та громадянами. Детермінантам податкової моралі є загальна якість державного (зокрема фінансового) управління, ефективна протидія корупції, прозорість бюджетних видатків та компромісне значення та структура податкового навантаження. В умовах нестабільного інституційного середовища надмірний акцент на штрафах і перевірках може лише посилювати тінізацію. Водночас за вказаної моделі більшого значення набуває не зміст чи жорсткість фіскальних санкцій, а суб'єктивне сприйняття агентом-ухилянтом ризику викриття його неправомірних дій.

Для України властивий початковий етап формування податкової моралі, що історично сформувався в умовах недостатнього розвитку інституційного середовища фіскального регулювання та нееквівалентності сплачених податків та якості продукуваних публічних благ та послуг. У цьому аспекті аплікація каральних моделей податкового контролю є обмежено ефективною. Доцільно вживати заходів сприяння розвитку партнерської моделі взаємодії між податковими органами та платниками, тотального підвищення прозорості використання бюджетних коштів, посилення зв'язку між податковими навантаженням та якістю державних і муніципальних послуг. Життєво важливим в сучасних реаліях є інституційне посилення адміністрування, адже лише ухвалення законів без належного правозастосування не є ефективним. Для України це означає необхідність стратегічного інвестування у кадрову спроможність, аналітичні інструменти і міжвідомчу координацію податкових інституцій, фінмоніторингу та правоохоронних органів.

Окремо варто зупинитися на феномені «фіскальної ілюзії» (*fiscal illusion*) та його впливі на розміри тіньової економіки. Внаслідок сукупної дії

низки чинників, зокрема психологічних, громадяни недооцінюють реальну величину затрат публічних ресурсів, об'єктивно необхідних для фінансування виробництва суспільних благ і послуг, спричиняючи зростання видатків. В загальному випадку занижене сприйняття фіскального навантаження обмежує наміри економічних агентів до ухилення та уникнення від сплати податків. Однак уряди застосовують інструменти підтримки фіскальної ілюзії саме за умов загрозливих темпів росту тіньового сектору економіки. Детермінантами фіскальної ілюзії можуть виступати: – рівень податкового навантаження; – якість освіти, зокрема економічної, платників; – рівень самозайнятості населення; – максимальні ставки оподаткування. Опір платників податків здебільшого є наслідком їх низької довіри до інститутів держави, зокрема фіскальних. Тому фіскальна ілюзія є не лише наслідком, а й безпосереднім тригером тіньової економіки.

Неправильно розуміючи основи публічних фінансів, платники легально занижують величину податкових зобов'язань, тим самим тінізуючи власну господарську діяльність та надаючи критичних масштабів диспропорції системи публічних фінансів. Таким чином економічні активності, що за інших умов могли б перебувати в законній площині та оподатковуватися згідно загальних правил, потрапляють у тінь. На думку професора Ф. Шнайдера та колег, це є однією з причин виникнення тіні [49]. Враховуючи реалії вітчизняної економіки, пропонуємо такі, запобіжні фіскальній ілюзії, заходи:

- раціоналізацію структури податкової системи через зменшення складності методики визначення зобов'язань щодо сплати податків і зборів, яке має звужити спектр викривлення сприйняття фіскального навантаження;

- вдосконалення композиційної структури системи оподаткування, переосмислення ролі непрямих податків;

- планомірне підвищення фінансової грамотності населення через системне інвестування в освіту та публічну комунікацію щодо податків, зборів і системи державних фінансів;

- реалізацію паралельних заходів із детінізації через поєднання прозорості

податкової політики з поліпшенням якості як власне інститутів, так і регуляторного середовища, завдяки чому зменшення фіскальної ілюзії не призводитиме до росту тіньової економіки.

Враховуючи значене, хоча фіскальна ілюзія може певним чином тимчасово оптимізувати параметри тіньової економіки України, в стратегічній перспективі ефективнішою є стратегія транспарентності і посилення довіри платників до держави. Одним із ключових факторів ефективного функціонування податкової системи є рівень довіри платників податків до державних інституцій. У цьому контексті важливим є забезпечення прозорості діяльності податкових органів та формування ефективних механізмів взаємодії між державою та бізнесом.

Погоджуючись з ідеєю Дж. Стігліца і М. Пайта, вважаємо що ключовим інституційним фактором протидії тіньовій економіці є податкова транспарентність (*tax transparency*) [94]. За умов глобалізації та цифровізації, національні податкові системи все ще залишаються дещо фрагментованими, тоді як фінансові потоки набувають транснаціонального характеру. Це безумовно сприяє формуванню певної структурної інформаційної асиметрії на користь платників податків, які використовують юрисдикції з режимами секретності. Центральним інструментом забезпечення податкової транспарентності є міждержавний обмін фіскальною інформацією, який наразі еволюціонував від спорадичних двосторонніх запитів, спричинених конкретним кейсом, до комплексних багатосторонніх механізмів.

Спочатку обмін інформацією здійснювався на підставі двосторонніх податкових конвенцій, побудованих за модельними конвенціями ОЕСР (*Model Tax Convention on Income and on Capital*) та ООН (*Model Convention on Double Taxation Between Developed and Developing Countries*). П. 1 ст. 26 обох модельних конвенцій передбачає обмін інформацією кореспондуючих фіскальних інституцій двох держав-учасниць конвенції за запитом, автоматично або за власною волею. Однак в історичній перспективі такі інструменти виявилися малоефективними в контексті протидії агресивному

податковому плануванню та ерозії бази оподаткування. Суттєве посилення податкової транспарентності відбувся після Великої рецесії та рішень Групи двадцяти, що надали ОЕСР політичний мандат на формування глобальних стандартів у відповідній сфері. Ключову роль у цьому відіграє Глобальний форум з транспарентності та обміну інформацією для податкових цілей (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information*), що здійснює моніторинг дотримання стандартів через механізм взаємних оцінок (*peer review*) та рейтинги відповідності.

Україна є членом Глобального форуму ще з 2013 року, а з 2024 року впроваджує Загальний стандарт звітності (*Common Reporting Standard, CRS*). Проте низка питань співпраці вітчизняних фіскальних інституцій з міжнародними партнерами у сфері обміну інформацією про платників податків залишається актуальною. Для набуття легітимності відповідними рішеннями, співпраця у процесах підготовки та імплементації стандартів інформаційного обміну в межах форумів має бути інклюзивною, тобто відбуватися за участю делегацій держав з трансформаційними економіками. Україні, економіка якої є емерджентною, необхідно не лише посилювати власну присутність на багатосторонніх форумах, а й активно долучатися до розробки методики і стандартів протидії тінізації для посилення ефективності глобальної системи податкової транспарентності. В даному контексті Україні важливо зайняти проактивну позицію, коли основна увага спрямована не на комплаєнс із чинними правилами інформаційного обміну, а на визначення векторів та пріоритетів їх еволюції. Україна має не лише формально приєднатися до стандарту *CRS*, а й забезпечити інституційну спроможність податкових органів до якісного збору, аналізу та використання отриманих даних. Автоматичний обмін мінімізує ризики приховування доходів у закордонних юрисдикціях та підвищує податкову дисципліну резидентів.

Важливою є співпраця у сфері ідентифікації та належного ведення реєстру кінцевих бенефіціарних власників, бенефіціарних власників юросіб, зокрема фінансових трастів та фондів. У вітчизняних реаліях актуалізується

перехід від формального декларування до придатних для перевірки, інтегрованих та максимально відкритих реєстрів. Також особливо важливою є активізація діалогу з фіскальними інституціями т. з. «притулків таємниць» або «юрисдикцій фінансової секретності» (*secrecy-havens*) – країн та територій, які пропонують надвисокий рівень податкової конфіденційності і непрозорості, наразі слабо залучені до обміну інформацією, що дозволяє приховувати реальних власників активів, ухилятися від податків, відмивати гроші та фінансувати злочинну діяльність. Для України важливо використовувати аналіз міжнародних рейтингів, оглядів відповідності та координацію з державами-членами ЄС і ОЕСР для обмеження схем ухилення через офшори. Перспективним надалі видається градуальний перехід до публічних реєстрів кінцевих бенефіціарних власників, які дозволяють не лише фіскальним інституціям, а й організаціям громадянського суспільства здійснювати контроль достовірності відповідної інформації.

Автоматичний обмін податковою інформацією між Україною та зовнішніми партнерами має першочергово спиратися на Багатосторонню конвенцію про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*) та відповідні угоди між компетентними фіскальними органами. При цьому всі держави-партнери повинні імплементувати ці інструменти у національне законодавство та забезпечити належну інституційну спроможність податкових органів для збору, аналізу та захисту отриманих даних.

Важливим в контексті міжнародного співробітництва для України є вирішення комплексу легальних питань щодо захисту національної бази від транснаціональних схем уникнення оподаткування. Так, окрему увагу слід приділити перегляду низки двосторонніх угод (зокрема із Нідерландами, Німеччиною, США, Швейцарією) щодо усунення подвійного оподаткування, які можуть містити ставки, що заохочують агресивне податкове планування і схеми уникнення від оподаткування.

Впровадження електронних сервісів, автоматизованих інформаційних

систем та електронного документообігу не лише дозволяє підвищити прозорість податкових процедур, а й зменшити трансакційні витрати. Хоча вітчизняна система електронного адміністрування податків функціонує, вважаємо, що потенціал цифрових інструментів залишається використаним не повною мірою. Більше того, у згаданому дослідженні *CASE* Україна вказано, значна частина платників досі зіштовхується з технічними та організаційними труднощами під час використання електронних сервісів, що значно знижує ефективність їх застосування. Розвиток цифрових технологій створює нові можливості для протидії тіньовій економіці. Використання систем автоматичного аналізу фіскальних даних дозволяє виявляти ризикові операції, фіктивні підприємства та інші схеми ухилення від оподаткування.

Процеси збору, обробки, обміну та інтерпретації податкової інформації здійснюються з метою забезпечення контролю та недопущення тінізації економіки. Податковий контроль слід розглядати як систему взаємопов'язаних та логічно обумовлених заходів і дій компетентних фіскальних органів з метою забезпечення виконання норм законодавства, що включає проактивні (роз'яснювальні і превентивні) та реактивні механізми протидії ухиленню від оподаткування та своєчасного виявлення фактів порушень фіскальної дисципліни. Специфіка національного законодавства накладає відбиток на методологію здійснення податкового контролю. На нашу думку, зростання ефективності останнього в Україні можливе шляхом:

- забезпечення комплексності системи та підвищення рівню координації дій її учасників для своєчасного виявлення та попередження правопорушень;
- цифровізації у формі безальтернативного використання систем електронної звітності та пакетів прикладних програм фінансового обліку;
- імплементації ризик-орієнтованого підходу з переважним спрямуванням контрольних заходів на суб'єкти господарювання, яким властивий високий ризик здійснення порушень, та економією ресурсів контролюючих органів через зниження трансакційних витрат;
- вивчення суміжних сфер, зокрема шляхом моніторингу готівкових

розрахунків, процесів ліцензування, обігу певних категорій товарів тощо;

– пріоритетизації превентивних заходів, зокрема консультацій, з метою зменшення кількості порушень і встановлення конструктивного діалогу між фіскальними інституціями та платниками податків;

– посилення багаторівневої взаємодії з фіскальними інституціями зарубіжних партнерів, зокрема у сфері обміну податковою інформацією;

– удосконалення системи санкцій для порушників.

Застосування ризик-орієнтованого підходу дозволяє значно підвищити ефективність податкового контролю. У сучасних умовах податкові органи повинні використовувати аналітичні інструменти для оцінки ризиків, що дає змогу виявляти потенційні порушення ще до проведення перевірок. Ефективне використання аналітичних інструментів може значно скоротити кількість безрезультатних перевірок, а також зменшити адміністративне навантаження для сумлінних платників податків. Ключову роль у здійсненні податкового контролю відіграє його інформаційно-аналітичне забезпечення, що спирається на дані податкової звітності, митних декларацій, відкритих реєстрів нерухомості, транспортних засобів, судових рішень, виписок щодо банківських операцій тощо. Аплікація сучасних технологій, зокрема автоматизованої системи управління ризиками, дашбордів, технологій *Big Data* та інструментів ШІ, фіскальні інституції здатні не тільки оперативно виявляти девіації поведінки платників податків, а досить точно передбачати ризики та моделі ухилення. Так, автоматичне порівняння офіційно декларованих фізичними особами доходів із їх витратами дає змогу виявити недобросовісних платників, а аналіз логістичних ланцюгів дозволяє своєчасно ідентифікувати фіктивність податкового кредиту з ПДВ. Використання аналітичних інструментів дозволяє виявляти складні схеми ухилення від оподаткування. Важливим є профілювання сукупності фіскальних ризиків для диферентних категорій платників із автоматизацією процесів добору суб'єктів перевірок, що мінімізує «людський фактор» й посилює об'єктивність та ефективність контрольних процедур. Зазначений підхід сприяє ідентифікації

схем ухилення від оподаткування, діючи превентивно і знижуючи мотивацію економічних агентів до порушень, через високу ймовірність їх виявлення.

Враховуючи високу фіскальну значимість акцизного оподаткування а також достатньо широкий спектр законодавчих спроможностей уникнення та ухилення від нього в Україні, вважаємо пріоритетом розробку програми заходів щодо детінізації ринків підакцизних товарів. Так, на ринку тютюнових виробів масштаби нелегального продикування та реалізації безпосередньо впливають на обсяг податкових надходжень. Перш за все це стосується сегментів реалізації новітньої продукції, що становлять альтернативу класичним нікотиністким товарам, наприклад, вейпів і е-сигарет. Протягом кільком останніх років роки ринок електронних сигарет в Україні характеризується стійким зростанням попиту, що створює істотні виклики у сфері державного регулювання. Частка їх споживання за даними Київського міжнародного інституту соціології зросла з 15,80 % у жовтні 2024 року до 17,00 % на початку 2025 року і мала стійку тенденцію до зростання [3].

Ще 11 липня 2023 року, відповідно до міжнародних зобов'язань України у сфері фіскального законодавства та з метою охорони громадського здоров'я було заборонено виробництво, оптову та роздрібну торгівлю, імпорт для реалізації на митній території України е-рідин зі смакоароматичними добавками, барвниками, кофеїном, таурином, а також чітко врегульовано допустимі об'єми резервуарів, картриджів та контейнерів для заправки, вміст нікотину в е-рідинах тощо. Передбачався перехідний період до середини 2024 року, коли на ринку могли легально продаватися «залишки» забороненої продукції. Однак вона досі є найпопулярнішою на ринку, хоча очевидно її наявність не може бути співвіднесена із «залишками» легальної продукції. Водночас саме ароматизовані е-рідини становлять домінуючу частку споживання. За оцінками експертів, до 75,00 % споживачів віддають перевагу саме таким продуктам. У результаті фактичної заборони легального обігу цієї категорії продукції значна частина попиту перемістилася у тіньовий сектор.

Вищевказані новації мали на меті обмежити доступ споживачів (зокрема

молоді) до різних ароматизованих е-сигарет (хоча подібний спосіб не характерний для більшості держав-членів ЄС) і запровадження європейських стандартів щодо нікотиномістких е-рідин. Але наслідки новацій виявилися досить контрверсійними. Потенційна кількість користувачів е-сигарет в Україні може становити близько 1,80 млн осіб. Враховуючи середній рівень споживання, обсяг ринку е-рідин оцінюється приблизно у 365 млн мл на рік. При цьому 80,00–90,00 % продукції реалізується поза легальним сектором. Вказані масштаби тінізації мають відчутний фіскальний ефект, а орієнтовні втрати бюджету від несплати акцизного податку та інших платежів можуть сягати до 4,00–5,00 млрд грн на рік. Серед основних факторів, що сприяють розширенню тіньового ринку, можна виділити: – заборону ароматизованих е-рідин без розробки та імплементації ефективних механізмів контролю; – високий попит на заборонену продукцію; – активний розвиток онлайн-торгівлі та неформальних каналів збуту; – недостатній контроль за обігом компонентів для виробництва е-рідин.

Для детінізації досліджуваного ринку доцільним є наступний алгоритм. Першочергово необхідним є системний перегляд регуляторної моделі ринку. Доцільно оцінити ефективність чинної заборони ароматизованих е-рідин з позицій її впливу на рівень тінізації та розглянути можливість впровадження контрольованої легалізації окремих категорій продукції відповідно до європейських стандартів. Надалі слід посилити податкове адміністрування шляхом запровадження електронних систем відстеження руху продукції (*track & trace*), які дозволять контролювати обіг нікотиномістких е-рідин на всіх етапах логістичного ланцюга. Для боротьби з нелегальним виробництвом слід посилити контроль за імпортом нікотинових концентратів, ароматизаторів та інших компонентів, що використовуються для виробництва е-рідин. Стимулювання легального бізнесу стає можливим завдяки створенню прозорих та передбачуваних умов діяльності для виробників та імпортерів, включаючи спрощення процедур сертифікації та ліцензування.

Водночас доцільно посилити інформування споживачів щодо ризиків використання нелегальної продукції та способів перевірки її походження. Таким чином комплексна державна політика, спрямована на збалансування регулювання, підвищення ефективності контролю та створення умов для легального бізнесу, є ключовою передумовою скорочення тіньового сектору та збільшення податкових надходжень.

Сегмент класичних тютюнових виробів також потребує додаткового регулювання. Якщо у 2016 році частка нелегального ринку сигарет становила близько 1,10 %, то вже у 2022 році вона склала 19,90 %. У 2023 році цей індикатор досяг приблизно 21,80 %, що стало одним із найвищих показників за весь період спостережень. І навіть хоча у 2024 році ситуація частково стабілізувалася, а доля нелегального тютюнового ринку знизилася до 16,10 %, вже у 2025 році вона почала зростати до 16,20 %. Така динаміка свідчить не лише про нестійкість досягнутих результатів боротьби з тіньовим сектором, а й про необхідність удосконалення податкових механізмів його стримування.

Ріст нелегального сегмента ринку сигарет супроводжується значними фіскальними втратами. За оцінками аналітичних досліджень, у 2022 році Державний бюджет України недоотримав близько 15,50 млрд грн податкових надходжень від реалізації тютюнових виробів. У 2023 році втрати збільшилися до приблизно 23,50 млрд грн, а у 2024 році становили близько 21,90 млрд грн. За збереження нелегального сегмента на рівні близько 16,00 % потенційні втрати бюджету у 2025 році можуть перевищити 25,20 млрд грн [23].

Досить типовою тіньовою схемою на тютюновому ринку стала практика використання режиму безмитної торгівлі. Частка сигарет із маркуванням *duty free* або ж продукції, формально призначеної для експорту, що фактично потрапляла на внутрішній ринок, протягом кількох останніх років стрімко зростала. Якщо у 2020 році вона приблизно становила 1,70 % ринку, то у 2022 році вже перевищила 6,00 %, а у жовтні 2023 року досягла майже 12,60 %. У натуральному вираженні це відповідало приблизно 4 млрд сигарет, що були реалізовані поза межами офіційного обліку.

Запровадження обмежень щодо реалізації нікотиномістких товарів у мережі безмитної торгівлі під час дії режиму воєнного стану дозволило частково елімінувати цю схему. Так, у 2024 році частка згаданого сегмента нелегального ринку знизилася до 3,00–4,00 %. Проте досвід демонструє, що навіть після аплікації регуляторних змін ризик відновлення схем залишається високим, що потребує посилення податкового та митного контролю.

Додатковим фактором тінізації є нелегальне виробництво сигарет. Загалом витрати на створення підпільної виробничої лінії є невисокими порівняно з потенційними доходами. Так, закупівля та налагодження виробничого обладнання та сировини дозволяє організувати виробництво суттєвих обсягів продукції, коли ризики притягнення винних осіб до юридичної відповідальності залишаються низькими. Нелегальні виробники здатні отримувати доходи, ухиляючись від сплати акцизу, ПДВ та інших обов'язкових платежів.

Значна частка нелегальної підакцизної продукції реалізується через цілком легальні канали збуту. За оцінками незалежних досліджень, близько 64,00 % нелегальних сигарет в Україні у 2022 році продавалися через магазини та кіоски. У 2025 році цей показник зріс приблизно до 67,00 %. Ця ситуація свідчить про недостатній рівень контролю за діяльністю роздрібних торговельних точок та потребує суттєвого посилення податкового адміністрування у відповідній сфері.

Удосконалення фіскальних механізмів протидії тині щодо підакцизних товарів повинно включати комплекс заходів. Слід підвищити ефективність контролю за виробництвом і обігом тютюнових виробів. Запровадження цифрових інструментів відстеження продукції, зокрема електронних систем контролю за рухом підакцизних товарів, дозволить забезпечити прозорість логістичних ланцюгів та оперативно виявляти випадки невідповідності між обсягами виробництва та реалізації. Важливим є комплексне удосконалення податкового адміністрування у сфері роздрібно́ї торгівлі. Використання даних реєстраторів розрахункових операцій, аплікація ризик-орієнтованих підходів

до перевірок і вдосконалення інформаційних систем теоретично може дозволити підвищити ефективність виявлення нелегальної продукції. Водночас слід посилити інституційну взаємодію між податковими, митними і правоохоронними органами. Лише системний підхід до протидії контрафакту та контрабанді може забезпечити скорочення тіньового сектору.

Удосконалення податкових механізмів протидії тіньовій економіці має базуватися на поєднанні регуляторних, інституційних і технологічних інструментів, включаючи технології аналізу великих баз даних та ШІ. Зниження частки нелегального ринку може забезпечити додаткові надходження до держбюджету та загалом підвищити ефективність податкової системи. Іншим позитивним наслідком реалізації подібних заходів є захист здоров'я населення, що в перспективі позитивно відіб'ється на якості людського капіталу. Задачею податкового регулювання є стимулювання розвитку людського капіталу, механізм якого подано в дод. Д на рис. Д1. Мету та цілі податкового регулювання розвитку представлено в дод. Ж, рис. Ж1.

Наразі тіньова економіка залишається одним із ключових викликів для ефективного функціонування фіскального простору України, оскільки вона знижує результативність фінансової політики держави, обмежує фінансові можливості уряду та деформує конкурентне середовище на внутрішньому ринку. Тінізація формується під впливом як інституційних, так і поведінкових чинників. Серед них ключову роль відіграють рівень довіри платників податків до інституцій публічного управління, сприйняття справедливості і раціональності податкової системи та фіскальна ілюзія, що впливає на мотивацію економічних агентів щодо виконання податкових зобов'язань. Показовим проявом тінізації є нелегальний обіг підакцизної продукції, зокрема тютюнових виробів та е-рідин. Важливими формами тіньової економічної діяльності є нелегальне виробництво відповідних товарів, використання схем із режимом безмитної торгівлі, а також їх реалізація через легальні канали збуту, зокрема роздрібну торгівлю. З огляду на зазначене, удосконалення податкових механізмів протидії тіньовій економіці має

ґрунтуватися на комплексному підході, що передбачає посилення податкового адміністрування, розвиток цифрових інструментів контролю за обігом підакцизних товарів, розширення міжнародного обміну фіскальною інформацією та формування партнерської моделі взаємодії між державою і платниками податків. Реалізація зазначених заходів сприятиме підвищенню рівня податкової транспарентності, зменшенню масштабів тіньового сектору та забезпеченню більш стабільного формування доходів державного бюджету.

### **Висновки до розділу 3**

Податкове регулювання є багатовимірним процесом, у якому ключову роль відіграє цифровізація адміністрування. Інтеграція цифрових рішень, електронного аудиту, стандарту *SAF-T*, систем ризик-орієнтованого контролю та міжнародного автоматичного обміну інформацією створює підґрунтя для підвищення податкового комплаєнсу, зниження трансакційних витрат та мінімізації корупційних ризиків. Цифровізація діалектично пов'язана з проблематикою економічної безпеки. Захист персоніфікованої інформації, має відбуватися із дотриманням європейських стандартів конфіденційності. Необхідним є перехід до сучасної моделі цифрового адміністрування (*Tax Administration 3.0*), що не лише пропонує технологічні інновації, а й підтримує прозоре публічне управління, сприяючи зростанню податкової культури. Реалізація такої моделі є передумовою підвищення довіри платників податків до фіскальних інституцій, забезпечення макроекономічної стабільності та підтримки стійкого економічного розвитку.

Ефективне податкове регулювання економічного розвитку передбачає наповнення бюджету не шляхом підвищення загального рівня податкового навантаження, а через раціоналізацію композиційної структури останнього. Зростання навантаження прямими податками в розвинених та емерджентних економіках має переважно негативний вплив на господарську активність, в той

час як підвищення навантаження непрямими податками відносно нейтральне щодо останньої. Актуальним є поступове зниження фіскального навантаження на працю й прибуток з одночасним розширенням ролі податків на споживання, зокрема акцизів, а також екологічних платежів. Доцільною є адаптація європейських практик оподаткування цукровмісних напоїв та викидів двоокису вуглецю. Такі заходи матимуть не лише фіскальний ефект (при цьому не спотворюючи пропорцій суспільного виробництва), а й можуть позитивно вплинути на здоров'я населення та екологію. Водночас їх ефективність залежить від якості адміністрування, цільового використання надходжень і врахування регіональної специфіки.

Інституційна трансформація податкової політики України в контексті євроінтеграційних процесів є комплексним завданням, яке включає не лише формальну гармонізацію законодавства, а й адаптацію європейських підходів до фіскального регулювання. Принципами побудови та функціонування загального фіскального простору ЄС є субсидіарність, пропорційність та правова визначеність, що дозволяє державам-членам зберігати суверенітет у сфері прямого оподаткування за гармонізації ключових елементів непрямих податків. Інституційна трансформація податкової політики України має ґрунтуватися на збалансованому поєднанні фіскальної ефективності, соціальної справедливості та стимулювання економічного розвитку, що відповідає логіці європейської податкової моделі та стратегічним цілям євроінтеграції.

Гармонізація підходів щодо акцизного оподаткування пального та всіх видів тютюнової продукції відіграє системотворчу роль у забезпеченні ефективного функціонування внутрішнього ринку та стабільності бюджетних надходжень, водночас залишаючи можливість для національних урядів обирати певні параметри фіскального простору, враховуючи специфіку відповідної економіки. Доцільною є імплементація кращих європейських практик акцизного оподаткування тютюнових виробів та палива, які дозволяють ефективно досягати фіскальних, регуляторних та соціальних цілей. Застосування специфічних і адвалорних компонентів акцизів забезпечує

передбачуваність доходів бюджету. Різке та непослідовне підвищення ставок акцизного податку без урахування платоспроможності населення й ризиків тінізації (зокрема збільшення обсягів контрабандної і контрафактної) може мати контрпродуктивний ефект, актуалізуючи потребу в середньостроковому економічно обґрунтованому плануванні підвищення ставок.

ПДВ є базовим бюджетоутворюючим податком як в ЄС, так і в Україні. Ефективність його збору дедалі більше залежить від якості адміністрування, рівня цифровізації та мінімізації пільг і виключень. Доцільною є послідовна імплементація європейського досвіду запровадження механізмів «єдиного вікна», залучення маркетплейсів в якості податкових агентів, а також повного оподаткування імпорту низьковартісних товарів. Внаслідок цього очікується розкриття значного потенціалу скорочення ПДВ-розриву та посилення фіскальної справедливості. Досягнення успіхів в частині скорочення згаданого розриву можливе не лише через зміну ставок чи відміну непродуктивних пільг, а й через системне вдосконалення практик адміністрування, що передбачає цифровізацію і забезпечення транспарентності діяльності фіскальних органів у взаємодії з платниками.

### Список використаних джерел до розділу 3

1. Алексійчук О. В., Маланчук Л. О., Антонова С. Є. Напрями покращення акцизного оподаткування в податковій системі України. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки*. 2023. № 3. С. 22–30.
2. Ватульов А. В. Податкова політика в умовах соціально-економічних перетворень. *Інвестиції: практика та досвід*. 2025. № 5. С. 82–88.
3. Вживання тютюнових і нікотиновмісних виробів: лютий-березень 2025 року. КМІС. Аналітичний звіт. URL: <https://center-life.org/wp-content/uploads/2025/05/Zvit-Spozhyvannia-tiutiunovykh-ta-nikotynovykh-vyrobiv-v-Ukrai-ni-2025.pdf>.
4. Головай Н. Податкова політика та особливості її реалізації в умовах воєнного часу. *Економічні горизонти*. 2023. № 3 (25). С. 16–22.
5. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/>.
6. Євтушевська О. О., Лагодієнко Н. В., Іванченкова Л. В. Податкова політика як складова державного податкового менеджменту. *Інвестиції: практика та досвід*. 2022. № 4. С. 32–37.
7. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання благодійництва у період воєнного стану» № 4254–IX від 25.02.2025 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4254-20#Text>.
8. Звіт про результати дослідження стану податкового адміністрування в Україні (2024 рік). URL: <https://case-ukraine.com.ua/publications/zvit-pro-rezultaty-doslidzhennya-stanu-podatkovogo-administruvannya-v-ukrayini-2024-rik/>.
9. Інтерфакс-Україна – Лащук Є. Міжнародні посилки – пільгувати не можна оподаткувати. NV. 2024. URL: <https://biz.nv.ua/ukr/experts/podatok->

[na-posilki-menshe-150-yevro-varto-vvesti-poyasnennya-ekonomista-50469514.html](https://na-posilki-menshe-150-yevro-varto-vvesti-poyasnennya-ekonomista-50469514.html).

10. Канєва Т. В., Кривонос Д. А. Домінанти податкової політики в державах-членах Європейського Союзу. *Бізнес Інформ*. 2023. № 6. С. 147–156.
11. Канєва Т. В., Кривонос Д. А. Методологічні основи розробки податкової політики країни. *Проблеми економіки*. 2024. № 2 (60). С. 240–246.
12. Канєва Т. В., Осика О. В. Теоретичні засади формування фінансової політики економічного розвитку держави. *Ефективна економіка*. 2024. № 2.
13. Канєва Т., Стаднік О. Фіскальна політика як інструмент регулювання економіки. *Економіка та суспільство*. 2023. № 57.
14. Канєва Т., Тесля Р. Податкові інструменти регулювання економічного розвитку. *Економіка та суспільство*. 2024. № 65.
15. Котвицька Н., Романенко О. Фінансова прозорість та податкова політика в умовах економічної трансформації України. *Економіка та суспільство*. 2024. № 69.
16. Кривонос Д. Роль податкової політики у регулюванні економічного зростання. *Фінансово-бюджетна політика в умовах воєнного стану*. матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 17–18 квітня 2024 р.). Київ : Держ. торг.-екон. ун-т, 2024. С. 58–60.
17. Кривонос Д. Сучасні тренди податкового регулювання соціально-економічного розвитку. *Фінансово-кредитний механізм розвитку економіки та соціальної сфери*: матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф., (м. Кропивницький, 27 листопада 2025 р.). Кропивницький : ЦНТУ, 2025. С. 103 – 105.
18. Кривонос Д. Фіскальна результативність загальнодержавних податків. *Державна фінансова політика в умовах суспільно-економічних перетворень*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 15–16 квітня 2025 р.). Київ : Держ. торг.-екон. ун-т, 2025. С. 55–56.
19. Кривонос Д. А. Податкове регулювання економічного розвитку.

*Бізнес Інформ.* 2025. №7. С. 465–473.

20. Лисяк Л. В., Лебідь Г. А. Розвиток теоретичних та удосконалення практичних засад бюджетно-податкової політики регулювання трансфертного ціноутворення. *Актуальні питання економічних наук.* 2024. № 6.

21. Лисяк Л., Качула С. Фінансовий механізм публічно-приватного партнерства у реалізації стратегічних цілей розвитку територій України. *Економіка та суспільство.* 2023. № 53.

22. Міністерство Фінансів України. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/>.

23. Нелегальна торгівля сигаретами: тенденції та заходи протидії. Кошук Т., Пасічний М. / за загальною редакцією Т. Кошук, Growford Institute, Київ: 2025.

24. Пасічний М. Фіскальна безпека держави в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство.* 2024. № 62.

25. Пасічний М. Д. (2016). Податкова політика України в сучасних умовах. *Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка.* 2016. № 21. Вип. 7 (2). С. 123–128.

26. Пасічний М. Д., Нікітішин А. О. Домінанти податкової політики держави. *Економічний вісник університету.* 2022. № 55. С. 131–139.

27. Садовенко М. М., Смирна О. В. Домінанти розвитку податкової системи України в умовах євроінтеграції. *Ефективна економіка.* 2023. № 3.

28. Сідельникова Л. Поведінкові чинники реалізації парадигми прямого оподаткування в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство.* 2023. № 54.

29. Сідельникова Л. Теоретико-організаційні доміанти податкового адміністрування в системі державного податкового менеджменту. *Економіка та суспільство.* 2020. № 22.

30. Сідельникова Л. П. (2024). Сучасні виклики та новітні асиметрії фіскального простору держави. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону.* 2024. № 20(1). С. 293–305.

31. Сідельникова Л. П., Боровік Л. В., Осадча Т. Ю. Вектори впливу

системи оподаткування на розвиток підприємницької діяльності в Україні. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2024. № 6 (15). С. 377–383.

32. Сідельникова Л., Новосьолова О. Фіскальний потенціал оподаткування доходів фізичних осіб в системі державних фінансів. *Економіка та суспільство*. 2023. № 57.

33. Степанова О., Дегтярь Н. Фіскальна політика сучасного Китаю: глобальні та локальні виклики. *Економіка України*. 2025. № 1(758). С. 55–73.

34. Устинова І. П. Податкові привілеї як інструмент фіскальної політики та запобігання корупції в умовах євроінтеграції. *Аналітично-порівняльне правознавство*. № 2 (5). С. 333–338.

35. Чугунов І. Я., Коровій В. В. Формування фінансової політики держави як складова суспільного розвитку. *Sciences of Europe*. 2020. № 3 (54). С. 12–18.

36. Чугунов І., Качула С. Державна фінансова політика забезпечення соціального розвитку суспільства. *Scientia fructuosa*. 2020. № 130 (2). С. 87–98.

37. Чугунов І., Пасічний М., Нікітішин А. Доходи Державного бюджету України в умовах воєнного стану. *Scientia fructuosa*. 2022. № 145 (5). С. 124–137.

38. Шаповал О. А. Податкова політика в системі фінансових важелів державного регулювання бюджетних відносин. *Управління змінами та інновації*. 2023. № 7. С. 64–67.

39. Швабій К. Пріоритети податкової політики держави в Україні. *Світ фінансів*. 2021. № 1 (66). С. 149–162.

40. Шуплат О. М. Аспекти поліпшення інвестиційного клімату України в умовах євроінтеграції. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2022. № 2 (60). С. 129–137.

41. Abdullah, S., & Morley, B. (2014). Environmental taxes and economic growth: Evidence from panel causality tests. *Energy Economics*, 42, 27–33.

42. Alfano, M. R., Capasso, S., Ciucci, S., & Spagnolo, N. (2024). The non-linear effect of income on the shadow economy. *Socio-economic planning*

*sciences*, 95, 102041.

43. Alinaghi, N., & Reed, W. R. (2021). Taxes and Economic Growth in OECD countries: A Meta-analysis. *Public Finance Review*, 49(1), 3–40.

44. Arnold, J. M., Brys, B., Heady, C., Johansson, Å., Schweltnus, C., & Vartia, L. (2011). Tax policy for economic recovery and growth. *The economic journal*, 121(550), F59–F80.

45. Audretsch, D. B., Belitski, M., Chowdhury, F., & Desai, S. (2022). Necessity or opportunity? Government size, tax policy, corruption, and implications for entrepreneurship. *Small Business Economics*, 58(4), 2025–2042.

46. Baiardi, D., Profeta, P., Puglisi, R., & Scabrosetti, S. (2019). Tax policy and economic growth: does it really matter? *International tax and public finance*, 26(2), 282–316.

47. Banerjee, R., Boly, A., & Gillanders, R. (2022). Anti-tax evasion, anti-corruption and public good provision: An experimental analysis of policy spillovers. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 197, 179–194.

48. Brody, R. G., Gupta, G., Ekofo, A. N., & Ogunade, K. M. (2021). The need for anti-corruption policies in developing countries. *Journal of Financial Crime*, 28(1), 131–141.

49. Buehn, A., Dell’Anno, R., & Schneider, F. (2018). Exploring the dark side of tax policy: an analysis of the interactions between fiscal illusion and the shadow economy. *Empirical Economics*, 54(4), 1609–1630.

50. Chugunov, I., & Liubchak, I. (2024). Budgeting under martial law. *Scientia fructuosa*, 5(157), 4–14.

51. Chugunov, I., Kaneva, T., & Liubchak, I. (2023). Financial instruments for the implementation of the European Green Course in Ukraine. *Economy and Society*, 56.

52. Chugunov, I., Makohon, V., Kaneva, T., & Adamenko, I. (2022). Influence of financial support of human capital development on economic growth. *Problems and Perspectives in Management*, 20(2), 269–280.

53. Chugunov, I., Pasichnyi, M., Koroviy, V., Kaneva, T., & Nikitishin, A.

(2021). Fiscal and monetary policy of economic development. *European Journal of Sustainable Development*, 10(1), 42–42.

54. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax [2006] OJ L347/1. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>.

55. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32008L0118>.

56. Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0064>.

57. Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value-added tax: uniform basis of assessment. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A31977L0388>.

58. Council directive laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending. Directive 2011/16/EU. Brussels, 22.12.2021. COM (2021) 565 final. 2021/0434 (CNS). URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2021-12/COM\\_2021\\_565\\_1\\_EN\\_ACT\\_part1\\_v7.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-12/COM_2021_565_1_EN_ACT_part1_v7.pdf).

59. Council directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union. Brussels, 22.12.2021. COM (2021) 823 final. 2021/0433 (CNS). URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2021-12/COM\\_2021\\_823\\_1\\_EN\\_ACT\\_part1\\_v11.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-12/COM_2021_823_1_EN_ACT_part1_v11.pdf).

60. Delgado, F. J., Freire-González, J., & Presno, M. J. (2022). Environmental taxation in the European Union: Are there common trends? *Economic Analysis and Policy*, 73, 670–682.

61. Dogan, E., Hodžić, S., & Šikić, T. F. (2023). Do energy and environmental taxes stimulate or inhibit renewable energy deployment in the European Union? *Renewable Energy*, 202, 1138–1145.

62. Doligalski, P., & Rojas, L. E. (2023). Optimal redistribution with a shadow economy. *Theoretical Economics*, 18(2), 749–791.
63. Elgin, C. (2020). Shadow economies around the world: evidence from metropolitan areas. *Eastern Economic Journal*, 46(2), 301–322.
64. Elshani, A., & Pula, L. (2023). Impact of Taxes on Economic Growth: An Empirical Study in the Eurozone. *Economic Studies (Ikonomicheski Izsledvania)*, 32(2), 24–41.
65. Erero, J. L. (2021). Contribution of VAT to economic growth: A dynamic CGE analysis. *Journal of Economics and Management*, 43, 22–51.
66. European Commission, official website – European Commission. URL: [https://commission.europa.eu/index\\_en](https://commission.europa.eu/index_en).
67. European Commission. EC Law and Tax Treaties, Workshop of Experts; European Commission: Brussels, Belgium, 2005.
68. Gkoni, I., Rigou, M., Thanasas, G., & Balaskas, S. (2024). Digital transformation of EU customs: Ecommerce VAT legislation and a proposed customs clearance application. *Emerging Science Journal*, 8(1), 341–354.
69. Gngangnon, S. K. (2023). Effect of the shadow economy on tax reform in developing countries. *Economies*, 11(3), 96–145.
70. Gngangnon, S. K. (2024). Tax transition reform and economic growth in developing countries. *The International Trade Journal*, 38(6), 523–546.
71. Gurdal, T., Aydin, M., & Inal, V. (2021). The relationship between tax revenue, government expenditure, and economic growth in G7 countries: new evidence from time and frequency domain approaches. *Economic Change and Restructuring*, 54, 305–337.
72. Hallunovi, A., & Vangjel, R. (2023). Shadow economy and its impact on economic growth. *Corporate and Business Strategy Review*, 4(4), 186–194.
73. Hartley, K., Van Santen, R., & Kirchherr, J. (2020). Policies for transitioning towards a circular economy: Expectations from the European Union (EU). *Resources, conservation and recycling*, 155, 104634.
74. Hassan, M., Oueslati, W., & Rousselière, D. (2020). Environmental

taxes, reforms and economic growth: an empirical analysis of panel data. *Economic Systems*, 44(3), 100806.

75. International Monetary Fund (2024). Fifth Review Under the Extended Arrangement Under the Extended Fund Facility, Requests for Waivers of Applicability of Performance Criteria, Modification of Performance Criterion, Rephrasing of Access, and Financing Assurances Review. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2024/10/18/Ukraine-Fifth-Review-Under-the-Extended-Arrangement-Under-the-Extended-Fund-Facility-556465>.

76. Kaneva, T., Chugunov, I., Pasichnyi, M., Nikitishin, A., & Husarevych, N. (2022). Tax policy for economic recovery and sustainable development after covid-19. *Problemy Ekorozwoju*, 17(2), 102–109.

77. Kowal, A., & Przekota, G. (2021). VAT efficiency – a discussion on the VAT system in the European Union. *Sustainability*, 13(9), 4768.

78. Lyulyov, O., Paliienko, M., Prasol, L., Vasylieva, T., Kubatko, O., & Kubatko, V. (2021). Determinants of shadow economy in transition countries: Economic and environmental aspects. *International journal of global energy issues*, 43(2–3), 166–182.

79. Magrini, C., D’Addato, F., & Bonoli, A. (2020). Municipal solid waste prevention: A review of market-based instruments in six European Union countries. *Waste management & research*, 38(1\_suppl), 3–22.

80. McNabb, K. (2016). Tax structures and economic growth. *WIDER Working Paper*, 148, 1–40.

81. Medina, L., & Schneider, M. F. (2018). Shadow economies around the world: what did we learn over the last 20 years? *IMF Working Paper*, WP/18/17, 1–77.

82. Morrow, P., Smart, M., & Swistak, A. (2022). VAT compliance, trade, and institutions. *Journal of Public Economics*, 208, 104634.

83. Murtezaj, I. (2023). Harmonization of Tax Systems in the European Union. *Knowledge-International Journal*, 59(1), 51–56.

84. Němec, D., Kotlánová, E., Kotlán, I., & Machová, Z. (2021).

Corruption, taxation and the impact on the shadow economy. *Economies*, 9(1), 1–16.

85. Nepytyaliuk, A., Osipova, L., Krasnyak, O., Kulhanik, O., Poliakov, M., & Kryvonos, D. (2024). Dominants for the national economies' competitiveness. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 5(58), 278–289.

86. Neves, S. A., Marques, A. C., & Patrício, M. (2020). Determinants of CO2 emissions in European Union countries: does environmental regulation reduce environmental pollution? *Economic Analysis and Policy*, 68, 114–125.

87. Okunogbe, O., & Pouliquen, V. (2022). Technology, taxation, and corruption: evidence from the introduction of electronic tax filing. *American Economic Journal: Economic Policy*, 14(1), 341–372.

88. Organisation for Economic Co-operation and Development. URL: <https://www.oecd.org/en.html>.

89. Pasichnyi, M. (2024). Fiscal dominants of military financing. *Scientia fructuosa*, 154(2), 20–37.

90. Pyroha, S., & Pyroha, I. (2024). Tax on withdrawn capital or amnesty of shadow incomes. *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*, 3(21), 85–102.

91. Romenska, K., Kachula, S., Huba, M., Dudchuk, O., & Lapa, M. (2024). State financial flows for ensuring security in the international economic environment. *Financial & Credit Activity: Problems of Theory & Practice*, 4(57).

92. Sargent, T. J. (2012). Nobel lecture: United States then, Europe now. *Journal of Political Economy*, 120(1), 1–40.

93. Schneider, F., Buehn, A., & Montenegro, C. E. (2010). New Estimates for the Shadow Economies all over the World. *International Economic Journal*, 24(4), 443–461.

94. Stiglitz, J. E., & Pieth, M. (2016). *Overcoming the shadow economy*. Friedrich-Ebert-Stiftung, Berlin, Germany.

95. Taxation and Customs Union – Annual Report on Taxation – An indicator-based analysis of recent trends in EU tax systems. URL: <https://taxation->

[customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis/annual-report-taxation\\_en](https://customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis/annual-report-taxation_en).

96. Taxes in Europe Database. URL:  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/#/simple-search](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/simple-search).

97. The IMF and the Greek Crisis: Myths and Realities. URL:  
<https://www.imf.org/en/news/articles/2019/10/01/sp093019-the-imf-and-the-greek-crisis-myths-and-realities>.

98. The Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU). URL:  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:12012E>.

99. VAT e-Commerce – One Stop Shop. European Commission. URL:  
[https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/index\\_en](https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/index_en).

100. Walker, C. C., Druckman, A., & Jackson, T. (2021). Welfare systems without economic growth: A review of the challenges and next steps for the field. *Ecological Economics*, 186, 107066.

## ВИСНОВКИ

1. Податкова політика країни спрямована на впорядкування суспільних відносин в економічній та соціальній сферах із застосуванням встановлення інституційних правил, сукупності управлінських методів, механізмів, інструментів та важелів. За допомогою податкового інструментарію відбувається формування бюджетних доходів для виконання державою іманентних функцій та завдань на відповідному етапі розвитку суспільства. Податкове регулювання у поєднанні з іншими складовими державної фінансово-бюджетної політики сприяє зростанню зайнятості населення, розвитку наукоємної та високотехнологічної економіки, забезпечує стійкий економічний розвиток та соціальну стабільність. Важливими є оперування інституційним інструментарієм податкової політики та адаптивне застосування відповідних механізмів у контексті оптимізації рівня податкового навантаження та структури оподаткування з метою формування фундаментальних передумов для ендогенного економічного зростання.

2. Методологічні основи формування та реалізації державної податкової політики базуються на дотриманні принципів достатності, соціальної справедливості, ефективності та результативності, стабільності та нейтральності. Доцільними є заходи із покращення якості прогнозування і планування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів, підвищення дієвості механізмів стягнення та упередження росту податкового боргу. Заходи податкової політики мають розроблятися з використанням сценарного моделювання. Пріоритетним напрямом вдосконалення методології податкової політики є посилення довіри стейкхолдерів до реалізації заходів фіскального регулювання, використання ризик-орієнтованого підходу у державному податковому менеджменті. Задачею оптимізації податкової політики держави є скорочення обсягу та рівня трансакційних витрат, виявлення резервів зниження вартості адміністрування податків і зборів та підвищення його якості. Вказані цілі стають досяжними завдяки імплементації цифрових

продуктів для обміну і аналізу податкової інформації.

3. Незважаючи на використання уніфікованих підходів, стандартів та правил щодо оподаткування в ЄС параметри податкової політики відчутно різняться серед держав-членів. Приміром рівень податкового навантаження у Румунії нижчий у порівнянні з Данією на 20% ВВП. Для переважної більшості країн ЄС домінантне місце у структурі оподаткування займають податки на працю, окрім Хорватії та Болгарії – там найвище фіскальне значення належить податкам на споживання. Разом з тим, підходи щодо структури цих податків та до встановлення шкали оподаткування суттєво різняться. Водночас, серед європейських країн присутні спільні тренди оподаткування, що проявляються у спільних вимогах щодо мінімальних значень ставок і структури оподаткування підакцизних товарів, зниження ставки корпоративного податку, положеннях щодо оподаткування транснаціональних корпорацій, використання цифрових продуктів при адмініструванні податків, удосконалення податкового комплаєнсу тощо. Податкова політика держав-членів ЄС постійно адаптується до соціально-економічних умов, що проявляється у зміні параметрів ставок, бази, надання цільових пільг та спрямовано на створення податкових стимулів розвитку економіки.

4. Важливою задачею модифікації системи оподаткування в Україні є посилення прозорості системи із одночасним спрощенням адміністрування податків і зборів для платників та фіскальних органів. Відбулися масштабні заходи фіскальної консолідації, що були зумовлені початком гібридної агресії проти України, а потім і повномасштабним вторгненням. Це проявилось у пріоритетизації зростанні надходжень до бюджету податків на споживання, ПДФО та ресурсних платежів, запровадженні військового збору, оптимізації переліку та структури податкових пільг. Історично і логічно виправданими стали кроки щодо посилення фінансової спроможності місцевих бюджетів, що проявилось у розширенні спектру впливу самоврядних органів на параметри фінансової політики, зокрема ставку місцевих податків, фіскальна значимість яких у

структурі відповідних бюджетів мала переважно зростаючу тенденцію. Пріоритетним завданням органів державного контролю є підвищення дієвості політики протидії ухиленню від оподаткування та розмивання податкової бази.

5. Питання фіскальної результативності податків посідає важливе місце у процесі формування та реалізації завдань податкової політики. Категорія результативності передбачає досягнення, означених розробниками податкової політики результатів. Одним з основних є забезпечення фіскальної достатності оподаткування, яке передбачає, що справляння податків має здійснюватися, виходячи з необхідності досягнення збалансованості бюджетних доходів і видатків. Найвищу фіскальну значимість з поміж загальнодержавних податків за період 2011–2024 років має ПДВ, середнє значення надходжень якого до ВВП становило 9,54%. Далі йдуть ПДФО і військовий збір – 6,17%, акцизний податок – 3,14%, податок на прибуток – 3,00%, рентна плата – 1,79%, мито – 0,85%, екологічний податок – 0,16%. Необхідним є утримання фіскальної стійкості, використовуючи інструментарій державного податкового регулювання, зокрема у частині. До корекції податкових ставок, бази оподаткування, розбудови системи адміністрування податків, податкового контролю. Україна має модифікувати модель податкової політики до взятих на себе міжнародних зобов'язань, насамперед в контексті євроінтеграції.

6. Одним з індикаторів, що впливає на загальний рівень фіскальної результативності оподаткування є податковий розрив, який відображає різницю між потенційними та фактичними надходженнями відповідного податку до бюджетної системи. Протягом періоду 2011–2024 років середнє значення податкового розриву з ПДВ становило 11,9%, у тому числі за період повномасштабного вторгнення – 9,0%. Це вказує на достатньо значимий резерв наповнення доходної частини державного бюджету. Важливим є подальший розвиток інструментарію адміністрування податку, скасування певних податкових преференцій, що потребує проведення аудиту їх ефективності, а також підвищення дієвості механізмів державного

податкового контролю за зловживаннями і податковим шахрайством. Важливо посилити результативність державної політики протидії нелегальному обігу підакцизних товарів. Екологічний податок, крім фіскального значення має формувати фінансові стимули для виробництв і промислових підприємств здійснювати технологічну модернізацію, що дозволило б їм знизити рівень своїх зобов'язань перед бюджетом.

7. Податкова політика є дієвою складовою державного регулювання соціально-економічного розвитку, що передбачає детермінацію мети, цілей, добір моделі, методів та інструментарію, найсприятливіших за конкретних умов та із врахування негативних екстерналій. Цілі податкового регулювання змінюються, виходячи з особливостей макрофінансового циклу, тому податкова політика має бути наділена властивостями гнучкості та адаптивності, залишаючись при цьому достатньо передбачуваною для платників податків, спонукаючи їх до раціоналізації перебігу власних господарських процесів. Заходи податкового регулювання економічного розвитку доцільно розглядати з огляду їх впливу на інвестиційну динаміку. Зниження податкового навантаження або запровадження податкових пільг не призводить автоматично до моментального притоку капіталу у відповідну економіку, оскільки вже існує значна кількість офшорів. Досягнення довіри економічних агентів-платників податків до інституцій фінансового регулювання вимагає від держави партнерських інтеракцій з підприємницьким сектором, розбудови ефективної архітектури інституційного середовища економіки.

8. За сучасних умов важливе значення у сфері реалізації податкової політики відіграє цифровізація адміністрування податків. Інтеграція цифрових рішень, електронного аудиту, систем ризик-орієнтованого контролю та міжнародного автоматичного обміну інформацією створює підґрунтя для підвищення дієвості податкового комплаєнсу, зниження трансакційних витрат та збільшення фіскальної значимості податків. Актуальним є захист персоніфікованої інформації, який має відбуватися із дотриманням стандартів

конфіденційності. Необхідним є адаптація моделі цифрового адміністрування, базуючись на технологічних новаціях, з підтримкою податкової прозорості, що сприятиме підвищенню рівня податкової культури. Пріоритетним є підвищення фіскальної ефективності акцизного та екологічного оподаткування. З огляду на зазначене, доцільною є використання європейських практик оподаткування цукровмісних напоїв та викидів двоокису вуглецю. Такі заходи матимуть не лише фіскальний ефект, а й можуть позитивно вплинути на здоров'я населення та екологію.

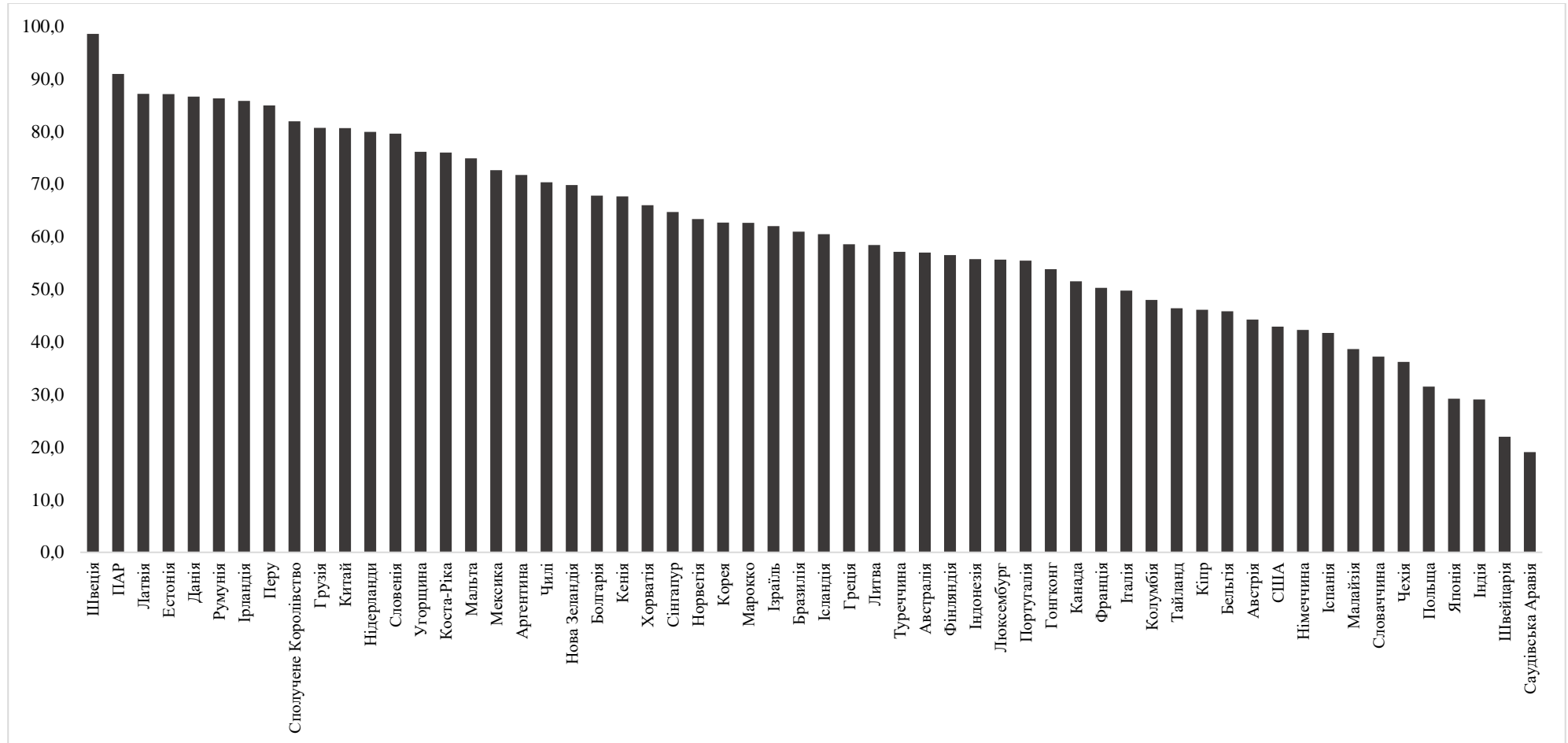
9. Інституційна трансформація податкової політики України в контексті євроінтеграційних процесів є комплексним завданням, яке включає врахування європейських підходів до формування системи фіскального регулювання. Принципами побудови та функціонування загального фіскального простору ЄС є субсидіарність, пропорційність та інституційна визначеність, що дозволяє державам-членам зберігати суверенітет у сфері прямого оподаткування за гармонізації ключових елементів непрямих податків. Інституційна трансформація податкової політики має ґрунтуватися на збалансованому поєднанні фіскальної ефективності, соціальної справедливості та стимулювання економічного розвитку, що відповідає стратегічним цілям євроінтеграції.

10. Гармонізація підходів щодо акцизного оподаткування пального та всіх видів тютюнової продукції відіграє системотворчу роль у забезпеченні ефективного функціонування внутрішнього ринку та стабільності бюджетних надходжень, водночас залишаючи можливість для країн обирати певні параметри фіскального простору, враховуючи специфіку відповідної економіки. Доцільною є імплементація кращих європейських практик акцизного оподаткування тютюнових виробів та палива, які дозволяють ефективно досягати фіскальних, регуляторних та соціальних цілей. Застосування специфічних і адвалорних компонентів акцизів забезпечує передбачуваність доходів бюджету. Різке та непослідовне підвищення ставок акцизного податку без урахування платоспроможності населення й ризиків

тінзації може мати контрпродуктивний ефект, актуалізуючи потребу в середньостроковому обґрунтованому плануванні підвищення ставок. Ефективність справляння ПДВ дедалі більше залежить від якості адміністрування, рівня цифровізації та мінімізації пільг і виключень. Доцільною є послідовне запровадження механізмів «єдиного вікна», залучення маркетплейсів в якості податкових агентів. Внаслідок цього очікується розкриття значного потенціалу скорочення ПДВ-розриву.

## ДОДАТКИ

## Додаток А



**Рис. А1.** Частка державних доходів, які збирає податкова служба, у загальній структурі державних доходів у країнах з розвинутою і трансформаційною економікою у 2020 році, %

Джерело: побудовано за даними OECD (2022) Tax Administration: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies URL: <https://doi.org/10.1787/1e797131-en>

## Додаток Б

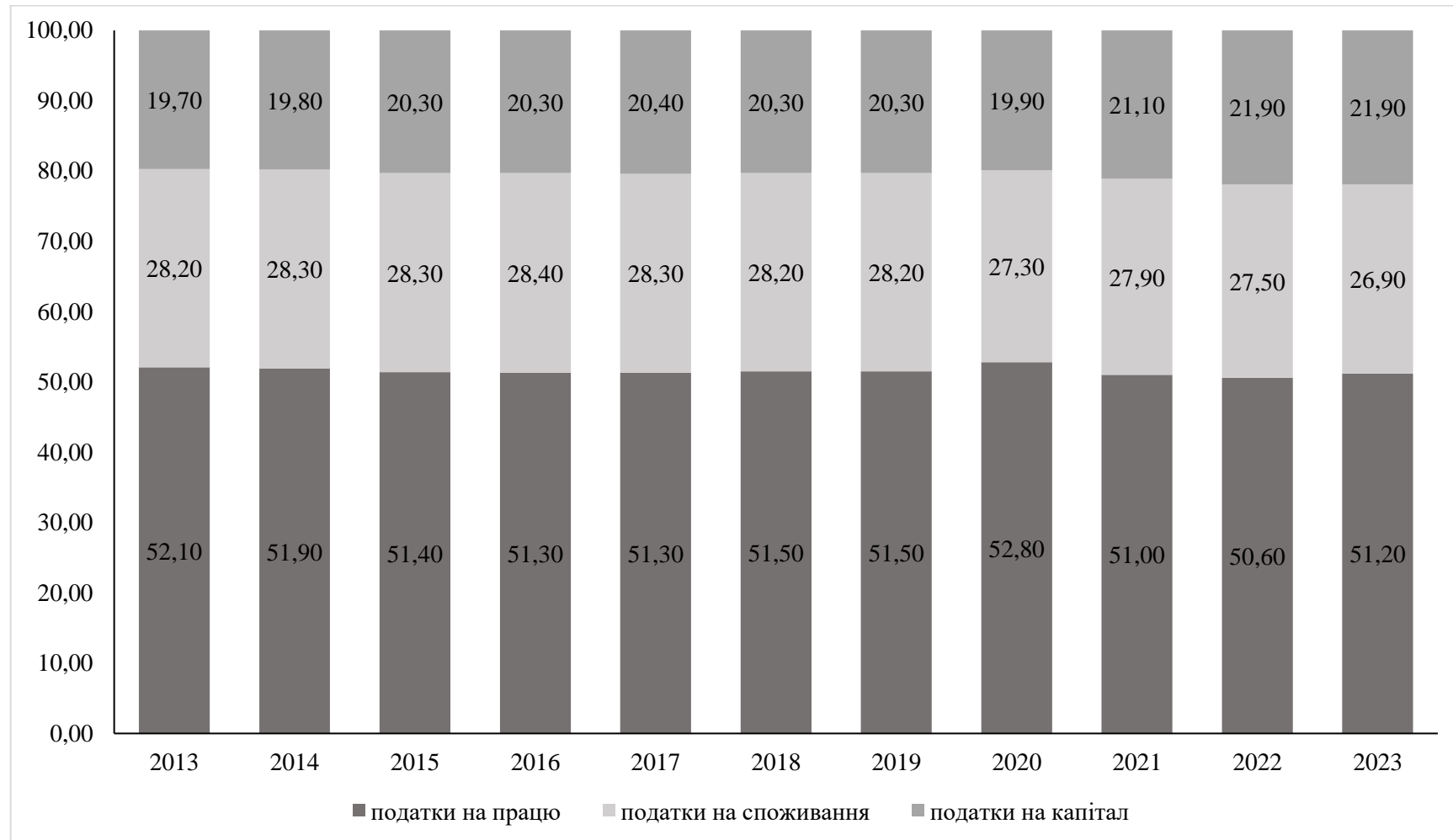


Рис. Б1. Податкові надходження ЄС-27 за економічними функціями (базою оподаткування) в 2013–2023 роках, %

Джерело: побудовано автором за *Annual Report on Taxation 2025*, Directorate-General for Taxation and Customs Union, European Commission, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2025.

## Додаток В

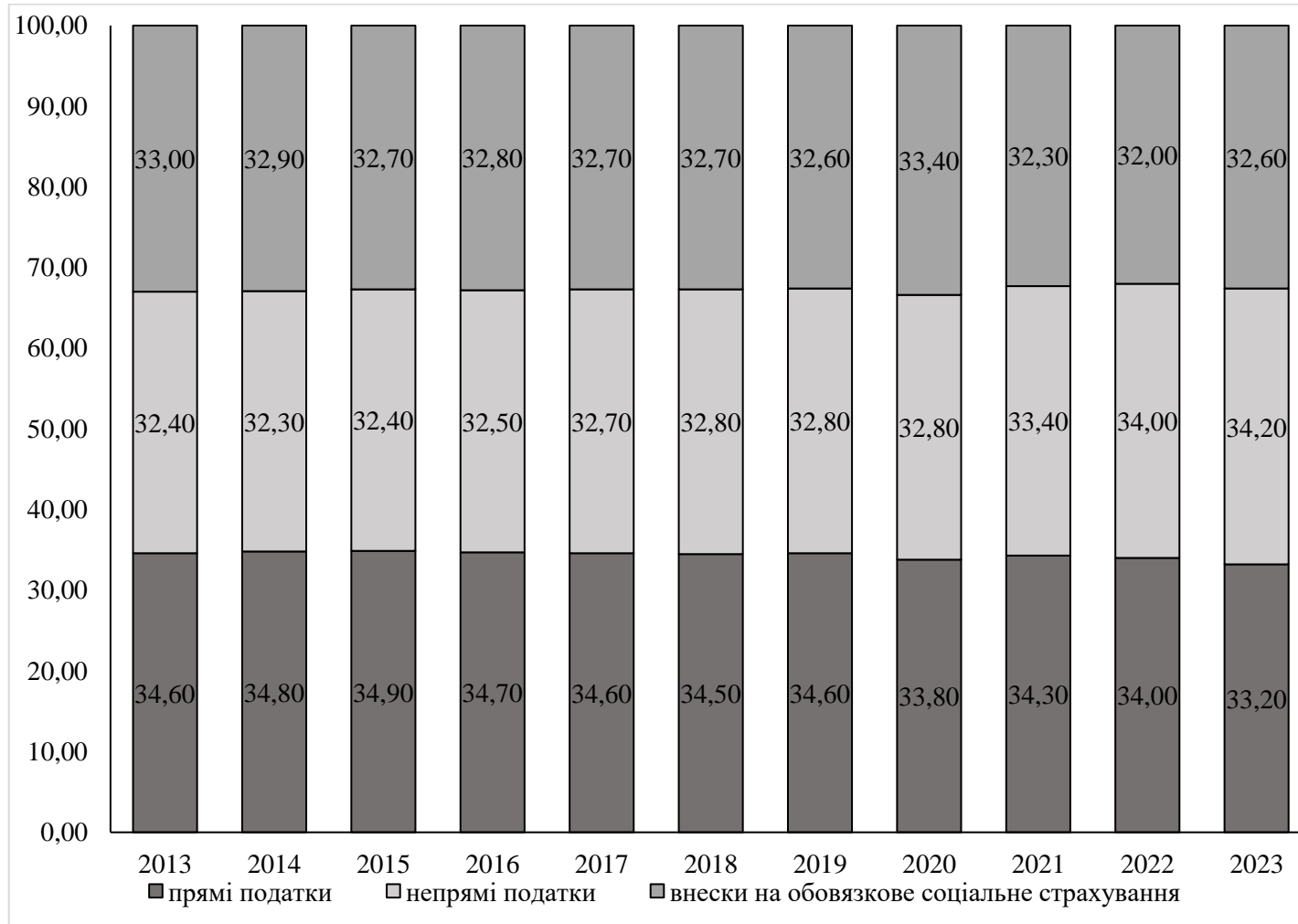


Рис. В1. Податкові агрегати країн ЄС27 у 2013–2023 роках, %

Джерело: побудовано автором за *Annual Report on Taxation 2025*, Directorate-General for Taxation and Customs Union, European Commission, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2025.

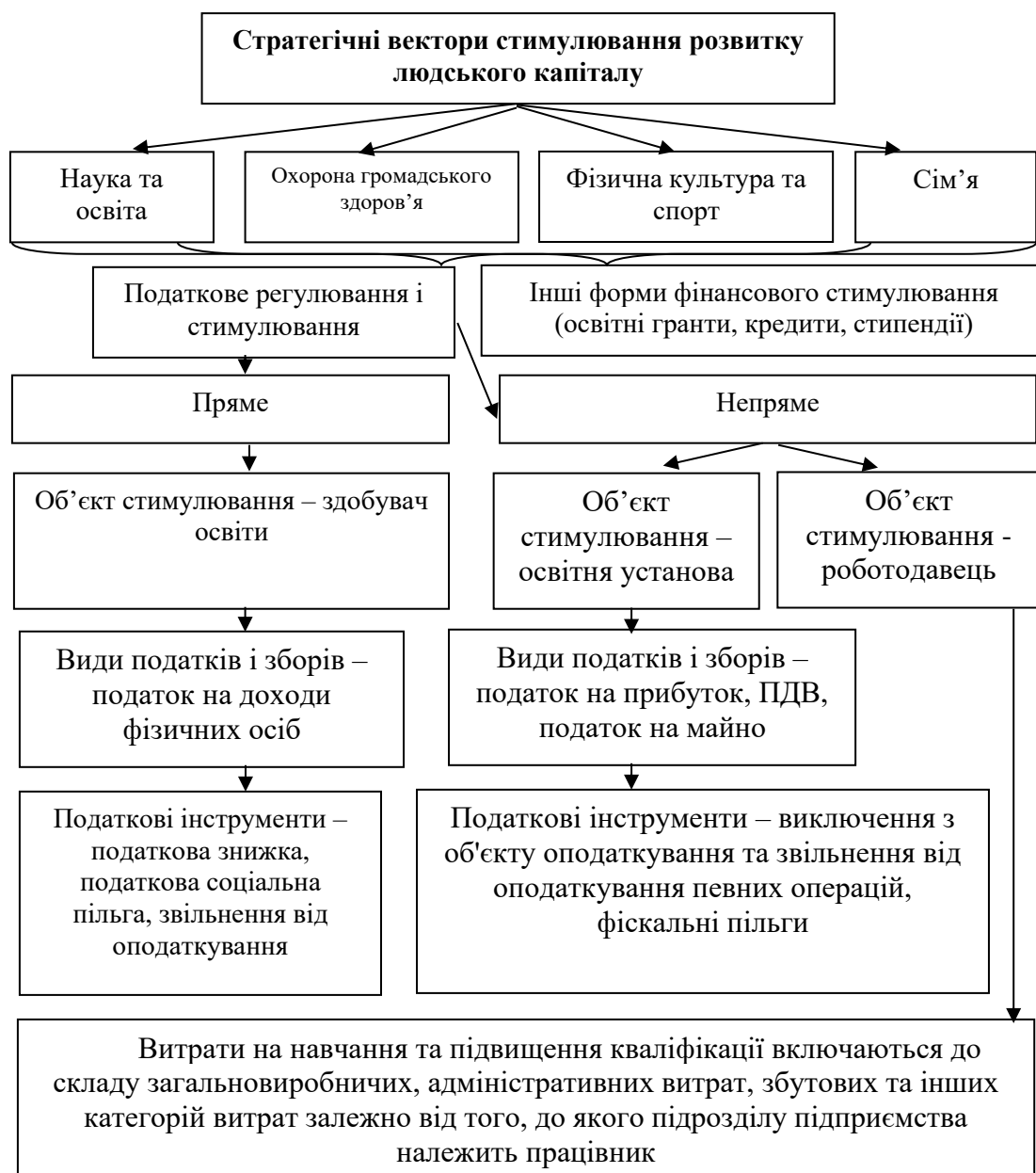


Рис. Д1. Механізм податкового стимулювання розвитку людського капіталу

Джерело: складено автором.

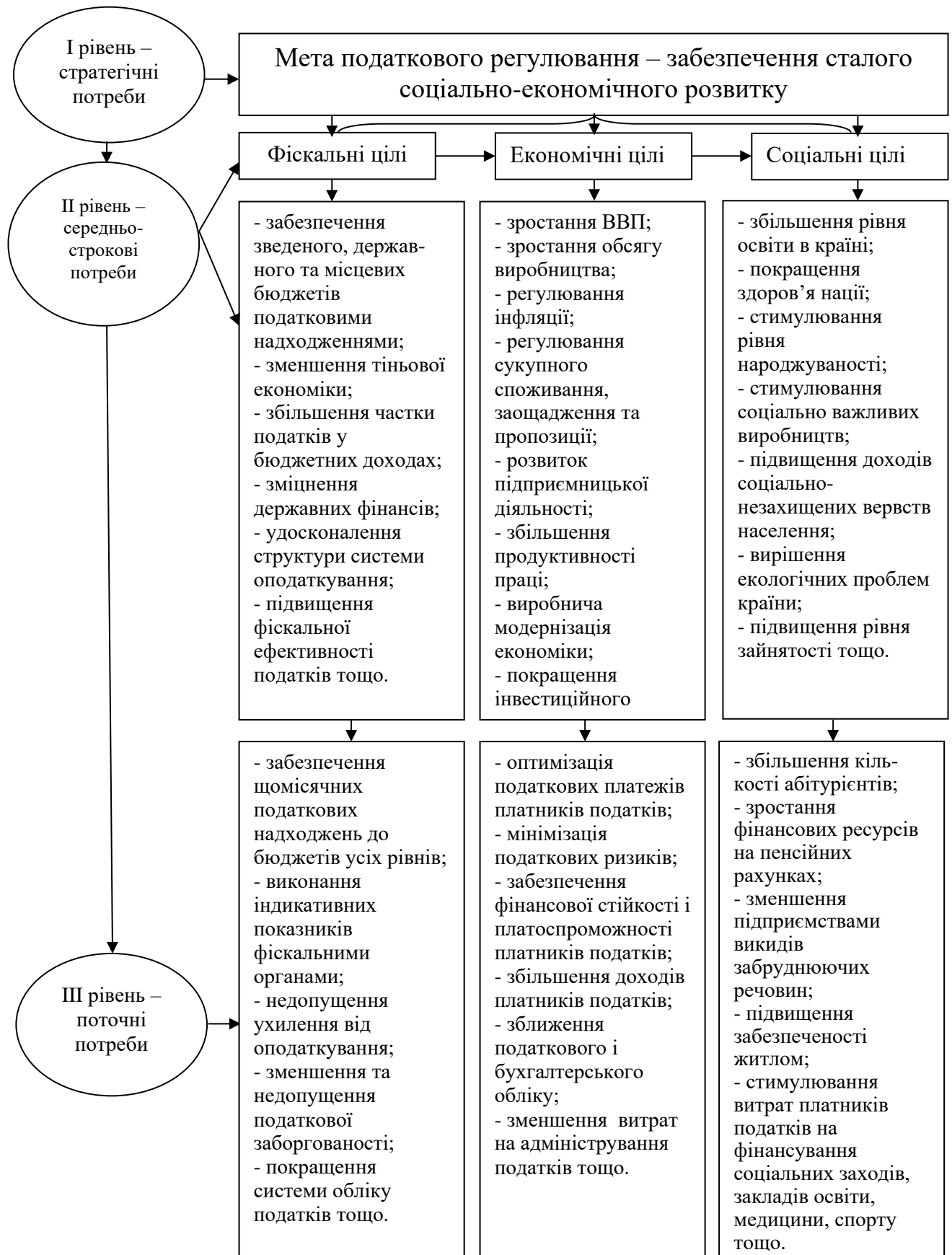


Рис. Ж1. Мета та цілі податкового регулювання

Джерело: розроблено автором

## Список публікацій здобувача

*наукові праці, в яких опубліковані  
основні наукові результати дисертації:*

1. Канєва Т., Кривонос Д. Домінанти податкової політики в державах-членах Європейського Союзу. *Бізнес Інформ*. 2023. № 6. С. 147–156. (0,8 д. а) <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2023-6-147-156>
2. Кривонос Д. Податкова політика у системі державного регулювання економічного розвитку. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 57. (0,6 д.а.) <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-57-97>
3. Канєва Т. В., Кривонос Д. А. Методологічні основи розробки податкової політики країни. *Проблеми економіки*. 2024. №2. С. 240–246. (0,6 д.а.) <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2024-2-240-246>
4. Nerytaliuk, A., Osipova, L., Krasnyak, O., Kulhanik, O., Poliakov, M., & Kryvonos, D. (2024). Dominants for the national economies' competitiveness. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 5(58), 278–289. (0,2 д.а.) <https://doi.org/10.55643/fcaptp.5.58.2024.4478>  
(особистий внесок здобувача – здійснено оцінку впливу податкових інструментів на економічний розвиток)
5. Кривонос Д. А. Податкове регулювання економічного розвитку. *Бізнес Інформ*. 2025. №7. С. 465–473. (0,7 д.а.) <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2025-7-465-473>

*наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:*

6. Кривонос Д. А. Пріоритетні напрями податкової політики України. *Сучасна фінансова політика України: проблеми та перспективи*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 01 грудня 2022 р.). Київ. : Київ. ун-т ім. Б. Грінченка, 2022. С. 155–158. (0,2 д.а.)

7. Кривонос Д. А. Податкова політика у післявоєнний період. *Фінансова політика як складова економічного розвитку*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 11–12 квітня 2023 р.). Київ : Держ. торг.-екон. ун-т, 2023. С. 64–65. (0,1 д.а.)

8. Кривонос Д.А. Податкова політика як інструмент регулювання економіки. *Сучасні тренди розвитку світового господарства в умовах новітніх глобальних викликів*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Одеса, 17 листопада 2023). Львів-Торунь : Liha-Pres, 2023. С. 65–68. (0,2 д.а.)

9. Кривонос Д. Роль податкової політики у регулюванні економічного зростання. *Фінансово-бюджетна політика в умовах воєнного стану*. матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 17–18 квітня 2024 р.). Київ : Держ. торг.-екон. ун-т, 2024. С. 58–60. (0,2 д.а.)

10. Кривонос Д. Фіскальна результативність загальнодержавних податків. *Державна фінансова політика в умовах суспільно-економічних перетворень*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 15–16 квітня 2025 р.). Київ : Держ. торг.-екон. ун-т, 2025. С. 55–57. (0,1 д.а.)

11. Кривонос Д. Сучасні тренди податкового регулювання соціально-економічного розвитку. *Фінансово-кредитний механізм розвитку економіки та соціальної сфери*: матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф., (м. Кропивницький, 27 листопада 2025 р.). Кропивницький : ЦНТУ, 2025. С. 103 – 105. (0,2 д.а.)



**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ**  
**ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС у м. Києві**

вул. Шолуденка, 33/19, м. Київ, 04116, тел.: (044) 454-70-87 факс (044) 520-62-72  
E-mail: kyiv.official@tax.gov.ua, www.kyiv.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ ВП 44116011

від 21.01 2026 р. № 11/26-15-11-02-03 На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

**Довідка**

Про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Кривоноса Дмитра Анатолійовича на тему:  
«Податкова політика в системі державного регулювання економічного  
розвитку»

Основні висновки та результати дисертаційного дослідження Кривоноса Д. А. «Податкова політика в системі державного регулювання економічного розвитку» були враховані при плануванні та здійсненні заходів щодо забезпечення виконання індикативних показників податкових надходжень, розвитку податкових механізмів тіньовій економіці та підвищення рівня фіскальної результативності податків.

Начальник



Інна ЯКУШКО

7828755

**Відомості про апробацію результатів дисертації**

№ з/п	Назва конференції, місце та дата проведення
1	Всеукр. наук.-практ. конф. «Сучасна фінансова політика України: проблеми та перспективи» (м. Київ, 01 грудня 2022 р.)
2	Всеукр. наук.-практ. конф. «Фінансова політика як складова економічного розвитку» (м. Київ, 11–12 квітня 2023 р.)
3	Всеукр. наук.-практ. конф. «Сучасні тренди розвитку світового господарства в умовах новітніх глобальних викликів» (м. Одеса, 17 листопада 2023 р.)
4	Всеукр. наук.-практ. інт. конф. «Фінансово-бюджетна політика в умовах воєнного стану» (м. Київ, Київ, 17–18 квітня 2024 р.)
5	Всеукр. наук.-практ. конф. «Державна фінансова політика в умовах суспільно-економічних перетворень» (м. Київ, 15–16 квітня 2025 р.)
6	Всеукр. наук.-практ. конф. «Міжнародний і національний фінансові ринки: виклики та інновації» (м. Кропивницький, 27 листопада 2025 р.)