МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра адміністрування податків

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Трансформація податкової системи в умовах європейської орієнтації України»

Здобувач вищої освіти II курсу,
групи ОММ 23-1,
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,
ОПП «Міжнародне оподаткування»

Горох
Максим Вячеславович
(підпис)

Науковий керівник

Лекарь
Сергій Іванович,
д.ю.н., професор
(підпис)

Керівник освітньо-професійної програми

Лекарь
Сергій Іванович,
д.ю.н., професор
(підпис)

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «24» 01 2025 № 9

Завідувач кафедри
адміністрування податків

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент
(підпис)

Ірпінь – 2025

Реєстрація № 2 20.01.25 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.12.24 _____
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 93/A/5 07.02.25 _____
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ Ю.В. Кушнарьова
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії: _____ С.І. Лекарь
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ В.Л. Андрущенко
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ І.А. Прокопенко
(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар комісії: _____ М.В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1. Зміст кваліфікаційної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	26		
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	**від 0 до 50**	45		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	10		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	24		
4. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до10	9		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	48		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	93		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
93	A	5 (відмінно)	07.02.2025	Кушнарьова Ю.В. Лекарь С.І. Андрущенко В.Л. Прокопенко І.А. Яруш М.В.

Правила переведенням оцінок до національної шкали та шкали ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Затверджую
Завідувач кафедри
_____Іванишина О.С.
«22» 12 2023

Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувача вищої освіти

Гороха Максима Вячеславовича

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. **Тема кваліфікаційної роботи** «Трансформація податкової системи в умовах європейської орієнтації України»
2. Затверджена наказом ректора від 20.12.2023 №1700, з внесенням змін наказом від 10.10.2024 № 1517.
3. **Строк здачі закінченої роботи** 23.12.2024 р.
4. Цільова установка

Мета роботи: комплексне обґрунтування теоретико-методичних засад основних напрямків трансформації податкової системи України в контексті Євроінтеграції.

Об'єкт дослідження: процеси розвитку, функціонування та трансформації податкової системи в умовах Євроінтеграції України.

Предмет дослідження: теоретико-методологічні та практичні рекомендації щодо удосконалення податкової системи в умовах Європейської орієнтації національної економіки.

Вихідні дані до роботи: нормативно-правові акти з питань оподаткування, наукові статті та монографії, які розкривають сутність та особливості справляння в Україні та в європейських країнах прямих податків, офіційні сайти Державної податкової служби та Міністерства фінансів України, статистичні та аналітичні дані з офіційних сайтів ОЕСР та Taxes in Europe.

5. **Перелік графічного матеріалу** – 8 таблиць, 9 рисунків.

6. **Зміст кваліфікаційної роботи** (перелік питань за кожним розді

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ І СКЛАДОВІ ЕЛЕМЕНТИ ПОДАТКОВОЇ СИСТ
1.1. Теоретико-методологічні основи справляння податків в умовах правового реж
стану України
1.2. Структура та термінологія податкова системи та податкової політики
1.3. Зв'язок податкової системи та тінізації економіки України
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ВПЛИВУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ НА ПОДАТКОВІ НАДХ
ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ
2.1. Аналіз податкових надходжень до Державного бюджету України
2.2. Аналіз впливу податкової системи на добробут громадян України
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ
УМОВАХ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ОРІЄНТАЦІЇ УКРАЇНИ
3.1. Розвиток податкової культури громадян України
3.2. Глобалізаційні виклики податковій політиці та податковій системі на європейському
3.3. Реформування податкової системи в умовах воєнної економіки з урахуван
сценаріїв післявоєнної відбудови.

7. Календарний план виконання роботи;

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання робот
		За планом
1	2	3
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	11.11.2023
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	22.12.2023
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.2024
4.	Підготовка I розділу кваліфікаційної роботи та подання його керівнику	20.05.2024
5.	Підготовка II розділу кваліфікаційної роботи та подання його керівнику	02.09.2024
6.	Підготовка III розділу кваліфікаційної роботи та подання його керівнику	25.11.2024
7.	Доопрацювання з урахуванням зауважень керівника	23.12.2024
8.	Отримання відгуку керівника роботи	26.12.2024
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	10.01.2025
10.	Отримання зовнішньої рецензії	15.01.2025
11.	Отримання допуску зав. кафедри до захисту	20.01.2025
12.	Попередній захист роботи	23.01.2025
13.	Захист кваліфікаційної роботи	07.02.2025

Дата видачі завдання «22» грудня 2023 року.

8. Керівник кваліфікаційної роботи _____ Лека
(підпис) (прізви

9. Керівник освітньо-професійної програми _____ Лека
(підпис) (прізви

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти _____ Го

АНОТАЦІЯ

«Трансформація податкової системи в умовах європейської орієнтації України»

Метою роботи є комплексне обґрунтування теоретико-методичних засад основних напрямків трансформації податкової системи України в контексті Євроінтеграції.

Завданням роботи є

– обґрунтувати методологічні аспекти дослідження податкової системи в умовах трансформації національної економіки;

– виявити сутнісні характеристики податкової системи як об'єкту економічних досліджень;

– систематизувати теоретичні засади формування та реалізації податкової політики в умовах трансформації національної економіки;

– виявити взаємозв'язок між податковою системою держави і наповненням державного бюджету на сучасному етапі її розвитку;

– визначити засади податкової культури щодо формування та реалізації сфери оподаткування;

– дослідити закономірності впливу глобалізації на функціонування податкової системи України;

– розробити Концепцію стратегічних пріоритетів податкового стимулювання трансформації економіки;

– запропонувати шляхи удосконалення податкової системи України.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та практичні рекомендації щодо удосконалення податкової системи в умовах Європейської орієнтації національної економіки.

Об'єктом дослідження є процеси розвитку, функціонування та трансформації податкової системи в умовах Євроінтеграції України.

За результатами дослідження сформульовані пропозиції з формування національної податкової системи та проаналізовано виклики породжені глобалізаційними процесами для підвищення ефективності податкової системи України.

Одержані результати сприятимуть підвищенню ефективності адміністрування податків та збільшенню надходжень до державного бюджету.

Дипломна робота містить 56 сторінок, 8 таблиць, 9 рисунків, список використаних джерел з 41 найменування.

Ключові слова: податкова політика, податкова система, адміністрування податків, гармонізація податкового законодавства.

Рік виконання кваліфікаційної роботи –2024.

Рік захисту роботи – 2025.

ABSTRACT

" Transformation of the tax system in the context of Ukraine's European orientation "

The purpose of this study is to comprehensive substantiation of the theoretical and methodological foundations of the main directions of transformation of the tax system of Ukraine in the context of European integration.

The subject of the study is the theoretical-methodological and practical recommendations for improving the tax system in the conditions of the European orientation of the national economy.

The object of the study is the processes of development, functioning and transformation of the tax system in the conditions of the European integration of Ukraine.

Based on the research findings, practical proposals for the formation of the national tax system and analyzed the challenges caused by globalization processes to increase the efficiency of the tax system of Ukraine.

The results obtained increasing the efficiency of tax administration and increasing revenues to the state budget.

The paper consists of 56 pages, 8 tables, 9 figures, a list of references comprising 41 sources.

Keywords: tax policy, tax system, tax administration, harmonization of tax legislation.

Year of completion of the qualification work: 2024.

Year of defense: 2025.

ЗМІСТ

ВСТУП 6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ І СКЛАДОВІ ЕЛЕМЕНТИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ 9
1.1. Теоретико-методологічні основи справляння податків в умовах правового режиму військового стану України 9
1.2. Структура та термінологія податкова системи та податкової політики 12
1.3. Зв'язок податкової системи та тінізації економіки України 17
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ВПЛИВУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ НА ПОДАТКОВІ НАДХОДЖЕННЯ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ 21
2.1. Аналіз податкових надходжень до Державного бюджету України 21
2.2. Аналіз впливу податкової системи на добробут громадян України 26
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УМОВАХ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ОРІЄНТАЦІЇ УКРАЇНИ 29
3.1. Розвиток податкової культури громадян України 29
3.2. Глобалізаційні виклики податковій політиці та податковій системі на європейському шляху України 36
3.3. Реформування податкової системи в умовах воєнної економіки з урахуванням можливих сценаріїв післявоєнної відбудови 44
ВИСНОВКИ 50
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 53

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах глобалізації та змін інституціонального середовища національних економік країн особливого значення набувають питання ефективного функціонування податкової системи, що стають об’єктом активних обговорень як у бізнес-середовищі, так і серед науковців. З одного боку, податкова політика є ключовим інструментом державного регулювання економіки, а самі податки виконують роль інституціонального механізму соціально-економічного розвитку. Ефективність роботи податкової системи виступає показником рівня суспільного розвитку. Дуже важливо, що глобалізація та Євроінтеграція може мати як позитивний, так і негативний вплив на податкову сферу країни.

Економічний розвиток держави та її інтеграція у світовий фінансово-економічний простір значною мірою залежить від здатності податкової системи адаптуватися до глобальних викликів та можливостей. Це підкреслює важливість вивчення податкової системи як актуального об'єкта наукових досліджень. Прикладний характер цього дослідження та методологічна база дозволяють цілісно оцінити специфіку формування податкової системи України, чинники, які впливають на її функціонування, а також закономірності її взаємодії в соціально-економічному середовищі.

Необхідність системного підходу до регулювання податкової системи обумовлює звернення до досвіду та напрацювань як українських, так і зарубіжних дослідників. У їхніх роботах розглядаються питання функціональної ролі податкової системи в національній економіці, її трансформації, а також потреби у вдосконаленні державного регулювання та розвитку податкової політики. Серед них: В. Андрущенко, В. Геєць, С. Голубка, Ю. Гончаров, Т. Єфименко, М. Карлін, М. Корнєєв, Н. Краус, А. Крисоватий, С. Лєкарь, І. Лютий, В. Мельник, С. Міщенко, В. Небрат, О. Овечкіна, М. Слатвінська, А. Соколовська, Л. Тарангул, В. Федосов, Г. Филюк, А. Хомутенко, Т. Цимбал, А. Філіпенко, В. Черняк, К. Швабій, В. Шевчук, І. Штулер, М. Штань, П.

Юхименко, а також дослідники з інших країн: Л. Бальцерович, Д. Белл, З. Бжезинський, В.-Б. Занг, П. Ньюмен, А. Лаффер, М. Лоренц, Дж. Сакс, Дж. Стігліц, Дж. Тойнбі, О. Тоффлер, Ф. Фукуяма, С. Хантінгтон та ін.

Метою дослідження є комплексне обґрунтування теоретико-методичних засад основних напрямків трансформації податкової системи України в контексті Євроінтеграції.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких *завдань:*

– обґрунтувати методологічні аспекти дослідження податкової системи в умовах трансформації національної економіки;

– виявити сутнісні характеристики податкової системи як об'єкту економічних досліджень;

– систематизувати теоретичні засади формування та реалізації податкової політики в умовах трансформації національної економіки;

– виявити взаємозв'язок між податковою системою держави і наповненням державного бюджету на сучасному етапі її розвитку;

– визначити засади податкової культури щодо формування та реалізації сфери оподаткування;

– дослідити закономірності впливу глобалізації на функціонування податкової системи України;

– розробити Концепцію стратегічних пріоритетів податкового стимулювання трансформації економіки;

– запропонувати шляхи удосконалення податкової системи України.

Об'єктом дослідження є процеси розвитку, функціонування та трансформації податкової системи в умовах Євроінтеграції України.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та практичні рекомендації щодо удосконалення податкової системи в умовах Європейської орієнтації національної економіки.

Методи дослідження. У роботі використано різноманітні підходи, зокрема системний, структурно-функціональний та науково-абстрактний, які стали

основою дослідження. Застосовано загальнонаукові методи, такі як аналіз і синтез, індукція та дедукція, що сприяли формулюванню теоретичних положень дослідження податкової системи в контексті євроінтеграційного процесу української економіки. Для розробки рекомендацій та висновків щодо податкових стратегій запобігання витоку капіталу використано методи конкретизації та абстрагування. Для уточнення відмінностей у податкових поняттях і формулювання пріоритетів адаптації міжнародного досвіду залучено методи порівняння та аналогії. Тенденції розвитку податкової системи та її вплив на соціально-економічні процеси виявлено шляхом узагальнення.

Системно-аналітичний підхід дав змогу дослідити практики адміністрування податків в Україні та за кордоном, а структурно-функціональний підхід сприяв визначенню завдань, функцій і напрямів діяльності державних органів у сфері податкової політики. Для оцінки стану податкової системи застосовано статистичні методи та графічне представлення, яке також використовувалося для візуалізації окремих результатів дослідження.

Інформаційна база дослідження включає статистичні дані Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, наукові праці українських і закордонних дослідників, законодавчі акти України у сфері оподаткування, а також експертні матеріали, зокрема з інтернет-джерел і результати власних досліджень.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ І СКЛАДОВІ ЕЛЕМЕНТИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

1.1. Теоретико-методологічні основи справляння податків в умовах правового режиму військового стану України

Сучасна система податкового адміністрування в Україні є однією з найскладніших серед країн європейського простору. Нині спостерігається тенденція до її вдосконалення та систематизації. Однак, як свідчить європейський досвід, зміни до нормативно-правової бази щодо оподаткування часто не лише не вирішують існуючі проблеми, а й породжують нові. Це пояснюється складністю та динамічністю інституційного середовища, яке впливає на всі соціально-економічні процеси в державі.

Податкова система виступає архітектурною основою економічного простору країни, де взаємодіють наука, держава, бізнес, освіта та культура. Ця взаємодія сприяє фінансовій стабільності, суспільному добробуту та економічному розвитку. Через механізм оподаткування здійснюється розподіл доходів фізичних і юридичних осіб між бюджетами різних рівнів.

Ефективно функціонуюча податкова система має ключове значення як для підприємців, так і для громадян та соціальних груп. Вона є інструментом державного впливу на виробництво, інновації, соціальні зміни та добробут населення.

Систематичний аналіз кількісних і динамічних аспектів податкових надходжень дозволяє вчасно діагностувати зміни у сфері оподаткування, сприяючи її подальшому розвитку. Податкова система України еволюціонувала під впливом економічних, соціальних, фінансових і юридичних чинників, адаптуючись до змін зовнішнього та внутрішнього середовища.

Архітектура податкової системи є результатом функціонування демократичної держави, де форми та методи оподаткування затверджуються

Верховною Радою з урахуванням інтересів стейкхолдерів, політичних партій, інвесторів і суспільства. Відкритість системи вимагає постійного аналізу зовнішніх впливів, які обумовлюють її трансформацію.

Адміністрування податкової політики в Україні базується на системному підході, що забезпечує гармонійність і взаємодоповнюваність податків, зборів і платежів. Ефективне управління процесами оподаткування сприяє стабільному наповненню бюджетів усіх рівнів, фінансуванню соціально-економічних потреб і стимулюванню розвитку регіонів.

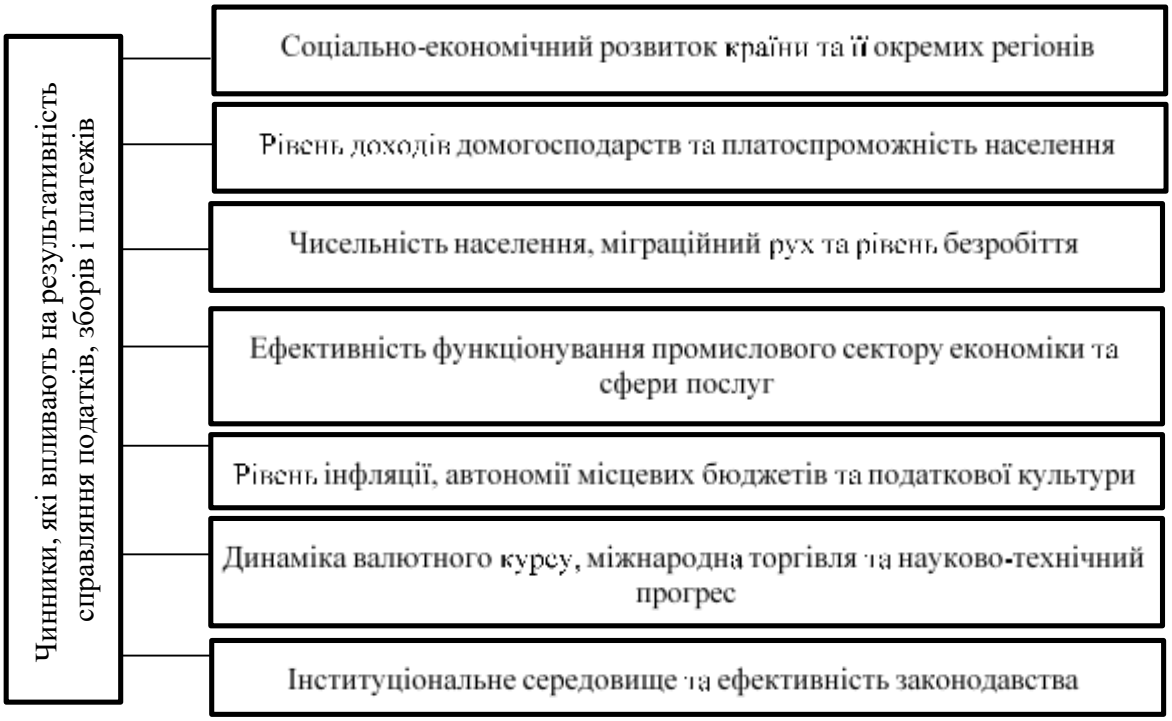
Основним державним органом, що реалізує податкову політику, є Державна податкова служба України. Вона відповідає за адміністрування податків, зборів, платежів, контролює дотримання податкового законодавства, а також виконує завдання у сфері боротьби з правопорушеннями, пов’язаними зі сплатою податків [24].

Кількісно-динамічний аналіз податкових надходжень включає розрахунок прогнозів, дослідження динаміки змін, встановлення причинно-наслідкових зв’язків між показниками та застосування математичних і статистичних методів. Цей вид аналізу доповнюється якісними дослідженнями для забезпечення комплексного підходу до вивчення податкової системи.

Необхідність поєднання кількісних і якісних підходів у дослідженні податкової сфери обумовлена потребою різностороннього аналізу, що враховує вплив численних чинників на ефективність системи. У рамках цього підходу важливо визначити ключові фактори, які впливають на результативність кількісно-динамічного аналізу податкових надходжень (рис. 1.1).

Доцільно зауважити, що через повномасштабну військову агресію Російської Федерації проти України та запровадження воєнного стану в державі система справляння податків, зборів і платежів зазнала значних змін у законодавчому регулюванні. Відповідно до підпункту 69.1 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України, суб'єктів підприємницької діяльності та інших платників тимчасово звільнено від відповідальності за несвоєчасне

виконання податкових зобов'язань на період дії воєнного стану та протягом трьох місяців після його завершення [8].



Рис

Рис. 1.1. Чинники, що впливають на результативність справляння податків, зборів і платежів

Водночас, за умови можливості сплати податків, платники повинні своєчасно виконувати свої зобов’язання для забезпечення наповнення бюджету та запобігання економічній кризі. Такі положення є виправданими, оскільки багато підприємств опинилися на окупованих територіях або в зонах активних бойових дій, що унеможливлює своєчасну сплату податків.

Крім того, законодавець передбачив інші спрощення у системі податкового адміністрування під час воєнного стану, зокрема:

– відтермінування строків подання звітності, визначеної, зокрема, пунктом 46.2 Податкового кодексу України, а також строків сплати податків і зборів;

– продовження строків реєстрації податкових та акцизних накладних, а також розрахунків коригування;

– послаблення вимог щодо подання електронних документів, які містять дані про залишки пального, обіг пального, спирту етилового тощо [8].

Слід зазначити, що результати кількісно-динамічного аналізу податкових надходжень в Україні з моменту початку повномасштабного вторгнення Російської Федерації будуть суттєво відрізнятися від довоєнного періоду. Це обумовлено масштабними руйнівними наслідками бойових дій, які вплинули на всі сектори економіки та галузі промисловості. Така ситуація є безпрецедентною для України з моменту здобуття незалежності.

1.2. Структура та термінологія податкова системи та податкової політики

Платежі згідно з чинним законодавством України визначаються як форма виконання зобов'язань, що виникають у певному бюджетному періоді, будь то поточний або попередній [24]. Основними інструментами національної податкової політики є податки та збори, суть яких врегульована Податковим кодексом України. Відповідно до законодавства:

- Податок – це обов'язковий та безумовний платіж до відповідного бюджету, який здійснюється платником податку.
- Збір (внесок, плата) – це обов'язковий платіж до бюджету, який здійснюється за умови отримання платником певної вигоди, у тому числі внаслідок юридично значимих дій, виконаних на користь цієї особи відповідними органами державної влади, місцевого самоврядування чи іншими уповноваженими органами [8].

Перелік загальнодержавних і місцевих податків та зборів регламентований Податковим кодексом України (статті 9–10).

До основних загальнодержавних податків належать:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість (ПДВ);

- акцизний податок;
- екологічний податок;
- рентна плата;
- мито.

Серед місцевих податків варто виділити:

- податок на нерухоме майно (відмінне від земельної ділянки);
- плату за землю (у складі податку на майно);
- єдиний податок для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності та юридичних осіб (третьої та четвертої груп);
- транспортний податок;
- туристичний збір.

До загальнодержавних зборів належать:

- збір за користування радіочастотним ресурсом України;
- збір за спеціальне використання природних ресурсів, зокрема води та лісових ресурсів;
- збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
- плата за розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
- плата у вигляді цільової надбавки до тарифів на природний газ, електричну та теплову енергію.

Місцеві збори включають:

- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір [24].

У дослідженнях податкової політики часто застосовується термін «оподаткування», який позначає практичний процес встановлення податків і зборів, їх ставок та процедур сплати в конкретному об'єктно-суб'єктному контексті (рис. 1.2).

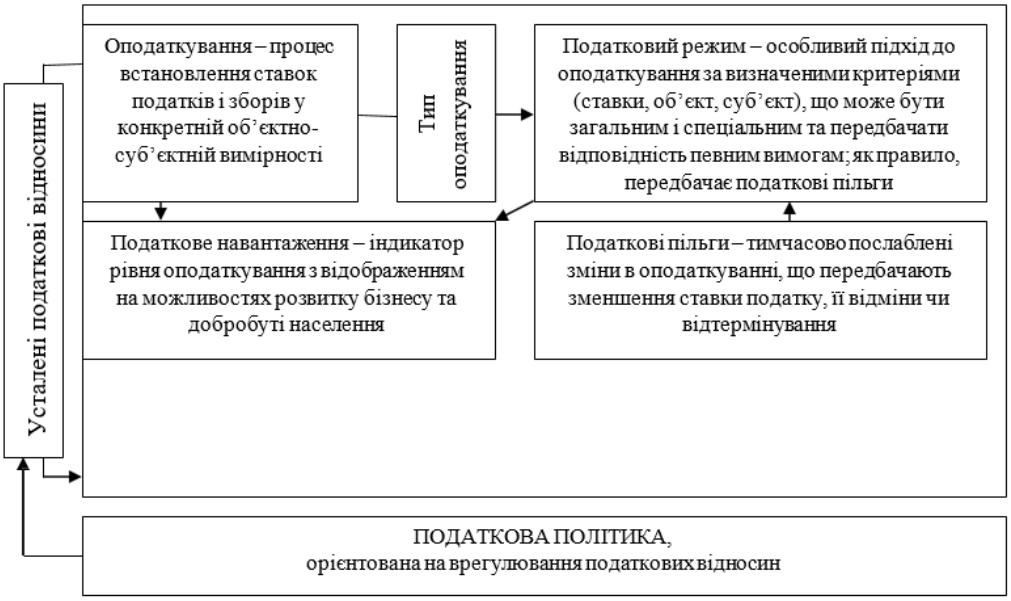


Рис. 1.2. Взаємозв'язок змістовності понять «оподаткування» і «податкової системи» [9]

Залежно від параметрів, таких як ставки податків, об'єкти та суб'єкти оподаткування, існують різні типи оподаткування, які з часом перетворюються на різні типи податкових систем, зокрема: спрощену, консолідовану, а також прогресивну, опосередковану, пропорційну та пряму, залежно від особливостей встановлення податків. У країнах з високим рівнем економічного розвитку структура оподаткування зазвичай орієнтується на прямі податки, тоді як у країнах з перехідною економікою переважає непряме оподаткування, через його простоту та стабільність, хоча обсяг прямих податків зменшується через зниження рівня добробуту населення та зростання числа збиткових підприємств [13, с. 269]. В умовах глобалізації особливу популярність набуває консолідований тип оподаткування, який передбачає єдиний податковий режим для групи взаємопов'язаних підприємств, де материнська компанія управляє діяльністю дочірніх компаній або контролює її [14, с. 22]. Окрім того, фахівці класифікують країни за рівнем податкових зборів, виділяючи три основні групи: країни з високим рівнем оподаткування (45-55 % ВВП), середнім рівнем (30-40 %) і низьким рівнем (близько 20 %) [15, с. 40].

Тип оподаткування також визначає податковий режим, який може бути як загальним, так і спеціальним. Спеціальний податковий режим застосовується через впровадження податкових пільг, які є важливим інструментом для виконання регулюючих та соціальних функцій держави. Податкові пільги допомагають досягти цілей фіскальної політики та регулювати економічні процеси. Однак, хоча податки забезпечують наповнення бюджету, для досягнення регулюючого ефекту також використовуються пільги [8].

Зміни в податкових режимах дозволяють країнам адаптувати податкову політику до соціально-економічних умов і зовнішніх чинників. В Україні на етапі реформування податкової системи було введено спеціальні податкові режими, зокрема спрощену систему оподаткування, а також збори для потреб енергетичного сектору, як-от цільові надбавки до тарифів на природний газ, електричну та теплову енергію, а також фіксований сільськогосподарський податок. До 2015 року в Україні діяли спеціальні економічні зони, проте їх функціонування було припинено. Однак переваги таких зон все ще визнаються, зокрема для залучення інвестицій і створення сприятливого інвестиційного клімату [13, с. 170, 175]. М. Штань відзначає, що створення територій з особливим режимом оподаткування є ефективним способом залучення капіталу, як національного, так і іноземного, за умови виконання певних умов, зокрема податкових стимулів [38].

Спеціальні податкові режими встановлюються, як правило, для підприємств у певних сферах економічної діяльності (наприклад, сільське господарство), для малих і середніх бізнесів або для інвесторів, що беруть участь у угодах про розподіл продукції. Такі режими є важливими інструментами реалізації податкової політики і сприяють розвитку економіки. У країнах з перехідною економікою часто спостерігається недосконалість податкових режимів, що призводить до проблем з доступом до пільг і розвитку тіньової економіки.

На рисунку 1.3 узагальнено основні характеристики спеціальних податкових режимів, які є важливими організаційно-правовими інструментами

для реалізації податкової політики. Якщо податковий режим є стабільним, він стає основою для функціонування інституційного механізму податкової політики.

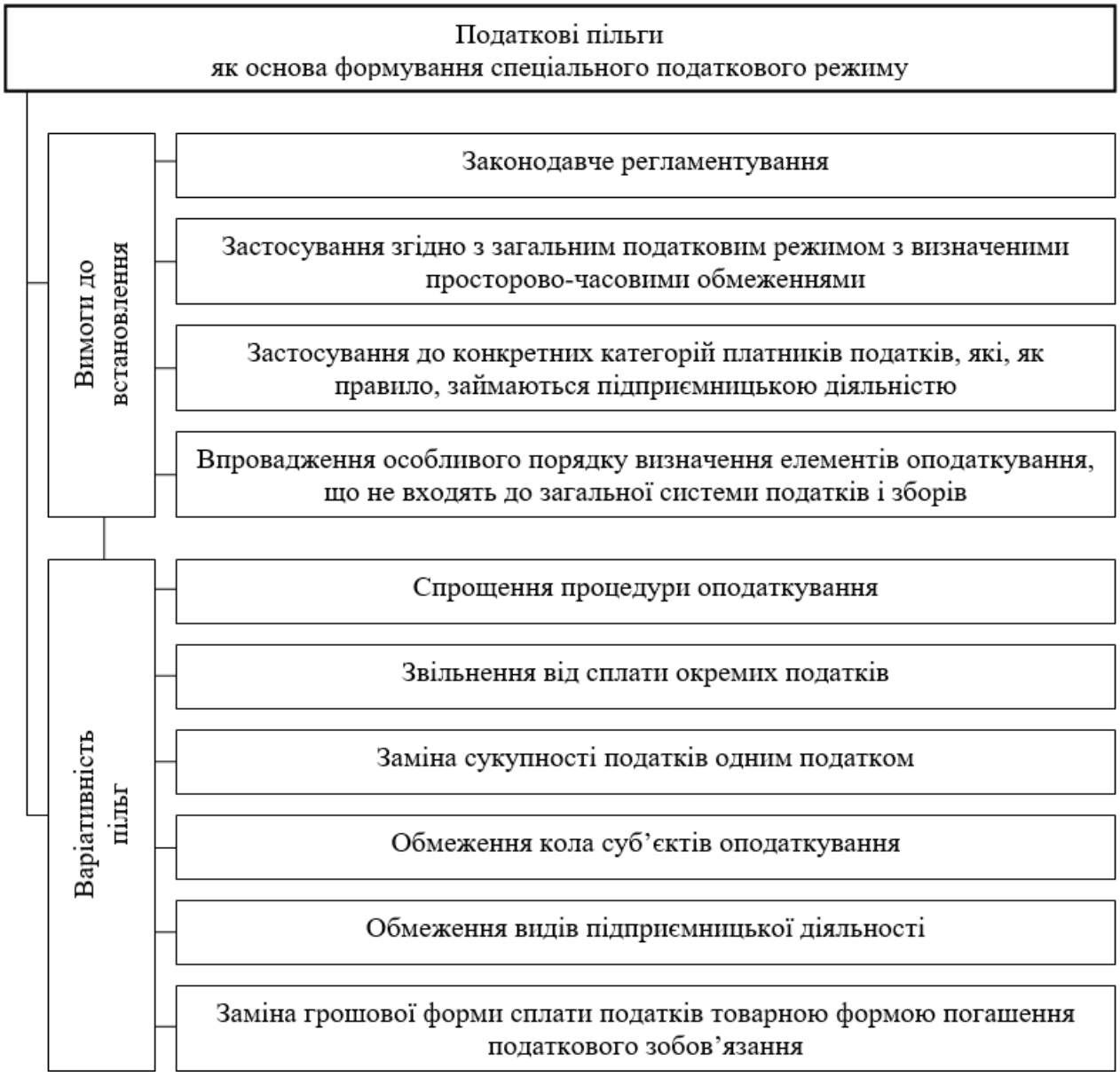


Рис. 1.3. Податкові пільги та їх види у формуванні спеціального податкового режиму [21; 22]

Ключовими елементами податкового режиму є податкова культура всіх учасників податкових відносин. Це означає, що правильно налаштований податковий режим допомагає ефективно мобілізувати фінансові ресурси та здійснювати їх подальший перерозподіл, стимулюючи розвиток різних секторів

і видів економічної діяльності. Однак у країнах з перехідною економікою часто можна спостерігати суб'єктивний підхід до встановлення податкових режимів і нерівний доступ до податкових пільг. У таких умовах виникають тіньові податкові схеми, які включають не тільки ухилення від сплати податків, а й приховане використання податкових пільг для досягнення вигоди монополізованими ринками.

Податкові пільги є гнучким інструментом, що дозволяє враховувати регіональні та локальні особливості в залежності від структури місцевої економіки. Однак основні принципи впровадження податкових пільг визначаються на загальнодержавному рівні.

Підходи до оподаткування, що проявляються у податкових режимах із застосуванням пільг, визначають рівень податкового навантаження.

Науковці розглядають податковий тягар як індикатор цього навантаження. І. Ясько, зокрема, зазначає, що податковий тягар є комплексним показником, який відображає величину податкових вилучень на різних рівнях: мікроекономічному (суб'єкти господарювання) та макроекономічному (держава). Залежно від цього показника можна виділити країни з високим рівнем податкових вилучень та країни, що сповідують ліберальний підхід до податкової політики [41, с. 137].

Податкове навантаження є важливим елементом економічної свободи, індекс якої є широко визнаним на міжнародній арені. Цей індекс вимірює рівень свободи країни в контексті прав власності та відсутності надмірного державного регулювання. Економічна свобода лежить в основі індивідуальної автономії, що пов'язана з можливістю вільного вибору при придбанні та використанні економічних товарів і ресурсів [20].

1.3. Зв'язок податкової системи та тінізації економіки України

Податкову систему слід оцінювати через призму усталених підходів до оподаткування, зокрема через встановлення чіткого переліку податків і зборів.

Це забезпечує стабільні надходження до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів, що дозволяє ефективно здійснювати подальший перерозподіл фінансових ресурсів для виконання функцій держави.

Особливістю податкової системи є її стабільність, яка найбільше відображає ефективність інституціонального механізму формування та реалізації податкової політики. На практиці податкова система включає перелік податків і зборів, що справляються до конкретних інституціональних одиниць, таких як бюджети різних рівнів та державні цільові фонди, в рамках певного податкового режиму та з урахуванням податкового навантаження.

Безперервні зміни в економіці спричиняють постійний пошук оптимальних моделей для розвитку податкової системи, включаючи підсистему прямого оподаткування. Така система повинна відповідати соціальним потребам, а також бути фіскально ефективною. Кожен компонент податкової системи утворює специфічне середовище, а їхня взаємодія визначає можливості для формування та реалізації податкової політики. Перетин цих середовищ визначає особливості функціонування інституціонального механізму податкової політики (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Елементи податкової системи в утворенні середовищних умов регулюючо-реагуючого характеру [37]

Податкова система є не лише сукупністю податків і зборів, а й включає в себе певні процеси, що регулюють встановлення податків, їх зміну, скасування, а також забезпечення сплати податків, контроль за їх виконанням та відповідальність за порушення законодавства. Інституціональне середовище податкової системи складається з органів державної влади, які є суб'єктами, а також платників податків, які виконують роль регуляторів. Регулятори виступають як учасники регулюючих процесів у рамках принципів публічного управління [22].

Регуляторне середовище формується через взаємодію інститутів-суб’єктів і режиму оподаткування, що має великий вплив на підприємницьке середовище. Ринково-регулююче середовище відображає вплив податкових інструментів на ринок через систему оподаткування. Всі ці середовища взаємодіють, формуючи інституціональне середовище, яке визначається не тільки організаційно-правовими аспектами, але й культурно-ментальними особливостями.

Причиною зростання частки тіньової економіки та ухилень від сплати податків є надмірна орієнтація податкової системи України на фіскальну функцію. Це призводить до нераціонального співвідношення прямих та непрямих податків, недосконалості системи контролю, репресивного характеру податкового законодавства та збільшення корупції в податкових органах. Досвід інших країн свідчить, що успішне зменшення частки тіньової економіки залежить від зміни податкової політики щодо високих ставок та жорсткого контролю.

Згідно з розрахунками Міністерства економіки, рівень тіньової економіки в Україні у 2021 році становив 31% від обсягу офіційного ВВП. Найбільше це проявляється у будівельно-монтажному комплексі, паливно-енергетичному секторі та агропромисловому комплексі. Значна частка тіньової економіки також існує в інтелектуальній діяльності, зокрема, у сфері тиражування електронних носіїв. У торгівлі частка нелегального ринку алкогольної продукції досягає 50%, що становить близько 12 млрд грн акцизного податку, не зібраного до бюджету [33]. Це вимагає ефективного управлінського реагування та створення дієвого

контролю за сплатою податків, зокрема акцизів на алкоголь, для збільшення надходжень до бюджету.

У сфері зовнішньоекономічної діяльності в Україні існує високий рівень фіктивного підприємництва, яке використовується для незаконного отримання відшкодування податку на додану вартість (ПДВ), а також для виведення капіталу з країни і його легалізації в офшорних зонах. Така ситуація погіршує економічну стабільність і фінансову безпеку країни.

Фінансовий сектор характеризується неефективним державним регулюванням, що призводить до численних порушень чинного законодавства. Це, в свою чергу, стимулює перетікання значної частини фінансових ресурсів у тіньовий сектор. Експерти оцінюють тіньову складову на рівні половини реального чистого прибутку фінансово-кредитних установ.

На фондовому ринку України також спостерігається непрозорість, що створює умови для функціонування каналів легалізації тіньових доходів через операції з цінними паперами на неорганізованих ринках. Це дозволяє виводити доходи з-під дії податкового законодавства, що ще більше погіршує ситуацію з тіньовою економікою.

Основним завданням податкової політики є використання регулюючих і стимулюючих можливостей системи оподаткування. Це означає необхідність оптимізації складу і структури податків та зборів, визначення платників податків і ставок оподаткування з урахуванням особливостей регіону. Податкова політика має бути орієнтована на забезпечення сталого розвитку через ефективне управління доходами та видатками бюджету.

Основною рисою податкової системи є її усталеність, яка відображає ефективність інституціонального механізму податкової політики. Податкова система складається з переліку податків і зборів, що справляються до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів відповідно до податкового режиму та податкового навантаження. «Оподаткування» позначає практичний аспект встановлення податків і зборів, включаючи ставки, процедури сплати та конкретних платників і об'єкти оподаткування.

РОЗДІЛ 2
АНАЛІЗ ВПЛИВУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ НА ПОДАТКОВІ НАДХОДЖЕННЯ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

2.1. Аналіз податкових надходжень до Державного бюджету України

Для того, щоб зробити аналіз впливу податкової системи на податкові надходження до державного бюджету України для початку проаналізуємо зведений бюджет України 2011-2023 рр. в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Зведений бюджет України за 2011–2023 роки, млн. грн. [12]

	Доходи		Видатки		Кредитування		Сальдо	
		%ВВП		%ВВП		%ВВП	Дефіцит бюджету	%ВВП
2011	398553,6	30.27	416853,6	31.66	4757,9	0.36	-23057,9	-1.75%
2012	445525,3	31.62	492454,7	34.95	3856,3	0.27	-50785,7	-3.60%
2013	442788,7	30.43	505843,8	34.77	535,2	0.04	-63590,3	-4.37%
2014	456067,3	29.11	523125,7	33.39	4972,1	0.32	-72030,5	-4.60%
2015	652031,0	32.94	679871,4	34.35	3057,8	0.15	-30898,2	-1.56%
2016	782748,5	32.84	835589,8	35.06	1841,3	0.08	-54682,6	-2.29%
2017	1016788,3	34.09	1056759,9	35.43	2122,1	0.07	-42093,8	-1.41%
2018	1184278,1	33.28	1250173,6	35.13	1893,0	0.05	-67788,5	-1.90%
2019	1289779,8	32.45	1370113,0	34.47	3983,2	0.10	-84316,4	-2.12%
2020	1376661,6	32.82	1595289,7	38.04	5316,2	0.13	-223944,3	-5.34%
2021	1662242,7	30.45	1844377,7	33.78	4773,2	0.09	-186908,3	-3.42%
2022	2196273,3	42.31	3043499,1	58.63	-2397,9	-0.05	-844827,9	-16.27%
2023	3104306,6	47.48	4440940,2	67.93	-8932,9	-0.14	-1327700,7	-20.31%

Дані із табл. 2.1 про зведений бюджет України за 2011–2023 роки ілюструють тенденції у доходах, видатках, кредитуванні та дефіциті бюджету (% до ВВП). Наведемо детальний аналіз динаміки ключових показників. Що стосується загальних тенденцій доходів бюджету (% до ВВП), то можна простежити зростання абсолютних доходів. У період із 2011 по 2023 рр. доходи зросли з 398,6 млрд грн (30,27% ВВП) до 3104,3 млрд грн (47,48% ВВП). Коливання у частці ВВП: найменший показник відносно ВВП — у 2014 році (29,11% ВВП), через економічний спад, викликаний політичною та військовою

кризою. Найвищий показник — у 2023 році (47,48% ВВП), що зумовлено стрімким зростанням інфляції, значними податковими та неподатковими надходженнями у кризовий період. Періоди значного зростання доходів: у 2015 році — ріст доходів до 32,94% ВВП після стабілізації ситуації та запровадження реформ. Після 2022 року (до 42,31%) через мобілізацію внутрішніх та зовнішніх ресурсів в умовах повномасштабної війни.

Що стосується видатків бюджету (% до ВВП), то можна простежити загальний тренд: Постійне зростання абсолютних видатків із 416,9 млрд грн (31,66% ВВП) у 2011 році до 4440,9 млрд грн (67,93% ВВП) у 2023 році. Найвищий рівень: У 2023 році — 67,93% ВВП, що свідчить про екстраординарне зростання державних витрат, зумовлене війною, фінансуванням армії, соціальної допомоги та відновлення. Найнижчий рівень: У 2011 році — 31,66% ВВП. Суттєве зростання видатків: у 2014–2015 рр. через кризу, пов'язану з анексією Криму та війною на Донбасі. У 2022–2023 рр. через військові дії та масштабне залучення ресурсів для підтримки економіки.

Що стосується дефіциту бюджету (сальдо, % ВВП), то можна побачити стабільний дефіцит у мирні роки: у 2011–2019 рр. дефіцит варіювався в межах від -1,41% до -4,37% ВВП, що відповідає загальним бюджетним правилам. Критичний дефіцит у воєнні роки: 2022 рік: рекордний дефіцит -16,27% ВВП, зумовлений значними видатками на оборону, соціальну підтримку та інфраструктурні втрати. За 2023 рік: ще більший дефіцит -20,31% ВВП через екстраординарні військові та соціальні витрати.

Що стосується кредитування, то можна простежити позитивний вплив у мирні роки: У більшості років (до 2021 р.) кредитування має мінімальний вплив (до 0,15% ВВП), що вказує на низьку роль цієї статті бюджету. Негативний вплив у воєнні роки: у 2022 році кредитування стало негативним (-0,05% ВВП), що може свідчити про скорочення фінансування підприємств чи програм у кризовий період. У 2023 році ситуація залишилася складною (-0,14% ВВП).

Отже, можна простежити стійку тенденцію до зростання доходів і видатків: Упродовж аналізованого періоду обидві категорії зросли як в

абсолютних значеннях, так і у відсотках до ВВП. Проте зростання видатків випереджає доходи, що призводить до дефіцитів. Зростання дефіциту в кризові періоди: військові дії 2014–2015 рр. призвели до дефіциту близько -4,6% ВВП. Повномасштабна війна у 2022–2023 рр. призвела до небачених показників дефіциту — понад 16–20% ВВП. У кризові роки Україна значно залежить від зовнішніх позик, грантів та допомоги міжнародних партнерів.

Для того, щоб вийти з кризи показників зведеного бюджету, рекомендовано:

1. Оптимізація видатків: Необхідно збалансувати видатки за рахунок скорочення непершочергових витрат і покращення ефективності фінансування.

2. Зміцнення дохідної бази: Зменшення частки тіньової економіки. Збільшення ефективності податкового адміністрування.

3. Залучення інвестицій: Створення умов для розвитку бізнесу та залучення внутрішніх і зовнішніх інвесторів. Стимулювання малого і середнього бізнесу.

4. Диверсифікація кредитних ресурсів: Оптимізувати структуру запозичень, зменшивши частку короткострокових кредитів. Підвищити частку довгострокових позик на вигідних умовах.

На рис. 2.1. представлена структура доходів Державного бюджету України станом на 01.11.2024 р. На ньому ми можемо проаналізувати основні податки та їх структуру в формуванні Державного бюджету України.

З рис. 2.1. можна побачити, що найбільша частка: "Інші неподаткові надходження" (25,7%). Ця категорія займає понад чверть доходів державного бюджету, що є аномально великою часткою для неподаткових надходжень.

До "інших неподаткових надходжень" можуть належати такі джерела: Адміністративні збори, штрафи та платежі: плата за державні послуги (видача документів, ліцензії тощо) та штрафи. Дивіденди від державних підприємств: прибутки від участі держави в капіталі підприємств. Продаж або оренда державного майна: реалізація активів чи використання земельних ресурсів. Інші джерела: кошти від конфіскації майна, отримання спадщини, добровільні внески.



Рис. 2.1. Структура доходів Державного бюджету України [12]

Залежність бюджету від цієї категорії може свідчити про нестабільність доходів, адже неподаткові джерела часто є нерегулярними та залежать від зовнішніх факторів, таких як приватизація чи штрафні кампанії.

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) – 16,4% і це є одним з основних стабільних джерел доходів бюджету. Його частка свідчить про залежність від громадян, які отримують офіційні доходи. Висока частка ПДФО говорить про те, що держава має значні надходження від заробітної плати та інших офіційних доходів громадян. Позитивний вплив може мати зростання середньої заробітної плати та зменшення частки "тіньової економіки". Ризик: якщо економічна активність громадян знижується (наприклад, через кризу), це може вплинути на зменшення доходів.

Податок на додану вартість (ПДВ) на ввезені товари – 13,6%. Цей податок є значним джерелом доходів бюджету. Його висока частка свідчить про активний

імпорт. Перевага: стабільний потік доходів завдяки митному контролю. Ризики: залежність від обсягів імпорту, які можуть знижуватись через кризу, торговельні обмеження чи девальвацію гривні. Висока частка ПДВ також свідчить про відсутність значної диверсифікації податкової бази.

Податок на прибуток підприємств – 12,6%. Ця категорія доходів бюджету свідчить про роль бізнесу в фінансуванні держави. Висока частка може бути наслідком ефективного оподаткування прибуткових підприємств. Ризики: залежність від економічної активності бізнесу. У разі криз або рецесій податок на прибуток може значно зменшитися.

Податок на додану вартість (ПДВ) на внутрішні товари – 9,5%. Ця частка ПДВ демонструє економічну активність усередині країни. Низька частка у порівнянні з ПДВ на ввезені товари (13,6%) може свідчити про значну залежність від імпорту та недостатній розвиток внутрішнього виробництва. Стимулювання внутрішнього виробництва може збільшити цей показник.

Акцизний податок на вироблені в Україні підакцизні товари – 9,5%. Залежність бюджету від акцизів може бути вигідною, але надмірне оподаткування може стимулювати "тіньову" торгівлю.

Рентна плата (8,8%). Висока частка свідчить про значний внесок ресурсного потенціалу України (наприклад, корисні копалини, нафта, газ, земля тощо). Цей показник залежить від рівня ефективності адміністрування рентних платежів та коливань цін на сировинні товари на світових ринках.

Дохід від власності та підприємницької діяльності – 1,8%. Порівняно низька частка, що свідчить про малий вплив цієї категорії на бюджет.

Інші неподаткові надходження та збори – 5,1%. Менш значущі доходи, що можуть включати дрібні адміністративні збори.

Отже, залежність від неподаткових надходжень (25,7%) може свідчити про нестійкість доходів бюджету. У разі відсутності значних приватизацій або зменшення штрафів цей показник може різко знизитися. Висока частка податкових надходжень (ПДФО, ПДВ, податок на прибуток підприємств) свідчить про те, що податкова система є основою доходів держави. Водночас

залежність від імпорту (ПДВ на ввезені товари) підкреслює слабкість внутрішнього виробництва. Ресурсний потенціал (рентна плата) має важливе значення, але його частка могла б бути більшою за умови ефективного адміністрування.

2.2. Аналіз впливу податкової системи на добробут громадян України

Дослідження А. Вдовиченка свідчать, що в Україні податки не створюють значного впливу на інфляційні процеси, за винятком податку на доходи фізичних осіб. Це контрастує з бюджетними видатками, зокрема на оплату праці в державному секторі, які демонструють помітніший вплив [37, с. 35]. Таким чином, використання податків як інструменту інфляційного регулювання в Україні залишається недостатньо ефективним. Водночас економічні закони вказують, що інфляція значно впливає на наповнення бюджету за умов розвитку малого та середнього бізнесу. Зокрема, зростання податків на доходи фізичних осіб мало б спричиняти підвищення рівня інфляції. Проте в умовах української економіки такий взаємозв'язок не спостерігається (рис. 2.2).

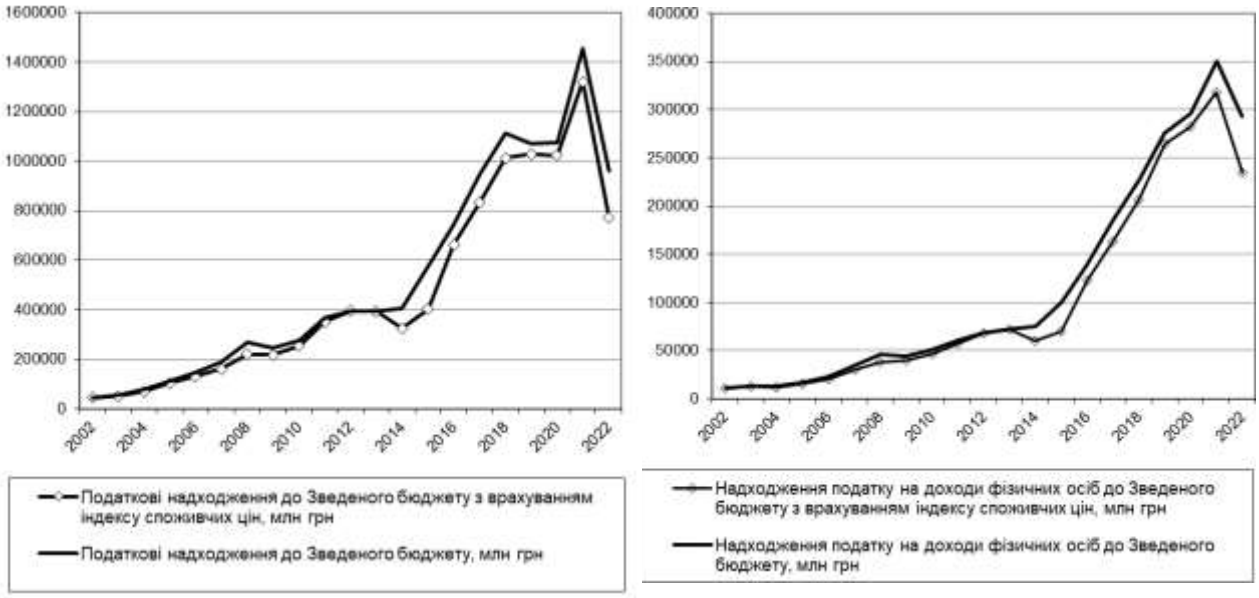


Рис. 2.2. Податкові надходження до Зведеного бюджету України з врахуванням індексу споживчих цін, млн грн, 2002-2022 роки [12]

Нестабільний розвиток малого та середнього бізнесу в Україні пояснює відсутність зв’язку між обсягами податків на доходи фізичних осіб та інфляційними процесами. Починаючи з 2018 року, відзначається суттєве зростання частки податку на доходи фізичних осіб у Зведеному бюджеті України. Упродовж 2002–2020 років його частка варіювалася від 16,4 % (докризовий 2011 рік, що відображає політику централізації економіки та управління тогочасної влади) до 27,5 % у 2020 році. Забезпечення паритетної частки податку на доходи фізичних осіб та ПДВ у бюджетних надходженнях створює можливості для застосування податкового регулювання як інструменту впливу на інфляцію (рис. 2.3). Водночас неприпустимо завищувати податки, оскільки це може уповільнити виробничу діяльність та знизити ділову активність, як свідчать положення концепції економіки пропозиції [12].

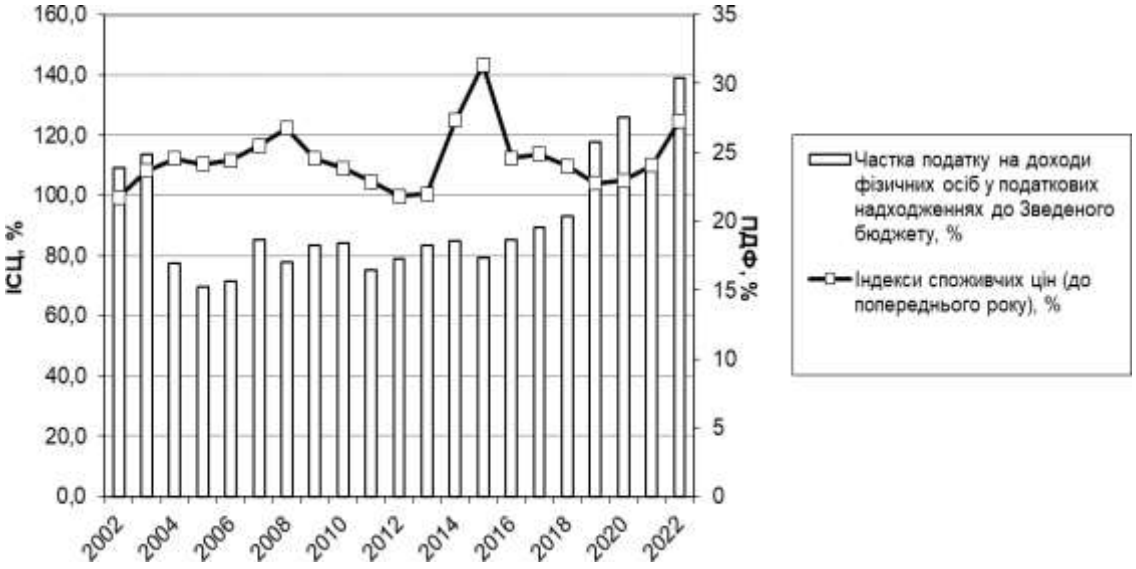


Рис. 2.3. Частка податку на доходи фізичних осіб у податкових надходженнях до Зведеного бюджету України та індекс споживчих цін, 2002-2022 роки [12]

Отже, в сучасних умовах для України доцільним є регулювання інфляції через індексацію доходів, а не шляхом змін у системі оподаткування, зокрема підвищення податкових ставок. Це пояснюється, зокрема, історичною

нестабільністю податкових надходжень, яку демонструють тенденції та структура їх формування. Ефективність взаємозв’язку податкової політики з економічними трансформаціями зростає за умови стабільності податкової системи. Це стосується не лише переліку податкових ставок, але й їх розмірів (податкового режиму).

Стабільність податкового законодавства є важливою складовою інституційного механізму податкової політики, а податкова стабільність – одним із ключових результатів його функціонування. Нестабільність у сфері оподаткування має руйнівні наслідки як із правової точки зору, адже порушує права суб’єктів бізнесу, так і з точки зору економіки, спричиняючи невизначені втрати та знижуючи ділову активність [37, с. 95].

Протягом років незалежності в Україні сформувалася відносно стабільна податкова система, хоча постійний дефіцит бюджету залишається негативним і незмінним трендом. З початку лютого 2022 року, у зв'язку з вторгненням Російської Федерації, в податковій системі України відбулися значні зміни. Однак, одним з негативних факторів є велика кількість законодавчих актів, які мають суперечності з іншими нормативно-правовими документами, що регулюють податкові відносини. Так, у 2021 році було зареєстровано понад 350 актів, що прямо чи опосередковано стосуються податків, зборів та платежів, більшість з яких потребують термінового перегляду та вдосконалення з урахуванням сучасних викликів в області оподаткування. Існує необхідність реформування податкової системи та створення ефективного законодавчого поля, яке відповідало б європейським стандартам і внутрішнім потребам українського ринку.

Система державного регулювання справляння податків, зборів і платежів повинна бути комплексною, безперервною та адаптивною до сучасних умов. Кожен вид податку має бути справедливим та сприяти розвитку бізнесу. Основними вимогами до податкової системи є транспарентність, адаптивність, справедливість, практичність, чіткість та несуперечливість.

РОЗДІЛ 3
ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УМОВАХ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ОРІЄНТАЦІЇ УКРАЇНИ

3.1. Розвиток податкової культури громадян України

Актуальність визначення змісту податкової культури для української науки та практики полягає в необхідності формування ефективної податкової системи, що базується на високому рівні податкової дисципліни та взаємної довіри між державою, бізнесом і населенням. Податкова культура визначається як оціночна категорія, що характеризує рівень податкової дисципліни та відповідальності всіх учасників податкових відносин. Вона виявляється через норми, цінності, обізнаність і поведінку, що сприяє формуванню інституційної довіри на довгострокову перспективу.

Норми податкової культури можуть бути як неформальними (загальновизнаними), так і формальними (законодавчо регламентованими). Неформальні норми часто ґрунтуються на традиціях та соціальних угодах, тоді як формальні норми є конкретними законодавчими вимогами. Цінності в контексті податкової культури відображають здатність платника податків отримувати вигоди від виконання своїх зобов'язань, такі як покращення якості соціальних послуг, інфраструктури, безпеки тощо. Якщо платники податків усвідомлюють, що виконання податкових зобов'язань сприяє отриманню особистих вигод і водночас забезпечує ефективне виконання державних функцій, то формується позитивний податковий досвід, який у психології часто позначають термінами «габітус» або «інтеріоризація» — процес усвідомлення і прийняття цих норм як частини власної поведінки.

Податкова культура проявляється серед усіх учасників податкових відносин: платників податків (фізичних і юридичних осіб), працівників органів податкової служби, контролюючих органів і інших державних служб, які через виконання своїх обов’язків формують політичну культуру та бюджетну

дисципліну. Взаємодія між цими учасниками через податкову політику має бути націлена на підвищення ефективності адміністрування податків і зміцнення довіри до державних інститутів.

Методичні підходи і практичні рекомендації щодо формування податкової культури повинні включати заходи, спрямовані на підвищення обізнаності платників податків, створення умов для прозорості податкових процесів і забезпечення справедливості в оподаткуванні. Важливими є також заходи для боротьби з ухиленням від сплати податків і покращення взаємодії між державою та платниками податків на всіх рівнях (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Зміст податкової культури: індикатори, суб'єкти, причинно-наслідкові та управлінські аспекти [36; 37]

Бюджетна дисципліна та податкова дисципліна є важливими складовими економічної політики, що забезпечують стабільність та ефективність фінансових систем на державному рівні.

Бюджетна дисципліна охоплює дотримання встановлених норм бюджетного планування, що включає формування доходів бюджету та їх подальший цільовий перерозподіл. Це передбачає, що кошти, мобілізовані через податки, повинні бути розподілені ефективно і за визначеними пріоритетами, відповідно до державних потреб у різних сферах, таких як освіта, охорона здоров'я, інфраструктура тощо.

Податкова дисципліна є базовим індикатором податкової культури країни, що визначається через дотримання платниками податків своїх зобов'язань перед державою. Вона залежить від адміністративних, процедурних та режимних інструментів інституціонального механізму формування та реалізації податкової політики. До таких інструментів можна віднести різноманітні норми і механізми, такі як податкове адміністрування, фінансово-мобілізаційні, стимулюючі, бюджетні та трансакційні механізми. Податкова дисципліна відображає рівень виконання зобов'язань платниками податків, що є основою для ефективного функціонування податкової системи [38; 39].

Порушення податкової дисципліни може приймати різні форми, включаючи дефіцитну або девіантну податкову поведінку, коли платники податків не виконують свої зобов'язання у повному обсязі. У разі систематичного порушення норм податкової дисципліни може виникнути менталітет приховування податків, що проявляється в ухиленні від сплати податків або неповній сплаті податків, що значною мірою знижує ефективність податкової системи. Такі порушення можуть призвести до фінансових, адміністративних чи кримінальних санкцій, що у разі серйозних порушень можуть перерости у податковий злочин, що накладає ще більш суворі наслідки для порушників.

Таким чином, підтримання податкової дисципліни є критичним для забезпечення справедливості в оподаткуванні та ефективності використання податкових ресурсів, а також для збереження довіри платників податків до податкової системи та її інститутів (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Типові приклади порушення податкової дисципліни [36-38]

Ухилення від сплати податків	Порушення процедурних норм режиму оподаткування	Податкові конфлікти
· Звітування про збиткову фінансову діяльність, що не відповідає реальним показникам. · Приховування доходів громадян. · Приховування факту купівлі/продажу (у тому числі контрабанда) реальної власності, торгівельних операцій (розрахунки готівкою) · Недотримання правил нарахування податків та відрахувань до бюджетів різних рівнів. · Зловживання можливостями договорів про уникнення подвійного оподаткування.	· Порушення термінів реєстрації в податкових органах. · Порушення термінів та неповнота подання інформації про зміни в реєстрах, щодо банківських реквізитів. · Порушення термінів, неповнота і неправдивість податкової звітності, в тому числі з невідповідністю форми господарювання (фізичної особи певної категорії, юридичної особи). · Приховування факту найму через оформлення фізичної особи-підприємця. · Невиконання посадових обов'язків працівниками податкових органів. · Порушення працівниками податкових органів термінів та порядку притягнення до юридичної відповідальності платників податків. · Порушення термінів сплати грошових зобов'язань (штрафів, пені). · Незаконне відшкодування ПДВ за фіктивні операції.	· Різниця в оподаткуванні для різних платників податків, особливо в одних соціальних чи бізнесових групах. · Різниця в оподаткуванні для суб'єктів господарювання за різними місцями юридичної реєстрації та фактичної діяльності (реальність розташування в межах територій з пільговими режимами оподаткування). · Формальна реєстрація бізнесу в територіях з пільговим режимом оподаткування (офшорах). · Ризики подвійного оподаткування при міжнародній діяльності. · Неоднозначність реакцій на дії податкових органів. · Недовіра платників податків до компетенції податкових органів, їх перевірок, схильності до корупційних домовленостей. · Неплатоспроможність платників податків, надмірний податковий тягар у період криз, форс-мажорних обставин.

Фінансова відповідальність в Україні є однією з основних форм юридичної відповідальності, яка регламентується Податковим кодексом України. Вона визначається як система правових наслідків за порушення податкових зобов'язань, що виникають у результаті порушення платниками податків або іншими учасниками податкових відносин встановлених норм. Стаття 102 Податкового кодексу регулює процедуру визначення суми податкових зобов'язань контролюючими органами.

Згідно з Кодексом України про адміністративні правопорушення, адміністративна відповідальність за порушення податкової дисципліни охоплює цілу низку правопорушень, таких як непорушення податкового обліку, несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування податків, невиконання вимог податкових органів тощо (статті 163 (1-4)).

Крім того, кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні регламентується Кримінальним кодексом України, зокрема статтею 212, яка передбачає відповідальність за ухилення від сплати податків та зборів у великих розмірах.

Додатково, дисциплінарна відповідальність працівників податкових органів регулюється внутрішніми статутами та положеннями Податкового кодексу України (ст. 354). Це забезпечує нагляд за діяльністю податкових службовців і встановлює стандарти поведінки для службовців, що відповідають за адміністрування податків.

Одним із ключових завдань для України є підвищення податкової культури, що передбачає не лише покращення рівня усвідомлення громадянами та бізнесом важливості сплати податків, але й формування позитивного ставлення до податкової дисципліни та відповідальності. Для цього необхідно реалізувати комплекс заходів, спрямованих на досягнення таких результатів:

1. Формування податкових рефлексій у громадян і бізнесу: Це має на меті підвищити усвідомлення громадян про їх обов'язок сплачувати податки, зокрема шляхом оптимізації співвідношення прямого та непрямого оподаткування. Важливим елементом є створення громадянського суспільства через податки, оскільки прямі податки сприймаються як внесок у розвиток держави, і людина, що сплачує прямі податки, може краще розуміти їх значення і роль. Відчуття того, що податки сплачуються «з власної кишені», спонукає громадянина більш активно ставитися до громадських процесів і контролювати використання своїх коштів, що сприяє більшій відповідальності за дії держави. Непрямі податки (які включені у вартість товарів чи послуг) не викликають у громадян такої глибокої рефлексії, оскільки вони часто сприймаються як просто підвищення вартості. У той час, як прямі податки (які сплачуються з доходів або майна) змушують людину замислюватися над тим, як ці кошти використовуються в державі. Це, в свою чергу, може формувати громадянську свідомість і відповідальність, адже людина відчуває себе частиною процесу державотворення. Отже, важливим є створення механізмів, що дозволяють громадянам і бізнесу слідкувати за

використанням їх податкових коштів, що сприяє підвищенню довіри до податкової системи та зміцненню податкової дисципліни в країні.

2. Адміністрування ухилення від сплати податків є ключовим аспектом податкової системи, що охоплює не лише податковий контроль, але й створення справедливої та мотивуючої для платників податків податкової середовища. Це вимагає належних процедур оподаткування та ефективної системи податкового контролю, яка б стимулювала до своєчасної та повної сплати податків. Однак для української економічної реальності цей процес ускладнюється через низький рівень політичної культури та тісну взаємозалежність бізнесу і влади.

У умовах недостатньо прозорої ринкової конкуренції та високого рівня корупції податкові перевірки не завжди виконують свою основну роль у забезпеченні податкової дисципліни та стимулюванні прозорої діяльності. Часто ці перевірки замість того, щоб сприяти зростанню довіри між державою, бізнесом і громадянами, можуть стати дестимулюючими для підприємців. Це пов'язано з їхнім використанням у вигляді інструменту політичного або економічного тиску.

Податкові перевірки в Україні можуть бути кількох типів:

- Камеральні — перевірки, що проводяться на основі даних, які надаються платниками податків.
- Документальні — перевірки, що базуються на перевірці документації, що підтверджує виконання податкових зобов'язань.
- Позапланові — перевірки, що проводяться за певними запитами або на підставі підозр.
- Фактичні — перевірки, спрямовані на перевірку фактичного виконання податкових зобов'язань підприємцями [37].

Для підтримки малого бізнесу, в умовах економічних та соціальних криз, держави часто застосовують мораторій на проведення податкових перевірок на певний період часу. Такий мораторій дозволяє знизити фінансове навантаження на підприємців, особливо у періоди економічних труднощів. Наприклад, в Україні з 2015 по 2016 рік діяв мораторій на податкові перевірки для малого

бізнесу, що мало на меті стимулювати його розвиток. Подібні мораторії були введені також під час пандемії COVID-19, зокрема в 2020 році, і скасовувалися поступово з 2021 року для деяких видів бізнесу.

З одного боку, податкові перевірки є важливим інструментом підтримки податкової дисципліни і підвищення податкової культури серед платників податків. З іншого боку, вони також можуть виконувати роль гнучкого регулятора, що забезпечує необхідну підтримку бізнесу в складних економічних умовах. Цей баланс є важливим для формування інституційної довіри до влади з боку бізнесу та населення, що є основою для стабільного розвитку податкової системи.

В Україні вивчаються основні показники податкових перевірок, зокрема суми дорахувань податків, які нараховуються під час перевірок. Тенденція зростання сум дорахувань в розрахунку на одну перевірку вказує на зростаючий рівень виявлених порушень, що підтверджує важливість вдосконалення контролю та процедур для забезпечення ефективного та справедливого податкового адміністрування.

Таким чином, ухилення від сплати податків в Україні наразі зберігає крупні масштаби, а зі зменшенням кількості перевірок суми стягнень усе одно залишаються вагомими.

Загалом, правильне поєднання інструментів податкового контролю, підтримки бізнесу та чітких процедур адміністрування є важливим елементом побудови справедливої та ефективної податкової системи в Україні.

3.2. Глобалізаційні виклики податковій політиці та податковій системі на європейському шляху України

Податкова політика сучасних країн формується під впливом численних факторів, які виникають у результаті взаємодії різних рівнів інституціонального середовища: глобального, міждержавного, національного, регіонального, локального та навіть індивідуального. Зростаюча відкритість світової фінансово-

економічної системи, яка уніфікує підходи до оподаткування, робить глобалізацію не лише важливим фактором, а й серйозним викликом для формування податкової політики. Вона вимагає врахування конкурентних, протекціоністських, безпекових та інших аспектів, що визначають політику держав у сфері податків.

Вивчення впливу глобалізації на податкову політику можна здійснити з таких напрямів:

- Вплив глобалізації на державну політику та податкову сферу: необхідність інтеграції країни в глобальні економічні процеси, адаптація податкової політики до міжнародних вимог та досягнення цілей сталого розвитку.
- Вплив глобалізації на економічні процеси та ринки країни: інтеграція в глобальну фінансову систему, зміни в податковому середовищі, адаптація податкових систем до міжнародних умов.
- Оцінка ефективності податкової політики: виявлення можливостей і викликів глобалізації та забезпечення економічного розвитку країни на основі адаптації податкової політики до нових умов.

З іншого боку, податкова політика також має значний вплив на глобалізаційні процеси. Оподаткування не тільки є основним джерелом наповнення бюджету, але й визначає міжнародний розподіл виробництва, інвестиції, діяльність фінансових ринків. У рамках інтеграційних угрупувань, зокрема в процесах гармонізації податків, оподаткування набуває важливого значення як елемент економічної інтеграції та наслідок глобалізаційних змін [38].

Глобалізація може спричиняти як позитивний, так і негативний вплив на податкову сферу. У випадку набуття негативних ознак виникають глобалізаційні виклики. Їх необхідно розуміти, щоб враховувати при формуванні податкової політики держави, покликаної їх нівелювати або трансформувати в нові можливості (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Глобалізаційні виклики і можливості при формуванні податкової політики держави

Податкова політика держав також має значний вплив на глобалізаційні процеси, зокрема в аспекті фінансово-економічної складової. Економічний розвиток країни та її подальша інтеграція в глобальний фінансово-економічний простір залежать від ефективності податкової політики, що враховує як виклики, так і можливості глобалізації.

Розробка податкової політики в умовах глобалізації повинна бути тісно пов'язана з економічною стратегією країни. Вона може базуватися на різних підходах: від відкритості та інтеграції до захисту та протекціонізму. У процесі глобалізації посилюється інтеграція, що створює нові можливості для переміщення капіталів і підприємств за межі держави, водночас підвищуючи чутливість бізнесу та інвестицій до податкового законодавства. Уряди різних країн лібералізують податкові системи, намагаючись залучити іноземні інвестиції, але водночас вживають заходів для мінімізації втрат податкових надходжень, що можуть виникнути через виведення капіталу за кордон.

Залежно від економічних і політичних інтересів держави, податкова стратегія може базуватися на ліберальних або більш жорстких підходах. У

світовій практиці з 1980-х років, поряд із глобалізацією, набули популярності неоліберальні податкові реформи. Глобалізація сприяла уніфікації податкових систем у різних країнах, зокрема в частині оподаткування прибутку та доходів, що отримує різні оцінки щодо доцільності.

Однак виклики глобалізації, такі як мобільність ресурсів, зокрема людських, створюють ситуацію, коли місце перебування платника податків може не збігатися з місцем його діяльності (бізнесу, праці або навчання). Це викликає необхідність урахування ризику подвійного оподаткування та забезпечення мобільності оподаткування в межах різних територій.

Одним із важливих аспектів глобалізаційних впливів є динамізація розвитку суспільства. Сучасний світ розвивається в умовах постійних змін, де глобалізація забезпечує обмін ресурсами, інформацією та знаннями, що сприяє ефективнішому використанню та капіталізації цих ресурсів. Відповідно, податкова політика повинна бути гнучкою, постійно адаптуючись до нових тенденцій у бізнесі та суспільному житті.

У міжнародній науці та практиці динамічні зміни, що знижують ефективність податкової політики при недостатньо швидкому реагуванні на них, часто позначають як «фіскальні терміти». Зокрема, йдеться про такі явища:

- Нові форми ведення бізнесу, такі як електронна комерція та електронні транзакції, які негативно впливають на податкову базу податків на продаж, що призводить до втрати надходжень від цих податків.
- Використання електронних грошей, яке ускладнює контроль за обігом коштів та відстеження господарських операцій, що підлягають оподаткуванню, що ставить під загрозу як податки на продаж, так і прямі податки.
- Маніпуляції з трансферними цінами та угодами між підрозділами однієї транснаціональної компанії в низькоподаткових юрисдикціях, що сприяє зменшенню податкового навантаження та створює можливості для ухилення від сплати податків.

- Зростання обсягів фінансових операцій з використанням деривативів і хедж-фондів, що призводить до більшої асиметрії інформації порівняно з електронною комерцією. Податкові органи стикаються з труднощами в ідентифікації бенефіціарів таких угод, їх місця резиденції та походження доходів, що ускладнює визначення об’єкта оподаткування до того, як платник податків сам задекларує його.
- Зростання міжнародного туризму та подорожей, що дозволяє здійснювати покупки за зниженими цінами завдяки застосуванню нижчих ставок податків.

Одним з основних викликів глобалізації для формування податкової політики є податкова конкуренція. Це явище отримує різні оцінки в науці та практиці:

- Як негативне, оскільки держави створюють умови для залучення іноземних фінансових ресурсів та робочої сили, що часто супроводжується можливістю ухилення від сплати податків або зменшення обсягів податкових надходжень, а також конфіденційністю інформації про платників податків і інших зацікавлених сторін. Це часто критикують такі організації, як ОЕСР, МВФ та СОТ.
- Як позитивне, оскільки податкова конкуренція є формою економічної конкуренції та виникає під час управління податковими перевагами для досягнення сталого конкурентоспроможного рівня національної економіки [36, с. 53].

Основними напрямами податкової конкуренції між державами є [37]:

1. Модель податкової конкуренції:
   - Недиференційоване залучення мобільних чинників виробництва без урахування напрямків та ефективності їх використання. Це реалізується через зменшення загального податкового навантаження або податкового тиску на капітал та працю.
   - Диференційоване залучення мобільних чинників виробництва в найбільш перспективні та важливі для сталого соціально-економічного розвитку

сфери, такі як інновації, енергозбереження та енергоефективність, інформаційні технології та цифрова економіка. Це передбачає не лише створення конкурентних переваг у податковій сфері, але й поліпшення інфраструктурного середовища. Інший варіант — це залучення мобільних чинників виробництва у сфери, де вигідніше використовувати місцеві ресурси (робочу силу, природний потенціал), що може призвести до їх виснаження та негативного впливу на навколишнє середовище.

2. Специфіка національної податкової системи: її структура (особливо важливість "ресурсних" податків) та податкове навантаження на капітал.

3. Податкове адміністрування та контроль: простота і вартість реєстраційних процедур та процедур оподаткування.

Податкова конкуренція виникає як природний наслідок глобалізації та перерозподілу ресурсів — фінансових, майнових, людських і інформаційних. Водночас, ефективна податкова політика повинна враховувати ці аспекти та, у разі надмірного відтоку фінансових ресурсів за кордон, передбачати стратегію протидії відтоку капіталу (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Податкова стратегія протидії відтоку капіталу за кордон

Чинники відтоку капіталу	Наслідки відтоку капіталу	Способи протидії відтоку капіталів
1	2	3
Недобросовісна податкова конкуренція між державами («податкові гавані»/ «офшори»)	Спотворення фінансових й інвестиційних потоків (прийняття інвестицій з «податкових гаваней» з виведеного національного капіталу як іноземних), що деформує інформацію та можливості наукового статистичного аналізу	Регулювання контрольованих іноземних корпорацій з метою зарахування доходів іноземних компаній, які контролюються фізичними або юридичними особами-резидентами, у дохід цих резидентів для цілей оподаткування
Міжнародне структурування бізнеспроцесів з переведен-ням деяких з них у країни з вигіднішим податковим режимом, локалізацією на них прибутків та експорт продукції з подальшим продажем кінцевому споживачу	Порушення цілісності та справедливості податкової системи, конкуренції в бізнес-середовищі, наслідком чого є гальму- вання інноваційних процесів	Протидія штучним транзакціям національних суб’єктів господарювання з компаніями, розташо- ваними у «податкових гаванях»

Продовження табл. 3.2

1	2	3
Низька якість бізнес- клімату в країні для інвестувань	Вразливість національної фінансової системи у зв'язку з можливістю вилучення з економіки повернутого (попередньо виведеного) капіталу у вигляді портфельних інвестицій або позик у періоди криз	Створення ефективної системи повернення активів, яка включає інструменти відстеження незаконно набутих активів, їх заморожування, вилучення та конфіскації, базується на формуванні правових, слідчих та судових механізмів для усунення перешкод у поверненні незаконно привласненого майна та протидії створенню «безпечних зон» для осіб, що скоїли злочини
Прогалини у податковому законодавстві щодо зовнішньо-економічної діяльності, роз-витку фінансових ринків	Звуження бази оподаткування, перенесення податкового навантаження з бізнесу на населення в умовах виведення прибутків за межі економіки та мінімізації бізнесом податкових зобов'язань	Регулювання трансфертнним ціноутворенням, впровадження принципу ОЕСР «на відстані витягнутої руки» (оподаткування взаємозалежних компаній)
Глобалізація фінансових систем з розвитком міжнародних банківських мереж, електронних торговельних систем, мереж здійснення операцій з нерухомим майном, що нівелює географічні обмеження	Зниження внутрішнього інвестиційного потенціалу економіки	Вдосконалення механізмів протидії легалізації (відмиванню) коштів, одержаних злочинним шляхом з встановленням більш жорстких вимог до інформації, яка повинна супроводжувати електронні перекази грошових коштів посиленням вимог до моніторингу транзакцій, учасниками або вигодоодержувачами яких є публічні діячі чи пов'язані з ними особи

Джерело: узагальнено автором на основі [36-39]

Протидія відтоку капіталів за кордон є важливою проблемою для України. Однією з основних причин відтоку капіталу є значний податковий тиск на бізнес. Однак, варто зазначити, що хоча ставки основних податків в Україні є нижчими або рівними тим, що застосовуються в країнах ЄС та інших розвинутих країнах, механізми їх адміністрування часто характеризуються надмірною складністю та

корупційними складовими (особливо в питаннях відшкодування ПДВ) [36, с. 210].

Основною проблемою в Україні є відсутність політичної волі для вирішення цих питань. Часто первинний інтерес у використанні податкових переваг інших країн мають владні особи або інститути, що мають тісні зв'язки з ними і значні капітали, які продовжують нарощувати свої прибутки, навіть коли рівень добробуту населення знижується. Протидія відтоку капіталів повинна стати частиною системи формування податкової культури та активного міжнародного співробітництва, що передбачає узгодження спільних заходів у податковій сфері в рамках фіскальної консолідації. Це включає уніфікацію і гармонізацію підходів до оподаткування, боротьбу з недобросовісною податковою конкуренцією, зокрема, запобігання «гонці на виснаження» в зниженні податкових ставок.

Систематичні порушення податкової конкуренції, такі як виведення капіталу з економіки для уникнення оподаткування, можуть призвести до транснаціональної податкової злочинності. Ключовими організаціями, які займаються боротьбою з цими явищами, є Міжнародна група з протидії відмиванню брудних грошей (ФАТФ) та Інтерпол. Особливістю податкових злочинів є їх висока латентність і різноманітність способів вчинення. Ці злочини становлять ще більшу загрозу для суспільства, ніж загальнокримінальна злочинність, оскільки вони впливають не лише на окремих громадян, а й на всю економіку, зменшуючи бюджетні надходження і економічні можливості країни [36, с. 137].

На сучасному етапі податкову злочинність слід розглядати через призму демократичних принципів, де податкові відносини повинні базуватися на принципах партнерства між податковими органами і платниками податків. Важливо, щоб обидві сторони розуміли, що злочини є невигідними для них, а податковий терор і ухилення від сплати податків мають бути неприпустимими [37].

ФАТФ веде так звані «чорний» та «сірий» списки офшорних зон («податкових гаваней»), до яких входять країни та території з високим рівнем фінансової секретності та сприятливими умовами для ухилення від сплати податків. У «чорний» список потрапляють найбільш небезпечні офшори, зокрема Іран і КНДР, в той час як «сірий» список включає країни, які мають певні недоліки в контролі за фінансовими потоками, такі як Албанія, Багамські острови, Барбадос, Боствана, Гана, Ємен, Ісландія, Камбоджа, Маврикій, Монголія, Пакистан, Панама, Сирія та інші [1; 2].

Для України та ЄС офшорними зонами визнано такі території, як Ангілья, Барбадос, Ліберія, Панама, Сейшельські острови, Сінт-Мартен. Українське законодавство, зокрема, визначає понад 80 офшорних зон, серед яких найбільшими є Кіпр, Британські Віргінські острови, Нідерландські Антильські Острови та Сінт-Мартен [1; 2].

Острівні та маленькі держави стали важливими агентами світової фінансово-економічної системи, створюючи нові можливості для податкової конкуренції та виведення капіталу. Це постає серйозним викликом для формування податкової політики кожної країни. За таких умов основою податкової політики має бути ідеологія демократизму, з обґрунтованим податковим навантаженням на бізнес і населення. У випадку, якщо податкова злочинність та виведення капіталів в офшори стають системними, важливо посилити контроль за податковими потоками, впровадити незалежні органи з міжнародною підтримкою для боротьби з податковими злочинами та відмиванням коштів, а також укладати міждержавні угоди для протидії цим явищам.

Міжнародна податкова конкуренція змушує країни обирати не лише стратегію, а й підхід до формування податкової політики. Важливими напрямами є уніфікація, гармонізація, диференціація та мобільність оподаткування. Для України особливо актуальним є питання податкової гармонізації в контексті її євроінтеграційних прагнень і членства в СОТ.

3.3. Реформування податкової системи в умовах воєнної економіки з урахуванням можливих сценаріїв післявоєнної відбудови

Повномасштабна війна РФ проти України стала поштовхом для переходу до нового етапу реформування податкової системи, який передбачає адаптацію до умов воєнної економіки та врахування можливих сценаріїв післявоєнної відбудови. В умовах війни податкові реформи мають стати відповіддю на нові виклики та загрози, але важливо також враховувати, що Україна залишається в центрі міжнародної уваги з боку політиків і інвесторів, що відкриває можливості для розвитку її інвестиційного, наукового та інноваційного потенціалу. Відомо, що міжнародні експерти часто прогнозують «неминучий післявоєнний економічний бум в Україні» та її перетворення на «інноваційну мекку Європи» [37].

Тому наступні етапи реформування податкової системи повинні бути спрямовані на інноватизацію економіки з одночасною мотивацією до детінізації. Це означає, що реформи повинні поєднувати дві важливі цілі: з одного боку, стимулювати розвиток інноваційних секторів економіки, таких як наука, освіта та креативні індустрії, з іншого — сприяти детінізації, адже неформальні економічні форми в Україні заважають формуванню податкової культури та підривають дисципліну серед бізнесу і населення.

Для ефективного реформування податкової системи з метою стимулювання трансформації економіки важливо розробити Концепцію вдосконалення стратегічного розвитку, яка повинна містити чіткі положення та регламентувати:

- характер цільової трансформації, яка може бути структурною, постіндустріальною (інформаційною, знаннєвою), інноваційною (технологічною, цифровою), ціннісною (ментальною, символічною), культурною (поведінковою), фінансовою та іншими;
- пріоритети реформування податкової системи на визначені строки (мета, цілі, завдання);

- ресурсне, організаційне та інституційне забезпечення досягнення визначених цілей і завдань.

Концепція вдосконалення стратегічних пріоритетів податкового стимулювання трансформації економіки України повинна орієнтуватися на наступні ключові напрямки:

1. Інноваційні зміни — з цифровізацією всіх сфер суспільного життя.
2. Структурні зміни — перехід до постіндустріальної моделі економіки, зростання частки зайнятих в інноваційних видах діяльності та знаннєвих сферах.
3. Поведінкові зміни — підвищення культури оподаткування та відповідальності серед бізнесу та населення.

Ці кроки мають бути чітко прописані та підтримувані комплексними заходами, щоб забезпечити стійкий економічний розвиток та ефективну післявоєнну відбудову (рис. 3.3).

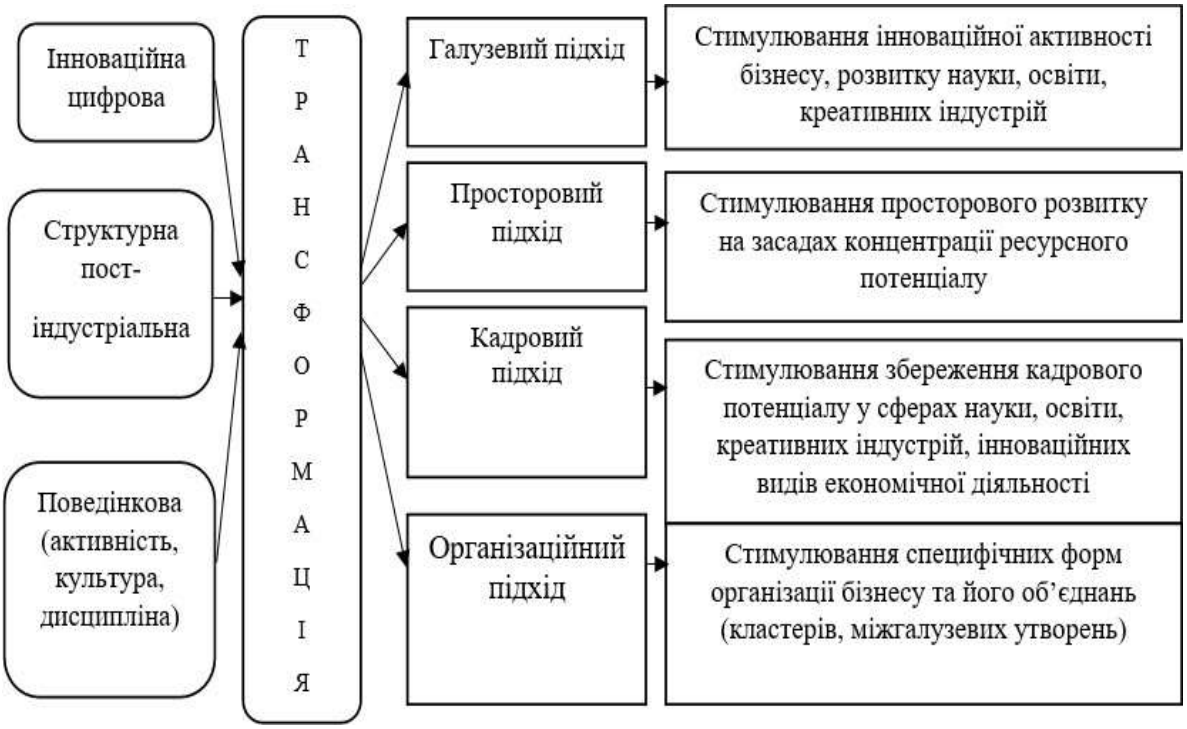


Рис. 3.3. Концептуалізація стратегічних пріоритетів податкового стимулювання трансформації економіки України

Стратегія реформування податкової системи України має не лише вказувати пріоритети, а й включати концептуальне бачення соціально-економічного розвитку країни. Це є ключовим елементом інституційного механізму, який повинен стимулювати розвиток ринкових регуляцій, сприяти впровадженню формальних і неформальних норм, що забезпечують високу податкову дисципліну, культуру, довіру та відповідальність серед громадян і бізнесу.

Необхідно виділити такі основні підходи до розробки стратегії реформування податкової системи:

1. Галузевий підхід — включає визначення економічних напрямів та інтелектуальних сфер, які повинні отримати пріоритет у податковому стимулюванні, враховуючи їхній потенціал для економічних змін. Наприклад, в Україні значно розвивається інформаційно-комунікаційні технології, і цей сектор потребує відповідної підтримки.

2. Просторовий підхід — передбачає ідентифікацію територій, де можна концентрувати податкові стимули для підтримки інноваційної діяльності.

3. Кадровий підхід — стосується визначення професій та форм зайнятості, які потребують спеціальних податкових умов, особливо для людей, залучених до інноваційних видів діяльності, наукової роботи або стартапів.

4. Організаційний підхід — зосереджується на підтримці спеціальних форм організації бізнесу, включаючи міжгалузеві об'єднання, що можуть сприяти розвитку інноваційної діяльності та економічної трансформації.

Для формування переліку видів економічної діяльності та знаннєвомістких сфер за черговістю податкового стимулювання необхідно враховувати:

- Динаміку розвитку — наприклад, галузь інформаційних технологій яка в Україні швидко зростає, і потребує податкових пільг для зростання.
- Передові екологічні технології — енергетика, металургія, фармацевтика потребують податкової підтримки для впровадження екологічно чистих технологій.

- Модернізацію старих галузей — такі сектори як машинобудування, хімічна промисловість повинні отримати підтримку для оновлення своїх основних фондів.
- Соціальне значення та стратегічну роль секторів — наука, освіта, креативні індустрії, які мають потенціал для інноваційного розвитку.

Проблеми в розвитку науки в Україні: Наука в Україні зіткнулася з серйозними проблемами, такими як недостатнє фінансування та вплив «денауковізації». Це створює загрозу для інноваційного розвитку економіки, оскільки наука є основою для впровадження нових технологій. Вирішення цих проблем вимагає належної податкової підтримки.

Роль податкових інструментів у стимулюванні інновацій: В умовах обмеженого бюджетного фінансування Україна не здатна забезпечити таке ж фінансування наукової та інноваційної діяльності, як більш заможні країни. Однак податкові інструменти можуть допомогти поступово досягати цілей, створюючи умови для зростання економіки і збільшення податкових надходжень, що дозволить забезпечити подальше фінансування для інновацій.

Стратегія реформування податкової системи повинна бути орієнтована на стимулювання інновацій, модернізацію традиційних галузей та підтримку наукових досліджень. Створення чіткої концепції, що враховує ці підходи, дозволить Україні ефективно адаптуватися до нових економічних умов і забезпечити стійкий розвиток після закінчення війни.

Для стимулювання економічної трансформації в Україні, використовуючи зазначені підходи (галузевий, просторовий, кадровий, інноваційний), слід врахувати досвід минулих років і розуміння потреби в таких кроках:

- Збереження існуючих управлінських практик оподаткування: Це означає підтримку вже ефективних методів і стратегій, які довели свою результативність на практиці.
- Ефективізація діючих управлінських практик оподаткування: Важливо забезпечити належне виконання вже наявних податкових норм, навіть

якщо вони встановлені правильно, адже існуючі правила можуть не виконуватися належним чином.

- Доповнення існуючих управлінських практик оподаткування іншими податковими інструментами: Для досягнення більшої ефективності необхідно впроваджувати нові інструменти, які можуть підтримати розвиток економіки.
- Часткова зміна існуючих управлінських практик оподаткування: Іноді потрібно вдосконалювати окремі елементи чинних податкових практик для адаптації до нових умов.
- Кардинальна зміна існуючих управлінських практик оподаткування: У разі необхідності глибоких змін в податковій системі слід застосовувати радикальні реформи для поліпшення ситуації.

З урахуванням цього, можна застосовувати такі основні податкові стимулятори:

1. Податкові пільги зі зниженням ставок податків чи повним звільненням від сплати: Це дозволить підтримати певні галузі чи підприємства, особливо у часи економічних труднощів.
2. Пропозиція спеціального режиму оподаткування: Встановлення окремих податкових режимів для підприємств або секторів економіки, які відповідають визначеним критеріям (наприклад, інноваційні підприємства або стартапи).
3. Надання податкових канікул: Це дозволить тимчасово зняти податкове навантаження з бізнесу, який лише починає свою діяльність чи переживає складні часи.
4. Надання податкового кредиту: Мова йде про різні форми податкових кредитів, зокрема прості, об’ємні або прирісні інноваційні кредити, які можуть стимулювати інвестування в інновації та нові технології.
5. Відстрочення податкових зобов'язань: Це дозволить підприємствам чи організаціям знизити фінансове навантаження в короткостроковій перспективі та сприятиме подальшому розвитку.

6. Прискорена амортизація: Можливість більш швидкого відшкодування вартості основних засобів може мотивувати бізнес до модернізації своїх активів та інвестування в оновлення виробничих потужностей.

7. Надання інвестиційної знижки: Це дозволить зменшити базу оподаткування шляхом врахування витрат на інноваційні проекти, що може стати потужним стимулом для розвитку нових технологій і покращення інвестиційного клімату.

Таким чином, поєднання різних податкових інструментів дасть змогу стимулювати економічну трансформацію, підтримуючи інновації, модернізацію виробництва та залучення інвестицій.

Успішна розбудова податкової системи є ключовою умовою інтеграції України до світового ринку. Реформа податкового законодавства України є необхідним кроком для забезпечення ефективного функціонування економіки загалом. Результати проведеного дослідження підкреслюють недоліки чинної системи оподаткування та наголошують на необхідності її вдосконалення з урахуванням досвіду прогресивних податкових систем інших країн.

Створення податкової системи, орієнтованої на підтримку вітчизняних товаровиробників, яка водночас стимулюватиме залучення нових інвестицій, сприятиме економічному розвитку, підвищенню конкурентоспроможності, а також наданню пільг і преференцій інноваційним та технологічно сучасним підприємствам, може забезпечити стабільне наповнення державного бюджету. Зокрема, зниження ставок єдиного соціального внеску здатне стимулювати економічну активність суб’єктів господарювання, які постраждали від військових дій та фінансово-економічної кризи, а також сприяти зменшенню масштабів тіньової економіки.

ВИСНОВКИ

Податкова політика України є ключовим інструментом забезпечення стабільності та розвитку економіки, що вимагає оптимізації складу і структури податків, визначення справедливих ставок і адаптації до регіональних особливостей. Ефективне управління бюджетними доходами та видатками має сприяти сталому розвитку країни.

Стабільність податкової системи є визначальним показником ефективності інституційного механізму податкової політики. Попри сформовану стабільну податкову систему, зростання дефіциту бюджету залишається постійною проблемою, яка загострюється під час криз. Зокрема, унаслідок військових дій 2014–2015 років дефіцит бюджету досяг 4,6% ВВП, а у 2022–2023 роках в умовах повномасштабної війни — понад 16–20% ВВП.

Податкові надходження (ПДФО, ПДВ, податок на прибуток підприємств) залишаються основою доходів бюджету. Водночас залежність від імпортного ПДВ свідчить про слабкість внутрішнього виробництва, а ресурсний потенціал (рентна плата) використовується не повною мірою через недостатнє адміністрування.

Для підвищення ефективності податкової системи та подолання бюджетного дефіциту необхідно: Оптимізувати видатки бюджету шляхом скорочення непріоритетних витрат і підвищення ефективності фінансування. Зміцнити дохідну базу, зокрема через зменшення обсягів тіньової економіки та поліпшення податкового адміністрування. Стимулювати інвестиційну активність, створюючи умови для залучення внутрішніх і зовнішніх інвесторів, підтримуючи малий і середній бізнес. Диверсифікувати джерела запозичень, зменшивши залежність від короткострокових кредитів і збільшивши частку довгострокових позик.

Стабільність податкового законодавства є однією з основних умов ефективності податкової системи. Значна кількість законодавчих актів, що регулюють податкові відносини, потребує перегляду для усунення

суперечностей та адаптації до сучасних викликів. Реформування податкової системи має бути спрямоване на впровадження європейських стандартів, сприяння економічному розвитку та задоволення внутрішніх потреб українського ринку.

У контексті реформування інституційного середовища, орієнтованого на інтеграцію української економіки до європейського простору, вдосконалення податкової системи має здійснюватися через постійний аналіз і переосмислення нормативно-правової бази, синтез європейського досвіду у сфері оподаткування, а також удосконалення кадрової політики, що дозволить сформувати ефективну команду професіоналів, здатних реформувати податкову систему України.

Обґрунтовано, що система державного регулювання податками, зборами та платежами в Україні повинна бути комплексною, безперервною та адаптивною до сучасних умов.

Аналіз інструментів податкової політики показав, що вони включають як традиційні методи державного впливу, так і новітні підходи, враховуючи досвід інших країн та необхідність реагування на нові виклики в Україні. Встановлено, що сталість інструментів податкової політики в поєднанні з продуманою модернізацією окремих елементів є гарантією розвитку інституційного механізму, що повинно сприяти формуванню середовища, здатного підтримувати безперервний розвиток податкових відносин між бізнесом, громадським сектором та органами державної влади різних рівнів. Важливим є також забезпечення трансформації неформальних правил ведення бізнесу та належного функціонування податкової системи.

Моніторинг формування та реалізації податкової політики має важливе значення для забезпечення ефективності податкової системи, зокрема на національному та регіональному рівнях, а також на різних ринках і секторах економіки. За результатами аналізу поточної схеми нагляду за податковою політикою було запропоновано структуру заходів для моніторингу процесу оподаткування.

Визначено напрямки вирішення нагальних проблем державної фіскальної політики та податкового моніторингу, комплексне вирішення яких сприятиме досягненню ефективних результатів економічної політики України.

Досліджено тенденції та проблеми податкової системи в Україні, які зумовлені цифровізацією економічних відносин на різних рівнях агрегації економіки. З'ясовано, що в умовах інноваційного розвитку національної економіки спостерігається значне, але нерівномірне податкове навантаження на суб’єкти господарювання, що призводить до диспропорційності на етапі становлення цифрової економіки та Євроінтеграції.

Для стимулювання економічної активності в Україні можна використовувати такі податкові інструменти: 1. Податкові пільги: Зниження ставок або повне звільнення від оподаткування, що сприятиме підтримці окремих галузей чи підприємств, особливо в періоди економічних викликів. 2. Спеціальні режими оподаткування: Введення окремих режимів для певних категорій підприємств чи секторів економіки, наприклад, для інноваційних компаній або стартапів. 3. Податкові канікули: Тимчасове звільнення від податкових зобов'язань для новостворених або таких, що перебувають у складній ситуації, підприємств. 4. Податковий кредит: Надання різних форм податкових кредитів (зокрема, прирісних чи інноваційних), що стимулюватимуть інвестиції у нові технології та інноваційні рішення. 5. Відстрочення сплати податків: Це допоможе знизити фінансове навантаження підприємств у короткостроковій перспективі, створюючи умови для подальшого розвитку. 6. Прискорена амортизація: Дозволить швидше компенсувати витрати на оновлення основних засобів, заохочуючи модернізацію виробничих потужностей. 7. Інвестиційна знижка: Зменшення оподатковуваної бази шляхом врахування витрат на інноваційні проєкти, що стимулюватиме розвиток нових технологій та покращення інвестиційного середовища.

Поєднання цих податкових інструментів сприятиме економічній трансформації, стимулюючи інновації, оновлення виробничих потужностей і залучення інвестицій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. BEPS: Міжнародні податкові відносини: Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. Режим доступу : https://mof.gov.ua/uk/beps- 440.

2. MLI: Міжнародні податкові відносини: *Міністерство фінансів України* [Електронний ресурс]. Режим доступу : https://mof.gov.ua/uk/mli- 441.

3. Благун І. Г. Передумови виникнення і тенденції становлення податкового механізму ринкової економіки. *Ефективність державного управління*. 2014. Вип. 41. С. 292–302.

4. Богатирьова Є. М. Податкове навантаження як індикатор результативності податкових реформ в Україні. *Економічний простір*. 2014. № 84. С. 110–121.

5. Бойко О. Я. Еволюція податкової системи України. *Ефективність державного управління*. 2017. Вип. 2. С. 241–247.

6. Бюджетний кодекс України від 8.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ 2456-17.

7. Верстяк О. М. Етапи тінізації економіки України. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2017. № 2(2). С. 76–79.

8. Волохова І., Дубовик О., Слатвінська М. Податкова система: навч. посібник. Харків, 2019. 402 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/09/Podatkova-systema- navchal-nyy-posibnyk.pdf.

9. Дуліба Є. В. Теоретико-правовий аналіз впливу податкової політики на формування доходів та витрат бюджетної системи України. *Підприємництво, господарство і право.* 2017. № 10(260). С. 109–112.

10. Єдиний соціальний внесок (ЄСВ) : Мінфін [Електронний ресурс]. Режим доступу : https://index.minfin.com.ua/ua/labour/social/.

11. Збірник «Статистичний щорічник України»: Комплексні статистичні публікації : Державна служба статистики України [Електронний

ресурс]. Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/01/Arch_zor_zb.htm.

12. Зведений бюджет України : Мінфін [Електронний ресурс]. Режим доступу : https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/

13. Іванов Ю. Майбуров І. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навчальний посібник. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2010. 492 с.

14. Ільяшенко В. А. Податкова політика в системі регулювання соціально-економічного розвитку держави. *Економіка та держава*. 2013. № 8. С. 22–24.

15. Індекси інфляції. Зведена таблиця індексів за період 1991-2020 рр. [Електронний ресурс]. Режим доступу : https://www.victorija.ua/indeksy-inflyatsiyi-zvedena-tablytsya-indeksiv-za-period-1991-2015rr?print=pdf.

16. Клепанчук О.Ю. Організація податкового менеджменту в процесі оподаткування суб'єктів малого бізнесу. [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/09/5- klepanchuk.pdf.

17. Контрольно-перевірочна робота: Державна податкова служба України [Електронний ресурс]. Режим доступу : https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/.

18. Кравчук О. О. Стабільність оподаткування має стати ключовим принципом податкової політики. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». Політологія. Соціологія. Право.* 2018. № 4. С. 127–135.

19. Лаврик С. Вплив податкового тиску на формування мотивації до використання агресивної податкової оптимізації. *Економіко-правова парадигма розвитку сучасного суспільства*. 2018. № 1 [Електронний ресурс]. Режим доступу : https://studlib.org.ua›index.php›eprs›article›download.

20. Лекарь С. Горизонтальний моніторинг як прогресивний механізм податкового контролю. *Економічний форум* 2/2017[Електронний ресурс]. Режим доступу: file:///C:/Users/user/Downloads/ecfor_ 2017_2_51.pdf.

21. Нікітішин А. О. Трансформація податкового регулювання у постбіфуркаційний період. *Економічний вісник*. 2019. Вип. 40. С. 148–155.

22. Пабат О. В. Складові елементи податкової системи України та їх організаційно-правові зв'язки . *Право і безпека*. 2015. № 4. С. 47–50.

23. Податки, збори, платежі: Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/.

24. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2.12.2010 року [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/ 2755-17.

25. Податкові перевірки та їх результати. Статистика: Pravo Garant [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://pravogarant.com.ua/podatkovi-perevirky-ta-yih-rezultaty-statystyka/.

26. Пономарьова Т. В. Особливості формування системи статистичних показників дослідження оподаткування й визначення податкового навантаження в Україні. *Соціальна економіка*. 2016. № 1. С. 168–175.

27. Про податок на додану вартість : Закон України № 168/97-ВР від 3.04.1997 року (втратив чинність) [Електронний ресурс]. Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/168/97-%D0%B2%D1%80#Text.

28. Пухальський В. Удосконалення форм та процедур податкового контролю у протидії ухилення від оподаткування. *Економіка та держава*. № 4/2021 [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.economy. in.ua/pdf/4_2021/18.pdf.

29. Середньомісячна заробітна плата по економіці України : iFactor [Електронний ресурс]. Режим доступу : https://i.factor.ua/ukr/info/pension/avg-ua/.

30. Сідорська О. З. Роль податкових органів України у підвищенні ефективності податкової дисципліни та культури платників податків. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2013. № 4(1). С. 111–115.

31. Скоринін А. П. Варіативність і типологізація податкової

політики як інструмент регулювання національної економіки. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2016. № 2. С. 11–16.

32. Славкова А. А. Фіскальна роль прямого оподаткування у формуванні доходів бюджету держави. *Економіка та підприємництво. Збірник наукових праць молодих учених та аспірантів ДВНЗ «Київський національний університет імені Вадима Гетьмана»*. 2009. Вип. 22. С. 213–225.

33. Тіньова економіка в Україні / Дослідження тіньової економіки в Україні: майже чверть ВВП - або 846 млрд гривень - перебуває в тіні : *Національний банк України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://bank.gov.ua/ua/news/all/doslidjennya-tinovoyi-ekonomiki-v-ukrayini-- mayje-chvert-vvp--abo-846-mlrd-griven--perebuvaye-v-tini.

34. Тучак Т. В. Феномен спеціальних податкових режимів. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2015. № 1. С. 169–179.

35. Цимбалюк І. Особливості функціонування податкової системи України та оцінка її фіскальної ефективності. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2019. № 1. С. 106–115.

36. Чинчик А. А., Голубка В. М. Методологічний алгоритм дослідження. Політика оподаткування у процесі трансформації національної економіки. Jakosc szansa na lepszy swiat-uwarunkowania i konsekwencje: Monografia podredakcja Elizbiety Skrzypek. Lublin, 2020. С. 255–262.

37. Чинчик А.А. Трансформація оподаткування на українських землях другої половини XIX - початку XX ст. (теоретичні та історичні аспекти): монографія / А. А. Чинчик ; за заг. ред. д-ра екон. наук С. М. Голубки. Київ : Медінформ, 2017. 244 с.

38. Штань М. В. Податкові інструменти регулювання економіки України в умовах глобалізації. *Міжнародні відносини. Серія «Економічні науки»*. 2014. № 4 [Електронний ресурс]. Режим доступу: journals.iir.kiev.ua › index.php

› ec_n › article › download.

39. Ярема Б. П. Бюджетно-податкова політика України та напрями її реалізації. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2016. № 2(1). С. 75–80.

40. Ясенова І. Б. Структурне моделювання податкового регулювання інноваційної діяльності. *Економічні інновації* : Зб. наук. пр. Одеса: ІПРЕЕД НАН України, 2013. Вип. 52. С. 217–223.

41. Ясько І. В. Принципи оподаткування. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2015. № 824. С. 135–139.