

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ В.Н. КАРАЗІНА
Економічний факультет
Кафедра фінансів, банківської справи та страхування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА НА ТЕМУ:
« СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ ТА
НАПРЯМИ ЇЇ ОПТИМІЗАЦІЇ »

Галузь знань: 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність: 072 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок»

Рівень вищої освіти: другий (магістерський) рівень

Освітня програма: Фінанси, банківська справа та страхування

Виконавець:

студент 2 курсу

групи ЕФ-21

Микита ГАВРИЛЕНКО

Науковий керівник:

Мар'яна ШВАЙКО,

кандидат економічних наук, доцент

Кваліфікаційна робота магістра допущена до захисту рішенням кафедри фінансів, банківської справи та страхування

Протокол No _____ від «___» _____ 2024 р.

Зав. кафедри _____ проф. Ольга ГЛУЩЕНКО

Харків 2024

АНОТАЦІЯ

Гавриленко М.О. Сучасні тенденції податкової системи України та напрями її оптимізації- Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра.

Спеціальність 072 « Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок»

Освітня програма «Фінанси, банківська справа та страхування»
Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна. - Харків, 2024.

Роботу присвячено дослідженню теоретичних засад та практичних аспектів податкової системи України. В роботі поставлена мета щодо визначення основних напрямків оптимізації податкової системи України для забезпечення фінансової достатності, стимулювання економічного відновлення та досягнення цілей сталого розвитку в умовах повоєнної перебудови.

В роботі досліджуються теоретичні аспекти податкової системи, її сутність, функції та особливості. Здійснено аналіз дієвих і поширених у світі методичних підходів до оцінки ефективності податкової системи. Визначені суперечності чинної податкової системи України, які акцентувалися під час війни

Був проведений аналіз зарубіжного досвіду та визначено можливості його використання в Україні з метою покращення функціонування податкової системи та посилення її позитивного впливу на бюджетну систему країни.

В роботі проведено дослідження сучасних трендів податкової системи України у воєнний період та визначено вектори її розвитку у повоєнний період.

Сформульовано основні проблеми податкової системи України на сучасному етапі та запропоновано шляхи їх вирішення в контексті необхідності проведення податкової реформи.

Визначено стратегічні пріоритети розвитку податкової системи України та запропоновано ключові заходи з вдосконалення податкового законодавства і адміністрування податків в Україні з урахуванням викликів цифровізації і глобалізації систем транскордонних платежів.

Ключові слова: бюджетна система, національна стратегія доходів, податки, податкове навантаження, податкова політика, податкова реформа, податкова система.

ABSTRACT

Gavrylenko M.O. Modern Trends in Ukraine's Tax System and Directions for Its Optimization - Manuscript.

Master's Qualification Thesis.

Specialty 072 "Finance, Banking, Insurance and Stock Market"

Educational Program "Finance, Banking and Insurance"

V.N. Karazin Kharkiv National University. - Kharkiv, 2024.

The thesis is devoted to studying the theoretical foundations and practical aspects of Ukraine's tax system. The work aims to determine the main directions for optimizing Ukraine's tax system to ensure fiscal sufficiency, stimulate economic recovery, and achieve sustainable development goals in the context of post-war reconstruction.

The paper examines the theoretical aspects of the tax system, its essence, functions, and characteristics. An analysis of effective and globally widespread methodological approaches to assessing tax system efficiency has been conducted. The contradictions in Ukraine's current tax system that became emphasized during the war have been identified.

An analysis of international experience was conducted, and opportunities for its application in Ukraine were identified to improve the functioning of the tax system and strengthen its positive impact on the country's budget system.

The study examines current trends in Ukraine's tax system during the wartime period and determines vectors for its development in the post-war period.

The main problems of Ukraine's tax system at the current stage are formulated, and solutions are proposed in the context of the necessary tax reform implementation.

Strategic priorities for the development of Ukraine's tax system are defined, and key measures for improving tax legislation and tax administration in Ukraine are proposed, taking into account the challenges of digitalization and globalization of cross-border payment systems.

Keywords: budget system, national revenue strategy, taxes, tax burden, tax policy, tax reform, tax system.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО- МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ ТА НАПРЯМІВ ЇЇ ОПТИМІЗАЦІЇ	8
1.1. Сутність і функції податків та податкової системи	8
1.2. Принципи та інструменти податкової політики: дослідження світового досвіду і висновки для України.....	15
1.3. Огляд методичних підходів до оцінки ефективності податкової системи	23
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ І ТЕНДЕНЦІЙ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ	31
2.1. Механізм функціонування податкової системи та аналіз динаміка і структура податкових надходжень в Україні.....	31
2.2. Особливості адміністрування основних податків за 2022-2024 рр.	40
2.3. Суперечності чинної податкової системи України, які акцентувалися під час війни	47
РОЗДІЛ 3. ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ У ВОЄННИХ ТА ПОВОЄННИХ УМОВАХ	55
3.1. Моделювання динаміки податкових надходжень до зведеного бюджету України.....	55
3.2. Зарубіжний досвід модернізації податкових систем і можливості його адаптації в Україні.....	75
3.3. Шляхи вдосконалення податкової системи України з урахуванням викликів цифровізації і глобалізації	84
ВИСНОВОК	92
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	97

ВСТУП

Актуальність теми. Податкова система є одним із ключових елементів фінансової політики держави, що забезпечує формування бюджетних доходів та впливає на соціально-економічний розвиток країни. В умовах глобалізації, трансформації економічних відносин та загострення фіскальних дисбалансів проблема оптимізації податкової системи набуває особливої актуальності для України.

Сучасна вітчизняна податкова система характеризується низкою проблем, серед яких: високий рівень податкового навантаження на бізнес, складність та нестабільність податкового законодавства, широкі можливості для ухилення від сплати податків, низька ефективність податкового адміністрування тощо. Все це негативно позначається на інвестиційній привабливості України, конкурентоспроможності вітчизняних підприємств та добробуті громадян. Відтак, нарізла нагальна потреба в комплексній оптимізації податкової системи з урахуванням кращих світових практик та національних особливостей. Саме цим обумовлена актуальність теми магістерської роботи..

Стан наукової розробки проблеми. Сучасні тенденції і проблеми функціонування податкової системи України, напрями її вдосконалення розглядаються в працях багатьох вітчизняних вчених, таких як Єфименко Т.І., Гасанов С.С. [12,13], Крисоватий А.І. [18, 20], Синчак В.П., В.М. Мельник [25, 26], який досліджує фіскальну ефективність оподаткування. Н.В. Слободянюк і Г.О. Назаров виявляють проблеми адміністрування ПДВ в Україні.

Водночас, західні фахівці пропонують альтернативні підходи до модернізації податкових систем, опираючись на передовий міжнародний досвід. Так, експерти ОЕСР наголошують на необхідності спрощення податкових систем, зменшення податкового навантаження на працю і капітал, розширення податкової бази, вдосконалення адміністрування податків на основі цифровізації і обміну інформацією. А в ЄС домінує тренд гармонізації

податкових систем країн-членів, усунення податкових бар'єрів, уніфікації ставок ключових податків для протидії шкідливій податковій конкуренції.

У цілому, незважаючи на достатньо велику увагу науковців і практиків до податкової проблематики, динамічність умов господарювання породжують нові виклики і актуалізують потребу подальшого пошуку напрямів оптимізації оподаткування. У фокусі уваги мають бути питання підвищення конкурентоспроможності і стимулюючого впливу податкової системи, її адаптації до глобальних трендів цифровізації та сталого розвитку.

Мета роботи – сформулювати сучасні тенденції податкової системи України та розробити пропозиції щодо напрямів її вдосконалення для забезпечення фіскальної достатності, стимулювання економічного відновлення та досягнення цілей сталого розвитку в умовах повоєнної перебудови. Поставлена мета зумовила виконання таких **завдань**:

- 1) уточнити сутність, функції та структуру податкової системи в епоху промислової та інформаційної економіки;
- 2) систематизувати принципи та інструменти податкової політики на основі світового досвіду країн, що розвиваються, протягом останнього десятиліття;
- 3) узагальнити методичні підходи до оцінювання ефективності податкової системи, що набули поширення у світовій практиці;
- 4) проаналізувати динаміку та структуру податкових надходжень в Україні у воєнний період 2022-2024 рр.;
- 5) дослідити особливості адміністрування основних податків в Україні в умовах війни та повоєнного відновлення;
- 6) виявити ключові суперечності чинної податкової системи України, що загострилися під час війни;
- 7) здійснити моделювання динаміки податкових надходжень до зведеного бюджету України;
- 8) вивчити зарубіжний досвід модернізації податкових систем у країнах, які зазнали військових конфліктів і стикаються з викликами

цифровізації;

9) обґрунтувати пріоритетні заходи вдосконалення податкової системи в Україні з урахуванням трендів діджиталізації та глобалізації.

Об'єкт дослідження – сукупність економічних відносин, пов'язаних з встановленням, адмініструванням, регулюванням всіх податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджету, згідно вимог діючого законодавства у сучасних умовах.

Предмет дослідження – теоретичні засади, сучасні тренди та напрями трансформації податкової системи України у контексті завдань повоєнного відновлення та цифровізації економіки.

Методологічна база дослідження. В процесі дослідження були використані загальнонаукові та спеціальні методи, наприклад : статистичний (метод для виявлення закономірностей та тенденцій в даних); графічний метод для зображення динаміки показників (графіки) та прогнозу, результатів моделювання (фактичні та модельні ряди даних); економіко-математичні методи та моделі: трендові моделі; кореляційно-регресійний аналіз (розрахунок коефіцієнтів кореляції), побудова лінійних та нелінійних моделей регресії, прогнозування; класифікація для виявлення схожих за властивостями об'єктів у вибірці даних тощо.

Інформаційну базу дослідження склали: Конституція України, Податковий кодекс України, Бюджетний кодекс України, закони України та інші нормативно-правові акти, що регулюють податкові відносини; дані Державної податкової служби України про динаміку і структуру податкових надходжень; статистичні дані Державної служби статистики України і НБУ щодо показників соціально-економічного розвитку країни; аналітичні звіти і огляди міжнародних організацій (МВФ, Світовий банк, ОЕСР) щодо податкової політики і реформ; наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань оподаткування; матеріали науково-практичних конференцій за темою дослідження; інтернет-ресурси офіційних органів влади, аналітичних центрів, наукових установ, що досліджують проблематику оподаткування.

В процесі наукового дослідження були отримані наукові результати, які місять **наукову новизну**:

- Проведено кореляційно-регресійний аналіз загальних обсягів доходів зведеного бюджету України та податків різного виду, що надходять до бюджету: виявлено прямий лінійний зв'язок з варіацією коефіцієнтів кореляції (висока та середня); побудовано лінійні та нелінійні моделі регресії, що дозволяють більш детально дослідити взаємозв'язки доходів з певними видами податків, а також отримати прогноз;
- Проведено класифікацію адміністративно-територіальних одиниць України на основі співвідношення показників загальних доходів обласних бюджетів та м. Києва та податкових надходжень до них, де було сформовано 3 групи, що дозволяє виявити закономірності та тренди в них.
- Уточнено сучасні тренди податкової системи України та виявлено ключові суперечності чинної податкової системи України, які акцентувалися під час війни.
- Визначено можливості використання передового зарубіжного досвіду для модернізації податкової системи України.
- Сформульовано основні шляхи оптимізації податкової системи України з урахуванням викликів цифровізації і глобалізації.

Теоретичне значення отриманих результатів полягає у поглибленні аналізу методичних підходів до оцінки ефективності податкової систем та уточненні її функцій у воєнних умовах.

Практичне значення отриманих результатів: Результати дослідження можуть бути використані в процесі реформування податкової системи України на різних управлінських рівнях (законодавчому- в процесі внесення змін до Податкового кодексу, інших законодавчих актів для оптимізації податкового навантаження, вдосконалення адміністрування податків, посилення регулюючої і стимулюючої функцій податків; виконавчому – в процесі реалізації податкової політики; на рівні Державної податкової служби – для

підвищення ефективності адміністрування податків, якості податкового контролю і сервісного обслуговування платників, впровадження ризико-орієнтованої системи податкового контролю, цифровізації податкових відносин і комунікацій).

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження пройшли апробацію на міжнародній науково-практичній конференції, де були представлені у вигляді тез [100].

Структура роботи. Кваліфікаційна робота магістра складається зі вступу, трьох розділів, висновку, переліку використаних джерел, її загальний обсяг складає – 105 сторінок, а обсяг основного тексту – 86 сторінок.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО- МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ ТА НАПРЯМІВ ЇЇ ОПТИМІЗАЦІЇ

1.1. Сутність і функції податків та податкової системи

Податки є фундаментальною економічною категорією, яка відображає складну систему перерозподільних відносин між державою та платниками стосовно акумулювання частини створеної вартості з метою фінансування суспільних потреб. Податки виступають ключовим джерелом формування бюджетних ресурсів держави, без яких неможливе виконання покладених на неї функцій щодо оборони, управління, соціального захисту населення тощо [45, с. 24].

Основоположник теорії оподаткування А. Сміт трактував податки як «внесок громадян, необхідний для утримання публічної влади» [42, с. 506]. На думку українського науковця В.Л. Андрущенка, «податок – це законодавчо оформлений примусовий платіж індивіда на користь держави без будь-якого еквівалентного обміну благами між ними» [1, с. 35]. Т.В. Тучак визначає податок як «обов’язковий, безумовний, індивідуально безоплатний платіж, що справляється державою з юридичних і фізичних осіб для фінансування витрат, пов’язаних із виконанням її функцій» [46, с. 120].

Незважаючи на варіативність підходів до трактування сутності податків, можна виділити такі їх іманентні ознаки [45, с. 27; 5, с. 45]:

- обов’язковість сплати, закріплена на законодавчому рівні;
- безеквівалентність і безповоротність платежу;
- примусовий характер стягнення;
- цільове призначення податкових надходжень для задоволення публічних потреб;
- регулярність і систематичність справляння.

Податки виконують дві основні функції: фіскальну та регулюючу. Фіскальна функція є першочерговою і полягає у формуванні доходів бюджету

держави для фінансування її видатків на реалізацію економічних і соціальних програм. За словами І.О. Лютого, «фіскальна функція характеризує податки як основний інструмент мобілізації грошових коштів у розпорядження держави» [24, с. 32]. К.І. Швабій відмічає, що «через фіскальну функцію реалізується основне суспільне призначення податків – формування фінансових ресурсів держави, акумульованих у бюджетній системі та державних цільових фондах» [48, с. 14].

Реалізація фіскальної функції повинна базуватися на принципах фіскальної достатності (забезпечення необхідного обсягу податкових надходжень для покриття державних витрат), економічної ефективності (встановлення ставок податків на рівні, що не пригнічує стимули до праці, заощаджень і інвестицій), стабільності і рівномірності надходжень [5, с. 77]. В сучасних умовах соціально-економічних трансформацій фіскальна функція зберігає свою пріоритетність, проте дискусії точаться щодо оптимального рівня перерозподілу ВВП через податки. Так, А.М. Соколовська вважає, що «збільшення податкового коефіцієнта понад 30% ВВП призводить до уповільнення темпів економічного розвитку і згортання ділової активності» [43, с. 68]. Натомість, Ю.Б. Іванов обґрунтовує, що «для країн з транзитивною економікою допустимим є рівень оподаткування в межах 35-39% ВВП» [10, с. 115].

Поряд з фіскальною, податкам притаманна також регулююча функція. Її сутність полягає у використанні податкового механізму для цілеспрямованого впливу на економічні та соціальні процеси в державі. А.І. Крисоватий стверджує, що «за допомогою податків держава стимулює пріоритетні сфери виробництва, регулює грошові потоки, накопичення капіталу, рівень зайнятості та ділову активність» [19, с. 94]. Л.П. Сідельникова зазначає, що «регулююча функція податків реалізується через їх диференціацію за ставками, об'єктами, суб'єктами та пільгами» [40, с. 52].

Регулюючий вплив податків може бути як стимулюючим, так і стримуючим залежно від цілей державної податкової політики. Стимулююча

дія проявляється у наданні податкових пільг, звільнень і знижених ставок для підтримки пріоритетних галузей і видів діяльності, залучення інвестицій, розвитку інновацій, соціального захисту окремих категорій населення. І навпаки, підвищення податків може використовуватись для обмеження небажаних економічних явищ, як-от споживання шкідливих товарів, забруднення довкілля, спекулятивних операцій на фінансовому ринку тощо [8, с. 184].

Посилення регулюючої функції податків відбувається в умовах економічних трансформацій, коли податки активно використовуються як інструмент антикризового регулювання, стимулювання економічного відновлення і досягнення цілей сталого розвитку. Водночас, застосування податкових преференцій несе ризик надмірного ускладнення податкового законодавства, тінізації економічних відносин і ерозії податкової бази [17, с. 43]. Тому регулюючий потенціал податків має використовуватись збалансовано із дотриманням фіскальних інтересів держави. У таблиці 1.1. узагальнено ключові функції податків та особливості їх реалізації.

Таблиця 1.1.

Функції податків та особливості їх реалізації

Функція	Сутність	Форми реалізації	Значення
Фіскальна	Формування доходів бюджету	- Акумуляування податкових надходжень - Забезпечення бюджетної збалансованості	Пріоритетна функція, домінує над регулюючою
Регулююча	Вплив на соціально-економічні процеси	- Диференціація ставок податків - Надання податкових пільг - Застосування податкових стимулів	Допоміжна щодо фіскальної, її вага зростає в умовах економічних трансформацій

Джерело: систематизовано автором на основі [7, 8,9,10]

Сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, що справляються у встановленому законом порядку, становить податкову систему країни. За визначенням О.Д. Данілова, «податкова система – це певна сукупність всіх податків, зборів, платежів і внесків до бюджету та державних цільових фондів, платників податків та сукупність органів, які здійснюють

контроль за правильністю обчислення, повнотою і вчасністю сплати їх у встановленому законом порядку» [9, с. 96]. І.І. Д'яконова трактує податкову систему як «чітко врегульовану нормативно, закріплену в податковому законодавстві сукупність всіх податків і зборів, що встановлені державою, а також певних механізмів їх розрахунку і сплати до бюджетів різних рівнів з метою забезпечення фінансових потреб держави та реалізації її економічної доктрини» [11, с. 55].

Таким чином, податкова система включає не лише сукупність податків, але й платників податків, органи контролю, а також механізм обчислення, сплати та адміністрування податків. На структуру податкової системи впливають форма державного устрою, особливості розподілу повноважень між органами влади, рівень розвитку економіки та її галузева структура, типи податкової політики тощо [13, с. 130].

З точки зору організаційної побудови, податкова система є багаторівневою. За твердженням М.П. Кучерявенка, «поширеним є поділ податкової системи України на дві ключові підсистеми: оподаткування юридичних осіб та оподаткування фізичних осіб» [21, с. 71]. Також виокремлюють підсистеми прямого (прибуткове) і непрямого (споживче) оподаткування, а також загальнодержавних і місцевих податків та зборів.

Ефективність податкової системи залежить від багатьох факторів, зокрема рівня податкового навантаження, співвідношення між різними видами податків, стабільності та прозорості податкового законодавства, рівня добровільності сплати податків, налагодженості взаємодії між контролюючими органами і платниками, використання сучасних ІТ-технологій в адмініструванні податків.

Серед ключових характеристик ефективної податкової системи О.Ю. Буцька виділяє [3, с. 27]: фіскальну ефективність – здатність генерувати стабільні та достатні доходи бюджету; економічну ефективність – мінімізацію негативного впливу оподаткування на прийняття економічних рішень та ринкову конкуренцію; соціальну справедливість – рівномірність розподілу

податкового тягаря з урахуванням платоспроможності; простоту адміністрування – мінімізацію витрат на справляння податків та контрольню перевірочну роботу; еластичність – адаптивність до змін економічної кон'юнктури.

У світовій практиці сформувалися певні типи податкових систем залежно від співвідношення між різними формами і видами податків, їх фіскальної ролі та соціально-економічної спрямованості (табл. 1.2).

В епоху промислової економіки основний акцент в оподаткуванні робився на фіскальній достатності податкових систем, їх здатності генерувати стабільні доходи бюджету для підтримання індустріального розвитку та соціальної сфери. Переважали такі форми оподаткування як прямі податки на доходи і прибуток, внески на соціальне страхування, майнові і ресурсні податки, непрямі податки на споживання [30, с. 12].

З переходом до постіндустріальної економіки податкові системи трансформуються у напрямі більшої диджиталізації, екологізації, глобалізації та соціалізації. Як відмічає О.М. Десятнюк, «податкова система інформаційного суспільства відмічається широким застосуванням ІТ-технологій в адмініструванні податків, введенням інноваційних форм оподаткування електронної комерції та цифрових активів, забезпеченням міжнародного обміну податковою інформацією, посиленням регулюючої і соціальної функцій податків» [10, с. 185].

В рамках розбудови інформаційної економіки багато країн запроваджують спеціальні податкові режими для ІТ-індустрії, стимулюють розвиток інноваційних технологій через податкові преференції, впроваджують механізми оподаткування доходів від цифрової діяльності, протидіють розмиванню податкової бази і виведенню прибутків з-під оподаткування.

Відбувається цифрова трансформація роботи податкових органів на засадах клієнтоорієнтованості, розширення переліку електронних сервісів для платників, спрощення процедур звітування та сплати податків.

Таблиця 1.2

Типи податкових систем

Тип податкової системи	Особливості	Переваги	Недоліки	Приклади країн
Англо-саксонський	- Переважання прямих податків над непрямыми (60/40) - Акцент на прибуткове оподаткування фізичних осіб	- Забезпечення соціальної справедливості - Простота адміністрування	- Високе податкове навантаження - Ухилення від оподаткування	Велика Британія, США, Канада, Австралія
Євро-континентальний	- Переважання непрямих податків над прямими (60/40) - Акцент на універсальні акцизи (ПДВ) і соціальні внески	- Стабільність податкових надходжень - Стимулювання експорту	- Регресивність оподаткування - Складність адміністрування ПДВ	Більшість країн ЄС, Україна, РФ, Японія
Латино-американський	- Переважання непрямих податків, експортно-імпортних мит і зборів - Низький рівень оподаткування доходів	- Стимулювання іноземного інвестування - Простота адміністрування	- Фіскальна неефективність - Посилення соціальної нерівності	Країни Латинської Америки, Африки
Змішаний	- Диверсифікація податкових надходжень - Значна роль ресурсних і майнових податків	- Збалансованість структури податків - Гнучкість і адаптивність	- Складність податкового законодавства - Ускладненість адміністрування	Китай, Індія, Малайзія, Сінгапур

*Джерело: складено автором за даними [16; 22; 41]

Ще одним трендом розвитку податкових систем в епоху інформаційної глобалізованої економіки є посилення екологічного оподаткування. Запроваджуються нові податки і збори, пов'язані із захистом довкілля, раціональним використанням природних ресурсів, декарбонізацією економіки.

Посилюються також вимоги щодо розкриття екологічної звітності та due diligence в ланцюгах постачання транснаціональних компаній. Податкові системи дедалі більше враховують принципи корпоративної соціальної відповідальності та сталого розвитку.

Таблиця 1.3.

Порівняння особливостей податкової системи в часи промислової та інформаційної економіки

Ознака для порівняння	Індустріальна економіка	Інформаційна економіка	Тренд
Структура податків	акцент на прями податки (податок на прибуток, ПДФО), ресурсні платежі, майнові податки	зростання ролі непрямих податків (ПДВ, акцизи), екологічних податків, оподаткування цифрових транзакцій і активів.	диверсифікація податкових надходжень, пошук нових податкових баз в умовах цифровізації та глобалізації економіки
Податкове навантаження	високе навантаження на фонд оплати праці, прибуток підприємств	зниження навантаження на працю і капітал, збільшення оподаткування споживання і забруднення.	оптимізація розподілу податкового тягара, стимулювання інвестицій та інновацій через пільгове оподаткування
Фіскальна і регулююча функції	домінування фіскальної функції, обмежене використання податків як регулятора	посилення регулюючої функції, застосування податків для стимулювання розвитку пріоритетних галузей, екологізації, інклюзивного зростання	зростання ролі податків як інструменту реалізації стратегічних цілей держави (конкурентоспроможність, сталий розвиток, подолання нерівності).
Адміністрування податків	переважно ручні процеси, фізичний документообіг, контроль ex-post	цифровізація податкових процедур, онлайн-сервіси для платників, превентивний контроль на основі big data	спрощення і автоматизація податкового адміністрування, розвиток податкових екосистем, забезпечення податкової прозорості.
Міжнародна податкова конкуренція і кооперація	обмежена податкова конкуренція країн, двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування	загострення податкової конкуренції за мобільні фактори виробництва, запровадження регіональних та глобальних правил оподаткування (Директиви ЄС, ініціативи ОЕСР/G20 – BEPS, MCAA).	гармонізація податкових систем на принципах прозорості і справедливості, обмін податковою інформацією, протидія розмиванню бази оподаткування
Соціальна і екологічна відповідальність	обмежене використання податків для вирішення соціальних та екологічних проблем	посилення ролі податків в забезпеченні суспільного добробуту, фінансуванні соціальних програм, стимулюванні екологічно відповідального бізнесу	підвищення соціальної справедливості податків, впровадження «зелених» податків та ESG-критеріїв в оподаткуванні.

*Джерело: розробка автора.

Таким чином, в умовах інформаційної економіки податкові системи зазнають суттєвої трансформації, обумовленої процесами цифровізації,

глобалізації, екологізації та соціалізації економічних відносин. Додаються нові функції податків як інструменту стимулювання інновацій, захисту довкілля, забезпечення інклюзивного розвитку. Водночас зберігають актуальність базові принципи ефективного оподаткування, зокрема фіскальна достатність, економічна нейтральність, соціальна справедливість, стабільність і адаптивність до змін.

1.2. Принципи та інструменти податкової політики: дослідження світового досвіду і висновки для України

Податкова політика є важливою складовою державної економічної політики, яка через систему принципів, інструментів і заходів у сфері оподаткування забезпечує формування доходів бюджету та регулювання соціально-економічного розвитку. За визначенням В.Л. Андрущенка, «податкова політика – це діяльність держави щодо запровадження, правового регламентування і адміністрування податків у централізовані фонди грошових ресурсів держави» [1, с. 41].

Податкова політика ґрунтується на певних принципах – базових правилах і вимогах до системи оподаткування. Класичні принципи оподаткування були сформульовані ще А. Смітом у праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» (1776 р.): принцип справедливості (рівність, платоспроможність, недискримінація); принцип визначеності (зрозумілість, однозначність, зручність сплати); принцип зручності (простота і мінімізація витрат); принцип економії (мінімізація витрат на справляння податків) [4, с. 588-589].

У ХХ ст. ці принципи були доповнені й розвинуті у працях Ф. Нітті, Дж. Стігліца, Р. Масгрейва та інших вчених. Зокрема, Ф. Нітті виділяв такі принципи оподаткування, як достатність, еластичність, різноманітність податків. Р. Масгрейв обґрунтував принципи оподаткування виходячи з функцій податків (фіскальна, економічна, соціальна). На сучасному етапі

розвитку податкових систем міжнародні організації, зокрема ОЕСР, МВФ, Світовий банк, пропонують розширений перелік принципів оподаткування з урахуванням нових викликів (табл. 1.4.).

Таблиця 1.4.

Сучасні принципи оподаткування за рекомендаціями міжнародних
організацій

Принципи	Сутність	ОЕСР	МВФ	Світовий банк
Економічна ефективність	Мінімізація викривлень економічної поведінки суб'єктів	+	+	+
Соціальна справедливість	Розподіл податкового тягаря відповідно до платоспроможності	+	+	+
Простота адміністрування	Мінімізація витрат на справляння податків	+		+
Фіскальна достатність	Забезпечення надходжень для фінансування держ. витрат		+	+
Гнучкість і стабільність	Адаптивність до економічних змін при збереженні прогнозованості	+	+	
Нейтральність	Уникнення дискримінації між галузями, факторами виробництва	+	+	
Транспарентність	Прозорість податкового законодавства, відкритість і підзвітність адміністрування	+		+

Джерело: складено автором за [7-10]

Наведені принципи є дещо суперечливими, тому на практиці необхідний їх збалансований вибір з урахуванням національної специфіки. Зокрема, принципи соціальної справедливості і економічної ефективності часто конфліктують. Тому податкова політика має враховувати trade-off між цими принципами, забезпечуючи прийнятний баланс рівності та ефективності.

Реалізація податкової політики здійснюється за допомогою спеціальних інструментів – засобів і методів цілеспрямованого впливу держави на економічну поведінку платників податків. А.І. Крисоватий та Т.В. Кошук виділяють такі інструменти податкової політики [20, с. 19-20]:

– види податків, їх елементи (суб'єкт, об'єкт, база, ставка, пільги, порядок обчислення і сплати);

- спеціальні податкові режими (спрощена система, с/г виробники та ін.);
- податкове адміністрування (облік, звітність, контроль, відповідальність);
- міжнародні договори у сфері оподаткування.

У таблиці 1.5. систематизовано основні інструменти податкової політики та особливості їх застосування в країнах, що розвиваються.

У групі країн, що розвиваються, проходить активний пошук ефективних моделей і механізмів податкової політики з урахуванням кращого світового досвіду, проте цей процес ускладнюється внутрішніми соціально-економічними та інституційними факторами.

Основними викликами для податкових систем країн, що розвиваються, залишаються [81; 60]:

- низька податкостроможність через переважання низькодохідних верств населення та високу тінізацію економіки;
- нерівномірний розподіл податкового навантаження, «штучність» прогресивних шкал;
- недостатня фіскальна автономія місцевого самоврядування;
- переважання непрямих податків, ускладненість адміністрування ПДВ;
- поширеність спеціальних режимів і податкових пільг, що порушують принципи нейтральності й рівності;
- ризики двосторонніх податкових договорів щодо не виправданого звуження податкової бази;
- слабкість інституційної інфраструктури оподаткування, недовіра між контролюючими органами і платниками, ухилення від сплати податків.

Таблиця 1.5.

Інструменти податкової політики та їх застосування в країнах, що
розвиваються

Інструменти	Сутність і види	Особливості застосування	Приклади країн
Податкові ставки	- Пропорційні, прогресивні, регресивні - Номінальні та ефективні - Граничні та середні	- Домінування пропорційних ставок у прибутковому оподаткуванні - Високі ставки ПДВ і акцизів - Помірні ставки податку на прибуток	Грузія, Румунія, Болгарія, Індонезія
Податкові пільги	- Вилучення, знижки, кредити - Галузеві, соціальні, інвестиційні - Спрямовані на стимулювання чи підтримку окремих категорій платників	- Поширення інвестиційних і галузевих податкових пільг для залучення інвесторів - Обмежені соціальні пільги через великий тіньовий сектор і вузьку базу ПДФО	Туреччина, Чилі, Малайзія, Мексика
Податкові режими	- Спрощені режими для МСБ - Спеціальні режими (с/г, ІТ, інновації)	- Активне використання єдиного податку для МСБ - Експерименти з податковими пільгами і канікулами для пріоритетних сфер	Польща, Латвія, Вірменія, Еквадор
Податковий контроль	- Перевірки (камеральні, виїзні, зустрічні) - Фінансові санкції та пені - Кримінальна відповідальність	- Переважання ex-ante <i>ex-post</i> контролю - Обмежені ресурси контролюючих органів - Слабкість міжвідомчої взаємодії	Казахстан, Єгипет, Уругвай, Кенія, Індія

*Джерело: складено автором за [14-15]

Протягом 2000-2020 рр. у податкових політиках країн, що розвиваються, окреслились такі ключові тренди [50; 61]:

1) Зростання ролі податків у ВВП (tax ratio). Цей показник для країн з низьким рівнем доходів збільшився з 10-15% ВВП до 15-20% ВВП. Досягнуто це переважно за рахунок посилення податкового адміністрування і розширення бази непрямих податків.

2) Оптимізація структури податкових надходжень. Відбувся зсув від прямих податків на доходи до непрямих податків на споживання (ПДВ, акцизи), що відповідає фіскальним можливостям цих країн. Середня ставка ПДВ зросла з 15% до 17%.

3) Поступова діджиталізація податкових сервісів. Впроваджуються електронні системи реєстрації платників, подання звітності, сплати податків.

Частка країн з низьким доходом, що мають онлайн-сервіси для платників, зросла з 20% у 2012 р. до 50% у 2020 р.

4) Запровадження спрощених режимів оподаткування та обліку для малого бізнесу. Такі режими діють у понад 80% країн, що розвиваються. Вони стимулюють підприємництво і зменшують витрати на дотримання податкового законодавства.

5) Розширення застосування екологічних податків. На тлі загострення кліматичних проблем і вичерпання природних ресурсів країни активізують використання «зелених» податків – на викиди парникових газів, споживання енергії, утилізацію відходів.

6) Посилення прогресивності оподаткування доходів фізичних осіб. Хоча поширеними залишаються єдині ставки ПДФО, деякі країни вводять диференційовані ставки за доходами, податки на розкіш, багатство, спадщину.

Узагальнення досвіду податкових реформ у країнах, що розвиваються, за 2012-2022 рр. дозволяє виокремити такі ключові уроки для України:

1. Необхідність комплексного підходу до реформування – поєднання змін у податковій політиці з інституційними та регуляторними реформами. Прикладом є комплексна реформа у Грузії у 2004-2012 рр., що охопила не лише податкову систему, але і дерегуляцію, лібералізацію ринку, протидію корупції.

2. Важливість політичної волі та суспільного консенсусу щодо змісту і напрямів податкових перетворень. Досвід Словаччини, Румунії, Латвії засвідчив, що успішними є реформи, які здійснюються прозоро і поступово, із залученням усіх стейкхолдерів.

3. Доцільність збереження фіскальної достатності бюджетів при реформуванні податків. Радикальні експерименти з єдиними низькими ставками (Молдова, Румунія) часто призводили до скорочення податкових надходжень і розбалансування бюджетів. Тому зниження ставок має компенсуватися розширенням податкової бази. 4) Ризики надмірного ускладнення податкової системи внаслідок запровадження численних пільг та

спеціальних режимів. Надання преференцій окремим галузям чи територіям (Польща, Туреччина) порушує принципи рівності й нейтральності оподаткування, хоча може бути виправданим у випадку залучення інвестицій.

4. Пріоритетність удосконалення процедур адміністрування податків. Автоматизація податкових процесів, спрощення обліку, впровадження ризик-орієнтованого контролю (Естонія, Чилі) суттєво полегшують дотримання податкового законодавства, зменшують витрати на адміністрування і стимулюють добровільну сплату податків.

5. Потреба у підвищенні податкової грамотності й культури платників. Реформи в Казахстані, Киргизстані, Азербайджані засвідчили важливість податкової просвіти населення, роз'яснення суті податкових новацій, формування суспільної довіри до держави як передумови успіху змін.

6. Перспективність екологізації податкової системи, запровадження «зелених» податків. Позитивні результати податкового стимулювання енергоефективності та зниження викидів продемонстрували Мексика, Чилі, Малайзія, В'єтнам, хоча фіскальний потенціал цих податків є обмеженим.

Для України особливо актуальними є такі напрями реформування податкової політики з урахуванням досвіду країн, що розвиваються:

1) Поетапна оптимізація структури податкової системи. Доцільним є поступове зниження частки податків на працю (ПДФО, ЄСВ), натомість збільшення екологічних та майнових податків, що сприятиме детінізації зайнятості й розвитку людського капіталу.

2) Удосконалення адміністрування ПДВ шляхом впровадження спеціальних антиофшорних правил (Польща, Угорщина, Хорватія), посилення митного контролю експортно-імпортних операцій, розширення застосування касових апаратів і РРО, попередження схем ухилення і шахрайства з ПДВ [28, с. 62-64].

3) Розширення фіскальної самостійності місцевого самоврядування. Необхідною є децентралізація податкових доходів (Польща, Румунія), надання громадам права самостійно визначати ставки місцевих податків, проводити

місцеві податкові експерименти.

4) Цифровізація податкових сервісів, перехід на повний електронний документообіг у відносинах платників і податкових органів. Досвід країн Балтії (Естонія, Латвія) засвідчив ефекти діджиталізації у вигляді зменшення витрат на адміністрування, підвищення якості обслуговування платників і рівня дотримання податкового законодавства [29].

5) Подальша інтеграція України у міжнародну систему обміну податковою інформацією. Необхідно продовжувати укладання двосторонніх податкових угод, які відповідають Модельній конвенції ОЕСР (зараз є чинними близько 75 таких угод), доєднатися до Конвенції MLI, імплементувати мінімальний стандарт Плану дій BEPS [30, с. 71-74].

6) Посилення екологічного оподаткування у комплексі з модернізацією екологічного законодавства. Доцільно інвентаризувати і розширити перелік податків і зборів, пов'язаних із забрудненням довкілля, використанням природних ресурсів, утилізацією відходів. Цікавими є «зелені» податкові новації в Румунії, Казахстані, Мексиці, Індонезії [27, с. 15-17].

7) Поступове запровадження податку на виведений капітал замість податку на прибуток підприємств (досвід Естонії, Латвії, Грузії). Це дозволить прискорити інвестування у модернізацію виробництва, виведення коштів з тіні, спростити адміністрування. Однак такі зміни мають бути поетапними і супроводжуватись компенсаторами втрат бюджету.

8) Посилення фіскальної дисципліни великих платників, зокрема транснаціональних корпорацій. Нагальними є законодавче закріплення правил трансфертного ціноутворення (досвід Казахстану, Узбекистану [32]), впровадження механізму автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки нерезидентів (CRS MCAA).

9) Нарощування кадрового потенціалу і ресурсного забезпечення податкових органів. Необхідні інвестиції у навчання персоналу, програмно-технічні засоби податкового контролю, фінансування перевіркової роботи (приклад Грузії, Румунії). Важливим є також забезпечення належної оплати

праці працівників, протидія корупції на податковій службі [15, с. 792-795].

10) Активізація комунікації і співпраці податкових органів із платниками. Мають стати регулярними публічні звіти податкових органів, онлайн-опитування і зворотний зв'язок із платниками (досвід Польщі, Чехії [34, с. 14-15]). Розвиток податкового консультування, роз'яснювальної роботи сприятиме підвищенню податкової культури і психології сумлінного платника.

Важливо підкреслити, що успіх податкових реформ в Україні залежатиме від дотримання базових принципів оподаткування, насамперед стабільності і послідовності податкової політики. Зміни у податковому законодавстві мають бути прогнозованими, проходити обов'язкове публічне обговорення. Неприйнятною є практика безсистемних точкових новацій податкових норм, яка підриває довіру інвесторів та суспільства до податкової політики [35, с. 25-27].

Таким чином, аналіз світового досвіду країн, що розвиваються, в сфері податкової політики засвідчив наявність спільних проблем і викликів, пов'язаних з низьким рівнем податкостроможності, переважанням непрямого оподаткування, значною тінізацією економіки, слабкістю інституцій. Разом з тим, протягом 2012-2022 рр. окреслились позитивні зрушення у напрямі збільшення податкових надходжень відносно ВВП, оптимізації податкової структури, діджиталізації податкових сервісів, посилення прогресивності оподаткування та застосування «зелених» податків.

Узагальнення «кращих практик» податкового реформування країн, що розвиваються, дозволило сформулювати перелік актуальних напрямів удосконалення податкової політики України, а саме: поетапна детінізація економіки та розширення податкової бази, збільшення ролі екологічних і майнових податків, спрощення адміністрування ПДВ, посилення фіскальної децентралізації, цифровізація податкових процедур, поглиблення участі в міжнародному обміні податковою інформацією та ініціативах BEPS, підвищення прозорості і підзвітності фіскальних органів. Вибір конкретних

податкових інструментів має ґрунтуватися на інституційних можливостях України та супроводжуватись активною просвітницькою роботою з платниками.

1.3. Огляд методичних підходів до оцінки ефективності податкової системи

У науковій літературі існують різні тлумачення категорії «ефективність податкової системи». Зокрема, І.О. Лютий розуміє під нею «спроможність податкової системи забезпечувати достатній обсяг доходів у бюджеті, мінімізуючи витрати на адміністрування податків та не створюючи надмірних перешкод для ведення бізнесу» [24, с. 27]. На думку А.М. Соколовської, «ефективною є та податкова система, яка може забезпечити оптимальне співвідношення фіскальної достатності, економічної нейтральності і соціальної справедливості при мінімізації адміністративних витрат на податковий контроль» [43, с. 63].

Близьким до ефективності є поняття «оптимальності» оподаткування, яке трактується як «формування такої моделі податкової системи, яка б найповніше відповідала особливостям соціально-економічного розвитку країни та максимізувала суспільний добробут при мінімальних витратах» [18, с. 81]. Утім, якщо оптимальність оподаткування є певною ідеальною конструкцією, то ефективність відображає конкретний результат функціонування податкової системи в певних реальних умовах.

Розглянемо основні теоретико-методичні підходи до оцінювання ефективності податкової системи, що набули поширення у світі за останнє десятиліття.

По-перше, це інтегральна оцінка ефективності податкової системи за системою часткових показників. Наприклад, С.С. Брехов пропонує оцінювати ефективність податкової системи України на основі 15-ти індикаторів, згрупованих за 4-ма напрямками [2, с. 29-32]: Фіскальна ефективність, регулююча ефективність, ефективність податкового адміністрування,

інституційна ефективність.

По-друге, це використання узагальнюючих індексів податкового навантаження та умов оподаткування, що розраховуються міжнародними організаціями. Зокрема, експерти МВФ та Світового банку оцінюють ефективність податкової політики на основі таких індексів [80; 65]:

- Податкове навантаження на бізнес (Paying Taxes) – складова рейтингу Doing Business, яка враховує загальну ставку оподаткування підприємств, кількість податкових платежів на рік, час на підготовку та подання податкової звітності.

- Індекс податкової прозорості (Tax Transparency Indicators) – характеризує дотримання країною міжнародних стандартів обміну податковою інформацією, розкриття бенефіціарних власників, звітності за країнами (CbCR).

- Індекс податкової конкурентоспроможності (International Tax Competitiveness Index) – відображає привабливість податкової системи для бізнесу та інвесторів, враховуючи ставки, базу, адміністративні процедури основних податків.

- Податковий розрив (Tax Gap) – різниця між потенційними та фактичними податковими надходженнями, що відображає масштаби ухилення від сплати податків та «тіньової» економіки.

По-третє, це багатофакторний аналіз впливу податкових інструментів на макроекономічну динаміку на основі кореляційно-регресійного моделювання. Такі дослідження дозволяють кількісно оцінити взаємозв'язки між змінами ставок податків, витрат на їх адміністрування, обсягів податкових пільг і економічним зростанням, зайнятістю, інвестиціями тощо. Наприклад, О.В. Мартиненко побудувала економетричну модель впливу податкового навантаження на приріст ВВП в Україні і виявила його нелінійний характер – позитивний вплив податків на ВВП при ставці до 23% і негативний – при ставці понад 23% [69, с. 53-54].

По-четверте, це використання інтегральних показників ефективності

податкової системи, розрахованих на основі методів адитивної чи мультиплікативної згортки нормалізованих часткових індикаторів. Так, С.В. Онишко та С.М. Вергелюк оцінили інтегральний показник ефективності податкової системи України за 2009-2019 рр., врахувавши 6 часткових показників: коефіцієнт еластичності бази оподаткування, рівень виконання плану податкових надходжень, коефіцієнт покриття податковими надходженнями витрат бюджету, коефіцієнт збирання ПДВ, коефіцієнт продуктивності ПДВ, питому вагу податкового боргу платників у ВВП [28, с. 97-102].

По-п'яте, дедалі більше застосування знаходять якісні методи експертної оцінки ефективності податкових систем у комплексі з кількісними методами. Так, у звіті «Реформування податкових систем у країнах ЄС» (2021 р.) експерти Європейської комісії аналізували не лише фактичні дані щодо податкових надходжень, ставок, витрат на адміністрування за країнами ЄС, але й результати анкетування фахівців щодо доцільності податкових новацій, їх внеску у подолання наслідків пандемії COVID-19 та досягнення цілей сталого розвитку [85, с. 22-27].

Деякі міжнародні організації намагаються врахувати якісні характеристики ефективності податкових систем у відповідних інтегральних індикаторах. Наприклад, індекс TADAT (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool), розроблений МВФ та іншими партнерами, включає 32 показники, які відображають передумови ефективної роботи податкових відомств: цілісність реєстру платників, управління ризиками на основі big data, якість податкового обслуговування, прозорість і доброчесність персоналу.

Звернемось до світової практики використання методів оцінювання ефективності податкової системи протягом 2016-2024 рр. Аналіз «Податкових оглядів ОЕСР» (OECD Tax Policy Reviews), що охоплюють 40 розвинених країн, засвідчив зміну акцентів у застосовуваних методиках:

- від статичних оцінок рівня податкового навантаження і фіскальної достатності до динамічного моделювання впливу податків на економічне

зростання, ринок праці, продуктивність, цифрову трансформацію тощо;

– від вимірювання номінальних ставок податків до аналізу ефективних ставок з урахуванням пільг і знижок;

– від констатації наслідків ухилення від сплати податків до превентивного реагування на потенційні схеми мінімізації на основі BEPS;

– від оцінок лише фіскальних ефектів податкового адміністрування до визначення його впливу на поведінку платників, добровільність сплати податків, довіру до фіскальних інституцій [74, с. 12-15].

У таблиці 1.6 узагальнено ключові показники ефективності податкової системи, використовувані протягом 2016-2024 рр. у звітах країн-кандидатів на вступ до ЄС, які розміщені у базі Eurostat [66].

Можна відзначити, що при порівнянні ефективності податкових систем країн акценти зміщуються в бік оцінювання не стільки рівня фіскальних вилучень (частки податків у ВВП), скільки їх структури (співвідношення прямих і непрямих, доходних і майнових податків) та адміністрування (добровільності сплати, зниження податкових розривів, рівня діджиталізації).

Таблиця 1.6.

Показники ефективності податкових систем країн-кандидатів на вступ до ЄС, 2016-2024 рр.

Показники	Албанія	Північна Македонія	Сербія	Чорногорія
Частка податків у ВВП, %	24,7	25,1	37,4	36,2
Частка надходжень від ПДФО у ВВП, %	2,5	2,8	3,7	3,4
Частка надходжень від податку на прибуток у ВВП, %	1,6	1,8	2,0	1,4
Частка надходжень від ПДВ у ВВП, %	9,1	7,7	10,2	12,0
Рівень добровільності сплати податків, %	82,0	88,3	83,0	81,3
Податковий розрив щодо ПДВ, % потенційних надходжень	36,6	20,3	27,9	28,4
Питома вага податкового боргу у ВВП, %	14,6	6,1	7,7	18,4
Рівень автоматизації податкових сервісів, %	31,7	42,5	73,3	58,4

*Джерело: складено автором за даними [66].

Такі міжкрайнові порівняння є корисними для бенчмаркінгу і

запозичення кращих практик, проте їх результати не можна абсолютизувати через відмінності у методиках розрахунку окремих показників.

Критичний аналіз результатів звітів Світового банку «Doing Business» за 2016-2020 рр. у частині блоку «Оподаткування» засвідчив такі особливості:

1. При визначенні кількості і часу податкових платежів не завжди враховувались можливості онлайн-сплати податків, які дозволяють мінімізувати витрати часу платників.

2. При розрахунку загальної ставки оподаткування як частки комерційного прибутку не бралася до уваги структура податків, що її формують (в ряді країн основне навантаження припадає на соціальні внески, які прямо не впливають на фінансові результати підприємств).

3. Для аналізу бралася типова середня фірма, що не відображає податкових особливостей малого та великого бізнесу.

4. Не здійснювалась диференціація податкових умов по регіонах і галузях економіки країн.

5. Оцінки податкових умов базувались на опитуваннях місцевих експертів і могли бути упередженими [70, с. 112-113].

Саме через ці методологічні вади у 2021 р. Світовий банк ухвалив рішення припинити складання рейтингу Doing Business і змінити підходи до оцінювання податкових систем. Передбачається, що у новій методиці увага акцентуватиметься на якості податкового адміністрування, використанні цифрових сервісів, протидії розмиванню податкової бази, прозорості фінансових органів [92].

У таблиці 1.7. представлено ключові індикатори оцінювання ефективності податкової системи України, використовувані фахівцями МВФ у рамках програм співробітництва у 2016-2024 рр. [89; 90].

Можна відзначити, що експерти МВФ надають пріоритетну увагу двом групам індикаторів ефективності податкової системи України.

Таблиця 1.7.

Індикатори ефективності податкової системи України, що використовуються МВФ, 2016-2024 рр.

Показники	2016	2020	2024 (прогноз)
Податкові надходження зведеного бюджету, % ВВП	27,3	25,6	26,1
Частка ПДВ у ВВП, %	9,9	8,4	8,8
Коефіцієнт покриття витрат бюджету податками, %	77,9	81,0	81,4
Продуктивність ПДВ, % від стандартної ставки	42,1	36,5	35,1
Рівень відшкодування ПДВ, % до заявленого	94,1	96,5	98,3
Частка податкового боргу у податкових надходженнях, %	22,8	18,2	17,4
Податковий розрив щодо ПДВ, %	35,7	29,2	26,0
Питома вага контрольованих операцій ТНК, що перевірені, %	5,2	11,4	15,0

*Джерело: складено автором за даними [17; 90]

По-перше, показникам, що відображають фіскальну роль податків – їх частка у ВВП, бюджеті, продуктивність ключових податків (ПДВ, акцизи).

По-друге, індикаторам ефективності адміністрування – рівень відшкодування і податковий розрив по ПДВ, частка перевірених ризикових операцій. На жаль, при цьому недостатня увага приділяється відображенню структурних характеристик податкової системи, регулюючого впливу податків на поведінку суб'єктів, витрат на дотримання податкового законодавства.

Протягом 2016-2024 рр. вказані індикатори демонстрували різноспрямовану динаміку. Зокрема, фіскальні показники дещо погіршились через економічну кризу і звуження податкової бази. Натомість відбувся певний прогрес щодо адміністрування ПДВ та контролю за трансфертним ціноутворенням.

У «Звіті про глобальну податкову реформу 2022» ОЕСР підкреслено, що у найближчій перспективі оцінювання ефективності національних податкових систем має фокусуватися на [72, с. 28-30]:

1. вимірюванні розривів щодо конкретних податків (ПДВ, ПДФО, екологічні податки) і ступеня виконання рекомендацій BEPS;
2. відслідковуванні прогресу у досягненні цілей сталого розвитку за рахунок використання податкових інструментів;
3. аналізі ефективності податкових стимулів R&D та інновацій у контексті Індустрії 4.0;
4. оцінці повноти імплементації міжнародних стандартів податкової прозорості (CRS, MCAA, EOIR).

Важливими напрямками удосконалення методичного забезпечення порівняльного аналізу ефективності податкових систем експерти вважають:

- розширення баз даних податкової статистики країн світу;
- розроблення податкових симуляторів для моделювання наслідків реформ;
- гармонізацію національних методик розрахунку податкових розривів і собівартості адміністрування податків;
- оцінювання «податкових витрат» бюджету від надання пільг;
- використання «непрямих» індикаторів ефективності (динаміка інвестицій, R&D витрат, тіньової економіки) [50; 56].

Отже, на основі аналізу літератури та кращих світових практик можна виділити такі пріоритетні напрями оцінювання ефективності податкової системи України з огляду на глобальні тренди та національні особливості:

1) Продовжувати використання інтегрального показника, який би узагальнював фіскальну, регулюючу та адміністративну ефективність податкової системи на основі нормалізації та зважування часткових індикаторів (динаміка податкового навантаження і коефіцієнта збирання податків, еластичність бази оподаткування, питома вага ПДВ і ЄСВ у податкових надходженнях, частка пільг і податкових розривів, витрати на адміністрування податків і фондівіддача фіскальної служби).

2) Запровадити моніторинг ефективності окремих податків (ПДВ, ПДФО, акцизи, екоподатки) на основі відповідних міжнародних методик

(зокрема, TADAT) для виявлення проблемних аспектів і оцінки ризиків.

3) Розробити методик у оцінювання втрат бюджету від надання податкових пільг у розрізі категорій платників та видів діяльності для оптимізації їх структури.

4) Оцінювати вплив податкового навантаження на інноваційно-інвестиційну активність бізнесу в розрізі розмірів і галузей за допомогою регресійного аналізу панельних даних для визначення порогових ставок.

5) Відслідковувати лонгітюдні ефекти ключових податкових новацій (зміни ставок ПДВ, запровадження «нульового» декларування, BEPS) для коригування податкової політики.

6) Удосконалити опитування й анкетування платників щодо очікуваного та фактичного впливу податкових змін на їх поведінку, рівня задоволеності сервісами податкових органів, податкової грамотності для ідентифікації інституційних «розривів».

7) Здійснювати порівняльний аналіз ефективності податкової системи України за методикою Paying Taxes із групою країн-аналогів для бенчмаркінгу.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ І ТЕНДЕНЦІЙ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

2.1. Механізм функціонування податкової системи та аналіз динаміки і структури податкових надходжень в Україні

Механізм функціонування податкової системи передбачає використання певних важелів, методів, стимулів для забезпечення ефективності податкової системи. Сюди можна віднести види та ставки податків, податкові режими та умови, податкове законодавство, стимули та санкції. Перейдемо до розгляду такого важливого елементу як види податків.

Податкові надходження є основним джерелом формування доходів державного та місцевих бюджетів України, забезпечуючи фінансування виконання функцій і завдань держави. Як зазначає В.П. Синчак, «в умовах дефіциту фінансових ресурсів, значної боргової залежності при необхідності структурної модернізації економіки податкова система виступає основним інструментом фіскального регулювання» [39, с. 35]. При цьому динаміка і структура податкових надходжень віддзеркалюють як особливості податкової політики, так і тенденції соціально-економічного розвитку країни.

Проаналізуємо динаміку податкових надходжень зведеного бюджету України за 2021-2024 рр. з урахуванням впливу основних макроекономічних чинників (табл. 2.1). Зазначимо, що дані за 2023-2024 рр. є прогнозними і можуть коригуватися залежно від зміни економічної ситуації та законодавства. Дані таблиці 2.1 свідчать, що протягом 2021-2022 рр. податкові надходження зведеного бюджету України демонстрували висхідну динаміку, збільшившись із 1563,8 млрд грн у 2021 р. до 1785,1 млрд грн у 2022 р. Однак, якщо у 2021 р. відбулося суттєве прискорення їх зростання (до 16,5% проти 5,3% у 2020 р.), що було зумовлено відновленням економіки після «ковідного» спаду, то у 2022 р. темп приросту податків дещо сповільнився до 14,1%.

Таблиця 2.1

Динаміка податкових надходжень зведеного бюджету України та основні макропоказники, 2021-2024 рр.

Показники	2021	2022	2023	2024*
Податкові надходження, млрд грн	1563,8	1785,1	1934,5	2155,8
Темп приросту податкових надходжень, % до попереднього року	16,5	14,1	8,4	11,4
ВВП (номінальний), млрд грн	5460,0	5693,7	6254,3	6902,5
Темп приросту номінального ВВП, %	22,7	4,3	9,8	10,4
Індекс споживчих цін, % (грудень до грудня попереднього року)	110,0	126,6	121,8	107,4
Середньорічний курс гривні до долара	27,3	29,3	36,6	39,4
Рівень безробіття (за методологією МОП), %	9,8	25,2	29,6	22,8

*Прогнозні дані

Джерело: складено автором за даними [29, 33, 37]

Разом з тим, слід відмітити розбіжності у темпах зростання податкових надходжень та номінального ВВП. Якщо у 2021 р. податки зростали повільніше за ВВП, демонструючи певне відставання від динаміки економічної бази оподаткування, то у 2022 р. вони випереджали ВВП майже на 10 в.п., що свідчить про посилення фіскальної ролі податків. За розрахунками С.С. Гасанова та Е.А. Серебрянського, еластичність податкових надходжень за ВВП в Україні у 2022 р. зросла до 1,12 порівняно з 0,84 у 2021 р. [7, с. 21].

Крім об'єктивних економічних факторів, на динаміку податкових надходжень у 2021-2022 рр. вплинули і зміни податкового законодавства України. Зокрема, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень», яким передбачено передбачено :

- поетапне підвищення специфічних ставок акцизного податку на тютюнові вироби на 20% щорічно до 2025 р., а також збільшення ставки екологічного податку за викиди двоокису вуглецю з 10 до 30 грн/т;
- запровадження річного податкового (звітного) періоду з податку на прибуток підприємств для платників єдиного податку;
- удосконалення процедури реєстрації платників ПДВ, застосування

РРО/ПРРО та виписки електронних акцизних накладних.

Також в чергових змінах до Податкового кодексу було встановлено ряд податкових пільг і преференцій для бізнесу на період воєнного часу, а саме:

- звільнено від сплати ПДВ операції з ввезення товарів, призначених для використання збройними силами та силами територіальної оборони;
- надано право платникам єдиного податку третьої групи не сплачувати ЄСВ за себе;
- збільшено граничний обсяг доходу фізичних осіб-підприємців платників єдиного податку 1 групи до 1,5 млн грн;
- визначено особливості нарахування та сплати туристичного збору, плати за землю, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

За попередніми оцінками Рахункової палати України, внаслідок вказаних пільг втрати бюджету у 2022 р. склали близько 51,7 млрд грн, з яких левову частку (39,2 млрд грн) забезпечили преференції щодо ПДВ [6, с. 11]. Водночас у другій половині 2022 р. вже було ухвалено ряд законодавчих змін щодо поступового згортання податкових пільг у зв'язку з певною стабілізацією економічної ситуації в країні.

Що стосується прогнозних показників податкових надходжень на 2023-2024 рр., затверджених у Законі України «Про Державний бюджет України на 2023 рік», то вони передбачають певне уповільнення їх динаміки, зокрема зниження темпів приросту до 8,4% у 2023 р. та 11,4% у 2024 р. [9]. На наш погляд, такий прогноз є обережним і враховує низку ризиків, пов'язаних із:

- 1) труднощами макроекономічного прогнозування в умовах високої невизначеності і мінливості економічної кон'юнктури;
- 2) збереженням значної інфляції (21,8% у 2023 р.) і зниженням реальних доходів платників податків;
- 3) погіршенням зовнішньоекономічних умов (очікуване скорочення експорту на 7% у 2023 р.);
- 4) поглибленням дисбалансів на ринку праці (зростання безробіття до 29,6% у 2023 р.);

5) ймовірними новими руйнуваннями і ушкодженнями виробничої та соціальної інфраструктури внаслідок бойових дій.

Динаміка податкових надходжень тісно пов'язана зі зміною їх структури, яка відображає такі чинники як: модифікація структури ВВП, співвідношення між виробництвом товарів і послуг; зрушення у структурі споживання та доходів домогосподарств; зміна структури зовнішньої торгівлі й інвестиційних потоків; імплементація пріоритетів державної податкової політики.

Розглянемо структуру податкових надходжень зведеного бюджету України у 2021-2024 рр. у розрізі основних видів податків (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Структура податкових надходжень зведеного бюджету України за видами податків, 2021-2024 рр., %

Види податків	2021	2022	2023*	2024*
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	33,7	35,2	31,8	34,3
Податок на доходи фізичних осіб	21,1	20,5	18,2	19,7
Податок на прибуток підприємств	12,6	14,7	13,6	14,6
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	4,1	2,6	5,2	4,8
Внутрішні податки на товари та послуги	42,4	40,6	41,2	40,1
Податок на додану вартість	32,6	30,1	31,4	30,8
Акцизний податок	9,6	10,3	9,7	9,2
Мито	1,3	0,8	1,1	1,4
Місцеві податки і збори	6,7	6,3	5,7	5,5
Податок на майно	3,4	3,6	3,0	2,9
Єдиний податок	3,2	2,7	2,6	2,5
Інші податки та збори	1,8	2,6	5,0	3,9
Всього	100,0	100,0	100,0	100,0

*Прогнозні дані

Джерело: складено та розраховано автором за даними [33,34, 37].

Дані таблиці 2.2 свідчать, що найбільшу питому вагу у структурі податкових надходжень займають внутрішні податки на товари і послуги, насамперед ПДВ – у 2021-2022 рр. їх частка становила 40-42%. Це відображає фіскальну орієнтацію вітчизняної податкової системи, її спрямованість на оподаткування споживання. Разом з тим, у 2022 р. відбулося незначне зниження частки ПДВ (до 30,1%), що може бути пов'язане як з об'єктивною

зміною структури споживчих видатків домогосподарств (зростання частки продуктів харчування і комунальних послуг, які оподатковуються за зниженою ставкою чи звільнені від ПДВ), так і з наданням тимчасових пільг щодо ПДВ.

На другому місці у структурі податкових надходжень перебувають податки на доходи і прибутки – близько третини загального обсягу (33-35%). При цьому частка ПДФО становить 18-21%, податку на прибуток підприємств – 12-15%. Характерно, що у 2022 р. і особливо у прогнозі на 2023 р. спостерігалось зменшення фіскальної ролі ПДФО, що є наслідком падіння реальної заробітної плати, зростання безробіття, збільшення неформальної зайнятості в умовах воєнної економіки. Натомість частка податку на прибуток у 2022 р. зросла до 14,7%, що, на нашу думку, пов'язано головним чином не з розширенням бази оподаткування, а з прискореною інфляцією, яка «роздуває» номінальні фінансові показники підприємств.

Серед інших груп податкових надходжень слід відмітити незначну питому вагу рентної плати та плати за використання інших природних ресурсів (2-5%), яка, однак, має потенціал до зростання з огляду на підвищення ціни на природний газ і нафту, збільшення видобутку вугілля. Водночас у 2022-2023 рр. відбувається зменшення частки місцевих податків і зборів (до 5-6%), що зумовлено наданням пільг щодо плати за землю та нерухомість, скороченням бази оподаткування єдиним податком через звуження діяльності малого бізнесу.

За даними Міністерства фінансів України, у 2023-2024 рр. у структурі податкових надходжень передбачається зростання частки ПДВ (до 31-32%) і податку на прибуток (до 14-15%), а також незначне підвищення питомої ваги податків на міжнародну торгівлю і зовнішні операції (мита) до 1,1-1,4%. Натомість очікується скорочення внеску ПДФО (до 18-20%), рентної плати (до 5%), місцевих податків (до 5,5-5,7%) [47, с. 12-13]. Такі структурні зрушення загалом відповідають логіці поступового відновлення економічної активності та споживчого попиту, проте вони можуть коригуватися з огляду на зміну

внутрішніх і зовнішніх умов розвитку.



Рис. 2.1 Доходи державного бюджету України у 2023 році та місце в них податкових надходжень

Джерело: побудовано автором за даними [33, 37].

Аналіз рис.2.1 дає змогу констатувати, що у доходах державного бюджету найбільшу питому вагу має ПДВ та акцизний податок (як з везених на митну територію України товарів, так і вироблених в Україні), ПДФО та ППП.

Відзначимо, що дискусійним залишається питання щодо оптимальної структури податкової системи України та її відповідності потребам інклюзивного зростання і сталого розвитку. Зокрема, Д.М. Серебрянський та А.М. Вдовиченко обґрунтовують доцільність підвищення фіскальної ефективності податків на доходи (ПДФО, податок на прибуток, ЄСВ) при одночасному зниженні ставок ПДВ і імпортного мита, що дозволить розширити базу прямого оподаткування і зменшити податковий тягар на бідніші верстви населення [38, с. 58-60]. Натомість Т.І. Єфименко та С.С. Гасанов наполягають на необхідності збереження ключової фіскальної ролі ПДВ як найбільш нейтрального щодо економічної поведінки суб'єктів

податку, а також обмеженні пілґ з прямих податків як чинника ерозії бази оподаткування [12, С. 27-29].

При прийнятті рішень щодо оптимальної структури податкової системи, важливо враховувати еластичність окремих видів доходів бюджету за ВВП (таблиця 2.3) і основний акцент робити на тих, які зможуть забезпечити постійні надходження незалежно від мінливих умов.

Таблиця 2.3

Коефіцієнти еластичності окремих видів доходів бюджету за ВВП (у %) [44]

Змінні	Україна*		Довідково: еластичність показників внаслідок зміни ВВП на 1% для країн ОЕСР **
	Еластичність показника внаслідок зміни ВВП на 1% (в короткостроковому періоді)	Еластичність показника внаслідок зміни ВВП на 1% (в довгостроковому періоді)	
Доходи бюджету	0,7	1,2	
ПДФО	0,7	0,9	1,3
ПДВ на імпорт	1,2	2,7	1,0
Податок на прибуток підприємств	1,6	1,7	1,5
Ввізне мито	1,7	0,9	1,0
Акцизний податок	0,7	0,6	1,0

Важливо також звернути увагу на структуру податкових надходжень за рівнями бюджетної системи. У 2022 р. 22,5% податків і зборів було закріплено за місцевими бюджетами, 77,5% – зараховувалось до державного бюджету. У порівнянні з 2021 р. рівень централізації податкових доходів підвищився (з 75,6%), що є наслідком посилення фіскальної ролі загальнодержавних податків (ПДВ, акцизів, мита) на тлі звуження бази оподаткування регіональних і місцевих податків (ПДФО, єдиний податок, податок на нерухомість). У 2023 р. очікується деяке зростання частки податкових надходжень місцевих бюджетів (до 23,4%), хоча їх обсяг у реальному вимірі знизиться внаслідок інфляції та скорочення трансфертів з державного бюджету [4, с. 7]. На наш погляд, в умовах повоєнного відновлення критично важливим є досягнення балансу між фіскальною ефективністю та субсидіарністю податкової системи, що передбачає необхідність перегляду як складу, так і механізмів розподілу загальнодержавних податків і зборів між

рівнями бюджетної системи.

Проведене дослідження свідчить, що динаміка податкових надходжень в Україні у 2021-2024 рр. визначається складним поєднанням економічних (падіння ВВП, інфляція, звуження споживчого попиту, скорочення експорту та інвестицій), інституційних (незавершеність реформ податкової та бюджетної систем), соціальних (зниження реальних доходів населення, зростання безробіття і бідності) та безпекових (руйнування інфраструктури, невизначеність воєнно-політичної ситуації) чинників. Їх вплив зумовлює суперечливі тенденції – з одного боку, об’єктивну потребу у збільшенні податкового навантаження для фінансування зростаючих оборонних і соціальних видатків бюджету, з іншого – доцільність фіскальної консолідації та стимулювання відновлення економіки в умовах кризи.

У структурі податкових надходжень переважають непрямі податки на споживання (ПДВ, акцизи), що відповідає як фіскальній орієнтації податкової системи, так і регресивному характеру перерозподільних відносин у суспільстві. Натомість спостерігається певне зниження ролі податків на працю (ПДФО, ЄСВ) та майно, що не відповідає завданням детінізації ринку праці та легалізації доходів і активів громадян. Недостатньою є фіскальна і регуляторна роль рентних платежів та екологічного податку з огляду на значні ресурсні й екологічні виклики в країні. Прогнозовані зміни структури податкових надходжень не матимуть кардинального характеру і віддзеркалюватимуть інерційний сценарій розвитку економіки та консервативний підхід до реформування податкової системи.

На наш погляд, ключовими напрямками оптимізації структури податкової системи України є:

- 1) Поступове підвищення фіскальної ролі податків на доходи (ПДФО, ЄСВ) та майно як найбільш справедливих і економічно нейтральних.
- 2) Перегляд ставок і бази екологічних і ресурсних платежів з урахуванням міжнародних зобов’язань України та завдань «зеленого» енергетичного переходу.

ПОТЕНЦІЙНИЙ ФІСКАЛЬНИЙ ВПЛИВ	Високий ($>0,5\% \text{ ВВП}$)	Макроекономічне середовище Діяльність суб'єктів господарювання державного сектору економіки Управління державним боргом та гарантованим державою боргом Сфера сільського господарства та продовольчої безпеки держави Соціальна сфера
	Низький ($<0,5\% \text{ ВВП}$)	Невиконання плану надходжень від приватизації державного майна Фінансовий сектор Надзвичайні ситуації (без урахування НС державного рівня воєнного характеру)
		Висока ($> 66\%$)
		ІМОВІРНІСТЬ НАСТАННЯ ФІСКАЛЬНОГО РИЗИКУ

Джерело: Міністерство фінансів України.

Рис.2.2. Матриця оцінки фіскальних ризиків за джерелами їх виникнення у 2024 році [44]

3) Розширення місцевої податкової бази шляхом закріплення за місцевими бюджетами частини ПДВ з роздрібної торгівлі, перегляду механізмів розщеплення ПДФО.

4) Зменшення ефективної ставки оподаткування фонду оплати праці з одночасним запровадженням загального декларування доходів громадян.

5) Перехід від податку на прибуток до податку на виведений капітал для стимулювання інвестиційної активності бізнесу.

6) Обмеження галузевих податкових пільг (крім інноваційних галузей) при наданні адресної фінансової підтримки виробників.

7) Мінімізація фіскальних ризиків (на рис.2.2 представлено їх основні види та показники)

Таким чином, вважаємо, що лише комплексний і міжсекторальний підхід до реформування податкової системи, узгодження структури податків з пріоритетами бюджетно-податкової, монетарної та структурної політики забезпечить відновлення макрофінансової стабільності та перехід до сталого і збалансованого розвитку України у повоєнний період.

2.2. Особливості адміністрування основних податків за 2022-2024 рр.

Ефективність податкової системи значною мірою визначається якістю адміністрування податків – організації процесів їх нарахування, сплати, контролю, а також взаємодії між контролюючими органами і платниками. Як зазначають В.М. Мельник і Т.В. Кошук, « ефективна система податкового адміністрування повинна мати зручні і зрозумілі процедури для платників, передбачати зниження адміністративних витрат та протидію ухиленню від оподаткування» [25, с. 25].

В Україні повноваження щодо адміністрування податків покладено на Державну податкову службу (ДПС), яка реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування ЄСВ, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску та законодавства з інших питань [37].

Організаційна структура ДПС включає центральний апарат та регіональні органи. Станом на 01.01.2023 р. фактична чисельність працівників податкових органів становила 22,5 тис. осіб, що майже на 30% менше від граничної чисельності (32,3 тис. осіб) [36]. Це свідчить про кадрові проблеми в ДПС, високу плинність персоналу та недостатню мотивацію праці.

Ключову роль в адмініструванні податків відіграють процедури їх обліку та звітності. В Україні з 1998 р. використовується система податкових декларацій (розрахунків), подання яких є обов'язковим для платників. Протягом 2021-2024 рр. загальна кількість податкових декларацій зменшилася на 11,6% (з 35,7 млн до 31,6 млн), що зумовлено спрощенням форм звітності, запровадженням ризик-орієнтованого підходу до відбору платників для перевірок, а також тимчасовим звільненням частини платників від декларування на період воєнного стану [14].

Разом з тим, за даними Міністерства фінансів України, рівень добровільного подання податкових декларацій у 2022 р. знизився до 88,4%

порівняно з 92,1% у 2021 р. Найнижчою є добровільність подання звітності з ПДВ (74,2%), ПДФО (79,6%) і податку на прибуток (82,7%). Це пояснюється як об'єктивними труднощами ведення фінансово-господарської діяльності в умовах війни, так і послабленням податкового контролю і зменшенням санкцій за порушення податкового законодавства [15].

З метою підвищення ефективності адміністрування ПДВ в Україні з 2015 р. запроваджено систему електронного адміністрування (СЕА), яка передбачає відкриття платникам електронних рахунків у Казначействі, автоматичне формування податкових зобов'язань і кредиту на основі зареєстрованих податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Якщо сума ПДВ, задекларована до сплати в бюджет, перевищує залишок коштів на електронному рахунку, податкові накладні не реєструються в ЄРПН [35].

Запровадження СЕА дозволило зменшити зловживання і ухилення від сплати ПДВ, підвищити фіскальну ефективність цього податку. Зокрема, за даними ДПС, у 2022 р. надходження ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) досягли 395,7 млрд грн, що на 6,2% перевищує показник 2021 р. Водночас сума відшкодування ПДВ грошовими коштами платникам податків на рахунки у банках склала 152,9 млрд грн, або 95,5% заявлених до відшкодування сум. Це свідчить про відсутність заборгованості держави перед платниками з відшкодування ПДВ. За експертними оцінками, функціонування СЕА ПДВ щорічно генерує додатково 50-55 млрд грн податкових надходжень.

Важливим напрямом цифровізації податкового адміністрування в Україні стало запровадження з 2022 р. національної системи е-ТТН (електронної товарно-транспортної накладної) на заміну паперових товарно-транспортних накладних. Вона дозволяє в режимі реального часу відстежувати рух товарних потоків, посилити контроль за обігом підакцизних товарів, протидіяти «тіньовим» і контрабандним схемам. За 2022 р. в системі е-ТТН зареєстровано понад 85 млн електронних накладних на загальну суму 3,5 трлн грн [35].

Разом з тим, експерти відмічають недоліки чинної моделі е-ТТН, зокрема недостатню інтегрованість з системами бухгалтерського обліку підприємств, відсутність функцій прогностичної аналітики, ризик-профілювання учасників, можливостей використання цих даних для доперевірочного аналізу [9, с. 128]. На часі є доопрацювання нормативної бази функціонування е-ТТН, спрощення форматів даних, розширення переліку учасників системи.

У 2021-2024 рр. тривала робота щодо модернізації системи адміністрування ПДФО на основі: впровадження єдиної звітності з ПДФО та ЄСВ; запровадження електронного кабінету платника податків; здійснення доперевірочного аналізу з використанням системи ризиків; посилення контролю за оподаткуванням доходів самозайнятих осіб.

Зокрема, у 2022 р. проведено понад 2,8 тис. перевірок з питань оподаткування доходів фізичних осіб, за результатами яких до бюджету додатково надійшло 1,2 млрд грн ПДФО і 431 млн грн військового збору. Найбільші суми донарахувань стосувались ухилення від оподаткування операцій з продажу нерухомого майна, відчуження корпоративних прав, виплат орендної плати [10]. Разом з тим, актуальною залишається проблема подолання практики виплати зарплат «у конвертах», залучення до оподаткування незадекларованих доходів громадян. У цьому контексті критично важливими є створення системи загального декларування доходів і витрат, розширення використання непрямих методів контролю, посилення відповідальності податкових агентів.

Вагомим чинником підвищення ефективності адміністрування податку на прибуток підприємств протягом 2021-2024 рр. стало вдосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням. Зокрема, змінами до Податкового кодексу України (ПКУ):

- знижено вартісний критерій контрольованих операцій з 10 до 5 млн грн;
- розширено перелік податкових юрисдикцій, операції з резидентами яких визнаються контрольованими;

- посилено вимоги до змісту документації з трансфертного ціноутворення;

- передбачено застосування штрафних санкцій до 2% від обсягу контрольованих операцій за неподання звіту про них.

У результаті, за даними ДПС, у 2022 р. подано 3,4 тис. звітів про контрольовані операції на загальну суму 2,9 трлн грн, що на 25% перевищує показники 2021 р. За результатами перевірок донараховано 7,6 млрд грн податку на прибуток, з яких до бюджету надійшло 4,8 млрд грн.

Загалом у 2022 р. працівниками органів ДПС проведено 13,1 тис. планових та позапланових перевірок платників податків (у т.ч. 1,3 тис. перевірок великих платників), що майже вдвічі менше, ніж у 2021 р. (26,2 тис.). За їх результатами донараховано 58,6 млрд грн, з яких узгоджено 44,2 млрд грн (75,5%), а фактично надійшло до бюджетів 23,1 млрд грн (39,4%). У 2023 р. заплановано провести 5,5 тис. документальних перевірок, з них 2,4 тис. – планових.

Основними порушеннями, виявленими під час перевірок, є: заниження податкових зобов'язань через неповне декларування оподатковуваних доходів (виручки, прибутку); завищення податкового кредиту і валових витрат; неправомірне формування від'ємного значення ПДВ; порушення порядку застосування РРО, ведення касових операцій; несвоєчасне подання податкової звітності; використання схем ухилення від оподаткування із залученням «фіктивних» контрагентів.

Слід зазначити, що протягом 2021-2022 рр. контрольно-перевірочна робота ДПС була переорієнтована на здійснення превентивного контролю, зменшення тиску на платників. У зв'язку з військовою агресією РФ проти України з 1 березня по 31 грудня 2022 р. запроваджено мораторій на проведення більшості видів перевірок бізнесу (крім ПДВ і акцизів), пом'якшено фінансові санкції за порушення податкового законодавства. Водночас це призвело до зниження податкової дисципліни, «тінізації» економічних операцій та ухилення від сплати податків і зборів.

З метою підвищення рівня партнерських взаємовідносин з платниками ДПС активно розвиває податкові сервіси та цифрові інструменти комунікацій. Протягом 2021-2024 рр. розширено функціональні можливості Електронного кабінету платника податків, зокрема щодо: подання податкових декларацій, розрахунків і звітів; доступу до інтегрованих карток платника; реєстрації податкових і акцизних накладних; листування з контролюючими органами; інформування про борги і переплати; сплати податків онлайн.

Станом на 01.01.2024 р. у Електронному кабінеті зареєстровано понад 23 млн користувачів – юридичних і фізичних осіб. Кількість поданих через Е-кабінет податкових документів досягла 17,8 млн, або 56,3% від їх загального обсягу. Для порівняння, в країнах ОЕСР цей показник становить у середньому 85%, а у Польщі та Естонії перевищує 95% [15]. Це свідчить про необхідність подальшого вдосконалення Е-кабінету, підвищення надійності його роботи, спрощення інтерфейсів, інтеграції з бізнес-процесами платників.

Одним з пріоритетів цифрової трансформації податкового адміністрування в Україні є запровадження е-аудиту – дистанційних податкових перевірок на основі стандартного аудиторського файлу (SAF-T). Такий формат вже використовується у 14 країнах ЄС, зокрема в Австрії, Польщі, Литві, Португалії. Він дозволяє здійснювати автоматизований аналіз первинних облікових документів платників в режимі реального часу, виявляти ризикові господарські операції, мінімізувати особисті контакти платників з контролерами.

В Україні з 01.01.2021 р. розпочато пілотний проєкт із запровадження е-аудиту на базі SAF-T для великих платників податків. Станом на кінець 2022 р. до е-аудиту залучено 98 підприємств, які формують близько 20% податкових платежів. За попередніми оцінками, використання е-аудиту дозволяє скоротити витрати часу на проведення перевірок на 30-40%, підвищити їх результативність на 15-20%. У середньостроковій перспективі заплановано поширення е-аудиту на всіх платників податків, які ведуть бухгалтерський облік в електронному вигляді.

Серед інших цифрових новацій в адмініструванні податків, які впроваджено протягом 2021-2024 рр., слід відзначити:

- систему моніторингу відповідності податкових накладних критеріям ризиковості (СМКОР), що дозволяє автоматично зупиняти реєстрацію ризикових накладних в ЄРПН;
- електронний реєстр розрахункових операцій (ПРРО) із використанням програмних РРО;
- електронний акциз – систему контролю за обігом пального і спирту;
- єдиний рахунок для сплати податків і зборів.

Аналіз світового досвіду свідчить, що вказані цифрові рішення активно використовуються й в інших країнах.

Узагальнення результатів адміністрування ПДВ в країнах ЄС за методологією Європейської Комісії засвідчило, що у 2022 р. середній показник ефективності ПДВ (VRR) становив 0,71, тобто збір ПДВ складав 71% від його потенційних надходжень. При цьому у таких країнах як Швеція, Фінляндія, Естонія VRR перевищував 0,9, а в Румунії, Греції, Мальті був нижче 0,6. Для України, за оцінками МВФ, VRR у 2022 р. становив 0,65, що є одним з найнижчих значень серед країн Європи. Це вказує на значні резерви підвищення фіскальної ефективності ПДВ за рахунок виведення з тіні економічних операцій, розширення бази оподаткування, вдосконалення процедур відшкодування.

Високою залишається й тіньова економіка України. За розрахунками Мінекономіки, її рівень відносно офіційного ВВП у 2022 р. становив 31%, що на 1 в.п. більше показника 2021 р. Це генерує значні обсяги втрат бюджету від недоотримання податкових надходжень. Для порівняння, у Польщі рівень тіньової економіки оцінюється у 18,3% ВВП, Чехії – 10,8%, Угорщині – 20,7%, Естонії – 16,6%.

Ключовими викликами, які постають перед вітчизняною системою податкового адміністрування, є:

- 1) Значний рівень ухилення від сплати податків, насамперед ПДВ,

податку на прибуток, ПДФО. За оцінками ОЕСР, щорічні tax gap в Україні досягають 8-10% ВВП, або 50-60% фактичних податкових надходжень.

2) Поширені схеми агресивного податкового планування із використанням офшорів, контрольованих іноземних компаній, «скруток» і «карусельних» операцій з ПДВ. Аналіз податкової поведінки компаній в Україні виявив, що близько третини з них декларували «нульовий» чи від'ємний податок на прибуток [26, с. 131].

3) Недостатня прозорість і підзвітність податкових органів, корупційні ризики в їх роботі. За даними опитувань, 65% українців вважають ДПС корумпованим відомством [27].

4) Слабкість превентивного податкового контролю, домінування фіскальних форм роботи з платниками. У структурі перевірок на камеральні припадає менше 2%, тоді як у Німеччині, Австрії, Нідерландах їх частка перевищує 50%.

5) Обмеженість впровадження цифрових технологій в податковому адмініструванні, переважання паперового документообігу, ручних процедур. Індекс діджиталізації податкових органів в Україні у 2022 р. становив 3,2 бали з 5 можливих, тоді як середній показник в ЄС досягає 4,3 бали].

Водночас протягом 2021-2024 рр. здійснено низку важливих кроків щодо підвищення ефективності податкового адміністрування в Україні, забезпечення прозорих і партнерських взаємовідносин з платниками. Серед позитивних зрушень слід відзначити:

1) Законодавче запровадження інституту податкових консультацій (ПКУ від 29.05.2021 р.), що передбачає надання ДПС безкоштовних індивідуальних консультацій платникам, які є обов'язковими для виконання контролюючими органами.

2) Створення Ради бізнес-омбудсмена при ДПС як постійно діючого дорадчого органу для напрацювання рекомендацій з усунення системних проблем, пов'язаних з діяльністю податкових органів, та запобігання корупційним діям і недобросовісній поведінці їх працівників.

3) Оптимізація структури ДПС, ліквідація неефективних ланок і підрозділів, створення Департаменту податкового аудиту, запровадження KPI для оцінки ефективності роботи податківців.

4) Посилення міжнародного співробітництва в сфері обміну податковою інформацією. У 2022 р. Україна приєдналась до Плану дій BEPS, Це дозволить запровадити в Україні мінімальні стандарти протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування.

Перспективними напрямками вдосконалення податкового адміністрування в Україні є: перехід від наглядово-каральної до стимулюючої і превентивної моделі; кадрове оновлення ДПС, підвищення рівня оплати праці та соціального захисту податківців; створення інтегрованої інформаційної системи адміністрування податків на базі blockchain; запровадження горизонтального моніторингу щодо великих платників; розвиток податкового комплаєнсу, заохочення добровільної сплати податків через високу якість податкових сервісів; протидія схемам ухилення від оподаткування і агресивного податкового планування на основі імплементації Плану дій BEPS; налагодження обміну податковою інформацією з іншими країнами в рамках міжнародних договорів і багатосторонніх конвенцій.

2.3. Суперечності чинної податкової системи України, які акцентувалися під час війни

Податкова система України в умовах воєнного стану зіткнулася з низкою викликів і суперечностей, які суттєво ускладнюють реалізацію її фіскальної та регулюючої функцій. З одного боку, необхідність фінансування зростаючих витрат на оборону і соціальний захист населення вимагає мобілізації додаткових податкових надходжень. З іншого боку, падіння ділової активності, руйнування виробничих потужностей, зниження купівельної спроможності громадян об'єктивно звужують базу оподаткування та потребують надання податкових стимулів для відновлення економіки.

Ключовою проблемою вітчизняної податкової системи залишається

значний рівень ухилення від сплати податків і тінізації економіки. За різними оцінками, обсяги тіньового сектору в Україні коливаються від 30 до 50% ВВП, а щорічні втрати бюджету від недоотримання податків сягають 500-600 млрд грн [12, с. 130; 3, с. 35]. В умовах війни ці негативні явища ще більше загострилися через послаблення фінансового контролю, порушення логістичних і коопераційних зв'язків, зростання безробіття та зниження доходів населення. Так, за даними опитувань Європейської Бізнес Асоціації, у 2022 р. 69% українських підприємств відзначили погіршення податкової дисципліни своїх контрагентів, а 43% – збільшення випадків фіктивного підприємництва та шахрайства з ПДВ [4]. На тлі дефіциту ліквідності багато компаній вдаються до «сірих» схем оптимізації податкових зобов'язань, неповного декларування оборотів, маніпулювання цінами і зловживання пільгами. Для порівняння, в країнах ЄС рівень тіньової економіки є суттєво нижчим і становить у середньому 16,7% ВВП (за методологією Медіні-Шнайдера). Причому в таких державах як Австрія, Нідерланди, Люксембург він не перевищує 8-9% ВВП. І навіть у сусідніх з Україною країнах Східної Європи масштаби «тіні» є меншими – 23,9% ВВП у Польщі, 22,7% у Словаччині, 21,3% в Угорщині, 20,5% у Румунії [35].

Безумовно, повністю побороти тіньову економіку неможливо, адже певна її частина має об'єктивний характер і пов'язана з дрібнотоварним виробництвом, самозайнятістю, особистим підсобним господарством. У кризові періоди, коли легальний бізнес згортається, саме неформальний сектор стає «подушкою безпеки» для населення, даючи можливість вижити і зберегти джерела доходу. Разом з тим, надмірна «тінізація» руйнує засади добросовісної конкуренції, деформує структуру економіки, консервує її низькопродуктивну модель.

Проблема «тіні» тісно пов'язана з викликами адміністрування ПДВ. Цей податок вважається найскладнішим в управлінні через наявність численних пільг, ризики фіктивного податкового кредиту, розбіжності між часом виникнення зобов'язань і правом на відшкодування. В Україні ПДВ є одним з

головних джерел тіньових операцій і корупційних схем, адже його питома вага у ВВП в 1,5-2 рази перевищує середні показники розвинених країн [26, с. 142].

У 2022 р. дефіцит ПДВ (різниця між теоретичним і фактичним надходженням) в Україні оцінювався на рівні 2,6% ВВП. При цьому в окремих високоризикових сферах, як-от сільське господарство, добувна промисловість, оптова і роздрібна торгівля, він перевищував 25-30% потенційних зобов'язань [18, с. 11]. Для порівняння, у Німеччині, Франції, Італії дефіцит ПДВ становить 0,6-0,9% ВВП, у Чехії та Естонії – близько 1% ВВП, а у Польщі, Угорщині, Словаччині – 1,7-2,2% ВВП.

Ключовими чинниками, які зумовлюють значні обсяги ухилення від сплати ПДВ в Україні, є: недосконалість системи електронного адміністрування, зокрема в частині ідентифікації ризикових операцій і платників; поширеність фіктивного підприємництва, фальсифікації податкових накладних, безтоварних операцій; проблеми відшкодування ПДВ добросовісним експортерам, затягування термінів перевірок; недоліки митного контролю, контрабанда та «сірий» імпорт; агресивне податкове планування за участю офшорних компаній; корупційні ризики при адмініструванні ПДВ.

Суттєві виклики генерує і чинна модель прибуткового оподаткування, насамперед щодо її регулюючої ефективності. В Україні основний акцент робиться на оподаткуванні юридичних осіб податком на прибуток підприємств (ППП) за ставкою 18%. Ця ставка є значно нижчою порівняно з розвиненими країнами ЄС (у середньому 21,9% [19]), проте вищою, ніж у сусідніх країнах Центрально-Східної Європи (Угорщина – 9%, Болгарія – 10%, Чехія і Польща – 19%).

Попри це, фіскальна віддача ППП в Україні залишається невисокою – 2,5-3% ВВП проти 3-5% ВВП у «нових» країнах ЄС [35, с. 128]. Це зумовлено наявністю численних вилучень з бази оподаткування, широким переліком галузевих і регіональних пільг, викривленнями у визначенні витрат і доходів, поширеними схемами мінімізації через виведення прибутку у низькоподаткові

юрисдикції. За оцінками податківців, щорічні втрати бюджету від застосування схем ухилення від сплати ППП досягають 35-40 млрд грн.

Не менш гострою є проблема ухилення від оподаткування доходів фізичних осіб (ПДФО). В Україні основна ставка ПДФО становить 18% незалежно від рівня доходу, а для пасивних доходів (дивіденди, роялті, інвестиційний прибуток) передбачено зменшену ставку 5-9%. У більшості країн ЄС використовуються прогресивні шкали ПДФО, коли багатші платники сплачують більшу частку своїх доходів у вигляді податку (т.зв. прогресія). Зокрема, у Франції, Німеччині, Іспанії максимальна ставка ПДФО досягає 45-55% для доходів, які в 4-10 разів перевищують середню зарплату.

Застосування єдиної ставки ПДФО в Україні, з одного боку, спрощує його адміністрування, проте з іншого – посилює нерівність у розподілі доходів. Адже ефективна ставка ПДФО для 10% найбагатших громадян становить лише 12,3%, тоді як для середнього класу вона сягає 20-22% [33, с. 17]. Це зумовлено як значною часткою тіньової зарплати (за оцінками, 30-35% фонду оплати праці), так і використанням VIP-платниками схем оптимізації з реєстрацією ФОП, виведенням коштів в офшори, маніпулюванням вартістю активів.

З початком війни певні викривлення і проблеми ПДФО лише загострились. Зокрема, надання права ФОП 1-2 груп не сплачувати єдиний податок і ЄСВ призвело до двократного зростання їх кількості та тінізації самозайнятості. Водночас доходи заможних громадян, які не підпадають під загальну систему оподаткування, фактично залишаються поза увагою фіскальних органів. У підсумку участь ПДФО у ВВП у 2022 р. впала до 5,3% проти 6,8% у довоєнному 2021 р. [24].

Надмірна концентрація податкового навантаження на фонд оплати праці шляхом утримання ПДФО (18%) і військового збору (1,5%), а також нарахування ЄСВ (22%) фактично робить легальну зайнятість не вигідною та виштовхує економічно активне населення у «тінь». Натомість оподаткування пасивних і капітальних доходів, насамперед процентів, дивідендів, приросту

вартості капіталу (цінних паперів, нерухомості) є заниженим і непропорційним внеску їх отримувачів у суспільний добробут.

Серед ключових суперечностей вітчизняної податкової системи слід відзначити і розбіжності у підходах до оподаткування великого та малого бізнесу. З одного боку, в Україні застосовується особливо м'який режим спрощеної системи оподаткування, який дозволяє більшості мікро- і малих підприємств сплачувати єдиний податок за ставкою 3-5% доходу. З іншого боку, на великі та середні підприємства припадає основний тягар сплати ПДВ, ППП та ЄСВ [24, с. 142]. При цьому в рамках спрощеної системи широко практикуються схеми мінімізації оподаткування шляхом штучного подрібнення бізнесу, оформлення найманих працівників як ФОП, маніпулювання обсягами доходів. За оцінками ДПС, щорічні втрати бюджету від зловживань спрощеною системою становлять 25-30 млрд грн [16]. В умовах воєнного стану ці проблеми набули ще більшої гостроти через намагання багатьох підприємств перейти на 3 групу єдиного податку або навіть припинити діяльність і не сплачувати будь-яких податків.

Показовим є те, що в розвинутих країнах ЄС відсутні настільки ліберальні умови спрощеного оподаткування. Наприклад, у Німеччині ставка корпоративного податку складає 30-33%, у Франції – 26,5%, в Італії – 24%, а єдиний податок за зниженими ставками можуть застосовувати лише мікропідприємства з річним доходом до 250 тис. євро. У Польщі гранична сума доходу для застосування спрощеної системи становить еквівалент 1,2 млн євро, а ставка єдиного податку – 19%.

Ще однією «ахіллесовою п'ятою» податкової системи України є недостатня фіскальна ефективність майнових податків і зборів. Хоча в країні справляються податки на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок, плата за землю, туристичний збір, однак їх сукупна частка у ВВП не перевищує 1%. При цьому база оподаткування є звуженою через поширені пільги, застарілі нормативно-грошові оцінки ріллі і забудованих територій, викривлення при визначенні оподатковуваної площі

об'єктів.

На відміну від України, в країнах ОЕСР майнові податки відіграють відчутну роль у формуванні доходів місцевих бюджетів. Їх частка у податкових надходженнях муніципалітетів становить у Польщі 13%, у Чехії – 7,5%, в Естонії – 6%. В абсолютному вираженні обсяг майнових податків на 1 жителя в цих країнах у 8-15 разів перевищує український показник. У Нідерландах, Люксембурзі, Швейцарії надходження від майнових податків сягають 3-4% ВВП, що дозволяє ефективніше фінансувати розвиток інфраструктури на локальному рівні.

Загострення бойових дій у 2022-2023 рр. зумовило ще більше розбалансування структури доходів місцевих бюджетів. Через руйнування житлового фонду, інфраструктури, міграцію населення надходження від плати за землю в громадах прифронтових регіонів скоротилися на 70-80%, а туристичний збір фактично не справлявся. Водночас компенсаторні механізми з боку держави (базова дотація, додаткові субвенції) виявились недостатніми для покриття потреб місцевої влади. Це ставить на порядок денний необхідність перегляду бази і ставок майнових податків, осучаснення методик нормативної оцінки майна, запровадження податку на розкіш, розширення фіскальних прав місцевого самоврядування.

Традиційно болючим для української економіки залишається питання оподаткування використання природних ресурсів, насамперед енергетичних. Рентна плата за видобування газу, нафти, руд, інших корисних копалин в країні є заниженою порівняно зі світовою практикою, не враховує реальної ціни ресурсів на міжнародних ринках та екстернальних ефектів їх вилучення з надр [21, с. 114]. У результаті енергоємність ВВП в Україні у 2-3 рази перевищує середньоєвропейський рівень, надра виснажуються, а Державний бюджет недоотримує значні кошти.

З початком війни в Україні проблеми ресурсного оподаткування набули нових вимірів. З одного боку, руйнування шахт, електростанцій, трубопроводів об'єктивно призвело до скорочення рентних платежів (у 2022

р. вони впали на 40% до 48 млрд грн). Водночас зростання цін на енергоносії на світових ринках та збільшення внутрішнього попиту через дефіцит вугілля актуалізували питання перегляду ставок ренти, насамперед щодо надприбутків енергокомпаній. Також гостро постали виклики відновлення «зеленої» генерації, модернізації енергоефективності, розвитку водневої економіки, що потребує додаткових фінансових ресурсів, у т.ч. за рахунок реформування екологічного оподаткування [23, с. 7-8].

Поряд з окресленими проблемами, чинна податкова система України характеризується і надмірною нестабільністю та непрогнозованістю. За даними Спілки українських підприємців, протягом 2020-2022 рр. до Податкового кодексу було внесено 125 правок, причому більшість змін ухвалювалась в авральному режимі без належного обговорення з бізнесом і суспільством [24]. Особливо турбулентним виявився 2022 р., коли запровадження воєнного стану зумовило кардинальний перегляд податкових правил щодо ПДВ, єдиного податку, оподаткування пального, акцизів, плати за землю тощо. Попри необхідність таких екстрених новацій, вони внесли додаткову невизначеність у фіскальне поле та ускладнили прогнозування бізнесу.

Натомість в ЄС панує принцип стабільності національних податкових систем. Зокрема, Директива Ради ЄС 2016/1164 зобов'язує країни-члени узгоджувати будь-які зміни ставок основних податків на наднаціональному рівні та утримуватись від запровадження нових преференцій [25]. В розвинених країнах при проведенні податкових реформ застосовуються перехідні періоди в 3-5 років, новації попередньо моделюються на предмет регуляторного впливу.

Загалом проведене дослідження засвідчило наявність цілого комплексу гострих проблем і суперечностей податкової системи України, які особливо проявились в умовах війни. Зокрема, недостатньою є фіскальна ефективність ПДВ, податку на прибуток, ПДФО через значний рівень ухилення від оподаткування, «тінізації» економіки, поширення схем агресивного

податкового планування. Регулююча функція податків проявляється слабо, що зумовлено відсутністю прогресивних елементів в оподаткуванні доходів, надмірним тягарем на фонд оплати праці, нерівномірним розподілом податкового навантаження між великим і малим бізнесом, викривленнями у застосуванні спрощеної системи, недооцінкою фіскальної ролі майнових і ресурсних платежів. Негативними трендами є перманентна нестабільність і непрогнозованість податкових змін, що посилюють невизначеність бізнес-середовища.

РОЗДІЛ 3. ПРИОРИТЕТНІ НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ У ВОЄННИХ ТА ПОВОЄННИХ УМОВАХ

3.1. Моделювання динаміки податкових надходжень до зведеного бюджету України

Питання вивчення дохідної частини бюджету України залишається актуальним серед науковців, зокрема, це пояснюється тим, що бюджет країни дає свою оцінку рівня соціально-економічного розвитку країни. В свою чергу, відповідна реалізація бюджетної політики дозволяє досягти економічної та соціальної стабільності, зокрема, забезпечити належний рівень доходів та життя суспільства.

Особливе місце серед досліджень належить шляхам наповнення бюджету, а в особливості податковим надходженням.

Бюджетно-податкова політика країни має свої проблеми, які пов'язані з рядом чинників, які носять як внутрішній так і зовнішній характер (наприклад, час, війна, законодавство, наявність тіньової економіки, податкові пільги, нерівномірність в розподілі податкового тягаря і т.д.), що призводять до зменшення обсягу фіскальної бази, яка так потрібна для формування дохідної частини бюджету країни. Вплив ряду чинників можна оцінити проаналізувавши тенденцію зміни податкових надходжень під їх дією, застосувавши методи моделювання, які дозволяють змодельовати фактичні дані, а також отримати прогностні значення.

Розглянемо тенденцію податкових надходжень до зведеного бюджету України за період 2011-2023 рр. Відповідні статистичні дані представлено в табл. 1. Спостерігаємо поступове зростання обсягу податкових надходжень з певними коливаннями, зокрема, в 2022 році зменшення, що пов'язане з початком повномасштабної війни в Україні. В 2023 році знову спостерігаємо тенденцію до зростання.

Застосуємо економіко-математичні методи та моделі для детально дослідження часового ряду податкових надходжень та отримання прогнозу на 2024 рік.

Абсолютний приріст та темпи росту. Розрахуємо величини, які характеризують динаміку показника [35], а саме: абсолютний приріст та темпи росту базисні (2011 рік обираємо як базу) та ланцюгові (зміни відповідно до попереднього періоду). Відповідні отримані значення показано в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Податкові надходження до зведеного бюджету України та їх характеристики динаміки

Рік t	Податкові надходження, млн грн (Y_t)	Абсолютний приріст (Δ)		Темп росту (T_p)	
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий
2011	334 691,9	-	-	-	-
2012	360 567,2	25 875,3	25 875,3	1,077	1,077
2013	353 968,1	19 276,2	-6 599,1	1,058	0,982
2014	367 511,9	32 820,0	13 543,8	1,098	1,038
2015	507 635,9	172 944,0	140 124,0	1,517	1,381
2016	650 781,7	316 089,8	143 145,8	1,944	1,282
2017	828 158,8	493 466,9	177 377,1	2,474	1,273
2018	986 348,5	651 656,6	158 189,7	2,947	1,191
2019	1 070 321,8	735 629,9	83 973,3	3,198	1,085
2020	1 136 687,2	801 995,3	66 365,3	3,396	1,062
2021	1 453 804,1	1 119 112,2	317 116,9	4,344	1,279
2022	1 343 225,0	1 008 533,1	-110 579,0	4,013	0,924
2023	1 638 085,0	1 303 393,1	294 860,0	4,894	1,220

Примітка. Сформовано за даними [37] та розрахунками автора.

На основі статистичних даних про обсяги податкових надходжень (табл. 1) розрахуємо середній абсолютний приріст (Δ) за формулою:

$$\Delta = \frac{Y_n - Y_1}{n - 1}, \quad (3.1)$$

де Y_1 — перше значення часового ряду показника;

Y_n — останнє значення часового ряду показника;

n — кількість спостережень (років). [35]

Таким чином, середній абсолютний приріст податкових надходжень до зведеного бюджету України за 13 років дорівнює 108 616,09 млн грн.

На основі статистичних даних про обсяги податкових надходжень (табл. 1) розрахуємо середній темп росту ($\underline{T_p}$) за формулою:

$$\underline{T_p} = \sqrt[n-1]{\frac{Y_n}{Y_1}}, \quad (3.2)$$

де Y_1 – перше значення часового ряду показника;

Y_n – останнє значення часового ряду показника;

n – кількість спостережень (років). [35]

Таким чином, середній темп росту податкових надходжень до зведеного бюджету України за 13 років дорівнює 1,141.

Значення середнього абсолютного приросту та терму приросту використаємо для розрахунку прогнозних значень.

Точковий прогноз (на 2024 рік) на основі середнього абсолютного приросту ($\underline{\Delta}$) розрахуємо за формулою:

$$Y_{n+1} = Y_n + \underline{\Delta} = 1\,638\,085,0 + 108\,616,09 = 1\,746\,701,09 \text{ млн грн} \quad (3.3)$$

Точковий прогноз (на 2024 рік) на основі середнього темпу росту ($\underline{T_p}$) розрахуємо за формулою:

$$Y_{n+1} = Y_n * \underline{T_p} = 1\,638\,085,0 * 1,141 = 1\,869\,866,939 \text{ млн грн} \quad (3.4)$$

Отримані прогнозні значення та фактичний ряд досліджуваного показника представлено на рис. 3.1.

Трендові моделі. Засобами та інструментами MS Excel [36] виконаємо експерименти щодо підбору лінії тренду для часового ряду обсягів податкових надходжень до зведеного бюджету України (дані табл.1). Попередньо побудувавши графік показника в часі (2011-2023 рр.) та вказавши потрібні значення на осі Ox та Oy . Основним критерієм для вибору кращих моделей, які описують фактичні дані показників є коефіцієнт детермінації (R^2).



Рис. 1. Динаміка податкових надходжень до зведеного бюджету України за 2011-2023 роки та прогноз на 2024 рік

Примітка. Побудовано за даними [37] та розрахунками автора.

Цей статистичний показник дає числову оцінку рівня апроксимації моделі фактичних даних. Чим ближче значення R^2 до 1, ти краще модель описує ряд. [35]

Додатковим критерієм для вибору моделі розрахуємо середню помилку апроксимації (A), яка характеризується граничним допустимим значенням 15% та розраховується з урахуванням фактичних та модельних значень показника за формулою:

$$A = \frac{1}{t} \sum_{i=1}^t \left| \frac{Y_f - Y_m}{Y_m} \right| * 100\%, \quad (3.4)$$

де t — кількість періодів (років);

Y_f — фактичні дані щодо податкових надходжень;

Y_m — модельні значення, розраховані на основі побудованої моделі. [35]

За результатами експериментів обрано було дві моделі, а саме: лінійна та експоненціальна (як модель, що має нелінійний характер). Розглянемо більш детально кожну з них.

Лінійна модель. Побудована засобами MS Excel [3] лінійна трендова модель має наступний вигляд:

$$\hat{y} = 114\,843t + 44\,697, \quad (3.5)$$

де $\hat{y}$ – обсяги податкових надходжень до зведеного бюджету України, млн грн;

t – номер періоду (роки).

Для моделі (5) значення R^2 дорівнює 0,953, це показує, що вплив часу на досліджуваний показник значний та оцінюється на рівні 95,3%, а дія інших факторів, що не були враховані в моделі на рівні 4,7%. Крім того, на основі параметрів моделі (5) можемо сказати наступне, що з часом обсяги податкових надходжень до зведеного бюджету зростають (з кожним наступним роком їх обсяги збільшуються в середньому на 114 843 млн грн).

Графічне порівняння фактичних та модельних даних показано на рис. 3.2. Також розраховано середня помилка апроксимації за формулою (3.4) для моделі (3.5), що дорівнює 14,7%, що є допустимо для виконання завдання з моделювання та прогнозування досліджуваного показника.



Рис. 3.2. Моделювання динаміки податкових надходжень до зведеного бюджету України за допомогою лінійної моделі (3.5) та прогноз на 2024 рік

Примітка. Побудовано за даними [37] та розрахунками автора.

Розраховано прогнозне значення на основі моделі (3.5) дорівнює 1 652 499,00 млн грн, що демонструє тенденцію до збільшення обсягів податкових надходжень до зведеного бюджету України в 2024 році. Відповідну точку позначено на рис. 3.2.

Експоненціальна модель. Друга модель, яку було обрано з категорії нелінійних моделей є експоненціальна модель. Використовуючи засоби MS Excel [36] отримуємо модель з визначеними параметрами наступного виду:

$$\hat{y} = 257\,644e^{0,1486t}, \quad (3.6)$$

де $\hat{y}$ – обсяги податкових надходжень до зведеного бюджету України, млн грн;

t – номер періоду (роки).

Коефіцієнт детермінації розрахований на основі побудованої моделі (3.6) дорівнює 0,959. Його значення трохи більше ніж у лінійної моделі (3.5). Зазначимо, що описуючи динаміку досліджуваного показника експоненціальною моделлю, вплив часу визначено на 95,9%, а вплив неврахованих факторів пояснюється тільки 4,1%.

Графічно результати моделювання представлено на рис. 3.3. Середня помилка апроксимації для моделі (3.6) дорівнює 10,1%, розрахунок реалізовано за формулою (3.4). Таким чином, можна зробити висновок, що експоненціальна модель (3.6) може бути використана для моделювання та прогнозування обсягів податкових надходжень до зведеного бюджету України. Відмітимо, що середня помилка апроксимації менше для експоненціальної моделі (3.6) в порівнянні з лінійною (3.5) на 4,6%.

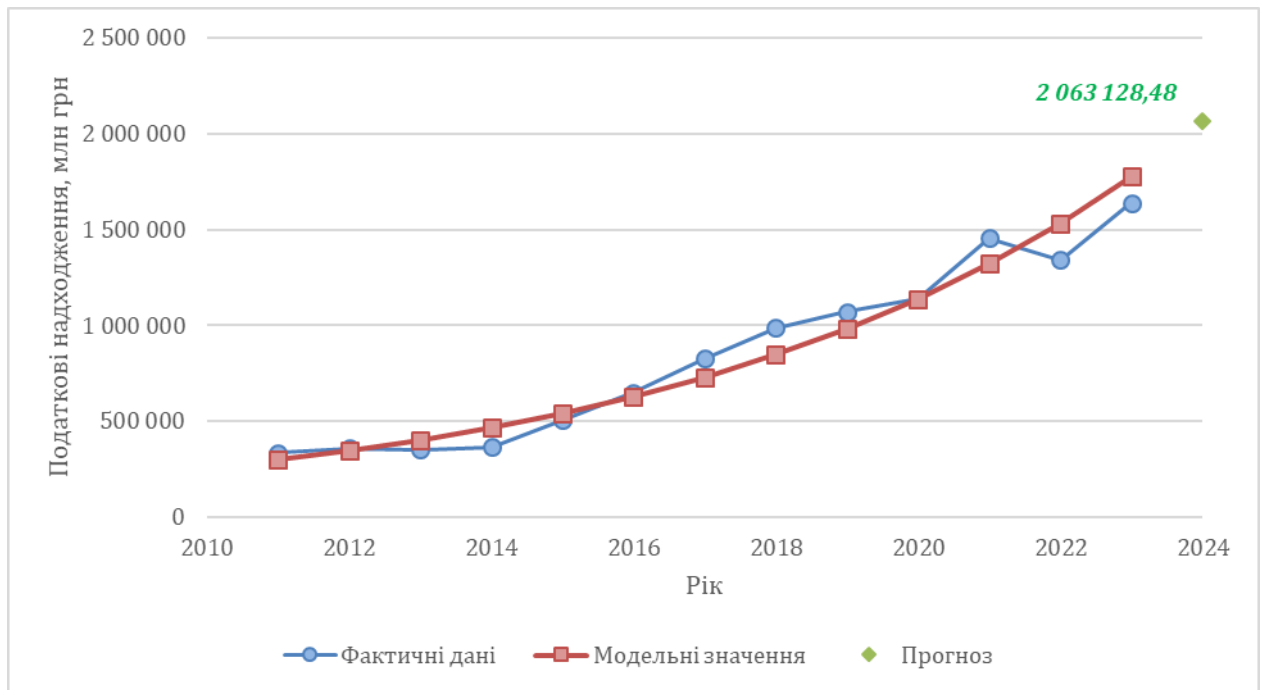


Рис. 3.3 Моделювання динаміки податкових надходжень до зведеного бюджету України за допомогою експоненціальної моделі (6) та прогноз на 2024 рік

Примітка. Побудовано за даними [37] та розрахунками автора.

На основі моделі (3.6) розраховано прогноз, що дорівнює 2 063 128,48 млн грн, це значення представлено на рис. 3.3. Таким чином, спостерігаємо зростання обсягів податкових надходжень до зведеного бюджету України за прогнозом на основі експоненціальної моделі (3.6).

Обираючи між двома побудованими моделями (лінійною та експоненціальною), слід віддати перевагу саме експоненціальній, оскільки значення R^2 трохи більше і середня помилка апроксимації має суттєву варіацію.

Тепер проведемо кореляційно-регресійний аналіз доходів зведеного бюджету України та місця в них податкових надходжень.

Статистичний показник, який характеризує силу і напрямок саме лінійної залежності між двома змінними, називається коефіцієнт кореляції (r) його граничні значення $[-1; 1]$: 1) $r = -1$ – присутній ідеальний лінійний зв'язок зворотного напрямку ; 2) $r = 0$ – це свідчить про те, що відсутня

лінійна залежність; 3) 1) $r = 1$ – присутній ідеальний лінійний зв'язок та збільшення одної змінної супроводжується ростом іншої. [35]

В MS Excel є можливість розрахунку коефіцієнтів кореляції, використовуючи функцію CORREL() [35]. В основі роботи даної функції закладено формулу для розрахунку коефіцієнта кореляції Пірсона, який враховує фактичні змінних та їх середні значення.

Таблиця 3.2

Кореляційний аналіз показників

Показники		Доходи зведеного бюджету, млн грн	Характеристика кореляції
		y	
Податок та збір на доходи фізичних осіб	x_1	0,977	висока
Податок на прибуток підприємств	x_2	0,880	середня
Рентна плата за користування надрами	x_3	0,787	середня
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), включаючи особливий податок на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами	x_4	0,817	середня
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	x_5	0,805	середня
Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	x_6	0,959	висока
Податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів	x_7	0,826	середня
Єдиний податок	x_8	0,940	висока
Екологічний податок	x_9	0,535	середня

Примітка: розраховано за даними [37]

Проведено розрахунки коефіцієнтів кореляції між загальними обсягами доходів зведеного бюджету (y) та різними видами податків ($x_1 - x_9$), що надходять до нього. Результати показано в таблиці 2, а оскільки, значення коефіцієнтів кореляції характеризують лінійний зв'язок та всі r більші 0,5, а також додатні, то можемо сказати про його присутність у сформованій системі змінних. Крім того, між значеннями коефіцієнтів кореляції присутня варіація

сили зв'язку: якщо $r \geq 0,9$ – висока кореляція; $0,5 \leq r < 0,9$ – середня. [35]
Відповідний розподіл характеристики представлено в табл. 3.2.

Оскільки, між певними видами податків та загальними обсягами доходів зведеного бюджету України виявлено прямий лінійний зв'язок та високу кореляцію, то проведемо більше детальне дослідження зв'язку цих показників, побудувавши лінійні моделі регресії, які мають загальний вигляд:

$$y = a_0 + a_1x + \varepsilon, \quad (3.7)$$

де y – залежна змінна;

x – незалежна змінна;

a_0 та a_1 – параметри моделі, числові значення яких треба визначити;

ε – помилка (відхилення) моделі.

Завдання побудови таких моделей (3.7) вирішено за допомогою інструментів та функцій MS Excel [36]. Крім того, програма дає можливість отримати інші статистичні величини, які дають можливість оцінити якість моделі.

Таким чином, модель регресії з оціненими параметрами матиме вигляд:

$$\hat{y} = 5,3617x_1 + 13\,187, \quad (3.8)$$

де $\hat{y}$ – доходи зведеного бюджету України за 2011-2023 рр., млн грн;

x_1 – податок та збір на доходи фізичних осіб за 2011-2023 рр., млн грн.

Числові значення параметру при x_1 дає певну оцінку взаємозв'язку показників $\hat{y}$ та x_1 : якщо податки в середньому зростуть на 1 млн грн, то доходи зведеного бюджету зростуть в середньому на 5,3617 млн грн. Також розраховано $R^2 = 0,954$ для моделі (3.8), що вказує на високий рівень залежності доходів зведеного бюджету України від податків на зборів на доходи фізичних осіб, а саме на рівні 95,4%.

Графічно на рис. 3.4 показано фактичний ряд співвідношення загального обсягу доходів з податками та зборами на доходи фізичних осіб за 2011-2023 роки. Також на рис. 3.4 показано модельний ряд, що підтверджує лінійну залежність між обраними змінними (зростання загальних доходів відбувається за рахунок податкових надходжень даного виду).

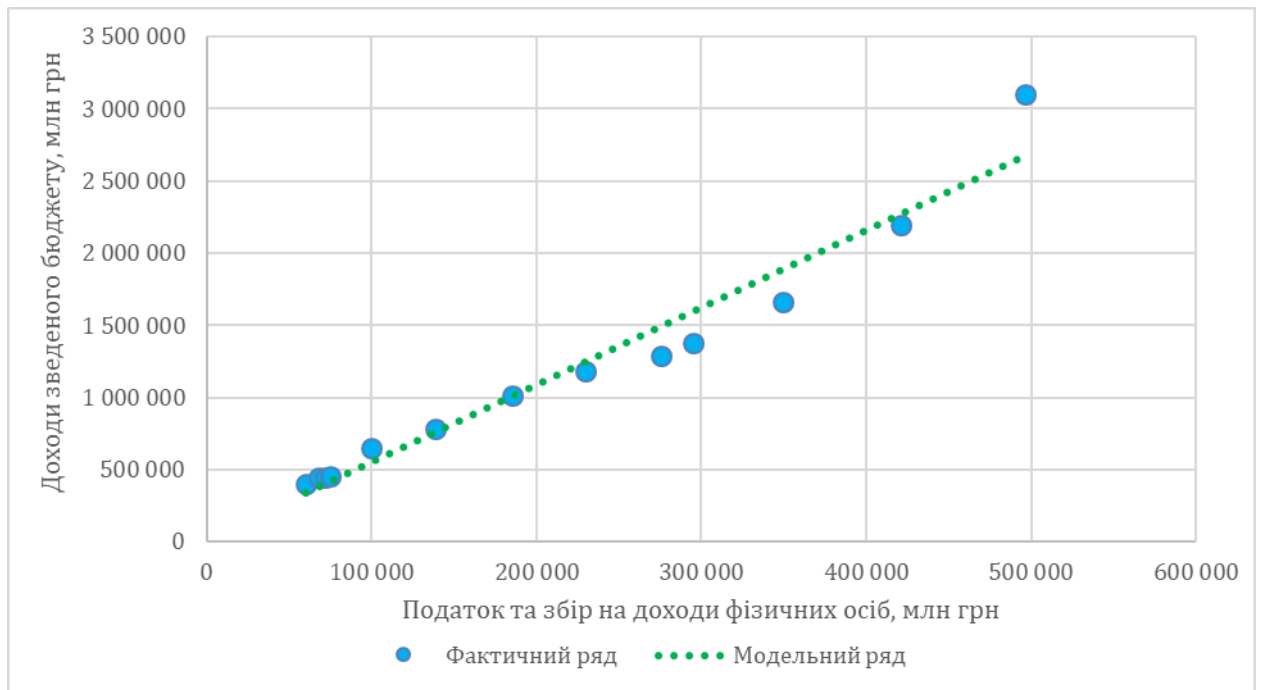


Рис. 3.4. Моделювання впливу податків на загальний обсяг доходів зведеного бюджету України (лінійна модель)

Примітка. Побудовано за даними [37] та розрахунками автора.

Застосуємо модель (3.8) для прогнозування, при цьому імітуємо поступове зростання податків та зборів на доходи фізичних осіб в межах від 400 000 млн грн до 900 000 млн грн, результати даного експерименту представлено на рис. 3.5.

Побудуємо ще одну модель регресії, що описує вплив на доходи зведеного бюджету іншого податку. Отримуємо модель з оціненими параметрами такого виду:

$$\hat{y} = 11,454x_6 + 122\,959, \quad (3.9)$$

де $\hat{y}$ – доходи зведеного бюджету України за 2011-2023 рр., млн грн;

x_6 – податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) за 2011-2023 рр., млн грн.

Отримані значення параметрів моделі (9) можна пояснити так:
1) константа в моделі і вона дорівнює 122 959 млн грн – це середній рівень загального обсягу доходів зведеного бюджету, що може бути досягнутий навіть за відсутності податків на додану вартість;

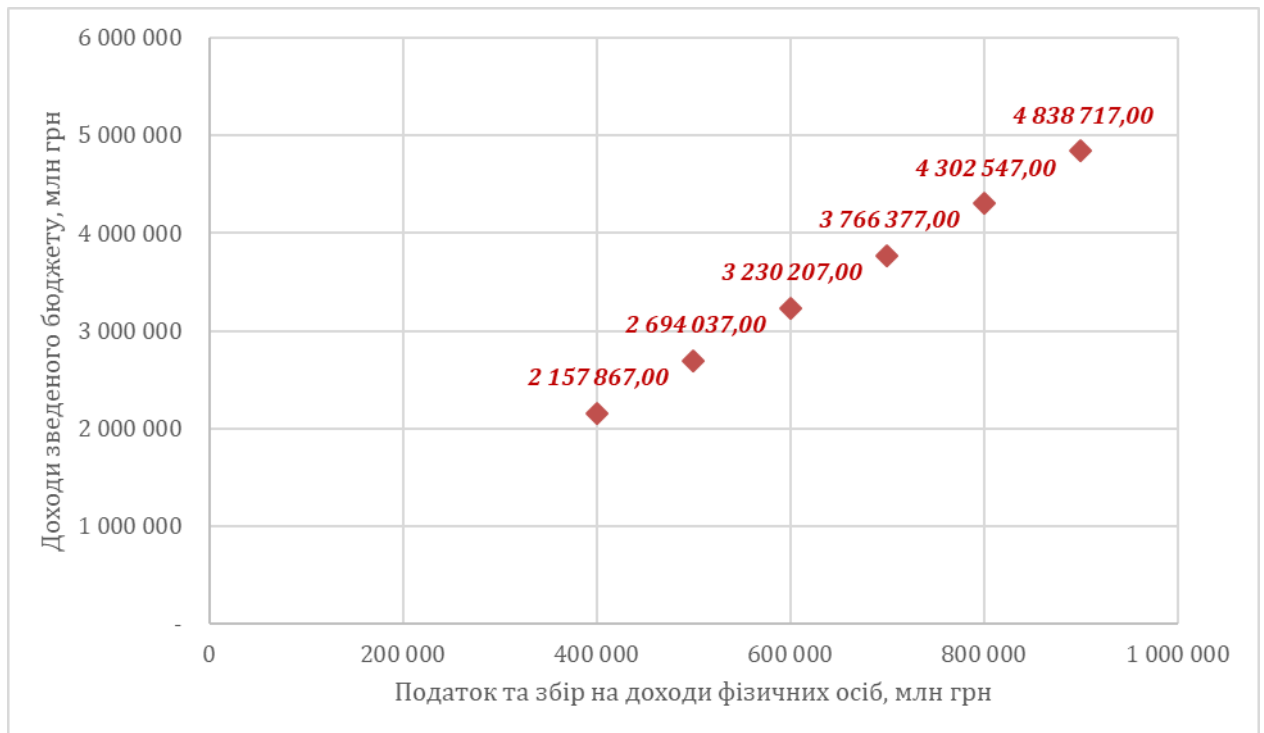


Рис. 3.5. Прогноз доходів зведеного бюджету України на основі лінійної моделі (3.8)

Примітка. Побудовано за розрахунками автора.

2) якщо податки на додану вартість зростуть на 1 млн грн, то доходи також зростуть і середньому на 11,454 млн грн. Крім того, $R^2 = 0,919$ розрахований засобами MS Excel для моделі (3.9) показує високий рівень залежності доходів Зведеного бюджету від податку на додану вартість, а саме на 91,9 %, а інші фактори, що не були задіяні в моделі мають 8,1%.

На рис. 6 показано співвідношення доходів зведеного бюджету України та податку на додану вартість за досліджуваний період як фактичний ряд, а також модельний ряд, що сформований на основі моделі (3.9).

Графічний аналіз показав наявність лінійного зв'язку (рис. 3.6), хоча відзначимо присутність суттєвих відхилень між модельним та фактичним рядом для певних точок. Саме тому спробуємо підібрати нелінійну модель, яка зможе краще описати фактичний ряд. Використовуючи засоби та інструменти MS Excel [36] побудуємо нелінійну модель.

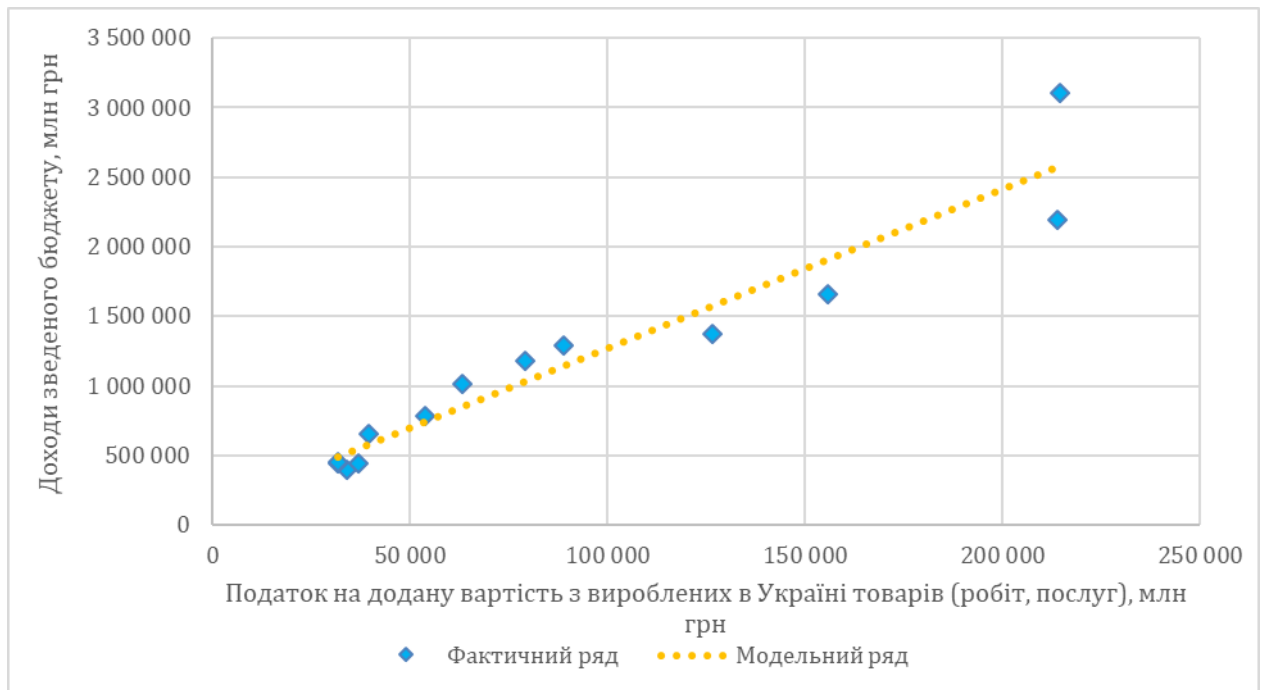


Рис. 3.6. Моделювання впливу податків на загальний обсяг доходів зведеного бюджету України (лінійна модель)

Примітка. Побудовано за даними [37] та розрахунками автора.

Таким чином, визначено, що найкраще фактичний ряд описує степенева модель:

$$\hat{y} = 36,49x_6^{0,91} \quad (3.10)$$

де $\hat{y}$ – доходи зведеного бюджету України за 2011-2023 рр., млн грн;

x_6 – податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) за 2011-2023 рр., млн грн.

Коефіцієнт детермінації $R^2 = 0,952$, що розрахований для моделі (3.10), то це значить, що доходи зведеного бюджету України на 95,2% залежать від податків на додану вартість, а дія інших факторів пояснюється 4,8%. Крім того, на основі параметрів моделі (3.10), розрахувавши середній коефіцієнт еластичності, який для даного виду моделі дорівнює 0,91, можемо зробити висновок, що якщо обсяги податків на додану вартість зростуть на 1%, то доходи зведеного бюджету зростуть на 0,91%. Графічно фактичний та ряд степеневій моделі представлено на рис.3.7.

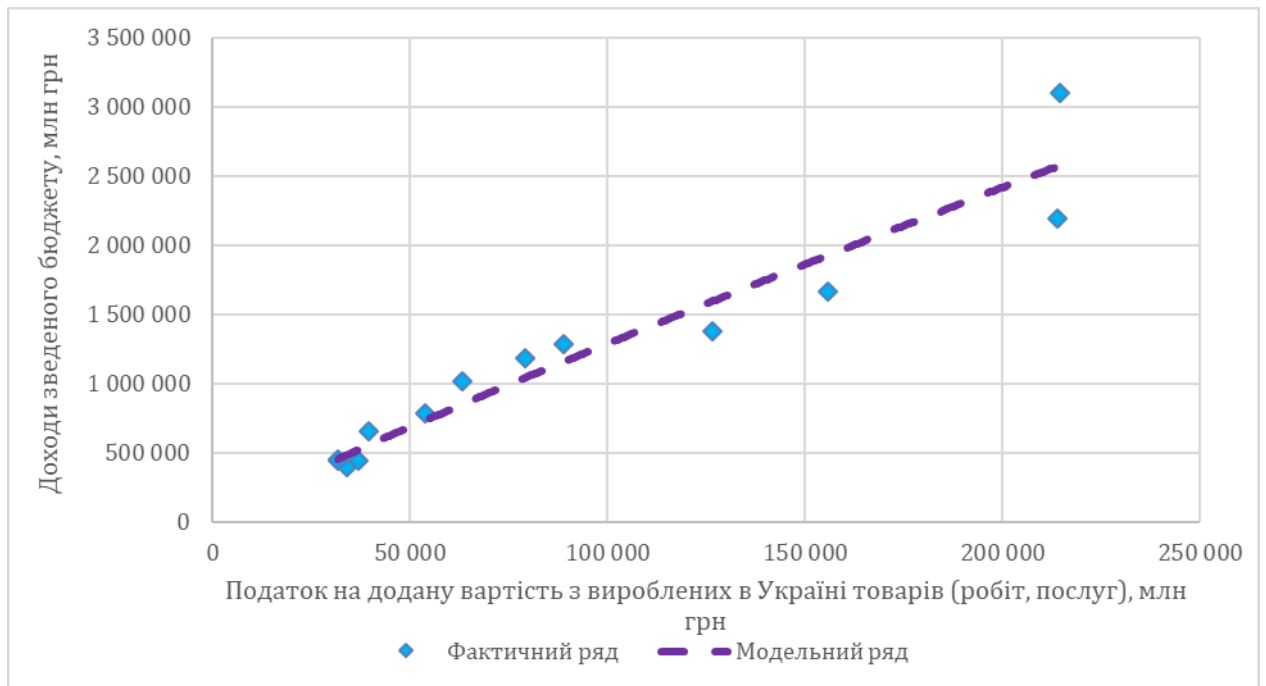


Рис. 3.7. Моделювання впливу податків на загальний обсяг доходів зведеного бюджету України (степенева модель)

Примітка. Побудовано за даними [37] та розрахунками автора.

Використаємо модель (3.9) та (3.10) для отримання прогностичних значень доходів зведеного бюджету України з умовою, що обсяги податків на додану вартість будуть зростати з 250 000 млн грн до 450 000 млн грн. Таким чином, розраховані прогностичні точки представлено на рис. 3.8. Прогностичні значення отримані на основі лінійної моделі (3.9) вищі за значення, які розраховані на основі степеневі моделі (3.10).

Лінійна модель регресії, що описує вплив на доходи зведеного бюджету єдиного податку, що входить до категорії місцевих податків та зборів.

Модель регресії має такий вигляд:

$$\hat{y} = 41,052x_8 + 127\,451, \quad (3.11)$$

де $\hat{y}$ – доходи зведеного бюджету України 2011-2023 рр., млн грн;

x_8 – єдиний податок за 2011-2023 рр., млн грн.

Інтерпретації числових значень параметрів моделі (3.11) може бути наступна: константа 127 451 млн грн – початковий рівень та значення доходів

зведеного бюджету, що може бути досягнутий без надходжень єдиного податку.

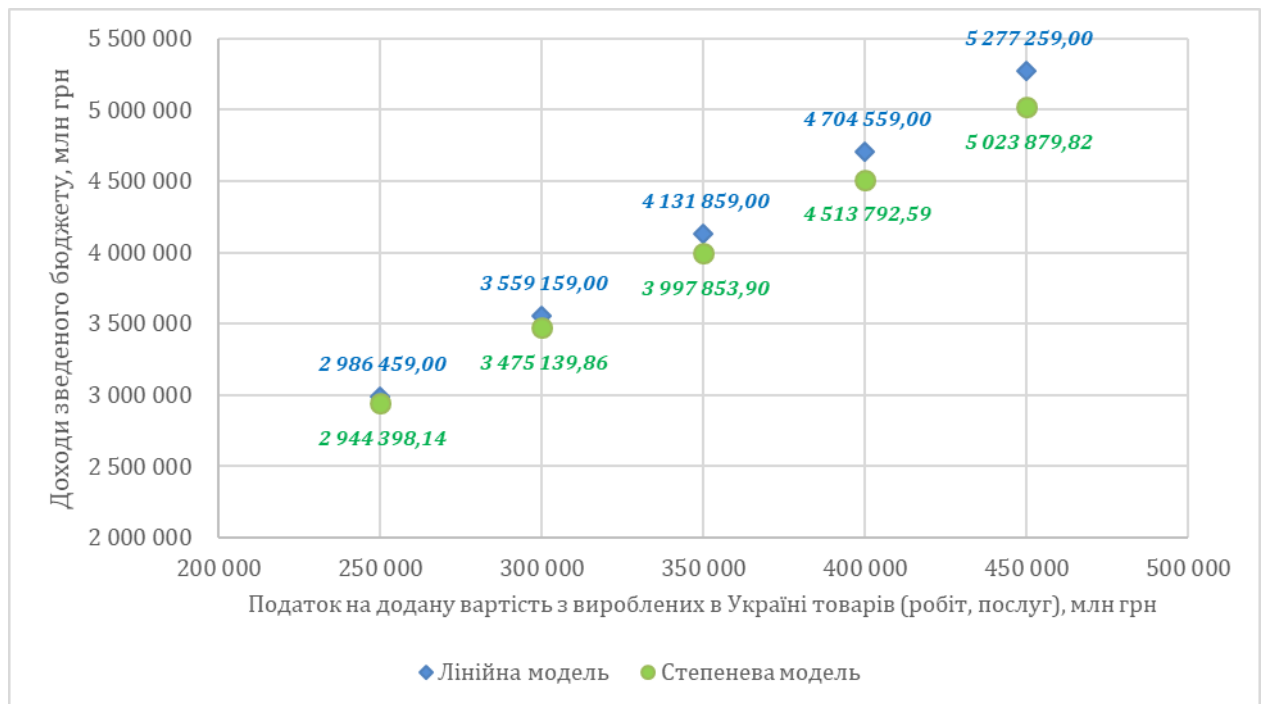


Рис. 3.8. Прогноз доходів зведеного бюджету України на основі лінійної та степеневі моделі

Примітка. Побудовано за розрахунками автора.

Параметр при x_8 опишемо так: якщо розмір єдиного податку зросте на 1 млн грн, то доходи зведеного бюджету збільшаться в середньому на 41,052 млн грн. Визначено, що $R^2 = 0,884$, а його значення показує на скільки відсотків $\hat{y}$ залежить від x_8 . Таким чином, конкретизуючи показники скажемо, що зміни загального обсягу доходів зведеного бюджету України на 88,4% пояснюються змінами єдиного податку. Вплив інших факторів встановлено на рівні 11,6%.

Візуально порівняно фактичний та модельний ряд, розрахований на основі моделі (3.11), на рис. 3.9. Отже, спостерігаємо наявність відхилень, а також коефіцієнт детермінації менше 0,9, що свідчить про необхідність покращення моделі за рахунок додавання факторів або переходу до іншого виду моделі, зокрема, нелінійної.

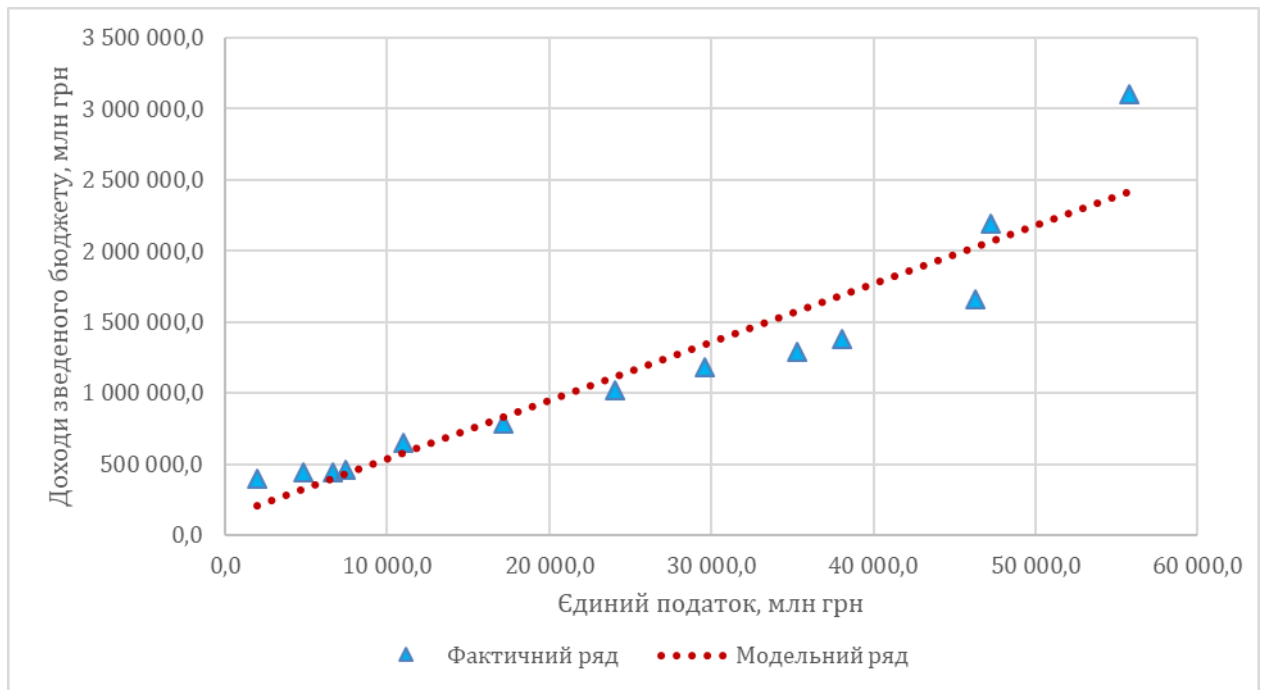


Рис. 3.9. Моделювання впливу податків на загальний обсяг доходів зведеного бюджету України (лінійна модель)

Примітка. Побудовано за даними [37] та розрахунками автора.

Підбір іншого виду моделі в MS Excel [36] дав свої результати, було обрано експоненціальну модель, що має наступний вигляд:

$$\hat{y} = 382\,384e^{0,00004x_8}, \quad (3.12)$$

де $\hat{y}$ – доходи зведеного бюджету України 2011-2023 рр., млн грн;

x_8 – єдиний податок за 2011-2023 рр., млн грн.

Коефіцієнт детермінації R^2 , що отриманий в результаті розрахунків для моделі (3.12) дорівнює 0,977 та демонструє високий рівень впливу єдиного податку на формування доходів зведеного бюджету України аж на 97,7%. Значення R^2 вище для експоненціальної моделі (3.12), ніж в лінійної (3.11) і вплив інших факторів лише на рівні 2,3%. Графічно результати моделювання за допомогою експоненціальної моделі (3.12) представлено на рис. 3.10.

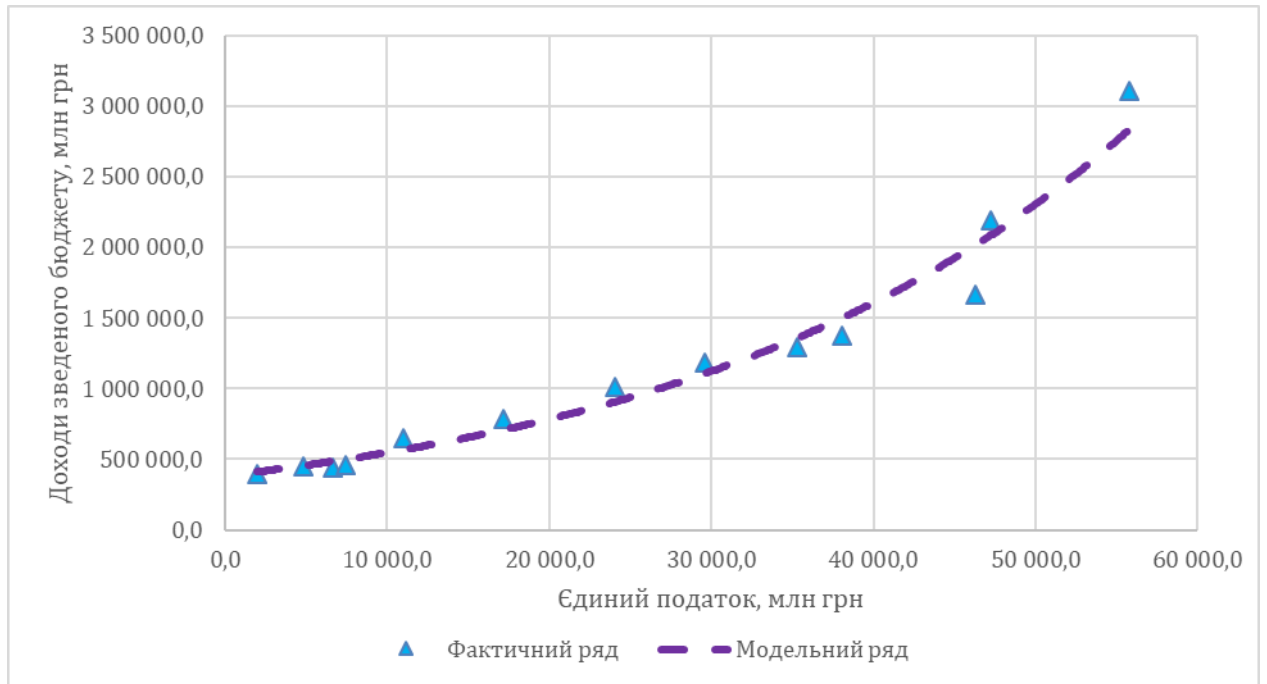


Рис. 3.10. Моделювання впливу податків на загальний обсяг доходів зведеного бюджету України (експоненціальна модель)

Примітка. Побудовано за даними [37] та розрахунками автора.

Скористаємося моделлю (3.11) та (3.12) для розрахунку прогнозних значень доходів зведеного бюджету України, вказавши імітаційні умови для обсягів єдиного податку від 60 000 млн грн до 80 000 млн грн (крок 5000 млн грн).

Порівняємо результати прогнозування на основі двох моделей графічно (рис.3.11). Експоненціальна модель (3.12) демонструє суттєве зростання обсягів доходів зведеного бюджету, що звичайно обумовлюється нелінійністю моделі. А прогноз на основі лінійної моделі (3.11) показує поступове зростання доходів зведеного бюджету. Зауважимо, що моделі є однофакторними та передбачено зростання обсягу єдиного податку.

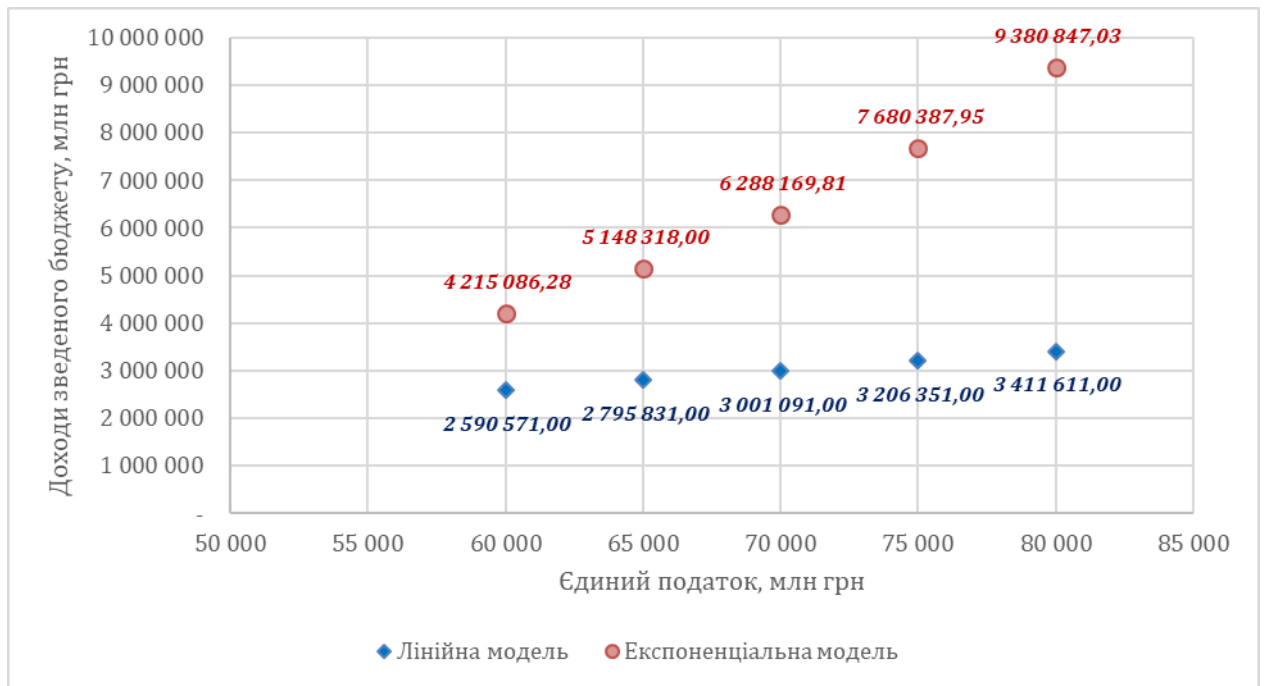


Рис. 3. 11. Прогноз доходів зведеного бюджету України на основі лінійної та експоненціальної моделі

Примітка. Побудовано за розрахунками автора.

К

ореляційно-регресійний аналіз між загальними доходами зведеного бюджету України та обраними видами податків дозволяє зробити наступні висновки: 1) присутній тісний лінійний зв'язок між показниками; 2) зв'язок описується як лінійними, так і нелінійними моделями, з можливістю прогнозування.

Тепер перейдемо до аналізу доходів та податкових надходжень місцевих бюджетів: до та під воєнного часу.

Податки є важливим джерелом надходжень для місцевих бюджетів адміністративно-територіальних одиниць України. Саме тому дане питання залишається актуальним, зокрема, дослідження впливу ряду чинників, які носять як зовнішній, так і внутрішній характеру, наприклад, одним із таких є воєнний час.

Проведемо порівняння обласних бюджетів до повномасштабної війни в Україні (2021 рік) та вже під час статистичні дані 2023 року. Зокрема, загальні обсяги доходів обласних бюджетів та м. Києва та податкові надходження до

них. Статистичною базою стануть значення показників, що представлені в табл. 3.3, де виконано умовне форматування для даних. Представлена градація значень за кольорами від червоного до зеленого, де червоний - це максимальні значення, а зелені – мінімальні. Як бачимо, максимальними показниками загальних обсягів доходів та податкових надходжень, характеризуються м. Київ та Дніпропетровська область, їх позиції не змінилися за досліджуваний період. Деяким бюджетам областей за воєнний час вдалося залишатися на плаву та навіть покращити позиції, але є і ті обласні бюджети, де ситуацію погіршилася.

Таблиця 3.3

Доходи та податкові надходження
обласних бюджетів та м. Києва в 2021 та 2023 році

Адміністративна одиниця	Доходи місцевих бюджетів, грн		Податкові надходження, грн.	
	2021	2023	2021	2023
Вінницька	20 943 238 032,64	25 878 294 658,52	11 339 573 651,94	16 149 003 973,14
Волинська	13 998 946 281,76	17 227 147 030,19	6 252 679 579,18	9 820 202 892,81
Дніпропетровська	61 741 492 609,58	68 543 900 166,85	38 890 969 852,89	49 771 093 607,01
Донецька	32 856 398 528,16	23 199 500 445,62	16 156 821 055,92	11 427 913 584,08
Житомирська	16 947 860 402,25	22 699 217 851,84	8 643 081 241,04	14 045 146 042,35
Закарпатська	15 511 504 174,23	19 410 160 713,27	6 229 282 676,10	10 204 281 094,49
Запорізька	25 712 001 732,21	23 018 257 579,71	15 976 676 578,33	12 615 913 233,22
Івано-Франківська	17 124 857 478,08	20 176 661 816,65	7 826 825 830,65	11 398 756 272,51
Київська	33 500 911 365,58	43 576 551 175,19	20 379 145 971,50	27 963 504 873,25
Кіровоградська	13 697 108 781,57	15 665 282 453,69	7 335 151 406,43	9 988 272 672,97
Луганська	11 321 739 417,14	5 824 507 953,24	4 448 832 530,62	1 332 538 013,01
Львівська	35 845 977 258,29	47 505 067 779,33	20 405 101 035,21	32 396 585 537,11
м. Київ	71 255 175 415,97	80 170 891 473,02	55 808 606 174,55	67 800 143 069,63
Миколаївська	15 478 109 538,21	18 992 709 704,00	8 644 686 438,43	11 947 594 581,18
Одеська	34 340 542 054,76	40 870 497 167,70	20 469 934 654,90	26 888 522 057,79
Полтавська	25 189 879 419,69	28 190 407 227,37	15 414 983 433,41	19 397 448 961,79
Рівненська	16 075 035 648,47	18 868 079 238,03	7 008 504 735,24	10 432 860 416,35
Сумська	14 703 184 615,17	16 325 421 281,42	8 120 393 253,54	10 268 329 036,56
Тернопільська	13 881 097 856,02	15 049 812 080,88	5 913 710 207,03	8 634 486 742,52
Харківська	45 646 777 630,59	42 364 377 475,00	25 417 084 262,59	25 685 896 763,80
Херсонська	14 135 740 942,66	11 056 781 620,80	6 372 448 813,54	2 721 671 157,82
Хмельницька	17 940 167 623,83	20 479 747 217,66	8 742 999 993,96	12 807 898 418,74
Черкаська	16 600 563 708,66	21 271 387 384,56	9 134 954 511,15	13 942 821 308,59
Чернівецька	10 410 252 933,90	13 128 153 554,28	4 152 163 083,43	6 489 535 803,68
Чернігівська	13 644 407 030,12	16 931 034 635,15	7 627 446 147,96	10 410 180 589,71

Примітка. Сформовано за даними [37] та форматовано автором.

Розрахуємо темпи приросту доходів обласних бюджетів та податкових надходжень до них, як відношення даних 2023 року до 2021 року (до повномасштабної війни). Отримані значення для всіх областей України та

м. Києва представлено на рис. 3.12. Загальна тенденція наступна і її формує географічне розміщення області, приналежність до території активних бойових дій та тимчасової окупації. Наприклад, Луганська, Донецька, Херсонська та Запорізька область мають від’ємні показники по темпам приросту, тобто доходи їх бюджетів та податкові надходження навпаки зменшилися на відповідні значення. Наприклад, Харківська область немає приросту по загальних доходах бюджету, але по податкових надходженнях зростання на 1% (в 2023 році в порівнянні з 2021 роком). Показники по інших регіонах характеризуються приростами і по доходам, і по податковим надходженням, але з різною варіацією темпів приросту. Зокрема, найбільший приріст по податкових надходженнях фіксуємо в Закарпатській області (64%).

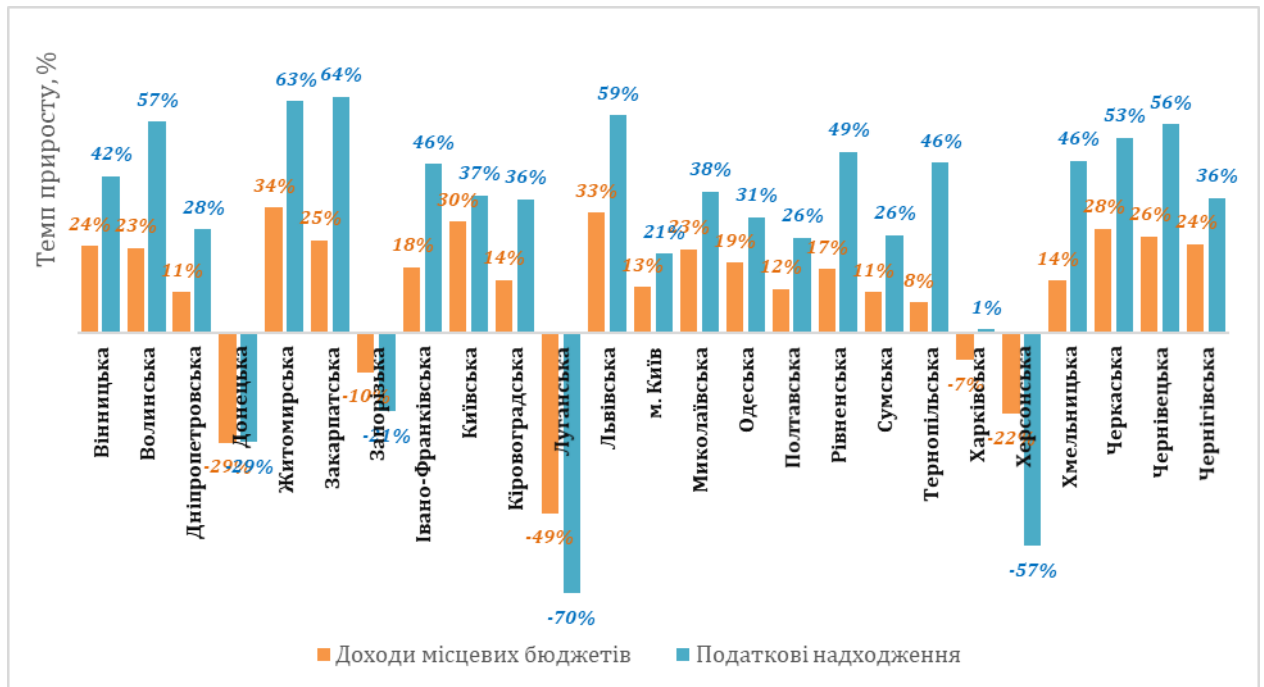


Рис. 3.12. Темпи приросту доходів та податкових надходження до місцевих бюджетів областей України та м. Києва (в 2023 році по відношенню до 2021 року)

Примітка. Розраховано та побудовано автором за даними [37].

Одними з факторів, які сформували дану тенденцію в показниках доходів бюджетів та податках для областей України є те, що з початком повномасштабної війни багато підприємств було зруйновано (зокрема, в

східних регіонах), деякі були релоковані в інші регіони (зокрема, до центральної та західної частини країни).

Розраховано коефіцієнти кореляції між показниками за 2021 та 2023 рік, використовуючи функцію CORREL() в MS Excel [3]. Їх значення дорівнюють 0,983 та 0,989 відповідно для 2021 та 2023 років. Як бачимо, що вони не дуже відрізняються. Це висока кореляція, лінійний зв'язок між показниками є, він прямий. Таким чином, зростання податкових надходжень сприяє збільшенню загального обсягу доходів обласних бюджетів та м. Києва.

Проведемо класифікацію адміністративно-територіальних одиниць України для вибірки даних 2023 року. Реалізація алгоритму класифікації через співставлення значень показників дає можливість сформувати групи об'єктів, що мають схожі характеристики (показники). Також це можливість структурувати дані для подальшого аналізу та інтерпретації.

Представимо графічно співвідношення загальних доходів обраних адміністративно-територіальних одиниць та податкових надходжень до них (рис. 3.13). Таким чином, це дає нам можливість виділити 3 групи адміністративно-територіальних одиниць, що мають схожі показники по загальних доходах своїх бюджетів та податкових надходжень до них.

Склад груп виглядає наступним чином:

1) 1 група (2 об'єкти) – м. Київ та Дніпропетровська область: доходи бюджетів складають понад 60 млрд грн, а податкові надходження понад 40 млрд грн.

2) 2 група (4 об'єкти) – Київська, Львівська, Одеська та Харківська область: доходи бюджетів складають від 40 до 50 млрд грн, а податкові надходження від 20 до 40 млрд грн.

3) 3 група (19 об'єктів) – Вінницька, Волинська, Донецька, Житомирська, Закарпатська, Запорізька, Івано-Франківська, Кіровоградська, Луганська, Миколаївська, Полтавська, Рівненська, Сумська, Тернопільська, Херсонська, Хмельницька, Черкаська, Чернівецька, Чернігівська: доходи

бюджетів складають менше 30 млрд грн, а податкові надходження менше 20 млрд грн.

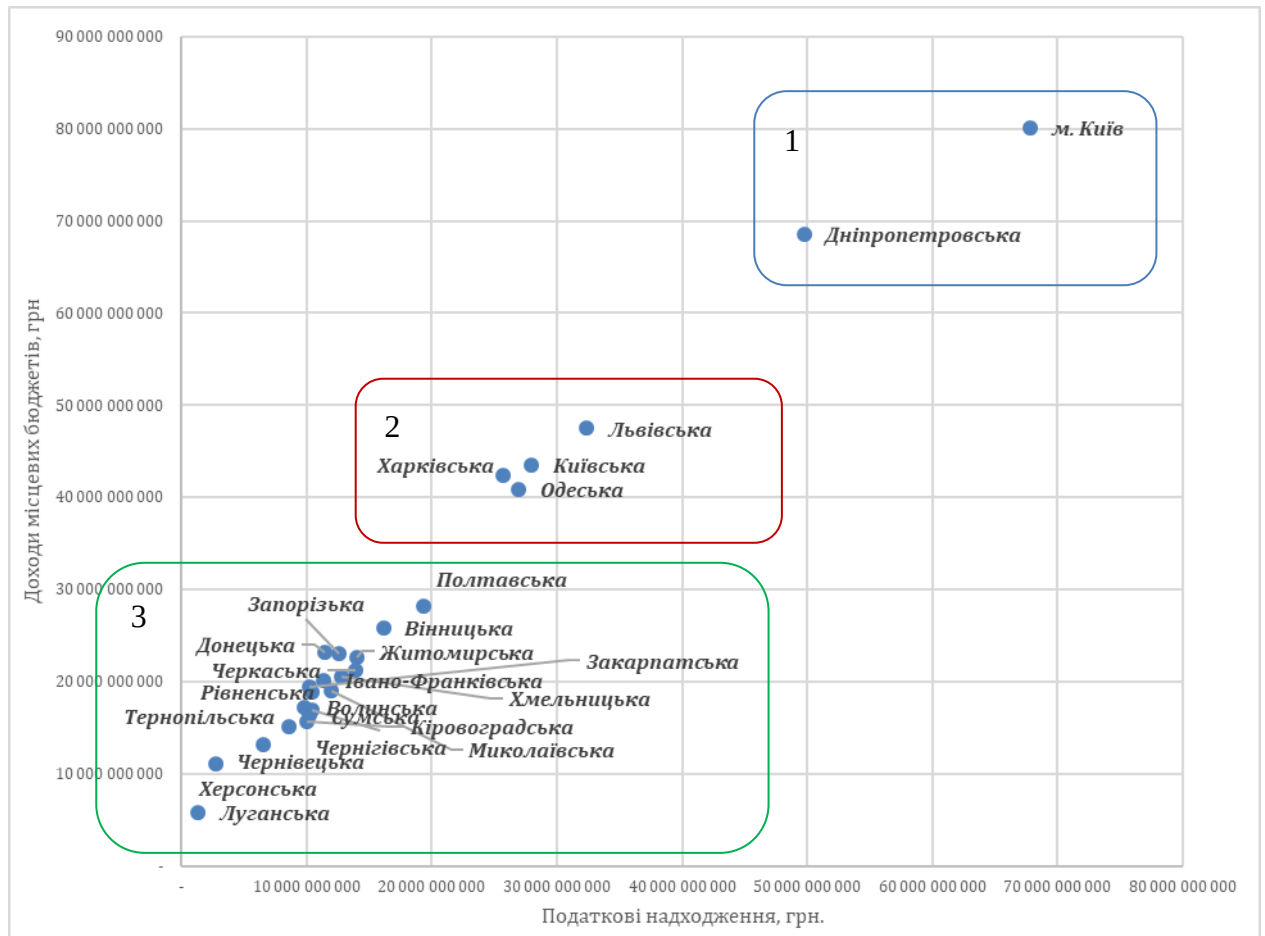


Рис. 3.13. Доходи та податкові надходження до місцевих бюджетів областей України та м. Києва, 2023 рік

Примітка. Побудовано за даними [37].

Таким чином, було сформовано 3 групи, це дозволяє провести більш детальний аналіз кожної групи, зокрема, для виявлення закономірностей та трендів, вирішення проблем тих, хто має низькі показники для досягнення кращих і оцінки можливості переходу до інших груп і т.д.

3.2. Зарубіжний досвід модернізації податкових систем і можливості його адаптації в Україні

В умовах воєнного стану та повоєнного відновлення особливої актуальності набуває вивчення досвіду країн, які в недавньому минулому стикалися зі схожими викликами та змогли успішно модернізувати свої

податкові системи. Серед таких держав варто відзначити Ізраїль, Хорватію, Грузію, В'єтнам, Колумбію, які протягом 1980-2020-х рр. пережили збройні конфлікти різної інтенсивності та тривалості, однак змогли відновити макрофінансову стабільність і закласти основи стійкого економічного зростання, у т.ч. за рахунок реформування оподаткування.

Реформування податкової системи Ізраїлю розпочалось ще у 1985 р. на тлі затяжної економічної кризи, гіперінфляції та високого рівня державного боргу, значною мірою зумовлених військовим протистоянням з арабськими країнами. Ключовими заходами податкової реформи стали [55, с. 45-47]:

- зниження граничної ставки податку на прибуток з 61% до 48% з одночасним розширенням бази оподаткування за рахунок скасування низки пільг і вилучень;
- запровадження податку на додану вартість за ставкою 15% замість податку з обороту;
- зменшення прогресивності шкали податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та звільнення від оподаткування процентів за банківськими депозитами;
- індексація специфічних ставок акцизів і мит відповідно до інфляції;
- оптимізація фіскальних відносин між центральним урядом і муніципалітетами на засадах децентралізації;
- посилення податкового адміністрування та контролю за схемами ухилення від оподаткування.

Попри початкове скорочення податкових надходжень (з 35% до 30% ВВП у 1985-1986 рр.), надалі фіскальні результати реформи проявилися у повній мірі. У 1990-2000-х рр. частка податків у ВВП Ізраїлю зросла до 37-38%, а дефіцит бюджету скоротився з 15,7% до 2% ВВП. При цьому ключову фіскальну роль відігравали саме внутрішні податки на споживання (ПДВ, акцизи), тоді як податкове навантаження на бізнес і доходи громадян знижувалось [84, с. 130].

Варто відзначити, що на відміну від України, в Ізраїлі податкова система

не передбачає пільг для окремих галузей чи територій. Натомість застосовується принцип нейтральності оподаткування – рівність умов для різних видів економічної діяльності. Це сприяє оптимальному розподілу ресурсів, конкуренції та структурним зрушенням на користь високотехнологічних секторів (ІТ, фармацевтика, точне машинобудування тощо) [59, с. 69].

Важливо, що в Ізраїлі одночасно з реформуванням податкової системи було переглянуто підходи до бюджетної політики в напрямі скорочення державних видатків, насамперед соціальних трансфертів та субсидій державним підприємствам. Це дало змогу зменшити загальний рівень перерозподілу ВВП (з 75% до 45%), знизити інфляційний і борговий тиск, модернізувати структуру економіки [67, с. 95]. Причому такі непопулярні заходи вдалося реалізувати завдяки тристоронній співпраці уряду, профспілок та організацій роботодавців.

На сучасному етапі податкова система Ізраїлю вирізняється високим рівнем діджиталізації. Більшість податкових процедур здійснюється он-лайн, без фізичного контакту платників з контролюючими органами. Зокрема, частка електронної подачі звітності перевищує 95%, середній час, витрачений підприємствами на адміністрування податків, складає 235 годин на рік (в Україні – 328 годин) [73].

Значних успіхів в посиленні податкового комплаєнсу вдалося досягти за рахунок застосування превентивного податкового контролю з використанням big data та штучного інтелекту. Податкові органи в режимі реального часу відслідковують ризикові операції, аномальні відхилення у звітності, потенційні схеми ухилення від оподаткування. Як наслідок, рівень тіньової економіки в Ізраїлі є одним з найнижчих у світі – близько 6,6% ВВП, тоді як у країнах ЄС він становить 11-30%, в Україні – 30-35% [71].

Інтегруючим принципом діяльності податкової служби Ізраїлю є клієнтоорієнтованість. Платники мають доступ до низки електронних сервісів: «Особистий кабінет», «Запитай податківця», «Податковий калькулятор» тощо.

Працюють мобільні додатки для сплати податків, кол-центри, чат-боти для надання консультацій. У 2020 р. рівень задоволеності платників якістю послуг податкових органів становив 85% (в Україні – 30%) [77, с. 113].

Цікаві паралелі для України можна провести з досвідом реформування податкової системи Хорватії після війни за незалежність 1991-1995 рр. На той момент країна зіткнулася з руйнуванням третини економічного потенціалу, глибоким падінням ВВП (на 40%), гіперінфляцією (понад 1000%), зростанням безробіття (до 20%) та державного боргу (до 80% ВВП). Податкова система країни була розбалансованою, складною і витратною в адмініструванні, з численними пільгами і лазівками для ухилення від оподаткування.

Відправною точкою податкової реформи в Хорватії стало прийняття у 1994 р. нового Закону про податок на додану вартість. Його ключовими новаціями були [79, с. 55-58]:

- запровадження єдиної ставки ПДВ на рівні 22% (замість диференційованих ставок податку з обороту);
- поширення ПДВ на широке коло операцій з товарами і послугами, у т.ч. фінансовими;
- звільнення від ПДВ лише критичного імпорту та експорту;
- впровадження спеціального режиму оподаткування для малого бізнесу з обігом до 85 тис. дол. (2% від обігу);
- введення касового методу визначення податкових зобов'язань і кредиту з ПДВ.

Попри шоковий ефект реформи (зростання споживчих цін у короткостроковому періоді), у подальшому вона довела свою ефективність. Частка ПДВ у податкових надходженнях зросла з 30% у 1998 р. до 60% у 2018 р., а співвідношення доходів від ПДВ до ВВП – з 8% до 13%. Хорватії вдалося досягти одного з найвищих у Європі показників ефективності ПДВ (різниці між потенційними і фактичними надходженнями) – 0,78 (у Швеції, Данії, Фінляндії цей показник становить 0,8-0,9) [64].

Поряд з ПДВ, реформа охопила і прибуткове оподаткування. У 1997-

2000 рр. відбулося зниження ставки податку на прибуток з 35% до 20%, що разом з податковими канікулами стимулювало відновлення ділової активності. Було розширено перелік витрат, дозволених до включення у податкову базу, насамперед інвестиційного характеру. Водночас скасовано низку преференцій, зокрема для компаній у вільних економічних зонах, державних підприємств, іноземних інвесторів [11, с. 44-45].

В оподаткуванні доходів громадян зберігся досить високий рівень прогресії – 3 ставки ПДФО (15%, 25% та 35% для доходів понад 21 тис. дол. на рік), а також численні податкові кредити (на дітей, освіту, іпотеку тощо). Разом з тим, було посилено податковий контроль за рухом доходів і капіталу, у т.ч. через непрямі методи оцінки витрат громадян. Із певними модифікаціями ця модель зберігається і дотепер, забезпечуючи порівняно рівномірний розподіл податкового навантаження між багатими і бідними верствами населення [83].

Прикметно, що Хорватія одна з перших серед постсоціалістичних країн запровадила податок на нерухомість (з 2013 р.). Його ставка диференційована залежно від типу і площі об'єктів нерухомості та становить від 1,5% до 3% її ринкової вартості. Податок на нерухомість відіграє помітну роль у власних доходах місцевих бюджетів (15-20%), стимулюючи громади до розбудови кадастрової і фінансової інфраструктури [58, с. 79].

В Україні, на відміну від Хорватії, податок на нерухомість залишається другорядним фіскальним інструментом, що зумовлено заниженою базою оподаткування, численними пільгами і відсутністю об'єктивної оцінки вартості активів. У результаті, його частка в доходах місцевих бюджетів не перевищує 1-2%. За експертними оцінками, перехід до оподаткування нерухомості на основі її ринкової вартості дозволив би щорічно генерувати 25-30 млрд грн додаткових надходжень і зменшити залежність громад від трансфертів з держбюджету [27, с. 95].

Ключовою передумовою успіху податкових реформ у Хорватії стало паралельне підвищення ефективності управління публічними фінансами. По-

перше, було оптимізовано структуру державних видатків, скорочено соціальні трансфери, субсидії збитковим держпідприємствам, чисельність держапарату. По-друге, реформовано пенсійну систему шляхом підвищення пенсійного віку, страхових внесків та запровадження накопичувального рівня. По-третє, вдосконалено систему публічних закупівель, мінімізовано корупційні ризики. По-четверте, посилено боргову дисципліну через встановлення фіскальних правил щодо граничного розміру дефіциту бюджету і держборгу [62].

Окремої уваги заслуговує досвід посилення інституційної спроможності податкових органів Хорватії. Зокрема, у 2001 р. було створено єдину Податкову адміністрацію з підпорядкуванням Міністерству фінансів. Вона поєднала функції податкового адміністрування, контролю і аудиту на центральному і місцевому рівнях. Для податківців було запроваджено сучасні методи відбору, навчання, мотивації і контролю, що підвищило якість їх роботи й усунуло дублювання повноважень. Активно розвивалися електронні сервіси для платників, системи управління ризиками, податкового аудиту, міжнародного обміну інформацією. Як наслідок, Хорватії вдалося досягти високих показників добровільної сплати податків (94%), зменшити витрати на адміністрування (з 1,4% до 0,9% податкових надходжень), скоротити розрив з ПДВ (з 10% до 3,5%), підвищити ефективність податкових перевірок (у середньому донараховується 10-12 тис. дол. на одну комплексну перевірку) [17, с. 156].

Варто наголосити, що досвід Хорватії є особливо корисним для України з огляду на схожість стартових умов відновлення податкової системи. Наразі наша країна також стикається з проблемами скорочення податкової бази, високого рівня ухилення від оподаткування, ускладненості процедур адміністрування ПДВ, нерівномірного розподілу податкового навантаження. Тому такі заходи, як розширення бази ПДВ, запровадження реального податку на нерухомість, посилення прогресивності ПДФО, оптимізація структури податкових і митних органів можуть стати важливими компонентами

модернізації вітчизняної податкової системи у повоєнний період.

Не менш повчальним для України є досвід Грузії, яка зазнала територіальних втрат, економічного занепаду та інституційного розладу внаслідок конфліктів в Абхазії і Південній Осетії у 1990-2000-х рр. За цих умов новий уряд М. Саакашвілі у 2004-2007 рр. реалізував комплекс ліберальних реформ, спрямованих на дерегуляцію економіки, боротьбу з корупцією, поліпшення бізнес-клімату та залучення іноземних інвестицій. Невід'ємним елементом цих перетворень стала радикальна податкова реформа, яка передбачала [51]:

- скорочення кількості загальнодержавних податків і зборів з 21 до 6 (ПДВ, акцизи, податок на прибуток, ПДФО, соціальний і майновий податки);
- зниження ставки ПДВ з 20% до 18% із одночасним розширенням бази оподаткування;
- запровадження плоскої шкали ПДФО на рівні 12% замість прогресивної;
- зменшення ставки податку на прибуток з 20% до 15% та скасування всіх секторальних податкових пільг;
- відмову від дрібних місцевих податків, натомість розширення податкових повноважень муніципалітетів;
- спрощення податкового адміністрування, перехід на подання звітності он-лайн;
- посилення відповідальності за ухилення від сплати податків.

Попри певне початкове скорочення податкового коефіцієнту (з 23,4% до 21,6% ВВП), у подальшому реформа забезпечила значне розширення податкової бази за рахунок детінізації економічних операцій, зростання ділової активності і споживчого попиту. Вже у 2008 р. частка податків у ВВП Грузії збільшилася до 25,8% і надалі трималася на рівні 24-26% навіть попри світову фінансову кризу 2008-2009 рр. [68].

Фіскальний ефект реформи виявився і в оптимізації структури податкових надходжень. Зокрема, частка ПДВ зросла з 37% до 50%, ПДФО –

з 15% до 20%, тоді як непрямих податків скоротилася з 32% до 20%. Розширення бази універсальних і нейтральних податків дозволило мінімізувати податкові викривлення, спростити адміністрування, посилити стимулюючий вплив оподаткування на економічний розвиток [76, с. 27].

Важливо, що перетворення у податковій сфері відбувалися паралельно з реформуванням митної системи. У Грузії з 2006 р. більшість митних процедур здійснюється за принципом «єдиного вікна» в електронному вигляді. Запроваджено систему управління ризиками, що дало змогу скоротити час митного оформлення з 2-3 днів до 2 годин. Ставки імпортного мита знижено з 32 градацій (від 0 до 30%) до 3 (0%, 5% і 12%). Також ліквідовано 16 обов'язкових передвідвантажувальних інспекцій, які слугували джерелом корупційної ренти [21]. Як наслідок, Грузія стала найбільш відкритою економікою серед країн пострадянського простору, а митні надходження зросли у 2,5 рази.

На сьогодні Грузія входить до топ-10 країн світу за легкістю сплати податків (згідно рейтингу Doing Business). Загальна ставка оподаткування становить 9,9% від комерційного прибутку (в Україні – 45,2%), а час на сплату податків – 216 годин на рік (в Україні – 328 годин). Частка он-лайн подання звітності досягає 98%, в автоматизованому режимі здійснюється відшкодування ПДВ експортерам, завдяки вбудованим алгоритмам виявляються ризикові й фіктивні операції. Водночас, у довгостроковій перспективі модель низьких ставок і вузької бази оподаткування продемонструвала і свої слабкі сторони. Зокрема, вона посилює залежність доходів бюджету від зовнішньої кон'юнктури, звужує фіскальний простір для фінансування розвиткових та соціальних видатків, обмежує можливості вбудованих стабілізаторів. Тому в останні роки Грузія поступово підвищує ставки ПДФО (до 15%), ПДВ (до 18%) та акцизів, переглядає пільги щодо оподаткування дивідендів і доходів від приросту капіталу [88, с. 20].

Уроки для України з податкових реформ Грузії полягають у необхідності комплексного підходу, що поєднує лібералізацію оподаткування

з дерегуляцією економіки, боротьбою з корупцією, розвитком інфраструктури і полегшенням ведення бізнесу. Це створює синергетичний ефект і дозволяє досягти швидких результатів економічного пожвавлення. Не менш важливою є неухильність і послідовність реформ, їх проведення відповідно до попередньо визначеної «дорожньої карти», забезпечення всіх необхідних інституційних передумов.

Таким чином, вивчення досвіду модернізації податкових систем в Ізраїлі, Хорватії, Грузії дозволяє зробити низку важливих висновків для України.

По-перше, реформування оподаткування має бути комплексним, поетапним і узгодженим з іншими компонентами економічної політики – бюджетною, монетарною, регуляторною. Зміни у фіскальній сфері повинні закладати основи для відновлення і зростання економіки, а не бути самоціллю.

По-друге, ключовими трендами еволюції податкових систем в умовах постконфліктного розвитку є розширення бази оподаткування, уніфікація ставок основних податків і оптимізація пільг, перенесення акцентів з прямих податків на непрямі та ресурсно-екологічні платежі, підвищення фіскальної автономії місцевого самоврядування. При цьому конкретна траєкторія і дизайн податкових реформ повинні враховувати національну специфіку, рівень тінізації економіки, ступінь добровільності сплати податків, інституційну зрілість контролюючих органів.

По-третє, невід’ємним компонентом модернізації оподаткування є цифровізація податкових сервісів, процедур звітності та адміністрування на засадах клієнтоорієнтованості. Розвинуті он-лайн інструменти взаємодії платників з фіскальними органами, управління податковими ризиками, аналізу big data дозволяють мінімізувати витрати на дотримання законодавства, підвищити прозорість і підзвітність контролюючих органів, побудувати відносини з платниками на довірчих засадах.

Насамкінець, аналіз міжнародного досвіду засвідчив, що податкова політика в умовах воєнних конфліктів та післявоєнного відновлення повинна

мати гнучкий, контрциклічний характер. На етапі гострої фази протистояння та економічного спаду застосовуються тимчасові преференційні механізми – знижені ставки ПДВ і податку на прибуток, податкові канікули для окремих галузей і територій, спрощені режими оподаткування. Натомість на стадії реконструкції зростає фіскальне значення внутрішніх податків (ПДВ, акцизів, майнових податків), розширюється прогресивне оподаткування особистих доходів, посилюється контроль за міжнародними ФПГ та електронною комерцією.

3.3. Шляхи вдосконалення податкової системи України з урахуванням викликів цифровізації і глобалізації

В умовах повоєнного відновлення Україна постає перед необхідністю кардинального реформування податкової системи задля підвищення її фіскальної та регулюючої ефективності, перетворення податків на дієвий інструмент стимулювання економічного розвитку та мінімізації соціальних диспропорцій. Це вимагає не лише глибинних змін у структурі податкових платежів, рівні податкового навантаження, механізмах адміністрування, але і врахування новітніх глобальних трендів – цифровізації бізнес-процесів, поширення віртуальних активів, розширення електронної комерції та транскордонних операцій.

Проведене вище у інших параграфах узагальнення кращих світових практик модернізації податкових систем дозволяє окреслити базовий сценарій податкової реформи в Україні, який передбачає:

1) Оптимізацію структури податкового навантаження у напрямі збільшення частки внутрішніх податків на споживання (ПДВ, акцизи), розширення податкової бази за рахунок повного охоплення доданої вартості оподаткуванням, поступового скорочення ставки єдиного соціального внеску.

2) Посилення фіскальної і регулюючої ролі ПДФО шляхом запровадження помірно прогресивної шкали (10% для доходів нижче двох

мінімальних зарплат, 18% для доходу від 2 до 10 МЗП, 25% – для доходів понад 10 МЗП), облігаторного декларування доходів, оподаткування процентів за депозитами, роялті, виграшів, доходів від продажу нерухомості за підвищеними ставками.

3) Трансформацію податку на прибуток підприємств через поступовий перехід на оподаткування виведеного капіталу (distributed profit tax), що сприятиме вивільненню коштів для реінвестування й інновацій, протидії практикам маніпулювання трансфертними цінами та агресивного податкового планування у глобальних ланцюгах постачання.

4) Уніфікацію і приведення ставок акцизних податків відповідно до стандартів ЄС з метою детінізації ринків підакцизних товарів (насамперед, алкогольних і тютюнових виробів) та зменшення контрабандних потоків, усунення асиметрій в оподаткуванні пального залежно від виробника.

5) Підвищення фіскальної значимості рентних платежів, екологічних податків і зборів через актуалізацію нормативів і ставок відповідно до сучасних викликів – інтенсифікації користування надрами, вичерпання природних ресурсів, підвищених екстерналій від забруднення довкілля, необхідності стимулювання «зеленого» енергетичного переходу.

6) Оновлення механізмів оподаткування нерухомості на основі ринкової оцінки вартості об'єктів, підвищення граничних ставок податку на нерухомість для житлових і комерційних приміщень понад 300 м², віднесення до бази оподаткування незавершених будівельних об'єктів, введення податку на розкіш (яхти, літаки, автомобілі тощо).

7) Оптимізацію переліку та умов надання галузевих податкових пільг через інтеграцію у систему публічної фінансової підтримки інноваційно-інвестиційної діяльності в пріоритетних галузях (ІТ, ВПК, енергетика, інфраструктура, АПК), запровадження принципу cost-benefit аналізу ефективності пільг, перегляд податкових преференцій для окремих «привілейованих» секторів (гірничо-металургійного комплексу, нафтогазовидобування тощо).

8) Зміну філософії податкового контролю з домінуванням превентивних дистанційних перевірок на основі ризик-аналізу, індикаторів комплаєнсу, розширення доперевірочного аналізу на базі big data, введення електронних сервісів для добровільного виправлення помилок платниками, розвиток горизонтального моніторингу щодо великих платників.

9) Підвищення інституційної спроможності та доброчесності податкових органів шляхом функціональної інтеграції фіскальної служби в рамках єдиної юридичної особи, формування мотиваційних пакетів для персоналу, ротації працівників та оновлення керівного складу, автоматизації більшості рутинних процесів, налагодження зворотного зв'язку і партнерської взаємодії з платниками.

10) Впровадження стандартів податкової прозорості та обміну інформацією відповідно до вимог ОЕСР (Плану дій BEPS, CRS, MCAA), імплементацію кращих світових практик трансфертного ціноутворення, контролю за контрольованими іноземними компаніями, протидії розмиванню податкової бази, підписання двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування за новою моделлю MLI.

Окреслені 10 векторів модернізації податкової системи потребують синхронізації з більш глобальними викликами – цифровою трансформацією економіки, поширенням електронних транскордонних операцій, розвитком ринків віртуальних активів. За експертними оцінками, повсюдна цифровізація бізнес-процесів та фінансових послуг може призвести до ерозії до 0,6-1,7% податкової бази у країнах, що розвиваються, унаслідок [78, с. 72]:

- перенесення податкового навантаження у низькоподаткові «цифрові» юрисдикції (Ірландія, Люксембург, Нідерланди та ін.);
- виведення доходів від нематеріальних активів (роялті, ліцензії) у відокремлені офшорні структури;
- поширення операцій з криптоактивами поза межами регулювання та оподаткування;
- збільшення обсягів транскордонної електронної комерції без

реєстрації постійних представництв;

- нарощування масштабів надання послуг дистанційно (у сферах ІТ, освіти, медицини, консалтингу тощо);
- використання технологій ухилення від оподаткування (peer-to-peer платформи, хмарні рахунки).

Тому важливим кроком у напрямі підвищення фіскальної стійкості та справедливості податкової системи України має стати всебічна імплементація Плану дій BEPS, який охоплює 15 ключових заходів з протидії ухиленню від оподаткування. Найбільш релевантними для нашої країни є [4]: Захід 1 «Виклики оподаткування цифрової економіки»; Захід 2 «Нейтралізація ефектів гібридних схем»; «Формування максимально ефективних правил контролю за контрольованими іноземними компаніями»; «Обмеження розмивання податкової бази через відсотки і інші фінансові платежі»; «Запобігання наданню пільг, передбачених договорами, за невідповідних обставин»; «Прийняття дій по запобіганню штучному уникненню статусу постійного представництва»; «Обов'язкове відкриття інформації про схеми агресивного податкового планування»; «Представлення документації з трансфертного ціноутворення і звітності у розрізі країн».

Попри те, що Україна у 2017 р. приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках BEPS (Inclusive Framework), більшість заходів досі не знайшли практичної реалізації. У Податковому кодексі є лише фрагментарні положення щодо е-комерції, гібридних фінансових інструментів, економічної присутності, тоді як цілісна модель оподаткування дематеріалізованих цифрових операцій відсутня. Отже, необхідними кроками на шляху адаптації податкової системи до реалій цифровізації мають стати:

Введення концепції «віртуального постійного представництва» для оподаткування доходів міжнародних ІТ-компаній, отриманих від діяльності на території України. Критеріями для оподаткування може бути досягнення порогових значень річного обороту, чисельності українських користувачів он-лайн платформи, кількості укладених контрактів у цифровій формі.

2) Модернізація правил трансфертного ціноутворення з метою обмеження практик розмивання податкової бази через виплату роялті у «податкові гавані», встановлення обмежень на витрати, що враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку, запровадження трирівневої звітності для міжнародних груп компаній.

3) Впровадження комплексної системи оподаткування контрольованих іноземних компаній (CFC rules) задля запобігання уникненню від сплати податків через закордонні структури без суттєвої економічної діяльності. Оподатковуватись мають «пасивні» доходи контрольованих іноземних компаній – проценти, дивіденди, роялті, приріст капіталу.

4) Розбудова системи оподаткування операцій з віртуальними активами (криптовалютами, токенами, NFT тощо) на основі розширеного визначення об'єкта оподаткування, моніторингу транзакцій у розподілених реєстрах, обов'язкової ідентифікації учасників. Доходи від операцій з віртуальними активами мають оподатковуватись ПДФО (за ставкою 5-18%), прибуток від «майнінгу» та діяльності з обміну віртуальних активів – податком на прибуток за базовою ставкою.

5) Запровадження ПДВ для B2C поставок електронних послуг (телекомунікаційних, освітніх, інформаційних тощо) за спрощеною системою єдиної реєстрації (One-Stop-Shop, OSS) із використанням VAT ID. Оподаткування має здійснюватись за ставкою і в бюджет країни споживання послуг. При цьому доцільно встановити порогове значення річного обороту для реєстрації OSS (наприклад, 10 тис. євро).

6) Широке використання міжнародного автоматичного обміну щодо різного виду інформації: (інформація CRS про фінансові рахунки нерезидентів; про «заморожені» рахунки за підозрою у відмиванні коштів та фінансуванні тероризм тощо).

Важливою передумовою ефективної імплементації вказаних заходів є налагодження співпраці і інформаційного обміну з іноземними компетентними органами, створення уніфікованих стандартів електронної

ідентифікації та верифікації учасників транскордонних операцій, розбудова цифрової інфраструктури контролю за потоками віртуальних активів, запровадження технологій штучного інтелекту і машинного навчання для ризик-профілювання платників [5, с. 134].

Разом з тим, не менш важливим фактором адаптації податкової системи України до викликів діджиталізації. Зокрема, пріоритетними напрямками мають стати [61; 17; 88]:

1) Створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи ДПС на базі хмарних технологій, розподілених реєстрів (блокчейн), компонентної архітектури, відкритих API, забезпечення її функціональної сумісності з базами даних інших міністерств, відомств, фінансових установ, реєстрів нерухомості, транспортних засобів тощо.

2) Запровадження наскрізної системи е-фактурування (real-time invoice reporting) для повної цифровізації обігу первинних документів між контрагентами, оперативного виявлення ризикових операцій та розривів у ланцюгах постачання.

3) Модернізація електронних податкових сервісів (Е-кабінету, Е-аудиту) шляхом персоніфікації інтерфейсів під потреби різних категорій платників, впровадження чат-ботів, мобільних додатків, автоматизованих механізмів сплати податків (аналогів ЄПС), преактивного інформування платників про зміни податкового законодавства.

4) Розвиток проактивних комплаєнс-інструментів з використанням штучного інтелекту, машинного навчання, предиктивної аналітики для оцінки індивідуальних податкових розривів, мінімізації втручання у діяльність сумлінних платників, попередження потенційних податкових правопорушень.

5) Цифровізація процесів податкового аудиту на основі аналізу Стандартного аудиторського файлу (SAF-T), охоплення е-аудитом операцій з контрагентами з офшорних юрисдикцій та пов'язаними особами, впровадження динамічних індикаторів ризиковості господарських операцій.

6) Налагодження електронної взаємодії з іншими контролюючими

органами (Державною митною службою, Державною службою фінансового моніторингу, Національним агентством з питань запобігання корупції, Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку) для верифікації транскордонних операцій, моніторингу трансфертного ціноутворення, виявлення схем ухилення від оподаткування.

7) Формування цифрових компетенцій працівників ДПС, підвищення рівня їх кваліфікації з використанням технологій доповненої та віртуальної реальності, впровадження КРІ оцінки ефективності адміністрування податків на основі даних автоматизованого спостереження.

Окреслені інноваційні підходи і рішення дозволять перейти від наглядово-фіскальної до сервісно-аналітичної моделі функціонування податкової системи на засадах прозорості, ризик-орієнтованості та комплаєнс-культури. Безумовно, цифрова трансформація є не самоціллю, а інструментом підвищення ефективності та транспарентності податкових відносин, зниження адміністративного навантаження на бізнес і громадян, побудови партнерських взаємовідносин контролюючих органів і платників.

Реалізація окреслених заходів має синхронізуватися з більш широкими макроекономічними ефектами – зміцненням фінансової стабільності, оптимізацією структури державних видатків, нарощуванням інвестицій у модернізацію економіки та розвиток людського капіталу, формуванням відкритих і конкурентних ринків. За оцінками Мінфіну та МВФ, потенційні фіскальні ефекти від податкової реформи можуть становити 3-4% ВВП у середньостроковій перспективі [49, с. 12].

Водночас не менш важливими є інституційні ефекти, такі як посилення верховенства права, подолання корупції, зростання довіри до держави та добровільної сплати податків. За розрахунками ОЕСР, в Україні щорічні втрати бюджету від ухилення та уникнення оподаткування перевищують 10% ВВП, що еквівалентно приблизно 50% фактичних податкових надходжень [10, с. 28]. Опитування ЕВА засвідчують, що лише 28% підприємств в Україні повністю довіряють податковим органам, 39% вважають більшість схем

податкової оптимізації незаконними. Подолання цього «інституційного розриву» в умовах цифрової трансформації може стати вагомим джерелом розширення податкової бази без номінального підвищення ставок податків.

Не менш важливим є врахування ризиків цифровізації податкових відносин – кібербезпекових загроз, глибокої залежності процесів адміністрування від безперебійного функціонування ІКТ-інфраструктури, можливих викривлень у big data та алгоритмах machine learning.

Також критично важливо синхронізувати цифрову трансформацію податкової системи з більш глобальними процесами розбудови цифрової економіки в Україні – розвитком телекомунікаційних мереж, хмарних сервісів, платформ е-комерції, цифрової інфраструктури на блокчейн, впровадженням стимулів R&D та інновацій, формуванням цифрових компетенцій у суспільстві [13].

Дослідження сценарію і ключових заходів з модернізації податкової системи України засвідчило їх багатоаспектність та комплексний характер. З одного боку, назріла необхідність структурних змін у податковому міксі: зміщення акцентів з оподаткування праці та капіталу на споживання і ресурсокористування, розширення прогресивного оподаткування особистих доходів та майна, обмеження неефективних галузевих преференцій, гармонізація ставок непрямих податків з нормами ЄС. З іншого боку, не менш затребуваними є інституційні реформи – підвищення транспарентності і клієнтоорієнтованості податкової служби, розбудова проактивних комплаєнс-підходів, стимулів до добровільного дотримання податкового законодавства, міжнародної співпраці у протидії BEPS. При цьому «наскрізною» компонентою вказаних перетворень має стати цифровізація податкових сервісів і процесів.

ВИСНОВОК

1) Податки та податкова система відіграють ключову роль у формуванні доходів держави та регулюванні соціально-економічного розвитку. В умовах переходу від промислової до інформаційної економіки відбувається трансформація податкових систем у напрямі їх більшої диверсифікації, цифровізації, екологізації та соціалізації. Зростає регулююча і стимулююча функція податків, вони стають інструментом досягнення цілей сталого та інклюзивного розвитку. Відбувається спрощення податкового адміністрування на основі нових технологій, посилюється міжнародна координація у сфері оподаткування. Разом з тим, ускладнення економічних відносин в цифрову епоху потребує гнучкості та адаптивності податкових систем, балансу між фіскальною ефективністю і соціальною справедливістю. Для України актуальним є осучаснення податкової системи у руслі глобальних трендів з урахуванням національної специфіки, поступовий перехід від суто фіскальної до стимулюючої та регулюючої моделі оподаткування на засадах рівності, нейтральності і стабільності.

2) Податкова політика є важливим інструментом регулювання соціально-економічного розвитку держави, а її ефективність залежить від дотримання науково обґрунтованих принципів та виваженого застосування фіскальних інструментів. Досвід податкових реформ у країнах, що розвиваються, протягом 2012-2022 рр. засвідчив тренди поступового зростання податкових надходжень відносно ВВП, оптимізації структури податків, діджиталізації податкового адміністрування, активізації міжнародної податкової координації. Синтез кращих світових практик дозволив окреслити пріоритетні напрями реформування податкової системи України, зокрема в частині детінізації економіки, імплементації Плану дій BEPS, «озеленення» податків, підвищення фіскальної відповідальності та податкової культури платників.

3) У світовій практиці використовуються як загальні методики

оцінювання ефективності податкових систем (на основі показників податкового навантаження, частки основних податків у ВВП, ефективності адміністрування), так і специфічні підходи (бенчмаркінг країн за фіскальною прозорістю, аналіз впливу податків на поведінку платників, мікро-симуляції податкових реформ). Спільною тенденцією є посилення уваги до структурних характеристик податкових систем, аспектів сталого й інклюзивного розвитку, використання big data і цифрових технологій в адмініструванні. З урахуванням цих трендів й особливостей соціально-економічного розвитку України ключовими напрямками оцінювання ефективності вітчизняної податкової системи є: удосконалення інтегральної оцінки фіскальної, регулюючої і адміністративної ефективності, аналіз податкових розривів і втрат бюджету від пільг, моделювання впливу податків на поведінку бізнесу, бенчмаркінг податкових умов з країнами-аналогами.

4) Дослідження сучасних трендів податкової системи щодо динаміки і структури податкових надходжень в Україні за 2021-2024 рр. засвідчило їх суперечливий і неоднозначний характер, обумовлений складним поєднанням економічних, інституційних, соціальних та безпекових чинників. Зокрема, висхідний тренд податкових доходів у 2021-2022 рр. супроводжувався випереджаючим зростанням відносно ВВП, що відображає посилення фіскальної ролі податків в умовах воєнної економіки. Разом з тим, прогнозоване уповільнення приросту податкових надходжень у 2023-2024 рр. свідчить про вразливість податкової бази до кризових явищ і ризиків. У структурі податків переважають непрямі податки на споживання (ПДВ, акцизи), що має регресивний перерозподільний ефект, натомість недооціненою є фіскальна роль податків на доходи, майно та ресурсні платежі. Зберігається високий рівень централізації податкових доходів, що обмежує фіскальний потенціал місцевого самоврядування. Обґрунтовано пріоритетні напрями оптимізації структури податкової системи України, що передбачають підвищення ролі прямих податків, розширення місцевої податкової бази, зменшення податкового навантаження на працю, обмеження галузевих пільг.

Наголошено на необхідності узгодження податкової політики з завданнями відновлення макрофінансової стабільності та переходу до сталого розвитку у повоєнний період.

5) Проведене дослідження особливостей адміністрування основних податків в Україні за 2021-2024 рр. засвідчило наявність як позитивних трансформацій, так і перманентних проблем. З одного боку, здійснено низку важливих кроків щодо діджиталізації податкових процедур, розбудови клієнтоорієнтованих податкових сервісів, посилення аналітичної складової контрольно-перевірочної роботи. Разом з тим, зберігаються значні прогалини в адмініструванні ПДВ, податку на прибуток, ПДФО, пов'язані з поширеними схемами ухилення від оподаткування, «тінізацією» економічних операцій, недосконалістю процедур відшкодування і податкового кредиту. Фіскальна ефективність податків в Україні залишається нижчою порівняно з сусідніми країнами ЄС, що зумовлено як об'єктивними макроекономічними факторами, так і недоліками інституційного середовища оподаткування.

6) Війна загострила внутрішні суперечності податкової системи України, що проявилися у неспроможності збалансувати фіскальні потреби держави з регулюючими стимулами розвитку. Посилення податкового тиску на легальний сектор економіки на тлі руйнування господарських зв'язків та падіння купівельної спроможності населення призвело до формування «порочного кола» ухилення від оподаткування, подальшої «тінізації» і викривлення поведінки суб'єктів господарювання. Натомість відсутність прогресивних механізмів оподаткування надприбутків, пасивних доходів і майна звужує потенціал перерозподілу фінансових ресурсів та вирівнювання соціальних диспропорцій. Подолання окреслених суперечностей вимагає комплексного реформування податкової системи на засадах прозорості, справедливості, ефективності і стабільності.

7) Узагальнення досвіду модернізації податкових систем в країнах, які пройшли через воєнні конфлікти у 1980-2020-х рр., засвідчило наявність певних спільних підходів і закономірностей у проведенні реформ. Перш за все,

це комплексність перетворень, їх синхронізація з іншими напрямками економічної політики для досягнення кумулятивного ефекту пожвавлення ділової активності. По-друге, це поступовість і поетапність змін у фіскальній сфері, їх ув'язка з динамікою відновлення податкової бази. По-третє, це пріоритетність розширення бази оподаткування, уніфікації ставок і оптимізації пільг перед номінальним підвищенням податків, що зменшує викривлення економічної поведінки суб'єктів. По-четверте, це цифровізація податкових процедур і сервісів, перенесення взаємодії платників з фіскальними органами в он-лайн площину. Врахування цих закономірностей і прикладних механізмів дозволить сформувати ефективні стратегії модернізації податкової системи України у контексті повоєнного відновлення.

8) Вивчення зарубіжної практики реформування податкових систем в епоху цифровізації показало, що ключовими трендами є активна імплементація сучасних ІТ-рішень – від простих он-лайн калькуляторів та кабінетів платника до складних аналітичних алгоритмів для перевірки звітності, виявлення ризикових операцій і платників, прогнозування податкових розривів та оцінки фіскальних ефектів від регуляторних змін. Практично всі країни-лідери впровадили повноцінний електронний документообіг в адмініструванні основних податків, забезпечили функціональну сумісність баз даних фіскальних, митних, правоохоронних органів та фінансового моніторингу. Цифровізація охоплює не лише державні структури, але і приватний бізнес, якому надано технологічні можливості для самостійного виконання податкових зобов'язань (наприклад, через відкритий API). Для України вкрай важливо врахувати ці прогресивні підходи і дієві інструменти діджиталізації у процесі подальшого реформування податкової системи.

9) Повсюдна цифровізація економічних відносин та поширення транскордонних віртуальних транзакцій актуалізують завдання адаптації податкової системи України до нових глобальних трендів. Ключовими напрямками мають стати законодавче запровадження концепції «цифрової

присутності» для оподаткування доходів інтернет-компаній, модернізація правил трансфертного ціноутворення для запобігання штучному «розмиванню» бази оподаткування, впровадження правил оподаткування контрольованих іноземних компаній та операцій з віртуальними активами, застосування ПДВ до електронних послуг за принципом країни призначення, налагодження комплексного міжнародного обміну податковою інформацією.

Не менш важливою є цифрова трансформація податкового адміністрування, розвиток проактивних комплаєнс-механізмів на основі big data і штучного інтелекту, підвищення цифрових компетенцій персоналу податкової служби.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1) Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті. Львів: Каменярь, 2020. 304 с.
- 2) Брехов С.С. Концепція реформування податкової системи України в контексті забезпечення економічної безпеки держави. Наукові праці НДФІ. 2018. № 2. С. 24–36.
- 3) Буцька О.Ю. Національна податкова система в умовах фіскальної децентралізації: монографія. Полтава: ПУЕТ, 2021. 320 с.
- 4) Бюджетний і фіскальний простір для підтримки економіки під час воєнних дій: пріоритети видатків, джерела доходів, управління боргом: аналітична доповідь / за ред. Я.А. Жаліла; Національний інститут стратегічних досліджень. Київ: НІСД, 2023. 75 с.
- 5) Бюджетно-податкова політика у системі регулювання економіки: монографія / за заг. ред. І.Я. Чугунова. Київ: ГлобалКонсалтинг, 2018. 350 с.
- 6) Висновки про результати аналізу виконання річного звіту про виконання Закону України "Про Державний бюджет України на 2023 рік" / Рахункова палата України. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2024/22-1_2024/Vysn_22-1_2024.pdf
- 7) Гасанов С.С., Серебрянський Д.М. Фіскальна консолідація в контексті антикризового регулювання. Фінанси України. 2023. №2. С. 7-31.
- 8) Гуцул І.А. Фіскальний механізм: зарубіжний досвід та українські реалії. Київ: ТОВ «СІЛЬКЕБ», 2020. 376 с.
- 9) Данілов О.Д., Паєнтко Т. В. Проблеми справляння прямих податків в Україні. Фінанси України. 2018. № 5. С. 93-103.
- 10) Десятнюк О.М., Дубик В.Я. Сучасна парадигма реалізації податкової політики. Світ фінансів. 2021. Вип. 2. С. 180-193.
- 11) Д'яконова І.І., Бойко А.О. Удосконалення податкової системи України в контексті викликів і загроз, спричинених поширенням COVID-19. Фінансові дослідження. 2021. № 1. С. 52-64.

- 12) Єфименко Т.І., Гасанов С.С. Фіскальна консолідація та її вплив на макроекономічну динаміку. *Фінанси України*. 2022. № 5. С. 7-30.
- 13) Єфименко Т.І., Гасанов С.С., Богдан І.В. Фіскальний простір і стабілізація державних фінансів. *Фінанси України*. 2017. № 9. С. 125-141.
- 14) Звіт Державної податкової служби України за 2022 рік / ДПС України. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/422442.pdf>
- 15) Інформація щодо стану розрахунків платників податків з бюджетами та цільовими фондами / Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України. URL: <https://feao.org.ua/products/rozrakhunky-platnykiv-podatktiv/>
- 16) Карлін М.І. Типологія податкових систем країн світу і напрями їх удосконалення в умовах інклюзивного розвитку. *Економічний форум*. 2022. № 1. С. 48-63.
- 17) Касперович Ю.В. Стратегічні пріоритети і завдання податкової реформи в Україні. Київ: Фенікс, 2019. 364 с.
- 18) Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кошук Т. В. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів. *Економіка України*. 2016. № 1 (650). С. 35–51.
- 19) Крисоватий А.І. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2019. 235 с.
- 20) Крисоватий А.І., Кошук Т.В. Інституційне середовище фіскального регулювання соціально-економічних процесів. *Фінанси України*. 2011. № 9. С. 18-32.
- 21) Кучерявенко М.П. Податкове право України: підручник / за ред. М.П. Кучерявенка. Київ : Право, 2019. 440 с.
- 22) Луцик А.І. Податкові системи зарубіжних країн: навч. посібник. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2019. 206 с.
- 23) Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М.О. Податки на споживання в економіці України. Київ: Знання, 2005. 335 с.

- 24) Лютий І.О. Податки та оподаткування: підручник. Київ: Ліра-К, 2019. 560 с.
- 25) Мельник В.М., Кошук Т.В. Податкова політика України в умовах імплементації Угоди про асоціацію з Європейським Союзом. Фінанси України. 2016. № 7. С. 7-25.
- 26) Мельник В.М., Кошук Т.В. Сучасні тенденції розвитку та протиріччя податкового регулювання. Фінанси України. 2023. №5. С. 24-52.
- 27) Миклош І., Поліщук Є. Україна має зосередитись на економічному відновленні: п'ять рекомендацій. Економічна правда. 2022. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2022/08/26/690836/>
- 28) Онишко С. В., Вергелюк С. М. Інтегральна оцінка ефективності податкової системи України. Проблеми економіки. 2021. № 1 (47). С. 91-103.
- 29) Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>
- 30) Пасічний М.Д., Кваша Т.К. Структурні зрушення у податкових надходженнях як індикатор ефективності податкових реформ. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2019. № 4. С. 7-18.
- 31) Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
- 32) Глущенко О. В., Швайко М. Л., Дячек В. В., Бабаєв В. Ю., Громов С. О. Діджиталізація оподаткування: можливості та загрози на міжнародному рівні. Агросвіт. 2024. № 9. С. 64-70. DOI: 10.32702/2306-6792.2024.9.64
- 33) Офіційний сайт Національного банку України. URL: <https://bank.gov.ua/>
- 34) Про Державний бюджет України на 2023 рік: Закон України від 03.11.2022 р. № 2710-IX // База даних "Законодавство України" / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20>
- 35) Статистика: Підруч. для студ. Вищ.навч. закл. /В.Б. Захожай, І.І. Попов. – К. МАУП, 2006. – 536 с.

- 36) Навчальні курси з Excel. URL: <https://support.microsoft.com/uk-ua/office/>
- 37) Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>
- 38) Серебрянський Д.М., Вдовиченко А.М. Збалансованість Державного бюджету України: фіскальні правила та обмеження дефіциту й боргу. Економіка та держава. 2022. № 2. С. 55-62.
- 39) Синчак В.П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація в податкових системах. Монографія. - Київ-Хмельницький: ХУУП, 2006. - 294 с.
- 40) Сідельникова Л.П., Найдено О.Є. Реалізація принципів оподаткування в податкових системах країн ЄС. Бізнес Інформ. 2018. № 10. С. 51-56.
- 41) Славкова А.А. Вплив конкуренції податкових систем на методи податкового регулювання. Фінанси України. 2020. № 2. С. 77-88.
- 42) Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / наук. ред. Є. Литвин. Київ : Наш Формат, 2018. 722 с.
- 43) Національна стратегія доходів. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf.
- 44) Інформація про фіскальні ризики (включаючи умовні зобов'язання та квазіфіскальні операції) та їх вплив на показники державного бюджету у 2024 році. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/FR_2024.pdf
- 45) Турянський Ю.І. Податкова система : навч. посіб. Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2021. 348 с.
- 46) Тучак Т.В. Податкова система України: навч. посіб. Львів: Новий Світ-2000, 2019. 330 с.
- 47) Україна: лист про наміри Уряду України і Національного банку України до Міжнародного валютного фонду від 08.11.2022 р. / Кабінет Міністрів України, Національний банк України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/loi_imf_20221108.pdf

- 48) Швабій К.І. Економічні засади оподаткування доходів. Ірпінь: УДФСУ, 2022. 534 с.
- 49) Шевчук С.В., Жалдак Г.П. Нефінансова звітність підприємств як інструмент прозорості ведення бізнесу. Економічний простір. 2021. № 164. С. 255-264.
- 50) Akgun O., Cournède B., Fournier J-M. The effects of the tax mix on inequality and growth. OECD Economics Department Working Papers. No. 1447. Paris: OECD Publishing, 2017. URL: <https://doi.org/10.1787/c57eaa14-en>.
- 51) Akitoby B. Raising Revenue. Finance & Development. 2018. Vol. 55. No. 1. P. 18-21.
- 52) Anh N.N., Minh N.N. Tax reform and economic development in Vietnam. In: Ito S., Kojima M. (eds) Tax Reform in Vietnam. London: Palgrave Macmillan, 2022. P. 31-50.
- 53) Anh N.Q., Haughton J., Nguyen T.T.T. The evolution of tax reform in Vietnam, 1991-2021. Journal of Asian Public Policy. 2022. doi: 10.1080/17516234.2022.2085772.
- 54) Ávila J., Cruz A. Colombia: estimating the impact of tax reforms on inequality and poverty. Commitment to Equity Institute Policy Research Brief. 2019. No. 002. 28 p.
- 55) Barkai H. The evolution of Israel's tax system and central government tax revenues. Israel Affairs. 2015. Vol. 21. Issue 1. P. 42-64.
- 56) Barrios, S., et al. (2020). Progressive Tax Reforms in Flat Tax Countries. Eastern European Economics, vol. 58, issue 2, p. 83-107.
- 57) Basu P., Jain P. Reforming taxes and subsidies for a greener India. VOX EU CEPR. 2022. URL: <https://voxeu.org/article/reforming-taxes-and-subsidies-greener-india>
- 58) Bejaković P. Real estate tax: an option for local government finance. Institute of Public Finance Newsletter. 2019. No. 119. P. 1-5.
- 59) Ben-David D. Soaring Inequality and Other Israeli Welfare State Paradoxes. The Economists' Voice. 2018. Vol. 15. Issue 1. P. 61-86.

- 60) Bird R.M., Wilkie, J.S. Tax Policy Options: How Should Governments Raise Revenues? *Osgoode Hall Law Journal*. 2021. Vol. 59, No. 2. P. 275-308.
- 61) Devereux M.P. The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal. *National Tax Journal*. 2021. Vol. 74, Issue 4. P. 1151-1174.
- 62) Economic Reform Programmes of Albania, Montenegro, North Macedonia, Serbia, Turkey, Bosnia and Herzegovina and Kosovo, 2022. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2022. 188 p.
- 63) European Commission. Taxation trends in the European Union, 2022 edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2022. 324 p.
- 64) European Commission. VAT Gap in the EU: Report 2021. Brussels, 2021. 72 p.
- 65) Fiscal Monitor: Policies to Support People During the COVID-19 Pandemic. IMF, Washington, DC, April 2021. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2021/03/29/fiscal-monitor-april-2021>.
- 66) Government finance statistics - Summary tables: 2Q2021. Eurostat, 2021. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-eurostat-news/-/ddn-20211213-1>.
- 67) Hassan M.S. The Story of the Israeli Economy - How Did It Happen?. SSRN. 2019. 134 p.
- 68) IBP. Georgia: A Summary of Tax Reforms. International Budget Partnership, 2014. 4 p.
- 69) Martynenko, V. (2018). Effect of tax burden on economic growth in Ukraine. *Montenegrin Journal of Economics*, 14(3), 49-58.
- 70) Maskaeva A., Bochko V. (2020). "Financial Technologies of Taxation in the Digital Economy". *Financial and Economic Tools Used in the World Hospitality Industry: Proceedings of the 5th International Conference on Management and Technology in Knowledge, Service, Tourism & Hospitality*. c. 111-117.
- 71) Medina L., Schneider F. Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?. IMF Working Paper. 2018. No. 18/17. 76

p.

72) OECD (2022), Tax Policy Reforms 2022: OECD and Selected Partner Economies, OECD Publishing, Paris.

73) OECD Data. Israel - Tax revenue and Tax-to-GDP ratio. 2023. URL: <https://data.oecd.org/israel.htm#profile-tax>

74) OECD Tax Policy Reviews. OECD Publishing, Paris. 2021. URL: <https://doi.org/10.1787/23097620>.

75) OECD. OECD Economic Surveys: Colombia 2022. Paris: OECD Publishing, 2022. 157 p.

76) OECD. Revenue Statistics in Asian and Pacific Economies 2021: Emerging Challenges for the Asia-Pacific Region in the COVID-19 Era. Paris: OECD Publishing, 2021. 164 p.

77) OECD. Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing, 2021. 376 p.

78) OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2020. 216 p.

79) Ott K. Croatia: Tax reforms from 1990 to 2002. Institute of Public Finance Occasional Paper. 2002. No. 12. 63 p.

80) Paying Taxes 2020: The Changing Landscape of Tax Policy and Administration Across 190 Economies. PwC, World Bank Group. 2020. 48 p. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf>.

81) Perry V.J. Fiscal Reform and Economic Growth: A Review of Programming Experiences. Journal of Economic Surveys. 2021. Vol. 35, Issue 3. P. 752-785.

82) PWC. Vietnam Pocket Tax Book 2021. Ho Chi Minh City, 2021. 140 p.

83) Skorić L. Income distribution determinants and inequality in Croatia. Proceedings of Rijeka Faculty of Economics and Business: Journal of Economics and Business. 2020. Vol. 38. Issue 1. P. 57-83.

84) Strawczynski M. The optimal tax burden and budget policy. Israel Economic Review. 2019. Vol. 16. Issue 2. P. 117-161.

85) Tax reforms in EU Member States 2021: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. European Commission, Brussels, 2021. 106 p.

86) The World Bank. Colombia Programmatic Fiscal - Structural Tax Reform II Development Policy Financing. Program Information Document. 2022. No. PIDC34766. 101 p.

87) The World Bank. The Distributional Impact of Taxes and Transfers in Colombia. 2022. 36 p.

88) Transparency International. Georgia National Integrity System Assessment 2020. 2020. 374 p.

89) Ukraine: Letter of Intent, Memorandum of Economic and Financial Policies, and Technical Memorandum of Understanding. IMF, November, 2021.

90) Ukraine: Request for Stand-by Arrangement-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for Ukraine. IMF Country Report No. 20/197. June, 2020.

91) Vietnam News. Tax reform helps State budget collection reaches 4-year high. 2020. URL: <https://vietnamnews.vn/economy/860550/tax-reform-helps-state-budget-collection-reaches-4-year-high.html>

92) World Bank. 2021. Doing Business 2020 : Comparing Business Regulation in 190 Economies. World Bank, Washington, DC.

93) Євтушевська О., Лагодієнко Н., Іванчен-кова Л. Податкова політика як складова державного податкового менеджменту. Інвестиції: практика та досвід. 2022. No 4. С. 32–37.

94) Головай Н. Податкова політика та особливості її реалізації в умовах воєнного часу. Економічні горизонти. 2023. No 3 (25). С. 16–22

95) Кривонос Д. Податкова політика у системі державного регулювання економічного розвитку. Економіка та суспільство. 2023. Вип. 57.
URL:

<https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3212/3135>.

96) Шаповал О. Податкова політика в системі фінансових важелів державного регулювання бюджетних відносин. Управління змінами та інновації. 2023. No 7. С. 64–67.

97) Петик Л., Себестянович І. Податкова політика України в сучасних умовах. Молодий вчений. 2021. No 2 (90). С. 267–271.

98) Архирейська Н., Панасейко І., Панасейко М. Особливості податкової політики України в сучасних умовах та шляхи її удосконалення. Науковий погляд: економіка та управління. 2022. No 3 (79). С. 164–172.

99) Податкова політика. Веб-портал: Міністерство фінансів України. 2024.URL: <https://mof.gov.ua/uk/tax-policy>.

100) Швайко М.Л., Гавриленко М.О. Шляхи оптимізації податкової системи України / Збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції “Економіка, фінанси, облік та управління: нові виклики та стратегії (Кропивницький, 30 листопада 2024 року). Кропивницький: ЦНЕФД, 2024.