

ПРАТ ВНЗ «МІЖРЕГІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ
ПЕРСОНАЛОМ»

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

УДК 351.713:336.221

КУЛІБАБА Євгеній Олександрович

ДИСЕРТАЦІЯ
МЕХАНІЗМИ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ
СИСТЕМОЮ УКРАЇНИ: БАЛАНС ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ТА
СОЦІАЛЬНОЇ СПРАВЕДЛИВОСТІ

Спеціальність 25.00.02 – механізми державного управління

Подається на здобуття наукового ступеня доктора наук з державного управління
Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело. Усі
частини тексту дисертації, під час написання яких використовувалися технології
штучного інтелекту, перевірені та відредаговані мною особисто.

_____ Є. О. Кулібаба

Науковий керівник: доктор наук з державного управління,
професор, Бурик Зоряна Михайлівна

Київ – 2026

АНОТАЦІЯ

Кулібаба Є. О. Механізми державного управління податковою системою України: баланс фіскальної ефективності та соціальної справедливості. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата наук з державного управління за спеціальністю 25.00.02 – механізми державного управління. – Міжрегіональна Академія управління персоналом, Київ, 2026.

У дисертації вирішено важливе наукове завдання, яке полягає у науковому обґрунтуванні теоретичних засад і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення механізмів публічного управління податковою системою в контексті євроінтеграційного розвитку України.

У першому розділі дисертаційної роботи *«Теоретико-методичні засади державного управління податковою системою в умовах забезпечення фіскальної ефективності і соціальної справедливості»* охарактеризовано сучасний стан наукової розробленості проблеми та теоретико-методологічні засади державного управління податковою системою; досліджено та обґрунтовано теоретичні підходи до балансування фіскальних і соціальних функцій податків.

Вивчено еволюцію податкової системи України від початку 1990-х років до сучасного етапу. Встановлено, що її розвиток відбувався у складних умовах державотворення, переходу до ринкової економіки, кодифікації податкового законодавства, інституційних реформ, цифровізації, євроінтеграції та повномасштабної війни. Особливу увагу приділено зміні ролі податкових органів від переважно контрольної та фіскальної моделі до сервісно-комплаєнсної, ризикоорієнтованої та цифрово-підтриманої моделі адміністрування.

Сформовано понятійно-категорійний апарат теорії державного управління у частині дефініцій «державне управління податковою системою», «механізм державного управління податковою системою» та «система державного управління податковою системою» шляхом систематизації існуючих наукових

підходів, уточнення їх змістових характеристик і структурно-функціональної побудови. Було запроваджено поняття «архітектура державного управління податковою системою», під якою розуміється цілісна система нормативної, інституційної, адміністративно-процедурної, сервісної, контрольної та стратегічно-аналітичної складових, що забезпечують формування, реалізацію та оцінювання державної податкової політики, чим розширено теоретичні засади дослідження механізмів державного управління податковою системою.

Доведено, що сучасна податкова система України має одночасно забезпечувати бюджетну достатність, підтримувати економічну активність, не поглиблювати соціальну нерівність, бути адміністративно здійсненою та сприйматися платниками як легітимна. Запропоновано розглядати податкову систему через декілька рівнів: правовий дизайн, інституційне забезпечення, адміністративну практику, поведінку платників, фіскальний результат і соціально-економічний ефект.

У розділі доведено, що соціальна справедливість не може забезпечуватися механічним множенням пільг, оскільки непрозорі та неоцінені податкові переваги можуть одночасно зменшувати доходи бюджету, викривлювати конкуренцію і створювати привілеї для окремих груп. Обґрунтовано, що соціально орієнтовані податкові інструменти мають оцінюватися за критеріями адресності, строковості, прозорості, фіскальної вартості, розподільчого ефекту та адміністративної здійсненності.

Узагальнено інтегровану логіку оцінювання податкового інструмента за бюджетним рівнем (дозволяє оцінити достатність, стабільність і прогнозованість доходів), за економічним рівнем (забезпечує вплив податкового інструмента на конкуренцію, інвестиції та податковий арбітраж), соціальним (визначає відповідність навантаження платоспроможності та принципу рівності), адміністративним (надає можливість виконання податкового обов'язку без надмірних витрат) та легітимаційним рівнями (визначає суспільне сприйняття податкового інструмента як обґрунтованого, справедливого і пов'язаного з фінансуванням публічних благ). Обґрунтовано, що в умовах війни ці критерії

набувають особливого значення, оскільки фіскальна ефективність стає питанням не лише бюджетного балансу, а й національної безпеки, тоді як соціальна справедливість має враховувати різний ступінь втрат, платоспроможності та вразливості платників.

У другому розділі дисертаційної роботи «Аналіз механізмів та сучасного стану публічного управління податковою системою України» вивчено механізми державного управління податковою системою та запропонувати комплексний механізм; розроблено методику та здійснено оцінку фіскальної ефективності та соціальної справедливості державного управління податковою системою України.

Сформовано комплексний механізм державного управління підвищенням фіскальної ефективності податкової системи України в умовах воєнного та повоєнного періодів, який, на відміну від існуючих, інтегрує стратегічний, інституційний, нормативно-правовий, цифровий, ризик-орієнтований та фінансово-аналітичний контури управління. Механізм складається із нормативно-правового, інституційного, економічного, мотиваційного, політичного та соціального підмеханізмів і включає наступні процеси: 1) прогнозування податкового потенціалу держави, 2) оцінювання фіскальних ризиків оподаткування, 3) впровадження адаптивного коригування податкових інструментів, 4) цифровий моніторинг надходжень та оцінювання результативності управлінських рішень.

Проведено аналіз фіскальної ефективності, що виявив волатильність показників виконання дохідної частини Державного бюджету України упродовж 2021–2025 років. З’ясовано, що динаміка уточненого плану відображає ускладнення процесів макроекономічного прогнозування під впливом воєнних чинників, і в таких умовах стабільність податкових надходжень визначається насамперед адаптивністю публічно-управлінських механізмів, а не суто коригуванням елементів податку.

Ретельне опрацювання цифрових інструментів податкового адміністрування засвідчує, що об’єднання інформаційних ресурсів, ризик-

орієнтованого контролю та електронних сервісів забезпечує формування єдиного цифрового контуру управління. Встановлено, що зміщення технологічного парадигматичного фокусу змінює не лише окремі транзакційні процедури, а й загальну модель комунікації між державою та платниками податків.

Порівняльний аналіз інституційних дисфункцій виявив критичну концентрацію проблем безпосередньо у зоні міжвідомчої взаємодії, де авторською матрицею охоплено десять взаємопов'язаних механізмів публічного адміністрування. З'ясовано, що на перетині нормативного регулювання, адміністративних регламентів та інформаційного обміну виникають міжінституційні втрати, які суттєво знижують загальну фіскальну ефективність. Запропоновано подальші реформаторські кроки спрямовувати на глибоку інтеграцію управлінських процесів, а не на чергову реорганізацію структури державних установ, що забезпечить максимальну результативність під час проведення системних перетворень і не стосується розв'язання окремих процедурних завдань локального характеру.

Удосконалено методичні підходи до оцінювання фіскальної ефективності державного управління податковою системою України, який, на відміну від існуючих, базується на комплексному агрегуванні показників податкових надходжень, стабільності доходної бази, ефективності адміністрування, рівня добровільного податкового комплаєнсу, податкового розриву, адміністративних витрат та впливу податкової політики на бюджетну стійкість. Методичний підхід містить: 1) структуру аналітичних показників диференціації податкового навантаження між групами платників податків, 2) оцінювання адресності податкових пільг, 3) визначення регресивності окремих елементів оподаткування, 4) аналіз відповідності податкових платежів платоспроможності суб'єктів, 5) вимірювання перерозподільчого ефекту податкової системи. Цим забезпечується виявлення структурних дисбалансів оподаткування та підвищує обґрунтованість управлінських рішень щодо забезпечення соціальної справедливості.

У третьому розділі дисертаційної роботи «Удосконалення публічного управління податковою системою України» вивчено зарубіжний досвід та моделі управління податковою системою ЄС, можливості його імплементації в Україні; запропоновано стратегічні напрями підвищення ефективності державного управління податковою системою України в умовах війни і повоєнному періоді; виділено ключові шляхи та інструменти оптимізації державного управління податковою системою України.

Виокремлено моделі управління податковою системою в країнах ЄС, а саме: соціально орієнтовану (нордичну), континентальну, ліберально-стимулюючу, цифрово-адміністративну, ризик-орієнтовану, кооперативно-комплаєнсну та інтеграційно-координаційну моделі. Проведено їх порівняльний аналіз та встановлено, що кожна модель має власні переваги та обмеження для України, зокрема: нордична модель є корисною для розуміння ролі податкової довіри та прозорості використання публічних коштів; континентальна – для пошуку балансу між фіскальною достатністю і соціальними гарантіями; ліберально-стимулююча – для підтримки інвестицій, підприємництва і повоєнного відновлення; цифрово-адміністративна – для розвитку електронних сервісів, е-аудиту, автоматичного обміну даними та зменшення витрат платників; ризик-орієнтована – для підвищення адресності контролю; кооперативно-комплаєнсна – для формування партнерської взаємодії держави і платника; інтеграційно-координаційна – для посилення міжнародного обміну податковою інформацією та протидії транскордонному ухиленню. Зроблено висновок, що для України найбільш доцільною є не одна ізольована модель, а змішана адаптивна модель публічного управління податковою системою, яка поєднує європейські стандарти правового регулювання, цифровізацію, ризик-орієнтованість, соціальну справедливість, сервісність і потреби повоєнного економічного відновлення.

Встановлено, що в умовах воєнного стану доходи бюджету мають аналізуватися у зв'язку з видатковим навантаженням, оскільки навіть за зростання податкових надходжень фіскальний розрив залишається значним, а

отже, підвищення фіскальної ефективності має поєднувати внутрішню мобілізацію доходів, раціоналізацію видатків, середньострокове бюджетне планування, зовнішню фінансову підтримку та поступову нормалізацію податкових правил.

Сформовано загальну логіку підвищення фіскальної ефективності податкової системи України, яка включає розширення податкової бази без непропорційного підвищення ставок, посилення ефективності ПДВ та акцизного оподаткування, системний перегляд податкових пільг і податкових витрат, розвиток ризик-орієнтованого податкового адміністрування і комплаєнсу, цифровізацію податкового адміністрування та відновлення довіри і передбачуваності податкової політики. Встановлено, що значна частина фіскального потенціалу втрачається не через низькі номінальні ставки, а через тінізацію, прогалини адміністрування, нерівномірність фактичного податкового навантаження, неефективні пільги, схемний ПДВ, агресивне податкове планування та недостатній рівень добровільного комплаєнсу. Запропоновано підвищення фіскальної ефективності здійснювати через повернення економічної активності в легальне поле, легалізацію зайнятості, зменшення необлікованого обороту, підвищення якості реєстрів, е-аудит, електронне відшкодування, простежуваність підакцизних товарів, інвентаризацію пільг і розвиток податкових сервісів.

У розділі систематизовано інструменти забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні за кількома рівнями: системним, комплексним, локальним. Наголошено, що будь-який соціально орієнтований податковий інструмент має оцінюватися не лише за наміром підтримки певної групи, а й за критеріями адресності, пропорційності, фіскальної обґрунтованості, строковості, прозорості, наявності соціального ефекту та недопущення викривлення конкуренції між сумлінними і несумлінними платниками.

Обґрунтовано напрями оптимізації податкового адміністрування в Україні. Встановлено, що оптимізація адміністрування не повинна зводитися до збільшення кількості перевірок або посилення санкційного інструментарію,

оскільки сучасне податкове адміністрування має забезпечувати не лише контроль, а й попередження порушень, сервісну підтримку платників, цифрову взаємодію, управління комплаєнс-ризиками, захист прав платника та підвищення рівня добровільного виконання податкових обов'язків.

У розділі доведено, що цифровізація, Електронний кабінет, SAF-T UA, е-аудит, автоматизований моніторинг і ризик-профілювання повинні розглядатися не як технічні допоміжні інструменти, а як основа нової управлінсько-правової логіки податкового адміністрування, що полягає у переході від постфактумного реагування на порушення до раннього виявлення ризиків, попередження типових помилок, стандартизації доказової бази, зменшення людського фактору та підвищення передбачуваності адміністративних процедур.

Ключові слова: державне управління, податкова система України, механізми державного управління, фіскальна ефективність, соціальна справедливість, моделі державного управління податковою системою, податкова політика, державне регулювання, податкове реформування, оптимізація оподаткування, соціальна відповідальність, податковий тягар, податкове законодавство, фіскальна стійкість, адміністрування податків, інституційне забезпечення, соціальні функції податків.

Abstract

Kulibaba Ye. O. Mechanisms of Public Administration of Ukraine's Tax System: Balancing Fiscal Efficiency and Social Justice. – Qualifying scientific work on manuscript rights. Dissertation for the degree of Candidate of Sciences in Public Administration, specialty 25.00.02 – Mechanisms of Public Administration. – Interregional Academy of Personnel Management, Kyiv, 2026.

The dissertation solves an important scientific problem, namely the theoretical substantiation and development of practical recommendations for improving the

mechanisms of public administration of the tax system in the context of Ukraine's European integration.

The first section of the dissertation work "*Theoretical and methodological principles of state management of the tax system in the context of ensuring fiscal efficiency and social justice*" describes the current state of scientific development of the problem and the theoretical and methodological principles of state management of the tax system; theoretical approaches to balancing the fiscal and social functions of taxes are investigated and substantiated.

A conceptual and categorical framework for the theory of public administration has been developed with regard to the definitions of 'public administration of the tax system', 'mechanism of public administration of the tax system' and 'system of public administration of the tax system' by systematising existing academic approaches and clarifying their substantive characteristics and structural-functional organisation. The concept of 'architecture of public administration of the tax system' has been introduced, which is understood to mean a holistic system comprising regulatory, institutional, administrative and procedural, service, control and strategic-analytical components that ensure the formulation, implementation and evaluation of state tax policy, thereby broadening the theoretical foundations for the study of mechanisms of public administration of the tax system.

The evolution of Ukraine's tax system from the early 1990s to the present stage is studied. It is established that its development took place under complex conditions of state-building, transition to a market economy, codification of tax legislation, institutional reforms, digitalization, European integration, and full-scale war. Particular attention is given to the shift in the role of tax authorities from a predominantly control- and punishment-oriented fiscal model to a service-compliance, risk-oriented, and digitally supported administration model.

It is proven that Ukraine's modern tax system must simultaneously ensure budgetary sufficiency, support economic activity, avoid deepening social inequality, be administratively feasible, and be perceived by taxpayers as legitimate. It is proposed

to examine the tax system through several levels: legal design, institutional support, administrative practice, taxpayer behavior, fiscal outcomes, and socio-economic effect.

The chapter demonstrates that social justice cannot be ensured through the mechanical multiplication of tax benefits, since non-transparent and unassessed tax advantages can simultaneously reduce budget revenues, distort competition, and create privileges for certain groups. It is substantiated that socially oriented tax instruments should be evaluated according to criteria of targeting, time-limitation, transparency, fiscal cost, distributive effect, and administrative feasibility.

The chapter summarizes an integrated logic for evaluating a tax instrument across the budgetary level (allowing assessment of the sufficiency, stability, and predictability of revenues), the economic level (capturing the instrument's impact on competition, investment, and tax arbitrage), the social level (determining the correspondence of the tax burden to solvency and the principle of equality), the administrative level (assessing the feasibility of fulfilling tax obligations without excessive costs), and the legitimation level (determining public perception of the tax instrument as justified, fair, and linked to financing public goods). It is substantiated that under wartime conditions these criteria acquire particular significance, since fiscal efficiency becomes a matter not only of budgetary balance but also of national security, while social justice must take into account varying degrees of loss, solvency, and vulnerability among taxpayers.

In the second section of the dissertation work *"Analysis of the mechanisms and current state of public administration of the tax system of Ukraine"* the mechanisms of public administration of the tax system are studied and a comprehensive mechanism is proposed; a methodology is developed and an assessment of the fiscal efficiency and social justice of public administration of the tax system of Ukraine is carried out.

A comprehensive mechanism for state governance aimed at enhancing the fiscal efficiency of Ukraine's tax system during wartime and the post-war period has been established; unlike existing mechanisms, it integrates strategic, institutional, regulatory, digital, risk-oriented and financial-analytical management components.

The mechanism comprises regulatory, institutional, economic, motivational, political and social sub-mechanisms and includes the following processes: 1) forecasting the state's tax potential, 2) assessing fiscal risks in taxation, 3) implementation of adaptive adjustments to tax instruments, 4) digital monitoring of revenue and assessment of the effectiveness of management decisions.

An analysis of fiscal efficiency reveals volatility in the indicators of the State Budget of Ukraine's revenue execution during 2021–2025. It is found that the dynamics of the revised plan reflect the increasing complexity of macroeconomic forecasting under the influence of wartime factors, and under such conditions the stability of tax revenues is determined primarily by the adaptability of public administration mechanisms rather than by mere adjustment of tax elements.

A thorough examination of digital tools for tax administration demonstrates that combining information resources, risk-oriented control, and electronic services forms a unified digital administration circuit. It is established that the shift in technological paradigmatic focus changes not only individual transactional procedures but also the overall model of communication between the state and taxpayers.

A comparative analysis of institutional dysfunctions reveals a critical concentration of problems directly within the zone of interagency interaction, where the author's matrix covers ten interconnected mechanisms of public administration. It is found that at the intersection of regulatory governance, administrative procedures, and information exchange, inter-institutional losses arise that significantly reduce overall fiscal efficiency. It is proposed that further reform steps be directed toward deep integration of management processes rather than another reorganization of state institutional structures, which would ensure maximum effectiveness in carrying out systemic transformations rather than addressing isolated, locally scoped procedural tasks.

Methodological approaches to assessing the fiscal effectiveness of the state administration of Ukraine's tax system have been refined; unlike existing approaches, this is based on a comprehensive aggregation of indicators relating to tax revenue, the stability of the tax base, the effectiveness of administration, the level of voluntary tax

compliance, the tax gap, administrative costs and the impact of tax policy on budgetary sustainability. The methodological approach comprises: 1) a framework of analytical indicators for differentiating the tax burden across groups of taxpayers; 2) an assessment of the targeting of tax concessions; 3) a determination of the regressivity of individual elements of taxation; 4) an analysis of the alignment of tax payments with taxpayers' ability to pay, 5) a measurement of the redistributive effect of the tax system. This ensures the identification of structural imbalances in taxation and enhances the soundness of management decisions aimed at ensuring social justice.

The third section of the dissertation *"Improving Public Administration of the Tax System of Ukraine"* studies foreign experience and models of management of the EU tax system, the possibilities of its implementation in Ukraine; strategic directions for increasing the efficiency of public administration of the tax system of Ukraine in the conditions of war and the post-war period are proposed; key ways and tools for optimizing public administration of the tax system of Ukraine are highlighted.

Models of tax system administration in EU countries are identified, namely: the socially oriented (Nordic), continental, liberal-stimulating, digital-administrative, risk-oriented, cooperative-compliance, and integration-coordination models. A comparative analysis is conducted, establishing that each model has its own advantages and limitations for Ukraine: the Nordic model is useful for understanding the role of tax trust and transparency in the use of public funds; the continental model, for finding a balance between fiscal sufficiency and social guarantees; the liberal-stimulating model, for supporting investment, entrepreneurship, and post-war recovery; the digital-administrative model, for developing electronic services, e-audit, automatic data exchange, and reducing taxpayer costs; the risk-oriented model, for increasing the precision of control targeting; the cooperative-compliance model, for building partnership interaction between the state and taxpayers; and the integration-coordination model, for strengthening international exchange of tax information and countering cross-border evasion. It is concluded that for Ukraine, the most appropriate approach is not a single isolated model but a mixed, adaptive model of public administration of the tax system that combines European legal standards, digitalization,

risk orientation, social justice, service orientation, and the needs of post-war economic recovery.

It is established that under martial law, budget revenues must be analyzed in connection with expenditure burdens, since even amid growing tax revenues the fiscal gap remains substantial; therefore, increasing fiscal efficiency must combine domestic revenue mobilization, expenditure rationalization, medium-term budget planning, external financial support, and the gradual normalization of tax rules.

A general logic for increasing the fiscal efficiency of Ukraine's tax system is formed, including expanding the tax base without disproportionate rate increases, strengthening the effectiveness of VAT and excise taxation, systematically reviewing tax benefits and tax expenditures, developing risk-oriented tax administration and compliance, digitalizing tax administration, and restoring trust and predictability in tax policy. It is established that a significant share of fiscal potential is lost not because of low nominal rates but due to the shadow economy, administrative gaps, unevenness in the actual tax burden, ineffective benefits, VAT fraud schemes, aggressive tax planning, and an insufficient level of voluntary compliance. It is proposed to increase fiscal efficiency by returning economic activity to the legal sphere, legalizing employment, reducing unrecorded turnover, improving the quality of registries, e-audit, electronic refunds, traceability of excisable goods, an inventory of tax benefits, and the development of tax services.

The chapter systematizes instruments for ensuring social justice in taxation across several levels: systemic, comprehensive, and local. It is emphasized that any socially oriented tax instrument must be evaluated not only by its intent to support a particular group but also by criteria of targeting, proportionality, fiscal justification, time-limitation, transparency, presence of social effect, and prevention of competitive distortion between compliant and non-compliant taxpayers.

Directions for optimizing tax administration in Ukraine are substantiated. It is established that optimization of administration should not be reduced to increasing the number of audits or strengthening sanction tools, since modern tax administration must ensure not only control but also the prevention of violations, service support for

taxpayers, digital interaction, compliance risk management, protection of taxpayer rights, and increased voluntary fulfillment of tax obligations.

The chapter demonstrates that digitalization, the Electronic Cabinet, SAF-T UA, e-audit, automated monitoring, and risk profiling should be regarded not as merely technical auxiliary tools but as the foundation of a new administrative-legal logic of tax administration — one that entails a shift from post-factum response to violations toward early risk detection, prevention of typical errors, standardization of the evidentiary base, reduction of the human factor, and increased predictability of administrative procedures.

Keywords: public administration, tax system of Ukraine, mechanisms of public administration, fiscal efficiency, social justice, models of public administration of the tax system, tax policy, state regulation, tax reform, taxation optimization, social responsibility, tax burden, tax legislation, fiscal sustainability, tax administration, institutional support, social functions of taxes.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Праці, які відображають основні наукові результати дисертації:

1. Кулібаба, Є. О. (2026). Оцінка впливу податкового навантаження на соціальну нерівність: підходи державного управління. Публічне управління і політика, (3(19), С. 100-109. DOI: <https://doi.org/10.70651/3041-2498/2026.3.19>.
2. Кулібаба Є. О. (2026). Механізми досягнення балансу між фіскальною ефективністю та соціальною справедливістю в системі державного управління оподаткуванням. Публічне управління і політика, (4(20), С. 1-9. DOI: <https://doi.org/10.70651/3041-2498/2026.4.01>.
3. Кулібаба, Є. О. (2026). Цифровізація податкового адміністрування як чинник підвищення фіскальної ефективності та забезпечення соціальної справедливості. Філософія та управління, (3(19), С. 42-54. DOI: <https://doi.org/10.70651/3041-248X/2026.3.09>.
4. Кулібаба, Є. О. (2026). Іноземний досвід і моделі управління податковою системою ЄС. Філософія та управління, (4(20), С. 1-8. DOI: <https://doi.org/10.70651/3041-248X/2026.4.01>.
5. [Kulibaba Ye \(2026\). State regulation of the tax system of Ukraine. European Journal of Interdisciplinary Issues, 3\(1\), p. 130–141. https://doi.org/10.5281/zenodo.22726155.](https://doi.org/10.5281/zenodo.22726155)
6. Кулібаба Є. О. Досвід країн Вишеградської групи у реформуванні механізмів державного управління податковою системою: кейси Польщі, Чехії та Словаччини. *Věda a perspektivy*. 2025. № 12(55). С. 427–441. DOI: [https://doi.org/10.52058/2695-1592-2025-12\(55\)-427-441](https://doi.org/10.52058/2695-1592-2025-12(55)-427-441).

Публікації, що засвідчують апробацію результатів дисертації:

1. Кулібаба Є. О. Оцінка впливу податкового навантаження на соціальну справедливість: управлінські підходи та індикатори ефективності // *Advanced Technologies in Scientific Research: Collection of Scientific Papers with Proceedings of the 4th International Scientific and Practical Conference (May 13–*

15, 2026, Rotterdam, Netherlands). 2026. С. 525–527. URL: https://isu-conference.com/wp-content/uploads/2026/05/Rotterdam_Netherlands_13.05.26.pdf.

2. Кулібаба Є. О. Баланс фіскальної ефективності та соціальної справедливості як пріоритет публічного управління податковою системою // The XXII International scientific and practical conference «The impact of modern digital technologies and developments on the future of education», June 01-03, 2026, Krakow, С. 394–395. URL: <https://eu-conf.com/wp-content/uploads/2026/04/THE-IMPACT-OF-MODERN-DIGITAL-TECHNOLOGIES-AND-DEVELOPMENTS-ON-THE-FUTURE-OF-EDUCATION.pdf>.

3. Кулібаба Є. О. Цифровізація податкового адміністрування як фактор підвищення фіскальної ефективності держави // Матеріали Міжнародної мультидисциплінарної наукової інтернет-конференції «Світ наукових досліджень». 2026. Вип. 53. URL: <https://www.economy-confer.com.ua/full-article/6923/>.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	19
ВСТУП	21
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ В УМОВАХ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ТА СОЦІАЛЬНОЇ СПРАВЕДЛИВОСТІ	31
1.1. Сутність та принципи державного управління податковою системою в сучасних умовах	31
1.2. Еволюція державного управління податковою системою, як інструмента державної політики	54
1.3. Фіскальна ефективність і соціальна справедливість податкової системи: економічний зміст, критерії, підходи до балансування фіскальних і соціальних функцій податків	65
Висновки до розділу 1	102
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ МЕХАНІЗМІВ ТА СУЧАСНОГО СТАНУ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ УКРАЇНИ	104
2.1. Механізми державного управління податковою системою України в сучасних умовах	104
2.2. Нормативно-правове забезпечення та проблеми державного управління податковою системою України	131
2.3. Оцінка фіскальної ефективності державного управління податковою системою України	154
2.4. Оцінка соціальної справедливості державного управління податковою системою України	175
Висновки до розділу 2	193

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОГО	195
УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ УКРАЇНИ	
3.1. Зарубіжний досвід та моделі державного управління податковою	195
системою: досвід ЄС для України	
3.2. Напрями підвищення ефективності державного управління	214
податковою системою в умовах війни і повоєнному періоді в Україні	
3.3. Інструменти забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні	232
3.4. Оптимізація механізмів, методів та інструментів державного	244
управління податковою системою України	
Висновки до розділу 3	257
ВИСНОВКИ	259
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	266
ДОДАТКИ	290

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

АСУПР – автоматизована система управління ризиками;
ВВП – валовий внутрішній продукт;
ВЗ – військовий збір;
ВПО – внутрішньо переміщені особи;
ДМС – Державна міграційна служба України;
ДПС – Державна податкова служба України;
ЄС – Європейський Союз;
ЄСВ – єдиний соціальний внесок;
ЗУ – Закон України;
ІТ – інформаційні технології;
КабМін – Кабінет Міністрів України;
Мінфін – Міністерство фінансів України;
МСП – малі та середні підприємства;
ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку;
ПДВ – податок на додану вартість;
ПДФО – податок на доходи фізичних осіб;
ПКУ – Податковий кодекс України;
ПнП – податок на прибуток підприємств;
ПП – податок на прибуток;
ПРО – програмний реєстратор розрахункових операцій;
РРО – реєстратор розрахункових операцій;
США – Сполучені штати Америки;
ФОП – фізична особа-підприємець
ШІ – штучний інтелект;
EES – Європейські електронні системи оподаткування;
ETACA – European Trust and Cooperation Approach;
CRS – Common Reporting Standard;
GDP – Gross Domestic Product;

IMF – International Monetary Fund;

KPI – Key Performance Indicator;

OCR – Optical character recognition;

OECD – Organization for Economic Co-operation and Development;

ROS – Revenue Online Service;

VAT – value-added tax;

ViDA – VAT in the Digital Age;

FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act.

ВСТУП

Актуальність теми. Забезпечення ефективного державного управління податковою системою України у контексті забезпечення відповідності європейським стандартам, підтримки економічної стабільності та соціальної справедливості є надзвичайно важливим в умовах війни. Найбільш значний негативний вплив на формування дисбалансу в податковій системі здійснюють безпекові та військові ризики, зумовлені війною. Руйнування виробничої та критичної інфраструктури, порушення логістичних ланцюгів, втрата частини економічного потенціалу та міграція робочої сили призводять до зменшення податкової бази. Одночасно з цим відбувається суттєве зростання потреб у фінансуванні сектору оборони, відновлення інфраструктури та соціальної підтримки постраждалих верств населення, що формує додатковий тиск на видаткову частину бюджету. Водночас макроекономічні ризики, серед яких інфляційні процеси, дефіцит робочої сили, подорожчання енергетичних та інших ресурсів, зниження продуктивності економіки, формують довгострокові обмеження для розширення податкової бази, які не тільки зменшують фіскальний потенціал держави, але й одночасно підсилюють соціальний попит на державну підтримку, що ще більше загострює структурну суперечність між доходами і видатками бюджету. У сучасних умовах воєнної економіки цей дисбаланс набуває особливої глибини, оскільки одночасне зростання соціальних зобов'язань держави та обмеженість фіскальних ресурсів формують стійку асиметрію між дохідною та видатковою частинами бюджету. Все це вимагає пошуку нових, ефективних механізмів управління податковою системою.

Державне управління податковою системою не може зводитися лише до організації справляння податків, контролю за виконанням податкового обов'язку або мобілізації доходів бюджету. Його зміст є значно ширшим і охоплює нормативно-правову, інституційну, адміністративну, сервісну контрольну складові. Зважаючи, що податкова система є не лише фінансовим механізмом наповнення бюджету, а складним інструментом державного управління, який

поєднує правове регулювання, інституційну спроможність, адміністративні процедури, цифрові сервіси, контроль, комплаєнс, довіру, соціальну справедливість і стратегічну фіскальну стійкість, виникає необхідність обґрунтування у теоретичному вимірі необхідності переходу від фрагментарного розуміння податкової політики до інтегрованої моделі управління податковою системою, у якій фіскальна ефективність і соціальна справедливість не протиставляються, а взаємно обмежують і підсилюють одна одну.

Поряд із внутрішніми викликами важливу роль відіграють зовнішньоекономічні ризики, пов'язані з нестабільністю світових ринків, коливанням цін на енергоресурси та продовольство, а також обмеженням експортних можливостей. Дані фактори негативно впливають на валютні надходження та платіжний баланс, що в бюджетному вимірі трансформується у зменшення доходів і необхідність нарощування компенсаторних видатків, спрямованих на стабілізацію економічної системи.

Аналіз напрямків наукового дослідження механізмів державного управління податковою системою України репрезентує широкий спектр підходів до проблематики, що висвітлюються у роботах зарубіжних та українських вчених. Зокрема, у дослідженнях О. Барабаш [2], О. Біловус [3], І. Луніної [33], А. Пислиці [47] розглядаються аспекти функціонування механізмів державного регулювання фіскальної політики, проводиться аналіз теоретичних та практичних підходів до її трактування. М. Горобчинський [8], О. Покогодна [54] досліджують особливості трансформації механізмів управління податковою системою в умовах децентралізації влади та євроінтеграційного розвитку. Водночас, О. Лобач [32], В. Хачатурян [129] та О. Чудак [132] акцентують увагу на правових аспектах державного управління податковою системою в контексті інноваційних перетворень, досліджують міжнародний досвід удосконалення фіскальної політики. На міжнародному рівні галузеві дослідження представлені роботами таких вчених, як Б. Брис (B. Brys) [141], Дж. Мірлес (J. Mirrlees) [173] та інших, хто розглядає різні підходи до управління податковою системою, виокремлює ключові проблеми галузі та шукає рішення для їх подолання.

У плеяді дослідників, які здійснювали розвідки практичних засад створення та впровадження механізмів імплементації публічної політики у сфері фіскальної системи, необхідно відзначити таких науковців, як: Ю. Іванов, І. Майбурова [20], П. Мельник, З. Варналій, Л. Тарангул [36], В. Чиж [130], О. Юрківський [134] та інші. Серед зарубіжних науковців можемо виділити праці: С. Бетс, Дж. Брондоло (S. Betts, J. Brondolo) [138], Н. Мостеану та М. Мітрой (N. Mosteanu, M. Mitroi) [174], Дж. Стіглітц та Дж. Розенгард (J. Stiglitz, J. Rosengard) [184] тощо.

Разом з тим, незважаючи на значну залученість сучасних вчених до проблем державного управління податковою системою, необхідно відзначити недостатній рівень розробленості питань впровадження технологій та інновацій, управління сферою фіскальної політики в умовах невизначеності та криз. Підвищення ефективності державного управління вимагає системних змін у функціонуванні системи або її перебудові. При цьому, зміни в публічному управлінні фіскальною системою повинні стосуватися не лише окремих частин або елементів, але і їх взаємодії. Також, необхідно враховувати, що європейська модель управління податковою системою базується на поєднанні інструментальних, процесно-регуляторних та стратегічно-правових механізмів, які разом утворюють комплексну архітектуру управління. Впровадження європейських практик в Україні вимагає не лише гармонізації нормативних актів а також інституційної трансформації, цифровізації систем моніторингу та переходу від формального контролю до управління на основі кількісних результатів.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження проводилося в межах комплексного наукового проєкту «Державне регулювання соціально-економічних процесів» (Номер державної реєстрації 0118U100219) ГО «Міжнародний центр з розвитку науки і технологій». У межах виконання науково-дослідної теми Кулібабою Євгенієм Олександровичем розроблено науково-методичні підходи до формування організаційно-економічних механізмів державного регулювання розвитку підприємництва, удосконалено рекомендації щодо впровадження інноваційних інструментів підтримки суб'єктів господарювання в умовах трансформації економіки, а також підготовлено

пропозиції щодо підвищення ефективності взаємодії держави, бізнесу та інституцій громадянського суспільства при реалізації державної соціально-економічної політики.

Мета та завдання дослідження. *Метою* дослідження є наукове обґрунтування теоретичних засад і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення механізмів державного управління податковою системою в контексті забезпечення фіскальної ефективності та соціальної справедливості в Україні.

У рамках сформульованої мети визначено наступні дослідницькі *завдання*:

- охарактеризувати сучасний стан наукової розробленості проблеми та теоретико-методологічні засади державного управління податковою системою;
- дослідити та обґрунтувати теоретичні підходи до балансування фіскальних і соціальних функцій податків;
- вивчити механізми державного управління податковою системою та запропонувати комплексний механізм;
- розробити методику та здійснити оцінку ефективності державного управління податковою системою України;
- вивчити зарубіжний досвід та моделі державного управління податковою системою ЄС і можливості його імплементації в Україні;
- запропонувати стратегічні напрями підвищення ефективності державного управління податковою системою України в умовах війни і повоєнному періоді;
- виділити ключові шляхи та інструменти оптимізації державного управління податковою системою України.

Об'єктом дослідження є процеси державного управління податковою системою.

Предметом дослідження є механізми державного управління податковою системою України для забезпечення фіскальної ефективності та соціальної справедливості.

Методи дослідження. Для вирішення поставлених завдань у роботі використано сукупність загальнонаукових та спеціальних методів дослідження: ретроспективного аналізу – для вивчення забезпечення стану наукової розробленості проблеми удосконалення інструментарію державного управління податковою системою; узагальнення та систематизації – для систематизації понятійно-категорійного апарату та визначення ключових категорій і понять, систематизації нормативно-правових актів; порівняльного аналізу – для вивчення інституційного забезпечення державного управління та моделей податкового регулювання у державах ЄС; синтезу – для проєктування удосконаленого механізму державного управління фіскальною системою в повоєнному періоді; статистичного та предиктивного аналізу – для вивчення стану державного управління податковою системою в Україні, її фіскальної ефективності та соціальної справедливості; узагальнення та групування – для ідентифікації проблем державного управління в галузі; діалектичний метод – для розроблення концептуальних засад та стратегічних пріоритетів удосконалення механізмів державного управління податковою системою.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у системному розв’язанні важливого науково-практичного завдання щодо наукового обґрунтування теоретичних засад і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення механізмів державного управління податковою системою в контексті забезпечення фіскальної ефективності та соціальної справедливості в Україні. Зокрема:

уперше:

– сформовано комплексний механізм державного управління підвищенням фіскальної ефективності податкової системи України в умовах воєнного та повоєнного періодів, який, на відміну від існуючих, інтегрує стратегічний, інституційний, нормативно-правовий, цифровий, ризик-орієнтований та фінансово-аналітичний контури управління. Механізм складається із нормативно-правового, інституційного, економічного, мотиваційного, політичного та соціального підмеханізмів і включає наступні процеси: 1) прогнозування податкового потенціалу держави, 2) оцінювання фіскальних ризиків

оподаткування, 3) впровадження адаптивного коригування податкових інструментів, 4) цифровий моніторинг надходжень та оцінювання результативності управлінських рішень;

удосконалено:

– інституційні механізми державного управління податковою системою України, який, на відміну від існуючих, передбачає функціональне розмежування стратегічних, координаційних, адміністративних, контрольних і сервісних повноважень між суб'єктами державного управління. Механізм реалізує такі заходи як: 1) запровадження цифрової моделі міжвідомчої взаємодії, 2) стандартизація інформаційного обміну між державними органами влади, 3) використання системи індикаторів інституційної спроможності, 4) реалізація алгоритму моніторингу ефективності реалізації управлінських рішень в сфері державного управління в податковій сфері;

– науково-методичний підхід до адаптації європейських моделей державного управління податковою системою до умов України, який, на відміну від існуючих підходів, ґрунтується на поетапному алгоритмі імплементації європейських практик. Алгоритм включає ідентифікацію релевантних моделей, оцінювання їх інституційної сумісності, адаптацію цифрових та ризик-орієнтованих інструментів управління, інтеграцію сервісних механізмів взаємодії з платниками податків та оцінювання результатів їх впровадження; систему інструментів забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні, яка, на відміну від відомих систем, поєднує інструменти оцінювання вертикальної та горизонтальної справедливості, адресності податкових пільг, розподільчого ефекту податкових преференцій, диференціації податкового навантаження та оцінювання податкової платоспроможності різних категорій платників. Система містить заходи послідовного визначення рівня соціальної справедливості, оцінювання ефективності чинних податкових інструментів, виявлення дисбалансів та формування рекомендацій щодо їх усунення;

– організаційно-управлінський механізм оптимізації податкового адміністрування, який, на відміну від використовуваних, базується на інтеграції

цифрових сервісів, автоматизованого управління податковими ризиками, ризик-орієнтованого контролю, інтелектуальної аналітики даних, електронної взаємодії між державними інформаційними ресурсами та сервісної моделі діяльності податкових органів. Механізм включає в себе наступні дії: а) автоматизована обробка податкової інформації, б) цифровий моніторинг комплаєнсу, в) прогнозування ризиків ухилення від оподаткування, г) оцінювання ефективності адміністративних процедур. Це забезпечує скорочення адміністративних витрат, підвищення добровільного виконання податкових зобов'язань та ефективності податкового адміністрування;

– методичні підходи до оцінювання фіскальної ефективності державного управління податковою системою України, який, на відміну від існуючих, базується на комплексному агрегуванні показників податкових надходжень, стабільності доходної бази, ефективності адміністрування, рівня добровільного податкового комплаєнсу, податкового розриву, адміністративних витрат та впливу податкової політики на бюджетну стійкість. Методичний підхід містить етапи збору, нормування, інтегрального оцінювання та інтерпретації результатів, що забезпечує комплексне оцінювання результативності функціонування податкової системи; методичні підходи до оцінювання соціальної справедливості податкового навантаження, які, на відміну від існуючих, містять: 1) структуру аналітичних показників диференціації податкового навантаження між групами платників податків, 2) оцінювання адресності податкових пільг, 3) визначення регресивності окремих елементів оподаткування, 4) аналіз відповідності податкових платежів платоспроможності суб'єктів, 5) вимірювання перерозподільчого ефекту податкової системи. Цим забезпечується виявлення структурних дисбалансів оподаткування та підвищує обґрунтованість управлінських рішень щодо забезпечення соціальної справедливості.

набули подальшого розвитку:

– понятійно-категорійний апарат теорії державного управління у частині дефініцій «державне управління податковою системою», «механізм державного управління податковою системою» та «система державного управління

податковою системою» шляхом систематизації існуючих наукових підходів, уточнення їх змістових характеристик і структурно-функціональної побудови. Було запроваджено поняття «архітектура державного управління податковою системою», під якою розуміється цілісна систему нормативної, інституційної, адміністративно-процедурної, сервісної, контрольної та стратегічно-аналітичної складових, що забезпечують формування, реалізацію та оцінювання державної податкової політики, чим розширено теоретичні засади дослідження механізмів державного управління податковою системою;

– теоретико-методичні засади трактування податкової системи як об'єкта державного управління, які, на відміну від існуючих теоретичних підходів, доповнено структурно-функціональною моделлю, що розкриває взаємодію нормативної, інституційної, адміністративної, сервісної, контрольної та аналітичної складових, визначає їх функціональне призначення, принципи взаємодії та роль у реалізації державної фінансової, соціальної й економічної політики та наукові підходи до визначення фіскальної ефективності та соціальної справедливості як взаємопов'язаних категорій державного управління податковою системою, які, на відміну від існуючих, ґрунтуються на інтегрованому врахуванні економічних, соціальних та управлінських характеристик, системи критеріїв їх оцінювання, заходів по взаємоузгодженню бюджетних і соціальних цілей, а також оцінювання впливу податкових рішень на доходну базу бюджету та справедливість розподілу податкового навантаження в державі.

Практичне значення одержаних результатів включає, зокрема, те, що ключові теоретичні формулювання, підсумки та пропозиції, розроблені автором та викладені в дисертації, можуть увійти до переліку практичних інструментів і тактик удосконалення механізмів державного управління податковою системою, покращення нормативно-правового забезпечення державного управління в досліджуваній галузі, створення та імплементації політики держави в сфері розвитку державного управління податковою системою в Україні в повоєнний період, а також у майбутніх наукових розвідках щодо досліджуваної проблематики.

Одержані наукові результати та підсумки дисертаційного дослідження взято до уваги і запроваджено у практичній діяльності:

- Національного агентства з питань запобігання корупції - були запропоновані механізми для використання в аналітичних та організаційних заходах, спрямованих на підвищення прозорості податкової системи та запобігання корупційним ризикам у сфері оподаткування (довідка від 6 серпня 2026 р.);

- Головного управління державної податкової служби у Львівській області - запропоновано інструментарій для досягнення горизонтальної та вертикальної податкової рівності, підвищення рівня прозорості місцевих податкових витрат (довідка від 6 серпня 2026 р. № 36252/6/13-01-01-03-15);

- Української Асоціації фахівців системи публічного управління та адміністрування (довідка від 4 лютого 2026 р. № 13-K/226).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є виконаною самостійно науковою працею, у якій відображено авторський підхід щодо наукового обґрунтування теоретико-методологічних та практичних засад державного управління податковою системою в Україні в умовах євроінтеграції та розроблено практичні рекомендації щодо удосконалення механізмів державного управління в досліджуваній галузі в контексті повоєнного періоду. Основні наукові результати дисертаційного дослідження, висновки і рекомендації сформульовані і отримані автором особисто. Деталізація особистого внеску автора у колективних працях представлена у списку опублікованих праць.

Апробація результатів дослідження. Основні положення теоретичного та прикладного спрямування, а також висновки дисертаційного дослідження доповідались та обговорювались на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема: «Advanced Technologies in Scientific Research: Collection of Scientific Papers with Proceedings of the 4th International Scientific and Practical Conference» (May 13–15, 2026, Rotterdam, Netherlands), XXII International scientific and practical conference «The impact of modern digital technologies and developments on the future of education» (June 01-03, 2026, Krakow, Poland),

«Міжнародна мультидисциплінарна наукова інтернет-конференція «Світ наукових досліджень» (18-19 червня, 2026, Україна, Тернопіль).

Публікації. Загальні положення та зміст дисертації відображено у 9 наукових працях, у тому числі в 6 статтях у наукових фахових виданнях України та держав ОЕСР та 3 тезах доповідей у матеріалах науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається з анотації українською та англійською мовами, вступу, п'яти розділів, висновків до кожного розділу, загальних висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 303 сторінки, з них основний текст – 265 сторінок. Дисертація містить 22 рисунків, 43 таблиці, список використаних джерел, що налічує 201 найменування, у тому числі 65 іноземними-мовами, поданий на 24 сторінках, та 4 додатків, розміщених на 14 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ В УМОВАХ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ТА СОЦІАЛЬНОЇ СПРАВЕДЛИВОСТІ

1.1. Сутність та принципи державного управління податковою системою в сучасних умовах

Державне управління в податковій сфері – це сукупність організаційних, правових та інформаційних заходів держави щодо формування й реалізації податкової політики, ефективного збору доходів бюджету та захисту інтересів платників податків. Його метою є забезпечення макро- стабільності і розвитку економіки через справедливе та прозоре адміністрування податків. Проте, у правовому вимірі таке визначення потребує уточнення. Податкове управління не може бути зведене лише до збирання доходів, оскільки податок є формою владного, майнового, процедурного і соціального зв'язку між державою та особою. Саме тому зміст державного управління у податковій сфері охоплює щонайменше шість взаємопов'язаних площин: нормативну, інституційну, адміністративно-процедурну, сервісну, контрольну та стратегічно-аналітичну. Нормативна площина визначає правила; інституційна – систему органів; адміністративно-процедурна – порядок виконання обов'язку; сервісна – умови добровільного комплаєнсу; контрольна – межі примусу; стратегічно-аналітична – здатність держави оцінювати податкові ризики, прогнозувати доходи і коригувати податкову політику відповідно до суспільних потреб.

Вихідним нормативним орієнтиром є Податковий кодекс України (ПКУ), який у ст. 4 закріплює принципи податкового законодавства, зокрема загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, невідворотність відповідальності, презумпцію правомірності рішень платника, фіскальну

достатність, соціальну справедливість, економічність, нейтральність, стабільність, рівномірність і зручність сплати, а також єдиний підхід до встановлення податків і зборів [50]. Інституційне наповнення цієї системи забезпечується діяльністю Державної податкової служби України, яка відповідно до постанови Кабінету Міністрів України (КабМін) від 06.03.2019 № 227 реалізує державну податкову політику, політику з адміністрування єдиного внеску та здійснює контроль за надходженням до бюджетів і державних цільових фондів податків, зборів і платежів [79].

Нормативне закріплення принципів має велике значення для правової держави, адже саме воно обмежує дискрецію контролюючих органів і не допускає перетворення податкового адміністрування на суто фіскальний тиск. Податкові органи можуть діяти лише в межах компетенції, визначеної законом; платник має право знати обсяг свого обов'язку; процедура перевірки, нарахування, стягнення або оскарження не може залежати від відомчої доцільності чи ситуативної потреби бюджету. Тому публічне управління у сфері оподаткування є не просто процесом створення законів і правил, а й активною роботою з їх впровадження – від роботи Державної податкової служби до взаємодії з митницею і казначейством. Важливо не лише слідкувати за дотриманням норм, а й постійно аналізувати ситуацію, щоб забезпечити стабільність і справедливість у зборі доходів, що, у свою чергу, сприяє економічному зростанню та соціальній рівності. Основні принципи такого управління – це законність, прозорість і підзвітність, ефективність і справедливість, пропорційність, прогнозованість та орієнтація на потреби платника. Ці цінності втілюються через конкретні інструменти, що включають електронні сервіси, єдині реєстри, ризикові критерії для аудиту, правовий захист платників тощо.

В Україні система податкового адміністрування поступово удосконалюється за рахунок якісних дій в напрямку цифрової трансформації. Конституція України, Податковий кодекс і низка спеціальних законів визначають повноваження відповідних органів. З 2014 року країна пережила кілька важливих реформ, зокрема об'єднання податкової та митної служб у єдину фіскальну структуру, її подальше розділення на Державна податкова служба України (ДПС) і Державна митна

служба України (ДМС) у 2019 році, а також запровадження електронних сервісів. Зокрема, з'явилися електронний кабінет платника й національна стратегія доходів до 2030 року, а також план цифровізації податкової служби, який розробляється до 2024 року.

З іншого боку, у Європі, зокрема в Естонії, активно використовують електронні форми для подання декларацій та комунікації з платниками. У країнах ОЕСР, таких як США, вже закріплено «Хартію прав платника», яка гарантує інформованість, якісний сервіс і можливість оскарження рішень. У трансформаційних економіках, наприклад в Вірменії або Грузії, увага приділяється автоматизації процесів і застосуванню штучного інтелекту для аналізу ризиків – і в цьому напрямі вже зроблено перші кроки. В Україні вже багато зроблено для цифровізації: понад 97% декларацій подаються онлайн, а мільйони користувачів активно користуються електронним кабінетом. Водночас залишаються виклики – потрібно послідовно впроваджувати відкритість і прозорість у всіх процесах, щоб підвищити рівень довіри.

Досвід показує, що цифрові системи дійсно сприяють підзвітності та покращують сервіс, проте для досягнення стійких результатів необхідно посилювати захист прав платників і контролювати якість роботи податкових органів. Ми пропонуємо кілька важливих кроків, зокрема ухвалити новий Кодекс податкового адміністрування, враховуючи принципи ризико-орієнтованого підходу і захисту платника. Варто запровадити централізовану систему показників ефективності для роботи ДПС, посилити незалежність судових та апеляційних органів, розширити цифрові сервіси – наприклад, автоматичний обмін даними з реєстрами, електронні платіжні накази, а також застосовувати сучасні програмні та аналітичні інструменти, включаючи оптичне розпізнавання символів (англ. «Optical character recognition», OCR) і штучний інтелект (ШІ) для виявлення ухилень. Ключовими пріоритетами мають стати підвищення фаховості персоналу, особливо у сфері інформаційних технологій (ІТ), повноцінне застосування Національної стратегії доходів та гармонізація українського законодавства з європейськими стандартами. Чітке і послідовне впровадження цих заходів, з

урахуванням ризик-орієнтованого підходу і прав платників, здатне зробити систему більш прогнозованою й заслужити більшу довіру громадськості.

З огляду на це публічне управління у податковій сфері слід відмежовувати від споріднених понять. Податкова політика визначає цілі та інструменти оподаткування; податкове адміністрування забезпечує практичне виконання податкових правил; податковий контроль перевіряє правильність, повноту і своєчасність виконання обов'язку; податкове регулювання впливає на економічну поведінку через ставки, бази, пільги та спеціальні режими; податковий комплаєнс відображає добровільне або стимульоване виконання платником своїх обов'язків. Публічне управління інтегрує всі ці елементи у цілісну систему (див. табл.1.1.).

Таблиця 1.1

Співвідношення понять у сфері державного управління податковою системою*

Поняття	Сутність	Зміст	Значення
Публічне управління у податковій сфері	Система організаційного, інституційного, правового, сервісного, контрольного, цифрового й аналітичного впливу держави на податкові відносини	Формування цілей, правил, інституцій, процедур, сервісів, довіри і контролю	Дає загальну теоретико-методологічну рамку, оскільки поєднує фіскальний, соціальний, правовий та управлінський виміри
Податкова політика	Система цілей і рішень держави щодо податків, ставок, пільг, режимів, податкових стимулів і обмежень	Вибір цілей і податкових інструментів	Пояснює, як податки використовуються для реалізації державної фінансової, економічної та соціальної політики
Податкове адміністрування	Сукупність процедур звітності, сервісного обслуговування, обліку, реєстрації, контролю, стягнення та оскарження	Практична реалізація податкових правил	Показує, як податкова політика перетворюється на щоденну управлінську практику
Податковий контроль	Перевірка правильності, повноти і своєчасності виконання платниками податкових обов'язків	Нагляд, санкції, перевірка, донарахування, запобігання ухиленню	Відображає фіскально-забезпечувальний аспект податкового управління
Податкове регулювання	Вплив держави на поведінку платників через ставки, пільги, спеціальні	Коригування економічної поведінки	Пояснює регуляторну функцію податків як інструмента державної політики

	режими, податкові стимули та обмеження		
Податковий комплаєнс	Добровільне або стимульоване виконання платником обов'язків щодо реєстрації, звітування, декларування і сплати податків	Довіра, сервіс, ризик-орієнтованість, поведінкова аналітика, цифровізація	Дає підстави перейти від каральної до партнерської моделі взаємодії держави і платника

**Джерело: сформовано автором на основі [2; 33; 47; 50; 130]*

Податкова система є основою фінансової архітектури будь-якої держави. Вона має базуватися на довірі та стабільності, адже саме від неї залежить благополуччя суспільства. В Україні потрібен не просто реформований підхід до адміністрування податків, а цілісне переосмислення принципів управління – від суворого контролю до орієнтації на обслуговування платників. Це означає, що податкові органи повинні працювати не лише за правилами, а й з розумінням і підтримкою бізнесу та громадськості.

Перехід від підходів, орієнтованих на контроль, до стратегій, орієнтованих на послуги, є критично важливим; це передбачає використання управління ризиками на основі даних, сприяння добровільному дотриманню вимог та врахування постійного зворотного зв'язку із зацікавленими сторонами. Побудова довіри вимагає прозорості, справедливості та оперативності реагування, що, у свою чергу, зміцнює соціальний договір між державою та платниками податків. Таким чином, ефективна податкова система ґрунтується на стабільності, справедливості та ефективності, слугуючи основою сталого економічного розвитку та соціальної згуртованості.

У стратегічному вимірі таку логіку закріплює Національна стратегія доходів України до 2030 року, яка пов'язує реформування податкової та митної систем із підвищенням фіскальної спроможності держави, наближенням українського законодавства до права Європейського Союзу, посиленням довіри до контролюючих органів, розвитком цифрових рішень і поліпшенням комплаєнсу платників [43; 98]. План цифрового розвитку ДПС до 2030 року, введений у дію наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2024 № 660, конкретизує цифрову

складову цієї трансформації: розвиток ІТ-ресурсів, автоматизацію бізнес-процесів, підвищення рівня сервісів і використання єдиних підходів у податковій сфері [48].

Наукове осмислення сутності державного управління у податковій сфері спирається на кілька взаємо-доповнювальних традицій. Класична традиція, пов'язана з А. Смітом, сформулювала канони справедливості, визначеності, зручності та економності оподаткування [183]. Для сучасного права ці канони мають не історичне, а практичне значення: вони визначають межі допустимого податкового втручання і вимагають, щоб обов'язок платника був чітко встановлений, справедливо розподілений, зручно виконуваний і не супроводжувався надмірними адміністративними витратами.

А. Вагнер розвинув соціально-державний підхід, відповідно до якого податки мають забезпечувати не лише доходи бюджету, а й виконання соціально-політичної функції [199]. Ф. Неймарк систематизував принципи оподаткування за фіскально-бюджетним, етичним, соціальним, політико-економічним та організаційно-правовим напрямками [176]. Р. Масгрейв розкрив три функції публічних фінансів – алокаційну, розподільчу та стабілізаційну [175]. У підході Дж. Стігліца податкова система оцінюється через співвідношення ефективності, справедливості, адміністративної здійсненності та впливу на поведінку економічних агентів [184]. J. Mirrlees, своєю чергою, наполягає на розгляді податків як цілісної системи, а не набору розрізнених платежів [173].

Класифікація принципів оподаткування, запропонована Ф. Неймарком [176], дозволяє систематизувати ці засади не як випадковий перелік, а як функціонально пов'язані блоки. Фіскально-бюджетні принципи спрямовані на достатність доходів для покриття державних видатків та еластичність надходжень відповідно до фаз економічного циклу; етичні й соціальні принципи охоплюють загальність оподаткування, рівність, пропорційність і справедливий перерозподіл національного доходу; політико-економічні принципи орієнтовані на узгодження податкової системи з економічним зростанням, нейтральністю щодо ринкових рішень та гнучкістю податкових інструментів; організаційно-правові принципи включають прозорість, стабільність законодавства, практичність адміністрування,

визначеність процедур і зручність для платника [173]. У сучасному публічному управлінні ця класифікація потребує розширення, оскільки цифровізація, управління комплаєнс-ризиками, захист даних, сервісність і права платника стали не допоміжними технічними характеристиками, а самостійними критеріями якості податкового врядування (див. табл. 1.2) [132; 137; 138; 153; 157].

Таблиця 1.2

Класифікація принципів державного управління за Ф. Неймарком*

Група принципів	Спрямованість та механізми реалізації у податковій системі
Фіскально-бюджетні принципи	Сфокусовані на достатності доходів для покриття державних видатків та еластичності надходжень відповідно до фаз економічного циклу.
Етичні та соціальні принципи	Передбачають загальність оподаткування, пропорційність та справедливий перерозподіл національного доходу через податкові інструменти.
Політико-економічні принципи	Спрямовані на забезпечення економічного зростання, нейтральність податків щодо ринкових рішень та гнучкість системи.
Організаційно-правові принципи	Включають прозорість, стабільність законодавства, практичність адміністрування та зручність для платника.

**Джерело: сформовано автором на основі [176]*

Проте, система принципів державного управління у податковій сфері виконує не лише описову, а й нормативно-орієнтуючу функцію. Вона визначає межі допустимого втручання держави у майнову сферу платника, критерії справедливості податкового тягаря, правила побудови адміністративних процедур, вимоги до цифрових інструментів і стандарти взаємодії податкового органу з громадянами та бізнесом.

Принципи державного управління у податковій сфері не можуть тлумачитися ізольовано. Законність без прозорості не створює довіри; прозорість без підзвітності перетворюється на формальне оприлюднення інформації; фіскальна достатність без соціальної справедливості посилює конфліктність; справедливість без економічності може породити дорогі та неефективні процедури; сервісність без контролю не гарантує надходжень; контроль без сервісності руйнує добровільний комплаєнс.

Фундаментальні принципи, що лежать в основі державного податкового адміністрування, слугують керівними нормами, що формують операційну поведінку податкових органів. Ці принципи включають законність, прозорість, підзвітність та ефективність. Додаткові принципи, такі як справедливість та пропорційність, спрямовані на справедливий розподіл податкового тягара; передбачуваність підвищує довіру платників податків, забезпечуючи стабільні та послідовні правила; орієнтований на користувача підхід надає пріоритет доступному та зручному наданню послуг (див. табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Система принципів державного управління у податковій сфері*

Група	Принцип	Зміст у податковій сфері
Фіскально-бюджетні принципи	Фіскальна достатність [2; 43; 50]	Податки мають забезпечувати збалансованість бюджетних потреб і надходжень, необхідних для фінансування публічних функцій держави.
	Економічність [50; 153; 157]	Надходження від податків мають істотно перевищувати витрати на їх адміністрування, а сама система справляння податків не повинна бути надмірно затратною для держави і платника.
	Еластичність податкових надходжень [33; 43; 169]	Податкова система має бути здатною забезпечувати приріст доходів відповідно до змін економічної активності, фаз економічного циклу та потреб бюджету.
	Стабільність доходної бази [50; 153; 179]	Податкові надходження мають бути достатньо прогнозованими, регулярними та стійкими, щоб забезпечувати безперервність фінансування державних функцій.
Етичні та соціальні принципи	Загальність оподаткування [43; 50]	Кожна особа зобов'язана брати участь у фінансуванні публічних потреб відповідно до законодавчо визначених умов, що запобігає вибірковості та ухиленню від податкового обов'язку.
	Рівність і недискримінація [43; 50; 145; 154]	Податкові правила мають однаково застосовуватися до платників у подібному правовому та економічному становищі, без необґрунтованих переваг або обмежень.
	Соціальна справедливість [43; 50]	Податки мають встановлюватися відповідно до платоспроможності платників, забезпечуючи справедливий розподіл податкового тягара між різними групами населення та бізнесу.
	Пропорційність [32; 50; 133]	Податковий тягар, контрольні заходи та санкції мають бути співмірними з економічними можливостями платника, характером порушення та рівнем податкового ризику.
	Орієнтація на платника [133; 158]	Податкова служба повинна допомагати платнику виконати податковий обов'язок правильно, своєчасно і з мінімальними адміністративними витратами.

	Добровільний комплаєнс [138; 153; 157]	Податкова система має створювати умови, за яких платник добровільно виконує податкові обов'язки завдяки зрозумілим правилам, сервісній підтримці, довірі та невідворотності відповідальності за порушення.
Політико-економічні принципи	Нейтральність [50; 143; 164]	Податки не повинні безпідставно викривлювати конкуренцію, інвестиційні рішення, структуру споживання та поведінку суб'єктів господарювання.
	Стимулювальна спрямованість [43; 145]	Податкова система має не лише вилучати частину доходу до бюджету, а й створювати умови для розвитку підприємництва, інвестицій, інновацій та легальної економічної активності.
	Адаптивність [43; 138; 157]	Податкове управління має бути здатним реагувати на економічні кризи, воєнні виклики, цифровізацію бізнесу та зміну поведінки платників без руйнування правової визначеності.
	Ризико орієнтованість [138; 153; 157]	Контрольні ресурси мають концентруватися на найбільших комплаєнс-ризиках, а сумлінні платники не повинні зазнавати надмірного адміністративного тиску.
Організаційно-правові принципи	Законність [50; 79]	Дії податкових органів мають здійснюватися лише на підставі, у межах повноважень і способом, визначеним законом.
	Презумпція правомірності рішень платника [32; 50; 133]	За неоднозначності тлумачення норм перевага має надаватися такому підходу, який забезпечує захист прав платника та обмежує дискреційність контролюючого органу.
	Правова визначеність [32; 50; 153]	Податкові норми мають бути чіткими, зрозумілими, несуперечливими та придатними для практичного застосування платниками й контролюючими органами.
	Стабільність і передбачуваність [43; 50; 153]	Податкові правила мають бути прогнозованими для платників, а зміни в оподаткуванні – послідовними, обґрунтованими та завчасно комунікованими.
	Прозорість [43; 133; 157]	Податкові процедури, критерії контролю, права та обов'язки платників мають бути відкритими, доступними й зрозумілими для суспільства та бізнесу.
	Підзвітність [43; 79; 133; 157]	Податкові органи мають звітувати про результати своєї діяльності, якість адміністрування, ефективність контролю, рівень сервісу та дотримання прав платників.
	Рівномірність і зручність сплати [50; 153; 158]	Податки мають сплачуватися у строки та способи, які забезпечують регулярність бюджетних надходжень і водночас не створюють надмірного адміністративного навантаження для платника.
	Цифровізація і захист даних [48; 102; 157]	Електронні сервіси, реєстри, аналітика даних і е-аудит мають підвищувати ефективність адміністрування без порушення прав платника, конфіденційності та безпеки даних.

*Джерело: сформовано автором на основі [2; 32; 43; 48; 50; 79; 132; 133; 138; 153; 133; 143; 175; 183; 184; 187; 188; 164]

Таким чином, публічне управління базується на принципах, які визначають, як влада взаємодіє з громадянами, найголовнішими з них є:

I. Фіскально-бюджетні принципи забезпечують ресурсну основу функціонування держави. *Принцип фіскальної достатності*, закріплений у Податковому кодексі України, передбачає встановлення податків і зборів з урахуванням потреби збалансування бюджетних витрат і надходжень [50]. У класичній фінансовій науці ця ідея пов'язується з підходами А. Вагнера, який розглядав достатність та еластичність податкових надходжень як умови здатності держави виконувати зростаючі публічні функції [199]. Проте в сучасних умовах фіскальна достатність не може тлумачитися як необмежене посилення податкового тиску. Як слушно зазначається в науковій літературі, фіскальна достатність має бути узгоджена із соціальною справедливістю, оскільки надмірне вилучення ресурсів у платників може зменшити їхню платоспроможність, стимулювати тінізацію та послабити майбутню доходну базу бюджету [2].

Економічність оподаткування, у свою чергу, конкретизує вимогу раціонального адміністрування. Ще А. Сміт наголошував, що податок має вилучати з кишені платника якомога менше понад те, що надходить до державної скарбниці [183]. У сучасній податковій адміністрації ця ідея реалізується через електронні сервіси, автоматичну обробку даних, попереднє заповнення декларацій, електронний аудит, інтеграцію реєстрів і скорочення дублювання інформації. Однак економічність не може досягатися шляхом спрощення процедур за рахунок прав платника. Скорочення адміністративних витрат є виправданим лише тоді, коли воно одночасно підвищує якість сервісу, прозорість процедур і доступність захисту [187; 188].

Еластичність податкових надходжень і стабільність доходної бази доповнюють принцип фіскальної достатності. Еластичність означає здатність податкової системи реагувати на зміну економічної активності, фаз економічного циклу, кризових явищ і потреб бюджету. *Стабільність доходної бази*, навпаки, вимагає регулярності, прогнозованості та стійкості надходжень. У Національній стратегії доходів України до 2030 року саме тому поєднуються завдання мобілізації

доходів, розширення бази оподаткування, боротьби з ухиленням, перегляду пільг, посилення адміністрування та відновлення довіри платників [43]. Отже, сучасна податкова система має бути водночас достатньою, еластичною і прогнозованою.

II. Етичні та соціальні принципи визначають легітимність податкового обов'язку. *Загальність оподаткування* означає, що участь у фінансуванні публічних потреб є не вибірковою, а загальною вимогою для всіх осіб, які відповідають визначеним законом умовам [50]. Водночас загальність не скасовує соціальної справедливості. Навпаки, вона потребує справедливого розподілу податкового тягара відповідно до платоспроможності платників. У цьому сенсі соціальна справедливість поєднує горизонтальний вимір, тобто однакове ставлення до платників у подібному становищі, та вертикальний вимір, тобто можливість диференціації податкового навантаження залежно від економічної спроможності [175; 184; 199].

Орієнтація на платника означає, що якість податкового адміністрування багато в чому визначається зручністю для платника. Це передбачає ввічливе ставлення, зрозумілі консультації та доступні сервіси, щоб людина або бізнес не витрачали зайвий час на виконання податкових обов'язків. Україна активно вдосконалює так званий «податковий сервіс»: відкриває центри обслуговування, де можна отримати консультацію або всі потрібні довідки, а майже всі адміністративні послуги вже доступні онлайн – згідно з даними на 2025 рік, близько 97% з них подаються у цифровому форматі. Це справжній прорив у порівнянні з минулим, коли спілкування з ДПС переважно відбувалося через паперові документи.

Відомі міжнародні практики, такі як Естонія чи Канада, вже давно орієнтуються на створення сервісу для платника, роблячи ставку на швидкість і зручність, зменшуючи бюрократію. В Україні ж ця ідея поступово формуються паралельно з оцифровкою: публікація покрокових інструкцій на сайті ДПС, онлайн-семінари, мобільний додаток «Моя податкова» – все це має зміцнювати орієнтацію на клієнта і робити обслуговування більш людином. Що стосується

цифровізації, то сучасне адміністрування податків без сучасних технологій просто уявити важко.

В Україні вже працює безліч ініціатив: електронний кабінет платника, електронна звітність – наприклад, декларації з ПДВ та єдиного податку з 2015 року подаються у форматі е-форми. Є мобільні додатки та єдиний реєстр платіжних інструкцій. Минулого року був затверджений план розвитку цифрових технологій у ДПС до 2030 року, який передбачає створення автоматизованої системи управління ризиками (АСУПР), покращення функціоналу «Електронного кабінету», інтеграцію з реєстрами інших держорганів і навіть використання штучного інтелекту для моделювання аудитів. Мета – не лише посилити контроль, а й зробити роботу прозорішою і ефективнішою. Завдяки цьому цифрові рішення стають основою для побудови відкритої, передбачуваної та гнучкої податкової системи, здатної швидко реагувати на будь-які зміни.

Щодо підходу, орієнтованого на ризики, то він дозволяє більш раціонально розподіляти ресурси – звертаючи увагу на платників із високим ризиком несплати. Такий підхід вже закладений у європейських стандартах, зокрема в CRM Guide EU, і активно застосовується за програмами ОЕСР. В Україні у 2024 році стартував пілотний проєкт, що дозволяє автоматично аналізувати дані грошових потоків та звітності, щоб швидко визначити тих платників, які можуть порушувати правила. Це допомагає зосередитися на перевірках тих, хто має високий ризик, і водночас спрощує контроль для «надійних» платників. У майбутньому цей інструмент має стати головним у системі – і вже доведено, що такий ризикоорієнтований підхід дозволяє зменшити кількість рутини, зробити перевірки більш об'єктивними і підвищити рівень повернення недоплат у сегментах високого ризику. Що стосується захисту прав платників, то формування культури податкової відповідальності неможливе без мінімального юридичного захисту. Податкова служба зобов'язана інформувати платника про його обов'язки і права – наприклад, у ПКУ передбачені строки розгляду скарг у 30 днів і обов'язкове публічне обґрунтування запитів.

Захист прав платників – це важливий аспект формування податкової культури, адже кожен платник має бути впевнений у тому, що його права та обов’язки чітко визначені й захищені. Податкова служба має зобов’язання не лише інформувати громадян про їхні права, а й допомагати їм орієнтуватися у складних процесах. Наприклад, у ПКУ передбачено строки розгляду скарг – 30 днів, а також обов’язок публічно обґрунтовувати запити. Ці принципи закріплюються не тільки на папері, але й у практиці, зокрема, через «Хартію платника податків» – документ, у якому чітко визначені обов’язки й права платників, подібно до американського досвіду.

У США існує так званий Taxpayer Bill of Rights – десять ключових прав, що охоплюють все, від можливості бути поінформованим до права на справедливий розгляд справ. Натомість в Україні активно запроваджуються нові електронні інструменти для спрощення взаємодії – електронні черги, автоматичні відповіді, а також можливість оскаржувати рішення ДПС через спеціальні системи, зокрема, через «Електронний кабінет», який дозволяє подавати заперечення онлайн. Важливо, щоб система апеляцій залишалася незалежною – реорганізація колишніх комісій при ДПС має на меті забезпечити об’єктивний розгляд спорів і захист прав платника. Адже саме через активне використання нормативних механізмів і практичних процедур можна підвищити довіру до нашої системи оподаткування. Що стосується правового і інституційного забезпечення в Україні, то тут ситуація досить складна, але рух у правильному напрямку. Основою є Податковий кодекс України – документ, що визначає види податків, ставки, пільги й правила обліку. Окрім нього, функціонують спеціальні закони та підзаконні акти. Наприклад, Положення про Державну податкову службу, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України №227 від 2019 року [79], закріплює її статус як центрального органу виконавчої влади, що координує політику у сфері оподаткування та соціального внеску. Раніше існувала Державна фіскальна служба, яка поєднувала митні та податкові функції.

Однак з 2019 року ці функції були розділені – зокрема, почалася реорганізація структури, щоб зробити її більш ефективною. Останні роки ознаменувалися

значним рухом у напрямку євроінтеграції та реформи податкової системи. Вводяться нові норми, що відповідають міжнародним стандартам: закони про автоматичний обмін інформацією (FATCA, CRS), «антиофшорні» заходи, директиви щодо ПДВ та автоматизації контролю. Створюються стратегічні документи, що визначають подальший розвиток – наприклад, концепція цифровізації та реформи державних фінансів. У рамках Угоди про асоціацію з ЄС запроваджують електронні інвойси, зокрема, системи SAF-T, які мають запрацювати вже до 2024 року. У 2020 році з'явилася посада заступника Голови ДПС з цифрового розвитку – перша її представниця, Н. Калєніченко, відповідала за розвиток цифрових технологій у сфері. Управління системою стає більш структурованим, з тісною співпрацею з Мінцифри та Держказначейством..

Зокрема, принцип орієнтації на платника і *принцип добровільного комплаєнсу* змінюють саму філософію податкового управління. У традиційній фіскально-контрольній моделі платник сприймається переважно як потенційний порушник, а податкова адміністрація – як орган примусу. У сервісно-комплаєнсній моделі платник розглядається як суб'єкт, який за наявності зрозумілих правил, якісного сервісу, справедливої процедури та довіри здатний добровільно виконувати податковий обов'язок. OECD у концепції Tax Administration 3.0 наголошує на переході до цифрово-інтегрованого, менш конфліктного і більш «безшовного» адміністрування, у якому виконання податкового обов'язку максимально вбудовується у природні процеси діяльності платника [187].

Підходи IMF та European Commission до compliance risk management також виходять із того, що податкова адміністрація має не лише реагувати на порушення, а й системно впливати на поведінку платників. Це передбачає ідентифікацію комплаєнс-ризиків, сегментацію платників, вибір диференційованих реакцій, використання даних, превентивну комунікацію, сервісну підтримку та оцінювання результатів впливу [138; 153]. Отже, добровільний комплаєнс не є альтернативою контролю. Він є складнішою моделлю управління, у межах якої контроль застосовується там, де ризик є високим, а для сумлінних платників створюються прості, зрозумілі й зручні умови виконання обов'язку.

III. Політико-економічні принципи показують, що податкова система є не тільки джерелом доходів бюджету, а й інструментом впливу на економічну поведінку. *Нейтральність* вимагає мінімізації необґрунтованих викривлень конкуренції, інвестицій, споживання і структури господарської діяльності. Mirtlees Review підкреслює, що податкова система має оцінюватися як цілісна конструкція, а не як набір ізольованих податків [173]. Це особливо важливо для України, де податкові пільги, спеціальні режими та податкові витрати мають аналізуватися не лише з позиції підтримки окремих груп, а й з позиції їх впливу на конкуренцію, бюджетні втрати, соціальну справедливість і поведінку платників.

Водночас нейтральність не заперечує стимулювальної спрямованості податкової системи. Р. Масгрейв і Дж. Стігліц розглядали податки не лише як механізм фінансування держави, а й як інструмент розподілу, стабілізації та впливу на економічні стимули [175; 184]. Тому податкові стимули можуть бути виправданими, якщо вони мають чітку публічну мету, обмежені в часі, адресні, прозорі та підлягають оцінюванню. Інакше стимулювальна функція перетворюється на систему непрозорих податкових переваг, що підриває принцип рівності та звужує доходну базу бюджету.

Адаптивність є необхідною характеристикою податкового управління в умовах війни, цифрової економіки та повоєнного відновлення. Вона означає здатність податкової системи реагувати на зміну безпекових, економічних, соціальних і технологічних умов без втрати правової визначеності. Податкова система не може залишатися нерухомою в умовах війни, релокації бізнесу, втрати територій, міграції населення, зміни структури доходів і цифровізації операцій. Проте адаптивність не повинна перетворюватися на хаотичну зміну правил. Саме тому середньострокові стратегічні документи, зокрема Національна стратегія доходів до 2030 року, виконують функцію не лише плану реформ, а й інструмента передбачуваності для платників, держави та міжнародних партнерів [43].

Ризико-орієнтований підхід значно підвищує операційну ефективність Державної податкової служби, дозволяючи стратегічно розподіляти ресурси на сфери з найвищим потенціалом для недотримання податкового законодавства. Ця

методологія відповідає сучасним європейським стандартам та програмам ОЕСР, підкреслюючи цілеспрямовану та засновану на даних систему податкового адміністрування. У 2024 році Україна розпочала новаторський пілотний проєкт, спрямований на впровадження комплексної системи управління податковим дотриманням вимог та податковими ризиками. Ця система використовує автоматизований аналіз даних, включаючи перевірку грошових потоків та структур звітності в режимі реального часу, для виявлення платників податків, які мають підвищений ризик несплати.

Така цілеспрямована ідентифікація дозволяє проводити більш цілеспрямовані перевірки, тим самим оптимізуючи використання ресурсів та зменшуючи непотрібне навантаження на дотримання вимог та правил. Центральним елементом цієї ініціативи є автоматизована система контролю та управління ризиками (АСУР), яка інтегрована в ширший План цифрового розвитку України. Очікується, що АСУР слугуватиме основним інструментом для оцінки ризиків, дозволяючи автоматизувати рутинні перевірки та визначати пріоритети випадків з високим рівнем ризику. Емпіричні дані міжнародної практики свідчать про те, що аудит на основі ризиків сприяє зменшенню невибіркових перевірок та зменшує суб'єктивне прийняття рішень. Відповідно, ці заходи сприяють точнішому виявленню недоплат у сегментах високого ризику, покращуючи загальне дотримання податкового законодавства та збір доходів.

Крім того, захист прав платників податків є фундаментальним компонентом цих реформ. Створення надійної податкової культури передбачає гарантування правового захисту платників податків, включаючи прозоре інформування про їхні права та обов'язки. Цей підхід відображає принципи, закладені в Біллі про права платників податків США, сприяючи створенню середовища прозорості та справедливості. Україна також впроваджує цифрові інструменти, такі як онлайн-системи заперечень, доступні через Електронний кабінет, що спрощує процеси вирішення спорів. Забезпечення незалежності процедур апеляції ще більше посилює об'єктивність та справедливість податкових спорів. У сукупності ці заходи спрямовані на формування довіри між платниками податків, захист їхніх прав та

сприяння створенню відповідної та прозорої податкової системи за допомогою ефективної регуляторної практики. Європейська комісія у CRM Guide описує compliance risk management як систематичний процес вибору заходів, які здатні стимулювати дотримання податкових правил і запобігати невиконанню обов'язків на основі знання поведінки платників та наявної адміністративної спроможності [153]. Міжнародний валютний фонд також виходить із того, що комплаєнс-плани мають ґрунтуватися на ідентифікації, оцінюванні, обробці ризиків і вимірюванні впливу заходів на поведінку платників [199]. Для України це означає, що ризикоорієнтованість має стати не технічним елементом відбору на перевірку, а методологією всього податкового управління.

V. Організаційно-правові принципи визначають якість щоденної взаємодії між податковою адміністрацією та платником. *Законність* є наріжним каменем будь-якої податкової системи, слугуючи її фундаментальною основою. Вона вимагає, щоб усі дії, що здійснюються податковими органами, були суворо засновані на правових нормах, що забезпечує проведення адміністративних процедур та правозастосовних заходів у межах закону. В Україні цей принцип закріплений у Податковому кодексі України, доповненому нормативними актами, виданими КабМін, та актами, що регулюють діяльність Державної податкової служби.

Наприклад, будь-яка перевірка, аудит або запит документів платників податків повинні бути юридично уповноважені, а територіальні податкові органи функціонують у суворих межах, встановлених законодавчими положеннями. Ця правова суворість захищає платників податків від свавільних або зловживань адміністративних дій, надаючи їм право оскаржувати рішення в суді та забезпечуючи процесуальну справедливість. Більше того, принцип законності запроваджує механізми нагляду, включаючи контрольні органи та правоохоронні органи, які контролюють дотримання вимог та запобігають відхиленням від правових стандартів. Ці механізми служать перевіркою адміністративної влади, зміцнюючи дотримання верховенства права та сприяючи передбачуваному правовому середовищу як для платників податків, так і для органів влади.

Презумпція правомірності рішень платника і правова визначеність мають особливе значення для обмеження надмірного фіскального розсуду. Якщо податкова норма є нечіткою, суперечливою або допускає множинне тлумачення, негативні наслідки не повинні автоматично покладатися на платника. У ширшому управлінському вимірі це означає, що держава має формулювати податкові правила зрозуміло, забезпечувати доступні консультації, уніфіковану адміністративну практику та ефективне оскарження [32; 50; 163]. Без правової визначеності платник не може прогнозувати наслідки своєї поведінки, а отже, не може повноцінно планувати господарську діяльність.

Стабільність і передбачуваність є умовами економічного планування. Платники не можуть ухвалювати довгострокові рішення, якщо податкові правила змінюються раптово, фрагментарно і без належної комунікації. Разом з тим стабільність не означає повної незмінності. В умовах криз і війни держава повинна мати можливість змінювати податкові інструменти, однак такі зміни мають бути обґрунтованими, завчасно поясненими, пропорційними та узгодженими із загальною стратегією податкової політики [43; 183].

Прозорість – це не просто модне слово, а необхідність. Податкова система має бути відкритою для громадян і бізнесу: правила мають бути зрозумілими, а інформація – доступною. Регулярне оприлюднення процедур і результатів роботи, наприклад статистики зібраного ПДВ або кількості перевірок, допомагає уникнути недовіри. Цифрові платформи, такі як «Електронний кабінет» чи портал «Дія», дозволяють платникам бачити свій податковий статус у реальному часі – це значно підвищує рівень відкритості системи.

Як зазначають фахівці, цифрова трансформація сприяє підзвітності та створенню сервісно орієнтованої моделі співпраці між державою та бізнесом, основаної на довірі й прозорості. Водночас експерти наголошують, що Україні потрібно рухатися далі і посилювати цю відкритість, адже реформи вже зменшили фіскальний тиск і зробили систему більш прозорою, але ще є куди зростати. Підзвітність – це обов'язок. Податкова служба має відповідати перед суспільством і вищими органами влади за результати своєї роботи. Це вимагає чітких механізмів

контролю, наприклад, через Рахункову палату або Держфінмоніторинг, які перевіряють, як використовуються податкові надходження та наскільки ефективно працює система. Важливими інструментами є звіти та ключові показники ефективності (KPI). За кордоном такі органи публікують щорічні звіти, що демонструють їхню роботу. В Україні зараз починається впровадження таких систем: у планах цифрової трансформації ДПС – автоматизований підрахунок KPI для посадовців, але цей проект ще в процесі. Крім того, уряд, зокрема Кабінет Міністрів, затверджує стратегічні документи, наприклад, Національну стратегію доходів до 2030 року, і вимагає звітів про їхнє виконання. Це забезпечує, щоб діяльність податкових органів була підзвітною та відкритою, а результати – доступними для громадськості і вищих органів влади.

Прозорість є передумовою підзвітності, а підзвітність – передумовою довіри. Податкова адміністрація має звітувати не лише про суму зібраних надходжень, а й про якість сервісу, витрати на адміністрування, результати апеляцій, частку добровільної сплати, ефективність перевірок і вплив цифрових сервісів. OECD Tax Administration 2025 саме тому надає порівняльну інформацію про організацію, ресурси, цифровізацію, комплаєнс і результати роботи податкових адміністрацій [163].

Підзвітність стосується зобов'язання податкових органів обґрунтовувати свої дії та результати перед суспільством та вищими органами управління, такими як Кабінет Міністрів та парламент. Механізми забезпечення підзвітності включають підготовку звітів, використання ключових показників ефективності (KPI) та періодичні аудити, що проводяться такими установами, як Рахункова палата та Державна служба фінансового моніторингу. Ці заходи сприяють нагляду та дають змогу оцінювати ефективність податкової системи відповідно до встановлених контрольних показників. Україна розпочала зусилля з розробки автоматизованих систем звітності щодо KPI, як це показано в Плані цифрової трансформації, який спрямований на підвищення прозорості та ефективності. Крім того, стратегічні документи, такі як Національна стратегія доходів до 2030 року, підкреслюють важливість регулярної звітності, моніторингу та оцінки фіскальної

політики та адміністративної діяльності. За допомогою таких механізмів податкова система прагне функціонувати відповідально, з чіткими структурами підзвітності, які сприяють постійному вдосконаленню та довірі громадськості.

Рівномірність і зручність сплати поєднують інтерес держави у регулярному надходженні коштів із потребою платника виконувати податковий обов'язок без надмірних адміністративних витрат. У класичній традиції А. Сміта податок має справлятися у час і спосіб, найбільш зручний для платника [183]. У сучасних умовах цей принцип реалізується через електронний кабінет, податковий календар, автоматизовані нагадування, електронні платіжні інструменти, попереднє заповнення форм, онлайн-консультації та інтеграцію державних інформаційних систем [50; 188].

Цифровізація і захист даних мають наскрізний характер. План цифрового розвитку ДПС України до 2030 року визначає цифрову трансформацію як один із ключових напрямів модернізації податкової сфери [48]. Однак цифровізація не є самодостатньою ціллю. Вона має бути підпорядкована законності, кібербезпеці, якості даних, прозорості алгоритмів, конфіденційності, можливості оскарження та захисту прав платників. Якщо цифровий інструмент лише автоматизує непрозору або надмірно фіскальну процедуру, він не створює нової якості управління. Якщо ж цифровізація скорочує витрати платника, зменшує корупційні контакти, підвищує точність даних, дозволяє краще оцінювати ризики і застосовувати пропорційний контроль, вона стає реальним механізмом модернізації [48; 132; 176].

У сучасних умовах цифровізація не є самостійною цінністю, якщо вона не підпорядкована правовим принципам. Автоматизація перевірок, електронні сервіси, обмін даними з реєстрами, е-аудит і аналітика ризиків можуть зменшувати корупційний контакт і підвищувати швидкість процедур, але водночас створюють нові ризики: непрозорість алгоритмів, помилки даних, порушення конфіденційності, складність оскарження автоматизованих рішень. У Національній стратегії доходів до 2030 року та в стратегічних документах ДПС цифровізація, управління ризиками, доброчесність, довіра, адаптація до права ЄС і підвищення добровільного дотримання законодавства визначені як ключові

напрями подальшої трансформації [43]. Місія ДПС на 2025-2030 роки офіційно сформульована як прагнення бути транспарентною, сучасною та технологічною податковою службою, що надає якісні та зручні послуги платникам, ефективно адмініструє податки і виявляє нетерпимість до корупції.

Отже, ефективність в податковому адмініструванні наголошує на оптимальному використанні ресурсів для максимізації збору доходів при мінімізації адміністративних витрат. У світі розвинені економіки виділяють лише невелику частину своїх бюджетів на податкове адміністрування, що демонструє важливість оптимізованих процесів та технологічних інновацій. В Україні реформи – наприклад, об'єднання баз даних, перехід документів у цифровий формат або централізація процесів – покликані зменшити операційні витрати податкової служби. Важливо й перейти від старої системи «за рознарядкою», коли перевірки проводилися здебільшого за планом, до більш сучасного, ризикоорієнтованого підходу, що дозволяє ефективніше цілитися у порушників (див. нижче). Цифрові технології відіграють тут ключову роль: автоматизовані системи, такі як АСУПР і е-аудит, значно знижують людські затрати і мінімізують помилки. Наприклад, у Естонії майже 98% декларацій подаються онлайн, що суттєво зменшує навантаження на адміністрацію. Так само автоматичний обмін інформацією швидко пришвидшує обробку даних. В Україні варто запровадити системи аналізу великих масивів даних (DWH, AI), щоб ефективніше виявляти ухилення від сплати податків – так роблять у США та ЄС. Податкова система має гарантувати *рівність для всіх платників*, в межах якої схожі операції повинні оподатковуватися однаково, незалежно від того, хто їх здійснює (горизонтальна справедливість), а враховувати різницю у фінансових можливостях різних груп населення (вертикальна справедливість).

Принцип пропорційності – ще один важливий аспект справедливості: санкції мають бути співмірними з порушенням. Закон обмежує застосування сили і регламентує розмір штрафів і пені. Судова практика підтверджує, що за дрібні помилки слід застосовувати мінімальні санкції, а за навмисні порушення – більш суворі. Також справедливість підтримується через зручність у наданні

адміністративних послуг: модернізація сервісних центрів, запровадження онлайн-консультацій і цифрових сервісів зменшують корупційні ризики і забезпечують рівний доступ до інформації для всіх. Прогнозованість. Підприємці та громадяни повинні почуватися впевнено у стабільності податкового законодавства. Різкі зміни правил, які не узгоджуються з попередніми планами, підривають довіру. Україна останні роки працює над стратегіями середньострокового розвитку, зокрема, за Національною стратегією доходів 2030, і обґрунтовує зміни у законодавстві – оновлює Податковий кодекс України, узгоджує норми з Європейським союзом. Гармонізація з європейськими стандартами – ще один крок до більшої передбачуваності для бізнесу (див. рис. 1.1., 1.2.).

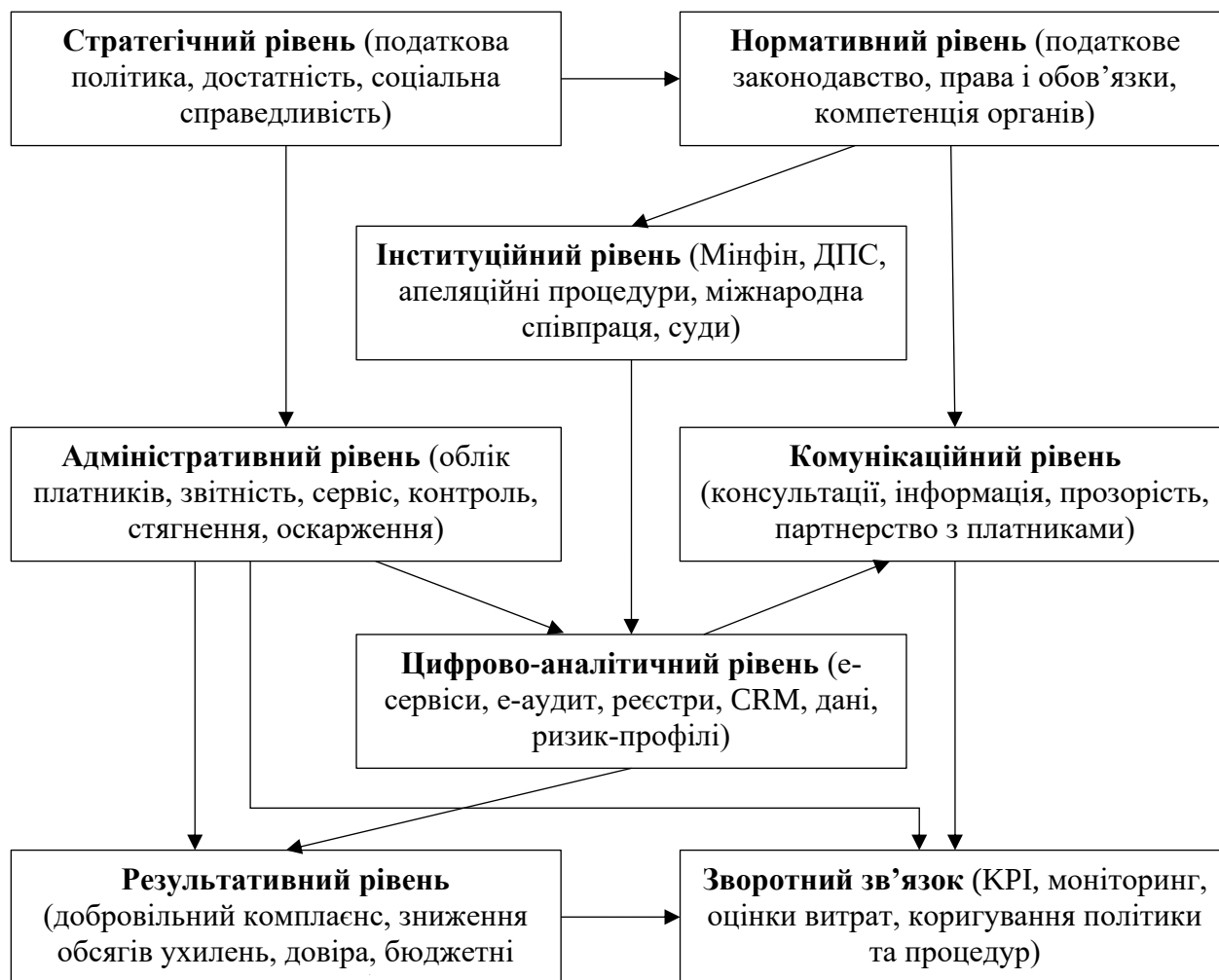


Рис. 1.1. Структурно-логічна модель державного управління у податковій сфері*

*Джерело: сформовано автором на основі [2; 18; 20; 32; 33; 36; 47; 50; 130; 132; 157; 194].



Рис. 1.2. Матриця взаємозв'язку принципів державного управління у податковій сфері*

*Джерело: власна розробка автора

Також важливо зберігати сталість адміністративних процедур: стабільні форми звітності, чіткі правила взаємодії з податковою через електронний кабінет або «єдине вікно» допомагають підприємцям планувати свої дії без зайвого хаосу. Зважаючи на вищевикладене, було сформовано структурно-логічну модель державного управління у податковій сфері (див. рис. 1.1).

Взаємозв'язок принципів державного управління особливо виразно проявляється у трикутнику «фіскальна достатність – соціальна справедливість – довіра». Фіскальна достатність без соціальної справедливості породжує надмірний податковий тиск, зростання конфліктності, ухилення і недовіру. Соціальна справедливість без фіскальної достатності може призвести до дефіциту ресурсів, неможливості фінансувати суспільні блага і послаблення державної спроможності. Довіра без належного контролю може бути зруйнована недобросовісною поведінкою окремих платників, а контроль без довіри перетворюється на репресивну модель (див. рис. 1.2).

Отже, сутність державного управління у податковій сфері полягає у правовому, організаційно-забезпеченому, сервісно-орієнтованому, контрольованому і стратегічно-спрямованому впливі держави на податкові відносини з метою забезпечення фіскальної спроможності, соціальної справедливості та дотримання податкового законодавства. Його принципи становлять цілісну систему вимог до якості управління: від законності та рівності до цифровізації, ризикоорієнтованості та захисту прав платника податків.

1.2. Еволюція державного управління податковою системою, як інструмента державної політики

Податкова система у публічно-правовому значенні не є лише сукупністю податків і зборів. Вона є інституційно оформленим механізмом, через який держава акумулює фінансові ресурси, впливає на економічну поведінку, перерозподіляє

доходи, підтримує макроекономічну стабільність, забезпечує соціальні зобов'язання, фінансує оборону та формує умови для довгострокового розвитку. Саме тому податкову систему доцільно розглядати як один із ключових інструментів державної політики.

Податкова система – це базова частина фінансової архітектури держави, яка вимагає високої довіри та стабільності. Формування ефективної системи податкового адміністрування в Україні потребує системного переосмислення принципів державного управління і трансформації підходів від контролю до обслуговування платника.

Головною метою адміністративних функцій у податковій сфері є сприяння макроекономічній стабільності та сталому економічному зростанню шляхом створення справедливої, прозорої та ефективної системи управління податками.

У сучасній державі податкова система виконує принаймні п'ять взаємопов'язаних функцій, зокрема: 1) фіскальна, яка забезпечує надходження до бюджету; 2) регуляторна, через яку держава впливає на підприємництво, інвестиції, споживання, зайнятість, енергетичну поведінку, експортно-імпортні операції; 3) соціально-розподільча, що пов'язана із коригуванням нерівності, фінансуванням соціальних гарантій і захистом уразливих груп; 4) стабілізаційна, яка дає змогу пом'якшувати економічні цикли, кризові явища та воєнні шоки; 5) інституційно-легітимаційна, адже якість податкової системи впливає на довіру до держави, готовність добровільно виконувати обов'язки та сприйняття публічної влади як справедливої.

У теорії публічних фінансів така багатофункціональність пояснюється тим, що бюджетно-податкові інструменти не тільки збирають ресурси, а й коригують ринкові дисбаланси, впливають на розподіл доходів і стабілізують економіку [175]. Якщо податкова система не узгоджена з економічною і соціальною політикою, вона може формально давати доходи, але одночасно послаблювати інвестиції, стимулювати тінізацію або породжувати соціальну несправедливість. Тому її ефективність має оцінюватися не лише фіскальним результатом, а й наслідками для розвитку, довіри та правової визначеності (див. табл. 1.4).

Генезис податкової системи України нерозривно пов'язаний із процесами державотворення та переходу від командно-адміністративної до ринкової економіки.

Таблиця 1.4

Функції податкової системи як інструмента державної політики*

Функція	Зміст	Засоби	Критерії результативності
Фіскальна	Мобілізація доходів для фінансування державних і місцевих видатків, оборони, безпеки, соціальних програм та відновлення.	Встановлення податків і зборів, адміністрування, контроль, управління ризиками, розширення бази.	Стабільність надходжень, частка добровільної сплати, рівень податкового боргу, вартість адміністрування.
Регуляторна	Вплив на економічну поведінку платників, інвестиції, підприємництво, споживання, експорт, інновації та структуру економіки.	Ставки, пільги, спеціальні режими, податкові кредити, амортизаційні правила, акцизи, екологічні платежі.	Інвестиційна активність, легалізація бізнесу, структурні зміни, зменшення шкідливого споживання.
Соціально-розподільча	Коригування нерівності, фінансування соціальних гарантій, забезпечення справедливого розподілу податкового тягара.	ПДФО, соціальні внески, пільги, неоподатковувані мінімуми, адресні звільнення, податки на майно.	Платоспроможність, справедливість навантаження, соціальна легітимність, захист вразливих груп.
Стабілізаційна	Пом'якшення кризових явищ, циклічних спадів, воєнних шоків і бюджетної нестійкості.	Тимчасові податкові режими, відстрочки, мораторії, антикризові зміни, мобілізаційні платежі.	Адаптивність, здатність зберегти бізнес, забезпечення оборонних і соціальних потреб.
Інтеграційна	Гармонізація із правом ЄС, виконання міжнародних зобов'язань, участь у глобальному податковому обміні.	Імплементация міжнародних стандартів, BEPS, автоматичний обмін інформацією, адаптація законодавства.	Сумісність із європейським простором, зниження агресивного податкового планування, інвестиційна довіра.
Легітимаційна	Формування довіри до держави через справедливі, зрозумілі, стабільні й сервісно орієнтовані податкові правила.	Прозорість, підзвітність, електронні сервіси, апеляція, захист прав платника, відкриті дані.	Добровільний комплаєнс, зниження конфліктів, позитивне сприйняття оподаткування.

*Джерело: сформовано автором на основі [40; 43; 48; 50; 143; 175]

Починаючи з 1990 року, податкова система виступала не лише джерелом наповнення бюджету, а й ключовим важелем регулювання економічних процесів, стимулювання підприємництва та забезпечення соціального захисту населення. Еволюцію цієї системи можна структурувати за декількома визначальними етапами, кожен з яких відображав пріоритети державної політики свого часу.

Перший етап формування податкової системи незалежної України був пов'язаний із створенням власного фіскального простору і відокремленням податкових інститутів від радянської адміністративної моделі. У цей період держава мусила швидко сформувати джерела бюджетних надходжень, запровадити базові податки ринкової економіки, забезпечити облік платників і побудувати первинну систему контролю. Такі рішення мали переважно стабілізаційний характер, оскільки податкова система виконувала функцію фінансового виживання держави.

Перший етап (1990–1993 рр.) характеризувався створенням інституційної та законодавчої бази незалежної держави. 1 липня 1990 року було утворено Державну податкову службу УРСР, а в грудні того ж року ухвалено Закон «Про державну податкову службу в Українській РСР». 25 червня 1991 року з прийняттям Закону «Про систему оподаткування» почалося формування власного фіскального простору. У цей період податкова політика була спрямована на виживання в умовах колапсу радянської економіки, що супроводжувалося впровадженням нових для того часу податків, таких як ПДВ та акцизи.

Другий етап середини 1990-х років був етапом інституційного зміцнення і пошуку моделі взаємодії з малим бізнесом. Впровадження спрощеної системи оподаткування для суб'єктів малого підприємництва Указом Президента України від 03.07.1998 № 727/98 стало не лише податковим, а й соціально-економічним рішенням, спрямованим на підтримку самозайнятості, легалізацію малого підприємництва і зменшення адміністративних бар'єрів [95]. Водночас ця модель у подальшому стала предметом дискусій щодо балансу між стимулюванням бізнесу та рівністю податкового тягаря.

На другому етапі (1994–1999 роки) відбувалося приведення податкової системи у відповідність до умов ринкових відносин. Важливою подією стало впровадження спрощеної системи оподаткування для малого бізнесу наприкінці 90-х років, що було спрямовано на стимулювання самозайнятості та виведення економіки з тіні. У 1996 році створення Державної податкової адміністрації знаменувало посилення фіскальної функції держави, що було необхідним для подолання бюджетного дефіциту та стабілізації гривні.

Третій етап, який умовно охоплює 2000–2010 роки, був пов'язаний із необхідністю кодифікації. До прийняття Податкового кодексу України податкове регулювання залишалося розпорошеним між численними законами, підзаконними актами та адміністративними роз'ясненнями. Це знижувало правову визначеність і створювало конфліктний простір між платниками та контролюючими органами. Прийняття Податкового кодексу у 2010 році стало спробою систематизувати правила, закріпити принципи податкового законодавства і встановити уніфіковану рамку адміністрування [50].

З 2011 року і до сьогодні податкова система України перебуває у стані перманентного реформування, що обумовлено як внутрішніми кризами, так і зовнішніми зобов'язаннями. Революція Гідності 2014 року дала поштовх до очищення податкових органів, ліквідації «податкових ям» та початку гармонізації із законодавством ЄС. Проте справжній іспит для системи розпочався у 2022 році з повномасштабним вторгненням Росії. Державна політика миттєво трансформувалася: було введено мораторій на перевірки, спрощено умови для бізнесу та визнано неможливість виконання зобов'язань через форс-мажорні обставини.

Після 2014 року податкова система дедалі більше набувала ознак інструмента європейської інтеграції та інституційного перезавантаження. Об'єднання податкової та митної служб у межах фіскальної служби, а пізніше їх розділення у 2019 році на ДПС і Держмитслужбу відображали пошук балансу між централізацією контролю та функціональною спеціалізацією органів. Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227 закріпила положення про ДПС і

Держмитслужбу, тим самим інституційно розмежувавши податковий і митний напрями державного управління [79].

В умовах воєнного стану податкова система довела свою адаптивність, ставши опорою національної безпеки. Проте для сталого післявоєнного відновлення необхідно реалізувати амбітні цілі Національної стратегії доходів до 2030 року. Це передбачає не лише технічну модернізацію, а й зміну податкової культури, де держава діє як платформа для бізнесу, забезпечуючи рівні умови для всіх та стимулюючи інноваційний розвиток.

Воєнний період продемонстрував, що податкова система може одночасно виконувати антикризову, оборонну і стабілізаційну функції. Закон України від 12.05.2022 № 2260-IX змінив правила податкового адміністрування під час воєнного та надзвичайного стану, зокрема щодо строків виконання обов'язків, звітності, сплати та окремих перевірок [67]. Закон України від 30.06.2023 № 3219-IX був спрямований на поступове повернення до довоєнних правил оподаткування і відновлення окремих елементів адміністрування у період воєнного стану [66]. Отже, податкова система виконувала роль «гнучкого стабілізатора», що мав зберегти життєздатність бізнесу і водночас забезпечити потреби держави (див. табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Етапи еволюції податкової системи як інструмента державної політики*

Етап	Характеристика	Функція	Значення
1990–1993	Створення податкових органів і первинної законодавчої бази; формування власного фіскального простору; запровадження основних податків ринкової економіки	Фіскально-стабілізаційна	Забезпечення бюджетного виживання нової держави і первинної інституційної спроможності.
1994–1999	Інституційне зміцнення податкової адміністрації; створення ДПА; впровадження спрощеної системи для малого бізнесу	Фіскальна і підприємницько-стимулююча	Підтримка самозайнятості, легалізація малого бізнесу, стабілізація доходів бюджету.
2000–2010	Підготовка до системної кодифікації, уніфікація правил, подолання розпорошеності податкового	Правоорганізуюча і регуляторна	Формування єдиної законодавчої рамки податкової політики та адміністрування.

	законодавства; прийняття Податкового кодексу України		
2011– 2013	Запуск дії Податкового кодексу; спроби упорядкувати адміністрування, звітність і контроль	Адміністративно- кодифікаційна	Перехід від множинності актів до кодексної моделі регулювання.
2014– 2018	Реформи після Революції Гідності; функціонування ДФС; антикорупційні та інституційні зміни; посилення євроінтеграційного напрямку	Очищення і гармонізація	Спроба зменшити корупційні ризики, підвищити прозорість і наблизити адміністрування до міжнародних стандартів.
2019– 2021	Розділення ДФС на ДПС і Держмитслужбу; розвиток електронних сервісів; посилення функціональної спеціалізації	Сервісно- інституційна	Перехід до спеціалізованої моделі податкового та митного управління.
2022– 2024	Воєнна адаптація: мораторії, спрощення, відстрочки, зміни адміністрування, подальше відновлення окремих довоєнних правил	Антикризова, оборонна і стабілізаційна	Збереження бізнесу, підтримка оборонного бюджету, адаптація до форс-мажорних умов.
2025– 2030	Реалізація Національної стратегії доходів, цифрового розвитку ДПС, стратегічного плану ДПС, євроінтеграційних і комплаєнс- орієнтованих реформ	Стратегічно- трансформаційна	Мобілізація внутрішніх ресурсів, підвищення довіри, цифровізація, адаптація до стандартів ЄС.

**Джерело: сформовано автором на основі [43; 50; 66; 67; 95; 109; 139; 169].*

Як інструмент державної політики податкова система діє через конкретні важелі. До них належать ставки податків, податкові бази, пільги, спеціальні режими, правила звітності, строки сплати, контрольні процедури, санкції, порядок оскарження, цифрові сервіси, автоматизований обмін даними, ризик-профілі та інформаційно-аналітичні системи. Проте жоден із цих інструментів не є нейтральним: кожен змінює стимули платника, впливає на структуру витрат бізнесу, визначає ступінь довіри до держави та формує поведінку щодо легального чи тіньового сектору.

Основні функції податкового управління – це не тільки встановлення ставок і пільг, а й реєстрація платників, облік платежів, проведення перевірок і реагування на порушення. Водночас важливо створювати зручні сервіси для платників, щоб вони могли добровільно та без зайвих труднощів виконувати свої зобов'язання. Інноваційний підхід передбачає використання даних для розробки ризико-орієнтованих стратегій, що допомагає ефективніше управляти процесами та прогнозувати надходження.

Ефективна система державного податкового адміністрування охоплює кілька основних функцій: розробку відповідного податкового законодавства, здійснення збору податків та контроль за дотриманням законодавства шляхом встановлення ставок, реєстрації платників податків, ведення точного обліку, проведення аудитів та надання адміністративної підтримки. Кінцева мета – досягти стабільної бази доходів, яка підтримує соціальну справедливість та макроекономічну стабільність.

Податкова система стає інструментом економічного розвитку тоді, коли вона не тільки вилучає частину доходу, а й створює передбачувані правила для інвестування, праці, підприємництва та інновацій. У цьому контексті пільги і спеціальні режими мають оцінюватися не за політичною привабливістю, а за критеріями правової визначеності, цільової ефективності, бюджетної вартості, часових меж і впливу на конкуренцію. Неефективні пільги можуть зменшувати доходи бюджету без реального економічного ефекту, тоді як добре спроектовані стимули здатні підтримувати зайнятість, інвестиції, відновлення територій і технологічне оновлення. Національна стратегія доходів до 2030 року виходить із того, що війна різко посилила потребу України у мобілізації внутрішніх ресурсів. У вступній частині Стратегії зазначено, що у 2022 році податкові надходження скоротилися, видатки істотно зросли, бюджетні витрати на безпеку збільшилися в рази, а ключовим завданням під час воєнного стану стало створення умов для забезпечення потреб воєнної кампанії [43].

Ця обставина змінює зміст податкової системи як інструмента державної політики. У мирний час дискусія часто зводиться до вибору між нижчим податковим навантаженням і більшим обсягом публічних послуг. У воєнний час

податкова система одночасно стає інструментом оборони, макрофінансової стійкості та соціального виживання. Однак навіть у таких умовах фіскальна мобілізація не повинна руйнувати довіру, інакше короткострокове збільшення надходжень може призвести до довгострокової втрати податкової бази.

Практика в Україні показує поступову цифровізацію адміністративних процедур: значна частина декларацій подається онлайн, мільйони користувачів заходять до Електронного кабінету. Разом із тим дослідження вказують на наявні виклики: необхідно послідовно впроваджувати принципи відкритості та прозорості у всіх процесах.

Цифровізація робить податкову систему інструментом не лише фіскальної, а й адміністративної політики. Через електронний кабінет, автоматизовані повідомлення, електронну звітність, інтеграцію з реєстрами та аналітику даних держава може зменшувати трансакційні витрати, скорочувати контакт платника з посадовцем, підвищувати точність інформації та швидше реагувати на ризики. OECD Tax Administration 2025 показує, що сучасні податкові адміністрації дедалі активніше використовують цифровізацію й штучний інтелект для підвищення ефективності, поліпшення сервісів, відбору справ і зменшення навантаження на платників [187].

У міжнародному вимірі податкова система України не може розглядатися відокремлено від євроінтеграції, правил прозорості, обміну інформацією, боротьби з агресивним податковим плануванням і глобальних стандартів комплаєнсу. Національна стратегія доходів до 2030 року прямо пов'язує реформування податкової та митної сфер із міжнародною практикою, рекомендаціями Світового банку та ОЕСР, а також євроінтеграційними процесами [43]. Це означає, що податкова система стає також інструментом зовнішньополітичної та інтеграційної політики (див. табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Податкові інструменти реалізації державної політики*

Політична ціль держави	Податковий інструмент	Механізм впливу	Умови правомірного використання
Мобілізація доходів бюджету	Розширення бази оподаткування, удосконалення адміністрування, зменшення податкового боргу, ризико-орієнтований контроль	Збільшення фактичних надходжень без формального підвищення ставок або з мінімізацією втрат	Дотримання законності, економічності, недискримінації, прозорості критеріїв контролю
Підтримка малого бізнесу	Спрощені режими, прості правила звітності, електронні сервіси, консультаційна підтримка.	Зниження адміністративного тягаря та стимулювання легального підприємництва.	Чіткі межі режиму, недопущення використання спрощення для мінімізації податків великим бізнесом.
Стимулювання інвестицій	Податкові пільги, амортизаційні стимули, звільнення для відновлювальних проєктів, податкові кредити	Зменшення вартості інвестицій та підвищення привабливості довгострокових вкладень	Оцінка бюджетної вартості пільги, строковість, цільовий характер, контроль результату
Соціальна підтримка	Диференціація податкового навантаження, пільги для соціально вразливих груп, правила оподаткування доходів і майна	Перерозподіл ресурсів і зменшення надмірного навантаження на платників з нижчою платоспроможністю	Адресність, прозорість, недопущення популістського розширення пільг без джерел компенсації
Детінізація	Електронна звітність, касові апарати, обмін даними, аналітика ризиків, контроль за ланцюгами ПДВ	Ускладнення приховування оборотів і формування фіктивного податкового кредиту	Захист даних, пропорційність контролю, право на оскарження
Воєнна та післявоєнна стійкість	Тимчасові антикризові режими, відстрочки, звільнення, мобілізаційні платежі, відновлення довоєнних правил після стабілізації	Підтримка бізнесу в умовах шоку та одночасне забезпечення оборонних потреб	Часова обмеженість, правова визначеність, баланс між фіскальною потребою та економічним виживанням
Європейська інтеграція	Гармонізація правил, імплементація стандартів прозорості, міжнародний обмін інформацією, модернізація адміністрування	Сумісність із європейським ринком і зниження ризиків агресивного податкового планування	Відповідність праву ЄС, захист прав платників, інституційна спроможність органів

*Джерело: сформовано автором на основі [40; 43; 48; 50; 66; 67; 140; 153; 164; 187].

У цій логіці важливо розмежовувати податкову систему як «набір платежів» і податкову систему як «механізм політики». У першому випадку аналіз зосереджується на переліку податків, ставках, базах і платниках. У другому – на тому, як ці елементи впливають на поведінку, бюджетну спроможність, соціальний

баланс, інвестиційну активність, адміністративні витрати та легітимність держави. Для даного дослідження ключовим є саме другий підхід, оскільки він дає змогу оцінювати податкову систему не формально, а через її публічно-управлінську результативність. Тому було сформовано багаторівневу модель аналізу податкової системи як інструмента державної політики, що наведена (див. рис. 1.3).

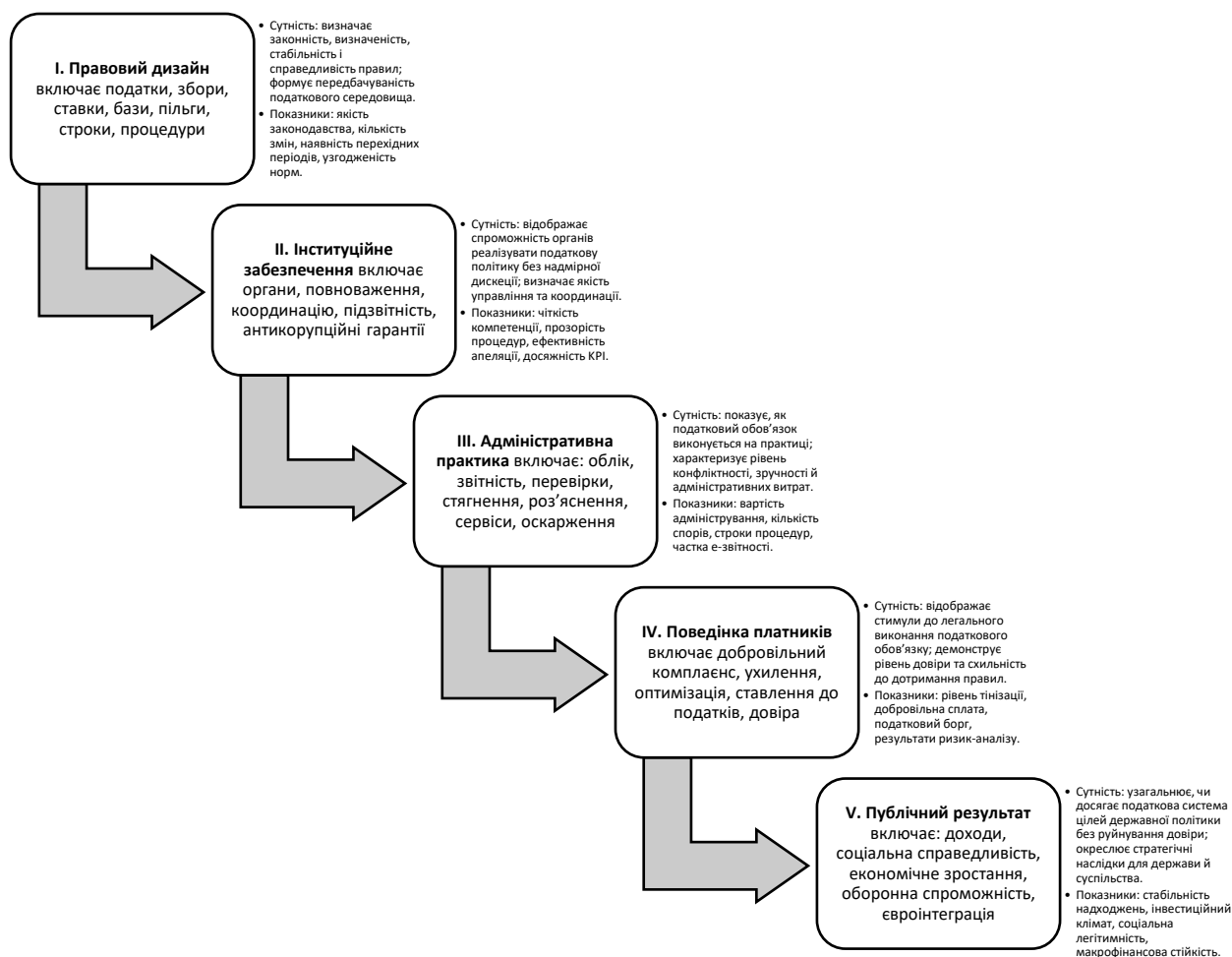


Рис. 1.3. Багаторівнева модель аналізу податкової системи як інструмента державної політики*

*Джерело: власна розробка автором

У сучасному світі робота податкових служб – це не лише виконання обов'язків. Це постійне вдосконалення, пошук нових підходів і відкритий діалог з бізнесом і громадськістю. Лише так можна створити справедливу, прозору та стабільну систему. Хоча значного прогресу було досягнуто завдяки законодавчим реформам, цифровим інноваціям та розбудові інституційного потенціалу,

постійний розвиток залишається важливим. Подальші реформи, технологічний прогрес та дотримання основних принципів необхідні для реалізації повного потенціалу сучасної, сталої податкової системи. Цей процес не лише покращує мобілізацію доходів, але й зміцнює легітимність та соціальне сприйняття оподаткування.

Таким чином, податкова система як інструмент державної політики має оцінюватися за здатністю одночасно забезпечувати бюджетну достатність, економічну активність, соціальну справедливість, адміністративну економічність, правову визначеність і довіру. Український досвід 1990-2026 років засвідчує, що податкова система еволюціонувала від первинного фіскального механізму виживання держави до складного інструмента стратегічної трансформації, цифровізації, воєнної стійкості та європейської інтеграції. У наступних підпунктах це дає змогу перейти до аналізу фіскальної ефективності, соціальної справедливості та механізмів балансування цих функцій.

1.3. Фіскальна ефективність і соціальна справедливість податкової системи: економічний зміст, критерії, підходи до балансування фіскальних і соціальних функцій податків

Взаємодія фіскальної ефективності та соціальної справедливості є центральною дилемою державного управління податковою системою. Ці категорії часто вступають у протиріччя: максимальна мобілізація доходів може пригнічувати економічну активність та соціальну захищеність, тоді як надмірна соціальна спрямованість через пільги та низькі ставки може призвести до дефіциту бюджету та неспроможності держави виконувати базові функції. Публічне управління має на меті знайти точку оптимуму, де податкова система є водночас достатньою для бюджету та справедливою для суспільства.

Фіскальна ефективність у науковому розумінні та практичному застосуванні базується на принципі достатності, обґрунтованому ще А. Вагнером. Вона означає здатність системи забезпечити державу ресурсами для виконання її завдань, включаючи надзвичайні потреби, такі як оборона у воєнний час. Сучасні критерії фіскальної ефективності включають не лише абсолютний обсяг надходжень, а й еластичність системи, тобто здатність доходів зростати відповідно до економічної динаміки, та нейтральність, тобто відсутність надмірно викривлюючого впливу на бізнес-рішення.

Головне, що вніс А. Вагнер у вчення про принципи, – це поєднання індивідуалістських (в інтересах платників) і державницьких (в інтересах бюджету) засад під час оподаткування як балансу індивідуальних і державно-національних інтересів, відображених через функціонування податкової системи. Він розглядав принципи оподаткування у контексті не так абсолютних істин, придатних для усіх часів і народів, як залежно від конкретних соціально-економічних умов, притаманних певній державі: стану економіки, рівня культури, активності громадської думки та інших факторів [2]. Згідно із А. Вагнером, принципи оподаткування мають спрямування, викликане як здоровим глуздом, так і залежністю від обставин національно-історичної категорії. У А. Вагнера вже не трапляються твердження, що податки – «необхідне зло» (А. Сміт) або «велике зло» (Д. Рікардо) [8].

Вважаємо, що ці позиції в дещо видозміненому вигляді враховані у Податковому кодексі України, та запропоновані принцип фіскальної достатності. Відповідно до ст. 4 ПК України, принцип фіскальної достатності полягає в установленні податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями [50]. Він прийшов на заміну принципу економічної обґрунтованості – установлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей із урахуванням необхідності досягнення збалансованості видатків бюджету з його доходами [55]. Чинне законодавство України не розкривало зміст і значення цього принципу, а також такого поняття, як «фінансові

можливості». З формулювання принципу фіскальної достатності поняття «фінансові можливості» виключено. Проте тут знову можна вести дискусію, чи правильно це зроблено. Адже під цим поняттям можна розуміти фінансову можливість, що випливає з доходів платника податків, здійснювати відповідні обов'язкові платежі у відповідних розмірах. На нашу думку, законодавець вчинив правильно, адже існує принцип соціальної справедливості, який покликаний захищати від надмірного податкового тиску.

Зважаючи на те, що податкова система є основою фінансової архітектури держави, вона має базуватися на довірі та стабільності, адже саме від неї залежить здатність держави фінансувати безпеку, соціальні гарантії та розвиток. Для України важливо не просто реформувати адміністрування податків, а переосмислити саму логіку взаємодії держави і платника – від суворого контролю до сервісу, зрозумілих правил і реального діалогу з бізнесом та громадянськістю.

У правовій площині фіскальна ефективність і соціальна справедливість не можуть розглядатися як довільні політичні гасла, оскільки обидві категорії прямо входять до системи основних засад податкового законодавства України. ПКУ закріплює фіскальну достатність як встановлення податків і зборів з урахуванням необхідності збалансування видатків бюджету з його надходженнями, соціальну справедливість – як установа податків відповідно до платоспроможності платників, економічність – як співвідношення, за якого надходження суттєво перевищують витрати на адміністрування, а нейтральність – як вимогу не створювати невиправданого впливу на конкурентоспроможність платника [50]. Отже, вже на рівні позитивного права закладено модель, у якій бюджетна достатність, платоспроможність, економічність адміністрування і нейтральність є не альтернативами, а взаємними обмежувачами.

Звідси випливає, що фіскальна ефективність у межах даного дослідження не може зводитися до простої максимізації податкових надходжень. Така редукція була б методологічно хибною, оскільки будь-яке надмірне вилучення ресурсів може призвести до скорочення ділової активності, переходу частини операцій у тіньовий сектор, погіршення інвестиційних очікувань і зростання конфліктності

між платником та контролюючим органом. Для державного управління значущою є не сума вилучення як така, а здатність системи стабільно, передбачувано і з прийнятними витратами трансформувати економічну базу в доходи бюджету, не руйнуючи майбутню податкову базу.

У класичній фінансовій науці відповідний підхід простежується у традиції А. Сміта, який пов'язував добру податкову систему з визначеністю, зручністю та економністю справляння податків [183]. А. Вагнер, розвиваючи соціально-державний вимір фінансів, підкреслював, що податки мають забезпечувати достатність ресурсів для виконання державних завдань і водночас відповідати соціально-політичній меті держави [199]. Ф. Неймарк систематизував принципи справедливої та економічно раціональної податкової політики, фактично поєднавши фіскально-бюджетні, етичні, соціальні, політико-економічні та організаційно-правові вимоги [176].

У цьому сенсі фіскальна ефективність є багатовимірною управлінсько-правовою категорією. Її економічна сутність полягає в достатності, еластичності та стабільності доходів; у правовому розумінні – у визначеності податкового обов'язку, допустимих межах владного втручання і захисті платника від свавілля; адміністративному – у вартості збору, якості обліку, ризикоорієнтованому контролю та швидкості процедур; соціальному – у прийнятності податкового навантаження для суспільства. Тому податкова система, яка формально забезпечує високі надходження, але генерує масові спори, недовіру, ухилення і руйнує конкурентне середовище, не може вважатися фіскально ефективною у публічно-управлінському розумінні.

Система податкового адміністрування в Україні є складною інституційною системою, у межах якої поєднуються законодавчі акти, організаційні структури, інформаційні ресурси та контрольні процедури. Її призначення полягає не лише у забезпеченні надходжень до державного та місцевих бюджетів, а й у підтриманні правової визначеності, передбачуваності процедур, захисту прав платників і створенні умов для добровільного виконання податкового обов'язку.

Нормативна структура податкової системи України дозволяє виокремити декілька рівнів змісту фіскальної ефективності, зокрема:

- бюджетний, на якому податки повинні забезпечувати доходи, достатні для фінансування конституційних функцій держави;
- економічний, де спосіб формування доходів не повинен знищувати стимули до виробництва, інвестування і легальної зайнятості;
- адміністративний, в межах якого держава повинна отримувати доходи з мінімальними витратами на стягнення, контроль і судові супроводження;
- соціально-легітимізаційний, на якому платники мають визнавати податкові правила достатньо справедливими, щоб добровільне виконання обов'язку було раціональнішим за ухилення.

Національна стратегія доходів до 2030 року прямо пов'язує майбутню систему доходів із фіскальною стабільністю, керованістю реформ, закриттям можливостей для ухилення, підвищенням рівня дотримання законодавства і боротьбою з тіньовою економікою [43]. У цьому документі стабільні податкові надходження розглядаються не лише як фінансова умова функціонування держави, а й як ресурс фінансування першочергових потреб воєнного часу, відновлення, реконструкції та модернізації у повоєнний період [43]. Отже, у сучасних умовах фіскальна ефективність набуває безпекового змісту: йдеться про здатність податкової системи підтримувати обороноздатність, соціальні виплати, критичну інфраструктуру і відновлення. Крім того, стратегія пов'язує реформування податкової та митної систем із підвищенням фіскальної спроможності держави, наближенням українського законодавства до права Європейського Союзу, посиленням довіри до контролюючих органів, розвитком цифрових рішень і поліпшенням комплаєнсу платників податків.

Для кількісної оцінки фіскальної ефективності доцільно використовувати систему взаємопов'язаних індикаторів, що включає: 1) показники бюджетної достатності (зокрема, частка податкових надходжень у доходах бюджету, співвідношення податкових доходів і видатків, рівень податкового навантаження у

відсотках до ВВП); 2) показники еластичності (зокрема, реакція податкових надходжень на зміну ВВП, інфляції, зайнятості та споживання); 3) індикатори адміністрування (зокрема, вартість збору, строк обробки декларацій, частка електронної звітності, кількість спорів, результативність ризикоорієнтованого контролю); 4) індикатори комплаєнсу (зокрема, податковий розрив, рівень добровільної сплати, частка своєчасно поданих декларацій і своєчасно сплачених зобов'язань).

У найпростішому вигляді рівень концентрації податкових надходжень може бути визначений як відношення суми податкових надходжень до загальних доходів зведеного бюджету. Цей показник демонструє залежність держави від податків як основного ресурсу та дозволяє оцінити, наскільки бюджет спирається на внутрішню дохідну базу. Коефіцієнт покриття видатків податковими доходами визначається як відношення податкових надходжень до видатків бюджету і є важливим для оцінювання фінансової самодостатності держави. Еластичність податкової системи може бути представлена як співвідношення темпу приросту податкових доходів і темпу приросту ВВП: якщо доходи реагують на економічне зростання слабо, система втрачає здатність автоматично підтримувати бюджетну стабільність.

Особливого значення набуває показник податкового розриву. У методологічному сенсі *tax gap* відображає різницю між сумою податків, яка мала б бути сплачена за чинним законодавством, і фактичною сумою надходжень. Для державного управління цей показник є не лише фіскальним, а й інституційним індикатором: великий розрив означає слабкий контроль, низький рівень добровільного комплаєнсу, значну тінізацію або неефективну конструкцію податкових правил. Водночас спроба закрити *tax gap* лише силовим контролем може погіршити довіру; тому ефективним є поєднання сервісу, аналітики ризиків, інформаційного обміну і пропорційного контролю.

Показник вартості збору має окреме значення для оцінювання економічності оподаткування. Якщо витрати держави на адміністрування і витрати платника на виконання обов'язку є надмірними, то навіть формально високі надходження

мають приховану ціну. OECD Tax Administration 2025 показує, що сучасні податкові адміністрації дедалі більше спираються на електронне подання, дистанційні канали, штучний інтелект і самосервісні інструменти; у 2023 році серед охоплених юрисдикцій електронне подання стало нормою для основних податків, а використання ІІІ податковими адміністраціями суттєво поширилося [187]. Для України це означає, що цифровізація є необхідною умовою одночасного підвищення фіскальної ефективності та зменшення адміністративного навантаження. У даному контексті цифрові сервіси можуть зробити податкову систему ближчою до платника: зменшити час на звітування, прибрати зайві контакти з посадовцями, швидше показувати помилки та створювати відчуття рівних правил. Але цифровізація буде справедливою лише тоді, коли вона супроводжується захистом персональних даних, доступністю для малого бізнесу та зрозумілим поясненням кожного адміністративного рішення.

Для уникнення суто бухгалтерського розуміння фіскальної ефективності її критерії доцільно розглядати не як набір статистичних показників, а як систему взаємопов'язаних управлінсько-правових індикаторів. У такій системі бюджетна достатність відображає здатність держави фінансувати публічні функції; еластичність показує, чи реагують доходи на зміну економічної бази; економічність адміністрування характеризує співвідношення між результатом оподаткування та витратами держави і платника; нейтральність визначає, чи не створює податковий інструмент необґрунтованих переваг або викривлень конкуренції; стійкість до криз демонструє спроможність системи підтримувати надходження в умовах воєнних, економічних або інфраструктурних шоків; рівень комплаєнсу вказує на те, наскільки податковий обов'язок виконується добровільно, своєчасно і без надмірного примусу. Критерії оцінювання фіскальної ефективності податкової системи було узагальнено у таблиці 1.7. Даний підхід узгоджується із положеннями Податкового кодексу України, де фіскальна достатність пов'язана зі збалансуванням видатків бюджету з його надходженнями, соціальна справедливість – із платоспроможністю платників, економічність – із перевищенням бюджетних надходжень над витратами адміністрування, а

нейтральність – із недопущенням не виправданого впливу на конкурентоспроможність платника [50].

Таблиця 1.7

Критерії оцінювання фіскальної ефективності податкової системи*

Критерій	Сутність	Показники	Зміст
Достатність доходів	Здатність системи забезпечити фінансування функцій держави	Tax-to-GDP, частка податків у доходах бюджету, коефіцієнт покриття видатків	Дозволяє оцінити, чи може держава виконувати базові та надзвичайні функції без надмірної залежності від боргу
Еластичність	Реакція надходжень на зміну економічної бази	Співвідношення темпів приросту податків і ВВП, динаміка ПДВ, ПДФО, акцизів	Показує здатність системи автоматично підтримувати бюджет у фазах зростання і кризи
Економічність адміністрування	Співвідношення надходжень і витрат на адміністрування	Cost of collection, час на звітування, кількість процедур, частка е-сервісів	Дає змогу зменшити витрати держави і бізнесу без втрати контролю
Нейтральність	Відсутність не виправданого викривлення конкуренції та інвестиційних рішень	Кількість спеціальних режимів, вибіркового пільг, галузевих винятків	Забезпечує рівні умови та зменшує ризики податкового арбітражу
Стійкість до криз	Здатність зберігати надходження за умов війни, рецесії чи шоку	Диверсифікація доходів, цифрова безперервність, резервні процедури	Є індикатором фіскальної безпеки і здатності до мобілізації ресурсів
Рівень комплаєнсу	Добровільне та своєчасне виконання платниками обов'язків	Tax gap, своєчасність декларацій, кількість спорів, рівень довіри	Відображає якість взаємодії держави і платника

*Джерело: сформовано автором на основі [43; 50; 135; 157].

Водночас Національна стратегія доходів до 2030 року прямо пов'язує реформування системи доходів із фіскальною стабільністю, зменшенням нерівності та неефективності в політиці й адмініструванні доходів, відновленням довіри до контролюючих органів і здатністю держави фінансувати потреби воєнного та повоєнного періодів [43].

Отже, фіскальна ефективність не може бути ототожнена лише з абсолютним приростом податкових надходжень. Якщо податковий інструмент дає

короткострокове збільшення доходів, але одночасно зменшує базу оподаткування, стимулює ухилення, породжує масові спори або вимагає надмірних адміністративних витрат, його ефективність є лише формальною. Саме тому бюджетний критерій повинен аналізуватися разом з економічним, адміністративним і комплаєнс-критерієм.

У даному контексті особливого значення набуває показник податкового розриву, оскільки він демонструє не лише втрати бюджету, а й глибину проблеми добровільного дотримання податкових правил. Високий *tax gap* свідчить про поєднання кількох негативних явищ: недосконалості правового дизайну податку, слабкості ризикоорієнтованого контролю, низької довіри до податкової адміністрації та наявності економічних стимулів до тінізації. Водночас скорочення такого розриву не може досягатися виключно посиленням перевірок, оскільки надмірний контроль збільшує вартість комплаєнсу і може зруйнувати партнерську модель взаємодії держави та платника.

Саме тому сучасні підходи OECD до податкового адміністрування акцентують увагу на цифровій трансформації, електронному поданні, використанні даних, ІІІ та сервісних інструментів як засобів одночасного підвищення ефективності адміністрування, якості обслуговування платників, рівня комплаєнсу та зменшення адміністративного навантаження [157]. Отже, критерії, наведені у таблиці, слід застосовувати не ізольовано, а як єдину систему оцінювання: достатність доходів без нейтральності може стати фіскальним тиском; нейтральність без комплаєнсу – декларативною; цифровізація без довіри – технічною модернізацією без легітимаційного ефекту.

Соціальна справедливість має іншу, але не менш складну природу. Вона є категорією, що відображає розподіл податкового тягара відповідно до платоспроможності громадян. У вузькому юридичному значенні вона відображає вимогу встановлення податків відповідно до платоспроможності платників. У ширшому економіко-правовому значенні ця категорія охоплює горизонтальну рівність, вертикальну рівність, загальність участі у фінансуванні суспільних благ, недискримінаційність правил, прозорість пільг і пропорційність санкцій. У

політико-управлінському значенні справедливість залежить також від того, чи бачить платник зв'язок між сплаченим податком і якістю публічних благ.

Сучасна наукова література слушно звертає увагу на те, що соціальна справедливість і нейтральність оподаткування мають не лише правове, а й економічне підґрунтя, а тому їх реалізація не обмежується декларацією принципу у законі. Так, у дослідженні О. Юрківського підкреслено трансформацію інструментів досягнення соціальної справедливості від неоподаткованого мінімуму та прогресивного оподаткування до формули платоспроможності платника, однак також зазначено проблему недостатньої методики оцінки платоспроможності фізичних осіб [134]. Для дисертаційного дослідження це має принципове значення: справедливість не може бути оцінена лише через ставку податку, адже вона залежить від бази, пільг, вирахувань, адміністративної доступності та реальної спроможності особи виконати обов'язок.

У публічному управлінні справедливість стає критерієм довіри у разі, якщо платник сприймає систему як вибірккову, корупційну або таку, що надає переваги окремим групам, то навіть формально законний податок втрачає соціальну легітимність. Натомість прозорі правила, зрозумілі підстави пільг, однакова процедура контролю і можливість ефективного оскарження формують ситуацію, за якої податковий обов'язок сприймається як елемент соціального договору, а не як одностороннє владне вилучення.

Важливим аспектом соціальної справедливості є обґрунтованість податкових пільг. З одного боку, пільги можуть бути інструментом соціального захисту, але з іншого – вони ускладнюють систему, роблять її менш прозорою та посилюють викривлюючий вплив на економіку. Сучасний підхід до державного управління полягає у скороченні неефективних пільг на користь прозорих та рівних правил, а також у заміні непрозорих податкових преференцій адресною бюджетною підтримкою.

Соціальна справедливість в оподаткуванні оцінюється через співвідношення податкового обов'язку з платоспроможністю, а також через якість правового і адміністративного середовища, у якому цей обов'язок виконується. Тому її критерії

можна поділити на матеріальні, процедурні та інституційні (Таблиця 1.8). Матеріальні критерії охоплюють прогресивність, неоподатковуваний мінімум або податкову соціальну пільгу, пільги для соціально вразливих категорій, диференціацію щодо майна і доходів. Процедурні критерії пов'язані з доступністю сервісів, зрозумілістю правил, пропорційністю санкцій, правом на оскарження і презумпцією правомірності рішень платника. Інституційні критерії відображають довіру до ДПС, відсутність корупції, однакове застосування норм та прозорість податкових витрат.

Горизонтальна справедливість означає, що платники у схожих умовах мають нести порівнянне податкове навантаження. В Україні ця вимога є особливо важливою у зв'язку з наявністю різних режимів оподаткування, зокрема загальної та спрощеної системи. Спрощена система має соціально-економічне призначення як інструмент підтримки малого бізнесу та самозайнятості, однак її використання великими суб'єктами через дроблення діяльності порушує горизонтальну справедливість. У такому разі формально законний режим перетворюється на канал нерівної конкуренції, а публічне управління повинно реагувати не ліквідацією підтримки малого бізнесу, а точнішим таргетуванням критеріїв доступу до режиму.

Вертикальна справедливість передбачає, що особи з більшою платоспроможністю можуть нести більший відносний податковий тягар. Проте в українській податковій системі вертикальна справедливість реалізується неповно, оскільки значну роль відіграють непрямі податки, які за своєю природою можуть мати регресивний ефект для домогосподарств із нижчими доходами. Водночас пряма прогресія не завжди є універсальним розв'язанням проблеми: за слабкого адміністрування вона може посилювати ухилення, стимулювати приховування доходів і зменшувати базу оподаткування. Тому питання полягає не лише у ставках, а й у поєднанні податкової політики з адресними соціальними трансфертами, цифровим обміном даними та обмеженням неефективних пільг.

Соціальна справедливість також пов'язана із прозорістю податкових витрат. Податкова пільга є прихованою формою бюджетної підтримки: вона не проходить через видаткову частину бюджету у звичайному вигляді, однак зменшує потенційні

доходи держави. Якщо пільга не має чіткої мети, строку дії, оцінки ефективності та відкритого обґрунтування, вона порушує як фіскальну ефективність, так і соціальну справедливість. Саме тому у сучасній логіці державного управління доцільно переходити від широких, непрозорих і постійних пільг до адресних, оцінюваних і тимчасових інструментів підтримки (див. табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Критерії соціальної справедливості та їх адміністративне забезпечення*

Критерій	Сутність	Ризики	Інструменти
Горизонтальна рівність	Однаковий підхід до платників у подібному становищі	Вибіркові пільги, різна практика перевірок, нерівність режимів	Уніфікація правил, прозорі критерії ризику, однакова процедура контролю
Вертикальна рівність	Співвіднесення податкового тягара з платоспроможністю	Регресивний ефект непрямих податків, приховування доходів	Адресні компенсації, податкові знижки, дані для оцінки доходів і витрат
Пропорційність	Співмірність санкцій характеру та наслідкам порушення	Надмірні штрафи за формальні помилки	Диференціація відповідальності, попередження, сервісне виправлення помилок
Прозорість пільг	Зрозуміла мета, строк і вартість податкових переваг	Прихована підтримка груп інтересів	Реєстр податкових витрат, ex ante та ex post оцінка ефективності
Доступність адміністрування	Можливість виконати обов'язок без надмірних витрат	Цифрова нерівність, складні процедури, нестача консультацій	Електронні сервіси, консультації, адаптація сервісів для малого бізнесу
Довіра	Переконання платника у добросовісності держави	Корупція, непрозорі видатки, конфліктність контролю	Підзвітність ДПС, публічна звітність, незалежне оскарження

*Джерело: сформовано автором на основі [43; 50; 161; 165; 157]

Тобто соціальна справедливість в оподаткуванні не може бути забезпечена лише проголошенням принципу рівності або платоспроможності. Горизонтальна рівність вимагає однакового підходу до платників, які перебувають у подібному становищі, але на практиці вона порушується через вибіркові пільги, нерівномірне застосування процедур контролю та можливість використання спеціальних режимів не за їхнім соціально-економічним призначенням. Вертикальна рівність, своєю чергою, потребує співвіднесення податкового тягара з реальними доходами

та майновим станом платника, однак її реалізація ускладнюється значною роллю непрямих податків, тінізацією частини доходів і недостатньою якістю даних про платоспроможність.

Особливого значення набуває критерій прозорості пільг. У сучасній фінансово-правовій доктрині податкові пільги розглядаються як різновид податкових витрат, тобто як втрати доходів бюджету, спричинені спеціальними положеннями податкового законодавства: звільненнями, відрахуваннями, кредитами, зниженими ставками або преференційними режимами. Світовий банк наголошує, що такі інструменти можуть застосовуватися для підтримки соціальної політики, економічної активності чи подолання ринкових провалів, однак через їхню вбудованість у податкову систему вони є менш прозорими й складнішими для контролю, ніж прямі бюджетні видатки [192]. Європейська Комісія також підкреслює, що податкові витрати можуть робити систему складнішою, менш прозорою, створювати несприятливі розподільчі наслідки та призводити до істотних втрат доходів, тому вони потребують регулярного перегляду й оцінювання [191].

Отже, пільга є соціально справедливою лише тоді, коли вона має чітко визначену мету, адресата, строк дії, оцінену бюджетну вартість і механізм перевірки результативності. За відсутності цих елементів пільга перетворюється з інструмента соціального захисту на канал прихованого перерозподілу бюджетного ресурсу на користь окремих груп інтересів, що одночасно підриває і фіскальну ефективність, і довіру до держави.

Зважаючи на вищевикладене, фіскальна ефективність і соціальна справедливість не є механічно протилежними категоріями; адже конфлікт виникає тоді, коли одна з функцій абсолютизується: фіскальна достатність перетворюється на фіскальний тиск, а соціальна справедливість - на множення пільг без оцінки їх вартості та адресності. Якщо ж податкова система побудована на прозорих правилах, якісному адмініструванні, оцінці податкових витрат і довірі, то справедливість може підсилювати ефективність, оскільки підвищує добровільний комплаєнс і зменшує витрати контролю. Водночас фіскальна ефективність може

підсилювати справедливість, якщо доходи бюджету трансформуються у видимі суспільні блага.

У цьому аспекті доцільно звернутися до підходу Р. Масгрейва, який розглядав публічні фінанси через алокаційну, розподільчу та стабілізаційну функції [175]. Фіскальна ефективність пов'язана насамперед зі стабілізаційною і алокаційною функціями, адже держава має фінансувати суспільні блага і підтримувати макроекономічну рівновагу. Соціальна справедливість відповідає розподільчій функції, оскільки через податки і трансфери держава може коригувати нерівність. Але жодна з цих функцій не реалізується ізольовано: надмірне перерозподілення без ефективної економічної бази зменшує ресурси для соціальної політики, а фіскальна мобілізація без справедливості руйнує легітимність.

У працях Дж. Стігліца податкова система оцінюється через ефективність, справедливість, адміністративну здійсненність, гнучкість і політичну відповідальність [184]. Ця логіка особливо придатна для аналізу українського державного управління: будь-яка податкова реформа повинна відповідати не лише меті зростання надходжень, а й вимогам адміністративної реалістичності, здатності бути виконаною органами ДПС і платниками, а також бути поясненою суспільству. Інакше формально правильне рішення перетворюється на джерело конфлікту, судових спорів і подальших винятків.

У робочих документах OECD щодо підходу до інклюзивного зростання наголошується, що податковий дизайн має враховувати компроміси між ефективністю та справедливістю, а також оцінювати податкову систему як цілісність, разом із системою соціальних виплат, адміністративною спроможністю та стимулами до формальної економічної діяльності [111]. Це положення є важливим для України, оскільки ізольоване підвищення ставок може не дати очікуваного результату без одночасного зменшення тіньової економіки, спрощення адміністрування, захисту прав платників і прозорості оцінки пільг.

Реформування податкової системи потребує багатовимірної стратегії, яка охоплює правові, інституційні, процедурні, цифрові та освітні заходи. Такий підхід

дає змогу одночасно посилювати фіскальну спроможність, зменшувати адміністративний тиск, розширювати електронні сервіси, підвищувати професійність персоналу та формувати сталу культуру податкового комплаєнсу.

Таким чином, критерії фіскальної ефективності та соціальної справедливості доцільно розглядати у форматі інтегрованої матриці (див. рис. 1.4). Її логіка полягає у тому, що кожний податковий інструмент має одночасно проходити п'ять взаємопов'язаних рівнів, де: 1) бюджетний визначає здатність інструмента забезпечувати достатні та прогнозовані надходження; 2) економічний – його вплив на конкуренцію, інвестиції та зайнятість; 3) соціальний – відповідність податкового навантаження платоспроможності та принципу рівності; 4) адміністративний – можливість реалізації без надмірних витрат, конфліктності та корупційних ризиків; 5) легітимаційний – суспільне сприйняття інструмента як обґрунтованого, справедливого і пов'язаного з фінансуванням публічних благ. Подана схема відображає циклічну логіку оцінювання податкового інструмента, де вихідним елементом є правовий дизайн податку, оскільки саме на цьому етапі визначаються база оподаткування, ставка, пільги, винятки, порядок звітування, процедура контролю та механізми відповідальності. Проте якісний правовий дизайн, крім формальної відповідності закону, має пройти перевірку на бюджетну достатність, економічну нейтральність, соціальну прийнятність, адміністративну здійсненність і легітимаційний ефект.

Бюджетний критерій у цій логіці не є самостійним, адже, якщо податковий інструмент забезпечує надходження ціною звуження економічної бази, зростання тінізації або руйнування інвестиційних стимулів, то його фіскальна результативність має короткостроковий характер. Економічний критерій, своєю чергою, не може ігнорувати соціальні наслідки, оскільки формально нейтральний податок може мати регресивний ефект для домогосподарств із нижчими доходами. У свою чергу адміністративний критерій переходить у легітимаційний, оскільки саме якість процедур, доступність сервісів, однаковість контролю і можливість оскарження формують довіру платника до податкової системи.

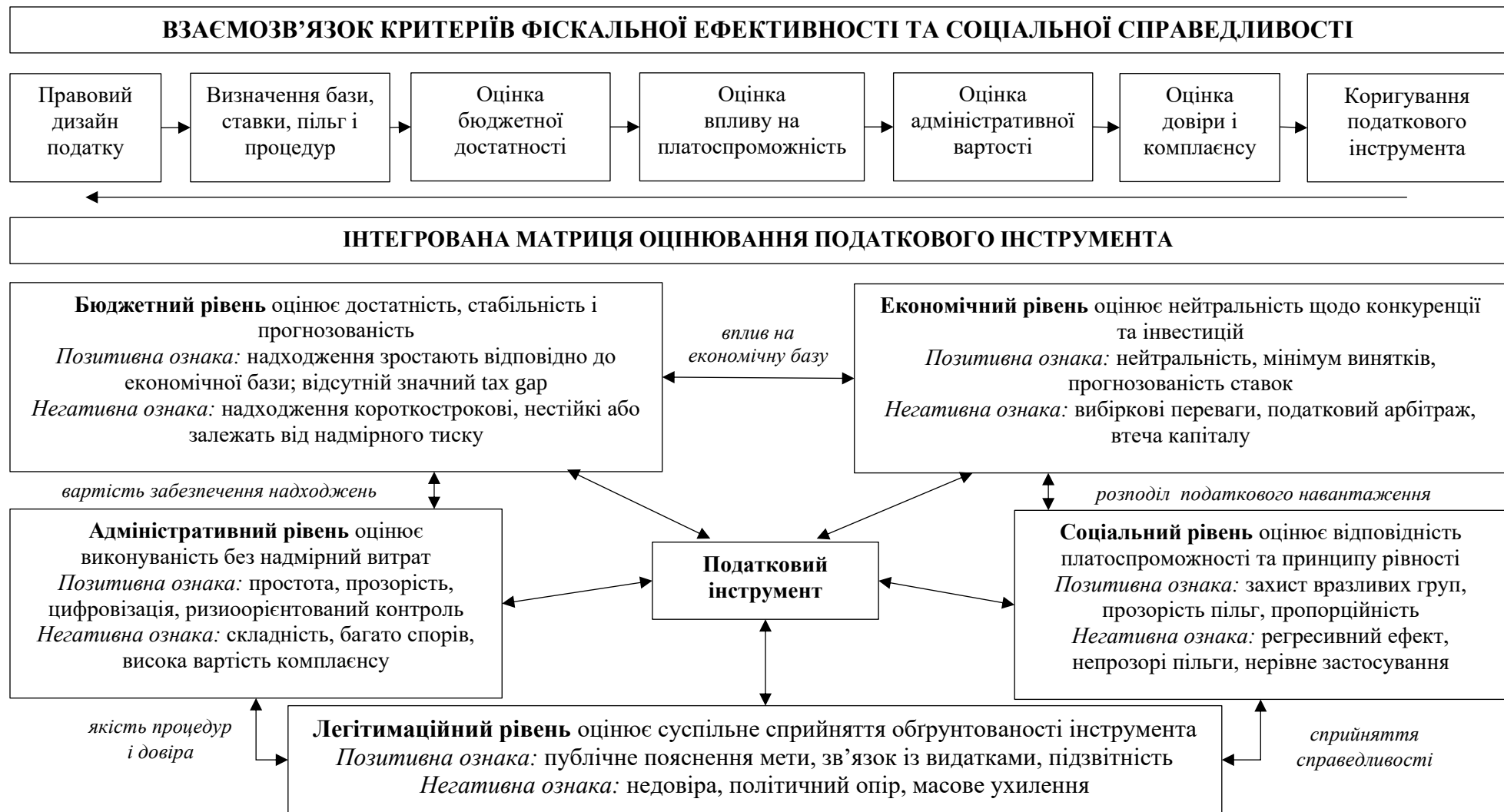


Рис. 1.4. Логіка взаємозв'язку критеріїв фіскальної ефективності та соціальної справедливості*

*Джерело: власна розробка автора

Отже, фіскальна ефективність і соціальна справедливість у запропонованій схемі виступають не як протилежні цілі, а як взаємні умови якості державного управління податковою системою України. Фіскальна ефективність потребує довіри, оскільки добровільний комплаєнс зменшує витрати контролю і стабілізує надходження. Соціальна справедливість потребує фіскальної достатності, оскільки без стабільних доходів держава не здатна фінансувати соціальні гарантії, безпеку, відновлення інфраструктури та інші публічні блага. Саме тому завершальним елементом схеми є коригування податкового інструмента: результати оцінювання мають повертатися до правового дизайну податку і ставати підставою для перегляду ставок, пільг, процедур адміністрування, критеріїв ризику та комунікації з платниками.

Вищеокреслена інтегрована логіка набуває особливого значення в умовах воєнної економіки, коли податкова система одночасно виконує мобілізаційну, стабілізаційну та соціально-захисну функції. У мирний час дискусія про співвідношення фіскальної ефективності та соціальної справедливості переважно пов'язується з оптимальним податковим навантаженням, конкурентоспроможністю та перерозподілом доходів. Натомість у воєнний період до цих критеріїв додається безпековий вимір: податкові надходження стають одним із внутрішніх ресурсів оборони, підтримки критичної інфраструктури, соціальних виплат і збереження керованості державних фінансів.

Тобто в умовах війни критерії фіскальної ефективності та соціальної справедливості змінюють акценти. Фіскальна ефективність стає не лише питанням бюджетного балансу, а й питанням національної безпеки. Держава потребує ресурсів для оборони, підтримки внутрішньо переміщених осіб, відновлення інфраструктури, соціальних гарантій і обслуговування боргових зобов'язань. Разом із тим платник податків функціонує у середовищі руйнування активів, релокації, втрати ринків, енергетичних ризиків і невизначеності. Тому адміністративне рішення, яке в мирний час могло бути виправданим як фіскально необхідне, у воєнний час потребує додаткової перевірки на пропорційність і вплив на життєздатність бізнесу.

Досвід воєнного періоду показує, що податкова система має одночасно забезпечувати фіскальну мобілізацію та не руйнувати економічну основу майбутнього відновлення. Саме тому тимчасові пільги, мораторії та спрощення процедур потребують чітких строків дії, прозорих критеріїв скасування і переходу до стабільної моделі післявоєнного адміністрування.

IMF у матеріалах щодо України підкреслює необхідність поєднання зовнішнього фінансування на пільгових умовах із сильною мобілізацією внутрішніх ресурсів; водночас посилення доходів має ґрунтуватися на Національній стратегії доходів і уникати заходів, які розмивають податкову базу [165]. Для державного управління це означає перехід від ситуативних кризових рішень до системної моделі, у якій фіскальна мобілізація не підміняє собою реформу адміністрування, а спирається на неї.

Повоєнне відновлення вимагатиме іншого балансу між вилученням ресурсів і стимулюванням розвитку. З одного боку, держава не зможе відмовитися від високої потреби у доходах, оскільки відновлення інфраструктури, соціальна реінтеграція, підтримка ветеранів, енергетична модернізація і євроінтеграційні зобов'язання потребуватимуть значних бюджетних ресурсів. З іншого боку, надмірне оподаткування капіталу, праці та підприємництва може послабити саме ті джерела, з яких держава очікує майбутнього зростання. Отже, фіскальна ефективність у повоєнний період має бути інвестиційно чутливою, а соціальна справедливість – не лише перерозподільчою, а й відновлювальною.

Відновлювальна справедливість означає, що податкова система повинна враховувати різний ступінь втрат і різний стартовий стан платників після війни. Це не обов'язково означає множення пільг. Навпаки, більш справедливим може бути поєднання загальних нейтральних правил із адресною підтримкою тих суб'єктів, які зазнали документально підтверджених втрат або виконують суспільно важливу функцію. Такий підхід дає змогу уникнути перетворення податкових преференцій на привілей і водночас підтримати відновлення економічної бази.

Підтримка міжнародних партнерів, зокрема ЄС, ОЕСР і Світового банку, може допомогти зробити українську податкову систему більш ефективною. Це

важливо не лише для зменшення витрат бізнесу на адміністрування, а й для зміцнення довіри до держави, яка у воєнний і повоєнний періоди має довести, що податки повертаються суспільству у вигляді безпеки, відновлення та якісних послуг.

Зважаючи на це, фіскальна ефективність і соціальна справедливість є взаємопов'язаними критеріями якості державного управління податковою системою. Фіскальна ефективність характеризує здатність держави стабільно та з прийнятними витратами мобілізувати доходи, достатні для фінансування публічних функцій. Соціальна справедливість відображає відповідність податкового навантаження платоспроможності, рівність підходів до платників, прозорість пільг, пропорційність відповідальності і довіру до інституцій. У сучасній Україні ці критерії набувають особливого змісту через війну, потребу у внутрішній мобілізації ресурсів, відновлення та європейську інтеграцію. Тому методологічно коректним рішенням є не протиставлення фіскальної та соціальної функцій, а їх оцінювання через інтегровану систему бюджетних, економічних, адміністративних, правових і легітимаційних показників.

Проблема балансування фіскальних та соціальних функцій податків є постійним питанням фінансової науки, яке в Україні набуло особливої гостроти. Балансування є процесом пошуку такого рівня податкового навантаження, який забезпечує фіскальну стійкість держави, не руйнуючи стимули до праці та інвестицій і не поглиблюючи соціальну нерівність. У публічному управлінні цей баланс досягається через систему компромісів між приватними та публічними інтересами.

Балансування фіскальних і соціальних функцій податків не може розглядатися як суто технічне коригування ставки, бази чи пільги. У сучасній фінансово-правовій доктрині йдеться про комплексне узгодження, по-перше, здатності держави мобілізувати достатні та стабільні доходи; по-друге, допустимості податкового втручання у майнову сферу платника; по-третє, суспільного сприйняття податкового обов'язку як справедливого, передбачуваного і пов'язаного з фінансуванням публічних благ. Саме тому балансування повинно

охоплювати як податкове право у вузькому значенні, так і бюджетну політику, соціальні трансфери, податкове адміністрування, цифрову інфраструктуру, гарантії платника та механізми публічної підзвітності. Такий підхід узгоджується з позицією OECD щодо податкового дизайну для інклюзивного зростання: оцінювати необхідно не ізольовані податки, а взаємодію податкової системи із системою соціальних виплат, адміністративною спроможністю та правилами протидії ухиленню. OECD прямо наголошує, що ефективність і справедливість податкової політики залежать від того, як окремі податки взаємодіють між собою та з ширшим інституційним середовищем [190].

Балансування фіскальних і соціальних функцій податків є постійним процесом управління суперечностями, адже податок одночасно є джерелом публічних ресурсів, правовою формою обов'язку, економічним сигналом для платника, інструментом перерозподілу та елементом соціального договору. Тому будь-яке зміщення акценту лише в один бік створює ризик: фіскальний максималізм підриває економічну базу і довіру, а соціальний популізм через пільги і винятки руйнує бюджетну достатність та рівність правил.

Теоретичний аналіз цієї проблеми доцільно починати з розмежування функцій податків. Фіскальна функція полягає у формуванні доходів бюджету; регулятивна – у впливі на економічну поведінку; розподільча – у коригуванні нерівності; контрольна – у забезпеченні прозорості економічних операцій; соціальна – у підтриманні справедливого розподілу тягара і фінансуванні суспільних благ. У реальному публічному управлінні ці функції не існують окремо: наприклад, ПДВ є фіскально потужним, але може мати соціально чутливий ефект; пільги мають соціальне обґрунтування, але зменшують базу; прогресивне оподаткування підтримує вертикальну справедливість, але потребує високої якості адміністрування.

Тому теоретичне розмежування функцій податків має значення лише як аналітична конструкція. У практиці державного управління кожна функція одночасно є і можливістю, і обмеженням. Фіскальна функція забезпечує дохідну базу держави, але її надмірне посилення може зменшувати економічну активність.

Соціальна функція підтримує справедливість і легітимність системи, але її реалізація через численні пільги може звужувати базу оподаткування. Регулятивна функція дає змогу стимулювати інвестиції, інновації або екологічну модернізацію, однак за відсутності чітких критеріїв може перетворюватися на вибірккову перевагу для окремих груп. Контрольна функція захищає бюджет від ухилення, але надмірний контроль здатний підвищити вартість комплаєнсу і послабити довіру платників.

Класичний підхід мінімальної держави виходить із того, що податки мають бути низькими, нейтральними та спрямованими переважно на фінансування базових суспільних благ. У цьому випадку баланс зміщується в бік економічної ефективності, а соціальний ефект очікується через економічне зростання, зайнятість та розширення ринкових можливостей. Натомість класична ліберальна традиція виходить із пріоритету нейтральності і мінімізації податкових викривлень. У такій логіці держава має справляти податки так, щоб якнайменше втручатися у вибір платника щодо праці, заощаджень, інвестицій і споживання. Перевага цього підходу полягає у його простоті, передбачуваності та інвестиційній привабливості. Недолік полягає у тому, що ринок сам по собі не гарантує прийняттого рівня соціальної рівності, а в умовах перехідної або воєнної економіки може посилювати поляризацію, якщо держава не має ресурсів для базових суспільних благ.

Неокейнсіанський та соціально-демократичний підходи, навпаки, розглядають податки як активний інструмент перерозподілу, стабілізації попиту та зменшення соціальної нерівності. Тут пріоритет надається соціальній функції та вертикальній рівності, однак надмірне захоплення перерозподілом за слабого адміністрування може провокувати втечу капіталу, тінізацію та зниження інвестиційної активності. Зокрема, неокейнсіанська традиція посилює роль держави у стабілізації попиту, підтримці зайнятості і перерозподілі доходів. Вона є особливо значущою під час криз, коли приватний попит падає, а соціальні потреби зростають. Однак її ефективність залежить від якості адміністрування та довіри: якщо платники не вірять, що перерозподіл є справедливим, а пільги є

адресними, податкова система починає втрачати комплаєнс, а бюджет – очікувані доходи. З іншого боку, соціально-державний підхід, започаткований у фінансовій науці А. Вагнером, важливий тим, що не протиставляє податки і соціальну функцію держави. Податки у цій традиції розглядаються як умова фінансування соціальної держави, але водночас як інструмент корекції майнової нерівності. Для України цей підхід має особливе значення у зв'язку з конституційною природою соціальних гарантій, воєнними видатками і потребою у післявоєнній реінтеграції постраждалих груп населення.

Натомість Р. Масгрейвова тріада функцій публічних фінансів – алокаційної, розподільчої та стабілізаційної – дозволяє пояснити балансування як процес одночасного забезпечення суспільних благ, корекції розподілу доходів і підтримання макроекономічної рівноваги [175]. У межах цієї логіки податкова система не повинна бути лише бухгалтерським механізмом наповнення бюджету. Вона має бути вбудована у загальну архітектуру публічних фінансів, де податки, трансферти, державні видатки і боргова політика взаємодіють між собою.

Підхід Дж. Стігліца доповнює цю рамку критеріями ефективності, справедливості, адміністративної здійсненності, гнучкості та політичної відповідальності [184]. Він дає змогу оцінювати податкові рішення не лише за очікуваним обсягом доходів, а й за тим, чи може таке рішення бути виконане без надмірних витрат і чи буде воно сприйняте суспільством як легітимне. Для державного управління це означає необхідність попередньої оцінки регуляторного впливу, консультацій із платниками, прогнозування поведінкових реакцій і моніторингу наслідків.

Оптимальне оподаткування і підхід J. Mirrlees виходять із того, що податкова система має розглядатися як цілісність, а не як сума розрізнених платежів. У передмові до «Tax by Design» підкреслюється проблема фрагментарних реформ, які не враховують впливу на структуру податкової системи в цілому [173]. Для України це застереження є особливо актуальним: численні тимчасові режими, винятки, кризові послаблення і точкові підвищення ставок можуть бути

виправданими ситуативно, але без стратегічної логіки вони створюють непередбачуваність, нерівність і складність адміністрування.

Зважаючи на вищевикладене, ключовим напрямом модернізації має бути не механічне збільшення податкового навантаження, а підвищення якості адміністрування: ризикоорієнтований відбір перевірок, прозорі критерії оцінки, незалежна система оскарження, автоматизований обмін даними та відповідальність посадових осіб за порушення процедурних гарантій платника.

Для систематизації теоретичних підходів доцільно виокремити декілька моделей балансування (таблиця 1.9), кожна з яких по-різному визначає пріоритет між фіскальною достатністю, економічною нейтральністю, соціальною справедливістю, адміністративною здійсненністю та легітимністю. Таке групування означає, що сучасні держави комбінують їх залежно від рівня економічного розвитку, структури доходів бюджету, довіри до інституцій, масштабу соціальних зобов'язань і кризових умов. Для України така класифікація має прикладне значення, оскільки дозволяє уникнути спрощеної опозиції між фіскальною та соціальною податковою політикою.

Конкретизуючи вищевикладене, зазначаємо, що у науковій та управлінській площині можна виокремити кілька моделей балансування: 1) ліберальна модель робить акцент на нейтральності, низьких ставках, широкій базі та мінімальній кількості винятків; 2) розподільча модель виходить із пріоритету соціальної рівності, прогресивності та пільг або трансфертів для вразливих груп; 3) сервісна модель спирається на добровільний комплаєнс, цифровізацію і зменшення адміністративних витрат; 4) воєнно-мобілізаційна модель на перший план ставить швидку мобілізацію ресурсів і адаптацію процедур до надзвичайних обставин; 5) євроінтеграційна модель орієнтується на гармонізацію з *acquis* ЄС, прозорість податкових витрат, протидію ухиленню і стабільність правил.

Сучасний український контекст державного управління пропонує інноваційний підхід до балансування через концепцію держави як платформи та масштабну цифровізацію. Автоматизація робить виконання податкового обов'язку зручнішим, водночас підвищуючи точність збору, виявлення ризикових операцій і

сприйняття системи як більш справедливої для сумлінних платників. Тому жодна із зазначених у таблиці 1.9 моделей не може бути механічно перенесена в українські умови, зокрема 1) ліберальна модель приваблива для інвестицій, але недостатня за умов війни і високих соціальних потреб; 2) розподільча модель важлива для соціальної згуртованості, але небезпечна за слабого адміністрування і високої мобільності капіталу; 3) сервісна модель має великий потенціал, але потребує цифрової інфраструктури, кібербезпеки та якісних даних; 4) воєнно-мобілізаційна модель є необхідною у кризі, але не повинна ставати постійним режимом; та 5) євроінтеграційна модель є стратегічною, проте її реалізація потребує часу, інституційної спроможності та пояснення для бізнесу (див. табл. 1.9).

Таблиця 1.9

Теоретичні моделі балансування фіскальних і соціальних функцій податків*

Модель	Фіскальний аспект	Соціальний аспект	Переваги	Ризики
Ліберальна нейтральна	Широка база, низькі ставки, мінімум винятків	Соціальний ефект через зростання і зайнятість	Простота, інвестиційність, менше арбітражу	Недостатній перерозподіл, ризик нерівності, слабе фінансування публічних благ
Розподільча	Вищі ставки для платоспроможних груп, податкові витрати	Вертикальна рівність, підтримка вразливих груп	Соціальна легітимність, зменшення нерівності	Тінізація, втеча капіталу, захоплення пільг групами інтересів
Сервісно- комплаєнсна	Зростання доходів через добровільне виконання	Зручність, прозорість, менше дискреції	Зниження витрат контролю, довіра, цифровий слід	Кіберризики, цифрова нерівність, залежність від якості даних
Воєнно- мобілізаційна	Швидке забезпечення оборонних і критичних видатків	Тимчасові послаблення для постраждалих	Адаптивність, підтримка життєздатності економіки	Нестабільність правил, ризик закріплення тимчасових пільг
Євро інтеграційна	Гармонізація баз, боротьба з ухиленням, прозорість	Рівні правила, захист платника, адресність підтримки	Довіра інвесторів, сумісність з ЄС, довгостроковість	Складність переходу, короткострокові витрати адаптації

*Джерело: сформовано автором на основі [43; 141; 165; 170; 171; 173; 175; 200].

Узагальнюючи, можна зробити висновок, що жодна з моделей балансування не є універсальною, адже для України найбільш обґрунтованою є не заміна однієї моделі іншою, а інтегрована модель балансування: фіскальна мобілізація має поєднуватися з нейтральністю базових правил, адресністю соціальної підтримки, цифровим адмініструванням, прозорістю податкових витрат, гарантіями платника і поступовою європейською гармонізацією.

Балансування фіскальної та соціальної функцій реалізується не декларацією принципів, а конкретним набором інструментів. До інструментів податкової політики належать ставки, база, пільги, спеціальні режими, податкові знижки, акцизи, рентні платежі, екологічні податки, правила трансфертного ціноутворення, контрольовані іноземні компанії, автоматичний обмін інформацією. До інструментів адміністрування належать реєстрація платників, електронна звітність, ризикоорієнтовані перевірки, консультації, оскарження, аналітика даних, попереднє заповнення декларацій, електронний аудит. До інструментів соціальної компенсації належать:

I. Широка база і помірні ставки податків, що дає змогу забезпечити доходи без надмірного тиску на окремі групи. Вона також зменшує стимули до податкового арбітражу. Проте широка база має бути соціально чутливою: якщо оподаткування охоплює життєво необхідне споживання, потрібні компенсаційні механізми через систему соціальної підтримки. Інакше формальна нейтральність перетворюється на фактичну регресивність.

II. Оцінка податкових витрат, де кожна пільга має розглядатися як бюджетне рішення, що має вартість. Для балансу необхідно встановлювати мету пільги, строк дії, коло отримувачів, очікуваний ефект, порядок перегляду і механізм припинення. Пільга, яка не має адресності або не проходить оцінку ефективності, одночасно зменшує фіскальну базу і порушує справедливість, оскільки створює непрозору перевагу.

III. Заміна непрозорих податкових пільг прямою бюджетною підтримкою. Прямий трансферт може бути більш справедливим, якщо він базується на даних про потребу і контролюється через бюджетну звітність. Водночас це не означає

повної відмови від податкових стимулів: інвестиційні, інноваційні або відновлювальні стимули можуть бути виправданими, якщо вони прозорі, строкові та оцінювані.

IV. Цифровізація адміністрування, що здатна зменшити компроміс між ефективністю і справедливістю, оскільки одночасно підвищує виявлення ризикових операцій і зменшує витрати сумлінного платника. OECD Tax Administration 2025 фіксує структурний перехід до самосервісних каналів, зростання електронного подання і поширення ІІІ у податкових адміністраціях [157]. Це підтверджує, що майбутній баланс залежить не лише від ставок, а й від того, наскільки адміністрування стає точним, автоматизованим, прозорим і менш конфліктним.

Окремого значення набуває використання штучного інтелекту в податковому адмініструванні. З одного боку, ІІІ може підвищувати точність ризикоорієнтованого контролю, автоматизувати повторювані операції, прискорювати обробку звернень і зменшувати витрати адміністрування. З іншого боку, алгоритмічне адміністрування створює нові правові ризики: непрозорість логіки відбору платника до перевірки, помилки у даних, дискримінаційний ефект автоматизованих критеріїв, складність оскарження машинно сформованого висновку. OECD у матеріалах щодо ІІІ в податковому адмініструванні прямо зазначає, що штучний інтелект повинен бути не ізольованим інструментом, а елементом ширшої податкової екосистеми, яка включає нормативні рамки, організаційні структури, технічну інфраструктуру та людську експертизу [128]. Тому для України цифровізація податкового адміністрування має розглядатися як інструмент одночасного підвищення фіскальної ефективності і процедурної справедливості, але лише за умови правового врегулювання алгоритмічної прозорості, відповідальності за помилкові рішення, захисту даних і доступності цифрових сервісів для різних груп платників.

V. Ризикоорієнтований контроль, який дозволяє спрямовувати адміністративний ресурс на випадки з високою ймовірністю порушень і зменшувати тиск на сумлінних платників. У теоретичному вимірі це поєднує

фіскальну ефективність і справедливість: держава краще захищає бюджет, але не витрачає ресурс на формальні перевірки тих, хто демонструє низький ризик. Проте ризикоорієнтований контроль сам повинен бути прозорим: критерії ризику, межі використання даних, порядок виправлення помилок і право на оскарження мають бути юридично визначені.

Ризикоорієнтований контроль не повинен зводитися до технічного ранжування платників за ймовірністю порушення. Його сутність полягає у диференціації управлінської реакції залежно від поведінки платника, складності його операцій, історії виконання обов'язків і типу ризику. OECD у керівництві з управління комплаєнс-ризиками зазначає, що сегментація платників на групи зі схожими характеристиками і поведінкою дає змогу точніше ідентифікувати ризики та обирати відповідні заходи реагування [146]. У практичному вимірі це означає, що сумлінний платник повинен отримувати сервіс, передбачувані консультації та можливість добровільного виправлення помилки; платник із середнім рівнем ризику – попередження, роз'яснення і точковий контроль; високоризиковий платник – аналітичну перевірку, санкції і посилений нагляд. Така модель дає змогу зберегти фіскальний інтерес держави, не перетворюючи податковий контроль на загальний адміністративний тиск.

VI. Податкова комунікація, яка є необхідною, адже фіскальна мобілізація без пояснення мети породжує опір. Тобто, якщо держава доводить, що підвищення або зміна податку спрямовані на оборону, відновлення, соціальний захист чи виконання євроінтеграційних зобов'язань, а також публічно звітує про використання ресурсів, рівень сприйняття може бути вищим. Комунікація не замінює справедливості, але є умовою легітимації складних рішень.

Тож, якщо теоретичні моделі визначають загальну логіку балансування, то інструменти показують, через які правові та адміністративні механізми цей баланс може бути досягнутий. У податковій сфері помилковим є підхід, за якого фіскальна мета реалізується лише через підвищення ставок, а соціальна мета – лише через розширення пільг. Сучасна податкова політика дедалі більше орієнтується на інструменти, які одночасно працюють на декілька цілей: розширення бази зменшує

потребу у високих ставках; оцінка податкових витрат підвищує прозорість; цифровізація знижує адміністративні витрати; ризикоорієнтований контроль концентрує ресурс держави на порушниках; податкова комунікація формує легітимність складних рішень.

Особливо важливо, що інструменти балансування (Таблиця 1.10) повинні оцінюватися одночасно за очікуваним фіскальним ефектом, а також за соціальною ціною, адміністративною здійсненністю та впливом на довіру. IMF у Fiscal Monitor підкреслює, що фіскальна політика може зменшувати нерівність, однак дизайн інструментів має мінімізувати компроміси між ефективністю та справедливістю [162]. Тому в українському контексті кожен податковий інструмент має проходити перевірку не лише на дохідність, а й на розподільчий ефект, простоту виконання, ризик зловживань і здатність бути поясненим суспільству (див. табл. 1.10).

Таблиця 1.10

Інструменти балансування та очікуваний управлінський ефект*

Інструмент	Фіскальний ефект	Соціальний ефект	Умова ефективності
Широка база і помірні ставки	Стабільні доходи, менше ухилення	Рівні правила, менше вибіркової	Компенсація регресивних ефектів через адресну підтримку
Оцінка податкових витрат	Збереження бази, усунення неефективних пільг	Прозорість переваг, менше привілеїв	Публічний реєстр, строковість, ex post оцінка
Адресна бюджетна підтримка	Повернення частини втрат у видаткову політику	Точніше охоплення вразливих груп	Якісні дані про потреби та захист від зловживань
Цифровізація	Зменшення tax gap, швидше адміністрування	Зручність, менше контактів з посадовцем	Кібербезпека, доступність, алгоритмічна прозорість
Ризикоорієнтований контроль	Вища результативність перевірок	Менший тиск на сумлінних платників	Юридично визначені критерії ризику і незалежне оскарження
Податкова комунікація	Підвищення добровільної сплати	Легітимація складних рішень	Підзвітність видатків і доказовість аргументів

*Джерело: сформовано автором на основі [43; 111; 146; 118; 135; 142; 143; 148; 175; 193; 178].

Отже, це дає змогу побачити, що інструменти балансування мають різну природу. Наприклад, широка база і помірні ставки можуть забезпечувати стабільні

доходи, але лише за умови, що потенційно регресивні ефекти компенсуються адресною підтримкою. Оцінка податкових витрат може зберігати бюджетну базу, але тільки тоді, коли пільги мають строк дії, обраховану вартість і публічно перевіряються. Цифровізація може зменшити tax gap, однак вона буде соціально прийнятною лише за наявності кібербезпеки, доступності для малого бізнесу і прозорості алгоритмічних рішень. OECD Tax Administration 2025 фіксує, що у 2023 році 99% декларацій з ПДВ і 96% декларацій з податку на прибуток підприємств у досліджених юрисдикціях подавалися електронно, а використання штучного інтелекту податковими адміністраціями зросло до 69% [187]. Звідси випливає, що цифровізація не є самостійною гарантією балансу. Вона лише створює технічну можливість для точнішого, швидшого і менш конфліктного адміністрування. Щоб цифрові інструменти не стали новою формою непрозорої дискреції, вони мають супроводжуватися правовими гарантіями: зрозумілими критеріями ризику, захистом персональних даних, правом на пояснення автоматизованого рішення і незалежним оскарженням.

Після аналізу інструментів балансування доцільно окремо розглянути поведінковий вимір податкової політики, оскільки саме він пояснює, чому формально однакові податкові рішення можуть давати різний фіскальний результат. Податкова система функціонує не лише через норми і санкції, а й через очікування платників, довіру до держави, сприйняття справедливості, якість сервісу та видимий зв'язок між податками і публічними благами.

ОЕСД визначає податкову мораль як основу добровільного комплаєнсу, що формується не лише примусом, а й довірою до уряду, сприйняттям справедливості, якістю публічних послуг, податковою освітою і залученням платників [193]. Отже, у сучасному публічному управлінні довіра є не морально-психологічною абстракцією, а ресурсом фіскальної ефективності: чим вищий рівень добровільного виконання обов'язку, тим нижчими є витрати контролю і тим стабільнішою є дохідна база.

Окремим теоретичним блоком сучасного балансування є поведінковий підхід до оподаткування. Він виходить із того, що платник реагує не лише на номінальну

ставку, а й на складність процедури, очікувану ймовірність перевірки, якість комунікації, репутацію податкового органу, моральну прийнятність правила та видимість публічної користі від сплачених коштів. Тому одна і та сама ставка може мати різні наслідки в різних інституційних умовах: у системі високої довіри вона сприймається як внесок у суспільні блага, а у системі низької довіри – як примусове вилучення, що стимулює пошук схем мінімізації.

Поведінковий підхід дозволяє уточнити співвідношення фіскальної та соціальної функцій. Фіскальна функція потребує ресурсів, але ці ресурси дешевше отримуються тоді, коли платник добровільно виконує обов'язок. Соціальна функція потребує справедливості, але справедливість повинна бути не лише формальною, а й сприйнятою платником. Саме тому комунікація, сервіс, попередження помилок, прозорі алгоритми ризику, доступні консультації і повага до платника є не другорядними організаційними деталями, а інструментами збереження фіскальної бази.

У практиці державного управління поведінковий вимір означає перехід від моделі «платник як потенційний порушник» до моделі сегментації платників за рівнем ризику і готовності до комплаєнсу. Сумлінний платник повинен отримувати швидкий сервіс, передбачувані консультації і мінімальний контакт із контролером. Платник із середнім ризиком має отримувати попередження, роз'яснення та можливість добровільного виправлення. Високоризиковий платник потребує аналітичного контролю, перевірки і санкцій. Така диференціація дозволяє одночасно захищати бюджет і не руйнувати довіру тих суб'єктів, які готові діяти легально.

Поведінкова логіка особливо важлива у воєнних умовах. Коли платник бачить прямий зв'язок між податками і фінансуванням оборони, готовність до сплати може зростати, однак ця готовність дуже чутлива до несправедливості. Вибіркові пільги, корупційні скандали, непрозоре використання коштів або надмірні санкції за технічні помилки здатні швидко зруйнувати податкову мораль. Тому в умовах війни держава повинна не лише мобілізувати доходи, а й демонструвати підвищений стандарт прозорості, рівності та поваги до платника.

Поведінковий критерій доцільно включати до кожної оцінки податкового рішення. Якщо реформа обіцяє значні доходи, але прогнозовано викликає масове ухилення, зростання судових спорів або падіння довіри, її фінансовий ефект буде тимчасовим. Якщо ж реформа спрощує виконання обов'язку, робить правило зрозумілим і справедливим, вона може дати повільніший, але стабільніший ефект через розширення добровільного комплаєнсу. У цьому полягає сучасна управлінська логіка: довіра стає ресурсом фінансової ефективності.

Важливим теоретичним питанням є вибір між податковим і видатковим способом досягнення соціальної мети. Держава може підтримати певну групу через звільнення від податку, зменшення ставки, податкову знижку або через пряму бюджетну виплату. Податковий інструмент часто виглядає простішим політично, тому що його фінансова вартість менш помітна для суспільства. Проте саме ця «прихованість» створює проблему: пільга може зберігатися роками без оцінки ефективності, розширювати коло бенефіціарів і перетворюватися на привілей.

З позиції балансу фінансової та соціальної функцій податкова пільга є виправданою лише тоді, коли вона безпосередньо пов'язана з податковою базою або поведінкою, яку держава прагне стимулювати. Наприклад, інвестиційний стимул може бути податковим, якщо він справді залежить від обсягу інвестицій і має вимірюваний результат. Натомість соціальна підтримка домогосподарства з низьким доходом часто точніше реалізується через видатковий інструмент, оскільки не всі вразливі особи мають достатню податкову базу, щоб скористатися пільгою.

Розглядаючи дане питання з іншої перспективи, можна зробити висновок, що у повоєнний період політичний тиск на розширення пільг буде значним: його можуть обґрунтовувати відновленням територій, підтримкою ветеранів, допомогою внутрішньо переміщеним особам, стимулюванням інвестицій, розвитком окремих галузей. Однак множення пільг без єдиної методики оцінки призведе до втрати доходів, нерівності та корупційних ризиків. Тому кожна пільга повинна проходити оцінку: чи можна досягти тієї самої соціальної мети точніше, дешевше і прозоріше через бюджетну програму. З іншого боку, повна відмова від

податкових стимулів також була б помилковою. Податкова система має регулятивний потенціал: вона може стимулювати інвестиції у відновлення, енергоефективність, інновації, формальну зайнятість, екологічну модернізацію. Але такі стимули мають бути обмежені в часі, прив'язані до результату, відкриті для перевірки і доступні за однаковими правилами для всіх платників, які відповідають критеріям. Саме така конструкція поєднує фіскальну дисципліну і соціально-економічну мету.

Однією з найбільш складних проблем балансування є вибір між податковою пільгою і прямою бюджетною підтримкою (Таблиця 1.11). Обидва інструменти можуть переслідувати соціальну або економічну мету, однак вони мають різну правову природу, різний рівень прозорості та різні наслідки для бюджету. Отже, якщо податкова пільга зменшує потенційні доходи держави і часто сприймається як менш помітна форма підтримки; то пряма бюджетна підтримка, навпаки, відображається у видатковій частині бюджету, проходить через бюджетну процедуру і легше піддається публічному контролю (див. табл. 1.11).

Таблиця 1.11

Вибір між податковою пільгою та прямою бюджетною підтримкою*

Критерій	Доцільність податкової пільги	Доцільність бюджетної пільги	Ризики
Зв'язок із поведінкою платника	Мета полягає у стимулюванні інвестицій, інновацій, формальної зайнятості	Мета полягає у компенсації соціальної потреби або втрати	Пільга надається тим, хто не змінює поведінку, але отримує перевагу
Адресність	Критерії отримання легко перевірити через податкові дані	Потрібне врахування доходів, складу сім'ї, втрат, соціального статусу	Підтримку отримують не найуразливіші, а найбільш обізнані або ресурсні
Прозорість вартості	Вартість пільги розраховується і публікується як податкова витрата	Видаток проходить через бюджетну програму і звітність	Реальна ціна інструмента приховується від суспільства
Строковість	Інструмент має чітку дату перегляду або припинення	Підтримка залежить від тривалості соціальної потреби	Тимчасова пільга стає постійною
Адміністративна простота	Пільга не ускладнює декларації і контроль	Бюджетна програма має готову інфраструктуру виплат	Зростають витрати на адміністрування і кількість спорів

*Джерело: сформовано автором на основі [43; 142; 146; 165; 187; 193].

Отже, податкова пільга є виправданою тоді, коли вона безпосередньо змінює поведінку платника, яку держава прагне стимулювати, і коли результат такої зміни може бути вимірний. Якщо ж метою є компенсація соціальної потреби, втрати, низького доходу або вразливого статусу, прямий бюджетний інструмент часто є точнішим, прозорішим і справедливішим. Це не означає, що податкові стимули мають бути виключені з інструментарію державного управління; однак вони повинні бути строковими, адресними, оцінюваними і відкритими для перегляду.

Податкова система функціонує в динамічному середовищі, де змінюються економічна активність, безпекові ризики, структура зайнятості, рівень інфляції, поведінка платників і міжнародні зобов'язання. Тому кожен значний податковий інструмент повинен мати механізм періодичного перегляду. Першим критерієм перегляду є дохідна результативність. Якщо податок або зміна ставки не дають очікуваних доходів, слід з'ясувати причину: помилковий прогноз бази, ухилення, поведінкова реакція, падіння економічної активності чи слабке адміністрування. Другим критерієм є розподільчий ефект: хто фактично несе податковий тягар і чи збігається це з декларованою логікою платоспроможності. Третім критерієм є ефект для конкуренції: чи не створено переваг окремим групам або каналів податкового арбітражу. Четвертим критерієм є адміністративна здійсненність: кількість спорів, складність звітності, витрати бізнесу і ДПС. П'ятим критерієм є легітимність: сприйняття платниками, рівень добровільної сплати, якість комунікації.

Для України особливо важливо формалізувати такий перегляд у межах бюджетного і податкового процесу. Доцільно, щоб значні податкові зміни супроводжувалися паспортом очікуваного впливу, де зазначаються мета, розрахунок втрат або доходів, групи платників, прогноз адміністративних витрат, ризики ухилення і дата оцінки. Такий документ не має бути формальністю: він повинен стати основою парламентського, урядового і громадського контролю за податковою політикою.

У воєнний період балансування має особливу логіку. З одного боку, держава потребує максимальної мобілізації ресурсів. З іншого – бізнес і громадяни вже

несуть підвищений тягар через руйнування, мобілізацію, втрату доходів, релокацію, інфляцію та безпекові ризики. Тому просте підвищення податкового навантаження може дати короткостроковий фінансовий ефект, але погіршити довгострокову базу оподаткування.

Особливе місце в сучасних підходах посідає Національна стратегія доходів до 2030 року, яка може розглядатися як дорожня карта післявоєнного балансування. Вона передбачає мобілізацію внутрішніх ресурсів, поступове звуження неефективних пільг, зближення з підходами ЄС, підвищення довіри до контролюючих органів та розвиток цифрових інструментів адміністрування. Національний банк України у повідомленні щодо співпраці з МВФ наголошував на потребі своєчасної зовнішньої підтримки разом із максимальною мобілізацією внутрішніх ресурсів, а фінансова політика має узгоджуватися з Національною стратегією доходів; заходів, які розмивають податкову базу, потрібно уникати, а податкове й митне адміністрування – зміцнювати [131]. Для теорії балансування це означає, що кризові послаблення повинні мати тимчасовий, адресний і доказовий характер, тоді як довгострокова модель має спиратися на розширення бази, цифрове адміністрування і довіру.

Повоєнна модель балансування має бути відмінною від довоєнної. Вона повинна враховувати потребу у відновленні економіки, інтеграції ветеранів, поверненні мігрантів, реконструкції інфраструктури, енергетичній безпеці та наближенні до права ЄС. Тому податкова політика має поєднувати стабільність правил із гнучкістю інструментів. Стабільність необхідна для інвестора; гнучкість – для врахування різного ступеня втрат і різних пріоритетів відновлення. Найбільш придатною є модель, у якій базові правила є загальними і передбачуваними, а підтримка – адресною, строковою, оцінюваною і пов'язаною з суспільно значущими результатами.

Досвід воєнного періоду показує, що податкова система має одночасно забезпечувати фінансову мобілізацію та не руйнувати економічну основу майбутнього відновлення. Саме тому тимчасові пільги, мораторії та спрощення процедур потребують чітких строків дії, прозорих критеріїв скасування і переходу

до стабільної моделі післявоєнного адміністрування. Особливої уваги потребує проблема соціальної легітимації воєнних податкових рішень. В умовах, коли громадяни та бізнес сплачують не лише податки, а й фактично беруть участь у фінансуванні оборони через волонтерство, благодійність і мобілізаційні зусилля, державна податкова політика повинна демонструвати підвищені стандарти доброчесності. Будь-яка інформація про корупцію, вибірковість контролю або несправедливі пільги має подвійний негативний ефект: вона зменшує довіру і підриває готовність до добровільного виконання обов'язку.

У межах даного дослідження доцільно запропонувати авторську модель балансування фіскальних і соціальних функцій податків, яка спирається на п'ять взаємопов'язаних рівнів: правовий рівень визначає межі податкового втручання і гарантії платника; фіскальний рівень оцінює достатність, стабільність і еластичність доходів; соціальний рівень перевіряє справедливість розподілу тягара та адресність підтримки; адміністративний рівень визначає витрати, строки, цифрову доступність, ризики корупції та якість оскарження; поведінковий рівень оцінює довіру, добровільний комплаєнс, очікувану реакцію платника і можливість ухилення.

Модель має працювати як послідовність управлінських перевірок. Спочатку визначається мета податкового інструмента, зокрема мобілізація доходів, стимулювання інвестицій, соціальна підтримка, екологічна корекція, протидія ухиленню чи гармонізація з ЄС. Далі інструмент проходить оцінку за п'ятьма рівнями. Якщо хоча б один рівень демонструє високий ризик, інструмент має бути змінений: наприклад, підвищення ставки може бути доповнене компенсацією для вразливих груп; пільга – строком дії і оцінкою ефективності; цифровий контроль – гарантіями захисту даних і незалежним оскарженням; воєнний збір – публічною звітністю про використання коштів. Сформована (див. рис. 1.5) модель дозволяє уникнути фіскального автоматизму, коли будь-яка потреба бюджету виправдовує збільшення навантаження та соціального декларативізму, коли справедливість проголошується через пільги, але не оцінюється за реальним ефектом і вартістю для бюджету.

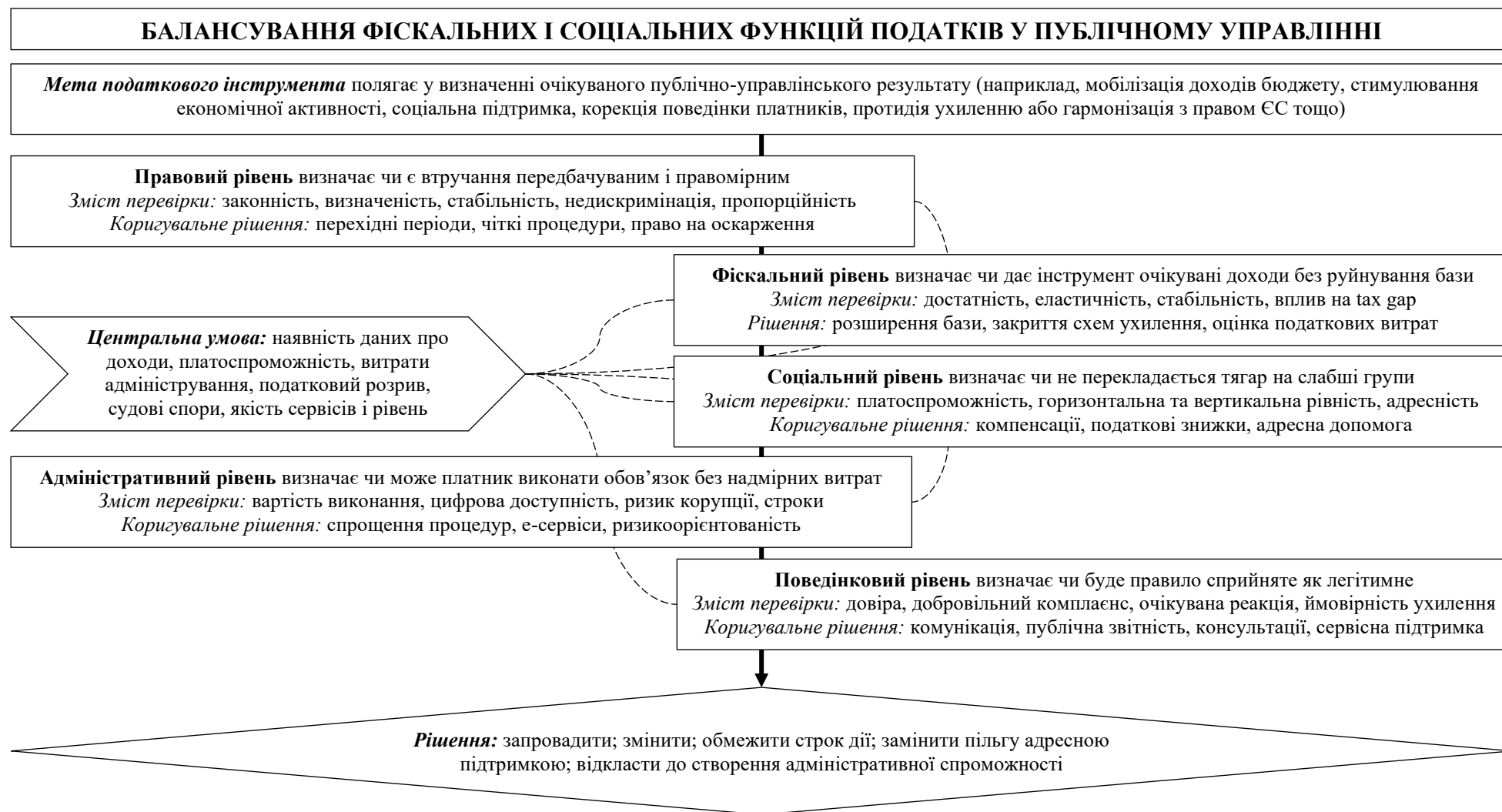


Рис. 1.5. Схема балансування фіскальних і соціальних функцій податків у публічному управлінні*

*Джерело: власна розробка автора

Дана модель дозволяє перейти до прикладної методології оцінювання податкових рішень. Її перевага полягає у тому, що вона не абсолютизує жоден рівень, зокрема: 1) правовий запобігає свавільному втручанню у майнову сферу платника; 2) фіскальний – не дозволяє втратити дохідну спроможність держави; 3) соціальний – перевіряє розподільчі наслідки; 4) адміністративний – оцінює реальну здійсненність правила; 5) поведінковий – фіксує довіру, добровільний комплаєнс і ризик ухилення. У такій конструкції балансування набуває циклічного характеру. Податкове рішення не може вважатися завершеним у момент ухвалення закону: воно має бути перевірене після запровадження через моніторинг надходжень, оцінку податкового розриву, аналіз спорів, вимірювання витрат комплаєнсу, дослідження довіри і перегляд фактичних бенефіціарів пільг. Якщо один із рівнів виявляє високий ризик, інструмент повинен бути скоригований.

Крім того, варто розглянути як євроінтеграція змінює зміст балансування, оскільки податкова система України має бути сумісною з європейськими правилами, але водночас залишатися здатною фінансувати національні потреби.

Отже, теоретичні підходи до балансування не повинні завершуватися вибором між низькими податками і соціальним перерозподілом. Для сучасної України ключовим стає інституційний підхід: ефективні податки можливі там, де держава здатна збирати дані, аналізувати ризики, надавати сервіси, пояснювати рішення, захищати права платників і відповідально використовувати кошти. Соціальна справедливість у такій моделі досягається не стільки множенням пільг, скільки чесністю правил, адресністю допомоги, прозорістю видатків і рівністю адміністративного ставлення. У свою чергу підтримка міжнародних партнерів може допомогти зробити українську податкову систему більш ефективною. Це важливо не лише для зменшення витрат бізнесу на адміністрування, а й для зміцнення довіри до держави, яка у воєнний і повоєнний періоди має довести, що податки повертаються суспільству у вигляді безпеки, відновлення та якісних послуг.

Висновки до розділу 1

1. Вивчено сутність та принципи державного управління у податковій сфері. Встановлено, що публічне управління податковою системою не може зводитися лише до організації справляння податків, контролю за виконанням податкового обов'язку або мобілізації доходів бюджету. Його зміст є значно ширшим і охоплює нормативну, інституційну, адміністративно-процедурну, сервісну, контрольну та стратегічно-аналітичну площини. Саме через ці площини держава формує правила оподаткування, визначає компетенцію органів, організовує виконання податкового обов'язку, забезпечує сервісну підтримку платників, здійснює контроль, оцінює податкові ризики та коригує податкову політику відповідно до суспільних потреб. Досліджено еволюцію податкової системи України від початку 1990-х років до сучасного етапу. Встановлено, що її розвиток відбувався у складних умовах державотворення, переходу до ринкової економіки, кодифікації податкового законодавства, інституційних реформ, цифровізації, євроінтеграції та повномасштабної війни. Особливу увагу приділено зміні ролі податкових органів від переважно контрольної та фіскально-каральної моделі до сервісно-комплаєнсної, ризикоорієнтованої та цифрово підтриманої моделі адміністрування.

2. Доведено, що сучасна податкова система України має одночасно забезпечувати бюджетну достатність, підтримувати економічну активність, не поглиблювати соціальну нерівність, бути адміністративно здійсненою та сприйматися платниками як легітимна. У зв'язку з цим запропоновано розглядати податкову систему через декілька рівнів: правовий дизайн, інституційне забезпечення, адміністративну практику, поведінку платників, фіскальний результат і соціально-економічний ефект. Такий підхід дозволяє перейти від формального опису податків до аналізу податкової системи як комплексного механізму державного управління.

3. Проаналізовано теоретичні підходи до балансування фіскальних і соціальних функцій податків. Встановлено, що балансування не є разовим рішенням щодо ставки, пільги чи режиму оподаткування, а становить постійний процес

управління суперечностями між потребою держави у доходах, економічними стимулами, соціальною рівністю, адміністративною здійсненністю та довірою платників. Розкрито зміст основних теоретичних підходів: класичного ліберального, неокейнсіанського, соціально-державного, підходу публічних фінансів Р. Масгрейва, критеріального підходу Дж. Стігліца, концепції оптимального оподаткування, сервісно-комплаєнсної, воєнно-мобілізаційної та євроінтеграційної моделей. Доведено, що жодна з цих моделей не може бути механічно перенесена в українські умови, оскільки Україна одночасно потребує мобілізації внутрішніх доходів, підтримки економічної активності, захисту вразливих груп, цифровізації адміністрування, збереження довіри платників і наближення до права Європейського Союзу.

4. Науково-методологічним результатом стала інтегрована логіка оцінювання податкового інструмента за 1) бюджетним рівнем, що дозволяє оцінити достатність, стабільність і прогнозованість доходів; 2) економічним, що дозволяє вплив податкового інструмента на конкуренцію, інвестиції та податковий арбітраж; 3) соціальний, що визначає відповідність навантаження платоспроможності та принципу рівності; 4) адміністративний, що надає можливість виконання податкового обов'язку без надмірних витрат; 5) легітимаційний, що визначає суспільне сприйняття податкового інструмента як обґрунтованого, справедливого і пов'язаного з фінансуванням публічних благ. Обґрунтовано, що в умовах війни ці критерії набувають особливого значення, оскільки фіскальна ефективність стає питанням не лише бюджетного балансу, а й національної безпеки, тоді як соціальна справедливість має враховувати різний ступінь втрат, платоспроможності та вразливості платників.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ МЕХАНІЗМІВ ТА СУЧАСНОГО СТАНУ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ УКРАЇНИ

2.1. Механізми державного управління податковою системою України в сучасних умовах

Сучасна архітектура державного управління податковою системою України функціонує як інтегрована система взаємопов'язаних суб'єктів, у якій стратегічні, регуляторні та адміністративні повноваження розподілені між різними рівнями публічної влади. Водночас значна кількість управлінських процедур реалізується на основі горизонтальної міжвідомчої взаємодії, що підвищує вимоги до узгодженості інформаційних потоків, нормативного забезпечення та координації діяльності органів державної влади (див. рис. 2.1.).

Ефективність державної управлінської діяльності у галузі податкової політики детермінується не лише нормативною диференціацією повноважень між різними інституціями, але й їх спроможністю до узгодженої взаємодії у ході реалізації податкової політики. Чітко окреслена, конкретизована компетенція не може гарантувати результативності функціонування системи, якщо присутні затримки у передачі інформації між органами влади чи ключові управлінські рішення піддаються тривалому процесу погодження [2, с. 416].

У рамках єдиної системи державного управління податковою системою України виокремлюють низку механізмів, зокрема:

1. Правовий (нормативно-правовий) механізм – базовий, що забезпечує нормативне для надання легітимної форми організаційній процедурі та економічному стимулу. Цим механізмом детермінуються: об'єкти й суб'єкти оподаткування; відповідальність за порушення податкового законодавства; ставки, пільги, порядок обчислення та сплати; Нормативна регламентація процедур

адміністрування; ієрархія нормативних актів; Міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування.

2. Інституційний механізм – система органів державної влади та їх структурних підрозділів, а також технологій та процедур практичної реалізації норм податкової політики; механізм визначає структуру та повноваження органів податкової політики, порядок взаємодії центральних і територіальних органів, процедури реєстрації, звітності, податкового контролю й аудиту.

3. Економічний механізм – система фінансово-економічних інструментів регулювання структури та обсягу податкових надходжень (ставки, бази оподаткування, пільги, диференціації податкового навантаження та ін.), що пов'язує податкову систему з реальними економічними процесами та реалізується через низку процедур, зокрема, встановлення розміру ставок, визначення бази і об'єкта оподаткування, амортизаційну політику тощо.

4. Мотиваційний (стимулюючий) механізм – сукупність заохочувальних інструментів (санкцій, пільг, преференцій) для розвитку пріоритетної моделі поведінки суб'єктів економічної діяльності; механізм зосереджений на поведінковому ефекті, стимулюванні до легалізації діяльності та добросовісної сплати податків.

5. Політичний механізм, спрямований на узгодження інтересів держави, бізнесу, суспільства шляхом формування ефективної державної податкової політики; механізм являє собою відображення процесу прийняття стратегічних рішень в податковій політиці, включаючи прийняття політичних рішень щодо податкового навантаження в умовах воєнного стану чи економічних криз, лобіювання й узгодження інтересів різних груп, вироблення стратегій і концепцій податкової реформи.

6. Соціальний механізм – система практичних інструментів формування податкової культури, підвищення свідомості платників податків щодо добровільного дотримання податкового законодавства; цей механізм охоплює такі аспекти, як рівень довіри до податкових органів і держави загалом, податкова

культура та правосвідомість платників, прозорість використання бюджетних коштів тощо.

Наочно архітектура комплексного механізму державного управління податковою системою України приведена на рис. 2.1. При цьому передбачено, що закладена наукова новизна дослідження реалізується через чотири послідовні управлінські процеси.

1) Прогнозування податкового потенціалу держави, що на рисунку зображено у вигляді блоку «Оцінювання необхідності застосування регуляторних, адміністративних та цифрових механізмів залежно від стану податкової системи та бюджетних потреб держави»; цей блок опирається на концепти блоку «Внутрішнє управлінське середовище», такі як рівень добровільної сплати, податковий потенціал, кадрова спроможність ДПС, структура платників податків, адміністративні процедури, цифрова інфраструктура, що дозволяють оцінити низку важливих параметрів функціонування податкової системи; результати прогнозування піддаються співвідношенню із зовнішніми факторами впливу, що дає змогу відповідно коригувати прогноз.

2) Оцінювання фіскальних ризиків оподаткування, що відображено в блоках «Функції» та «Об'єкти» і технологічно забезпечується інструментами з блоку «Інструменти» («автоматизованим моніторингом ризиків», «аналітичними платформами»); такий підхід дозволяє превентивно виявляти й ранжувати ризики, що вбачається прямим утіленням ризик-орієнтованого контуру управління.

3) Впровадження адаптивного коригування податкових інструментів, що забезпечується взаємодією блоків «Форми» та «Система координації та інтеграції суб'єктів цифрового адміністрування»; другий із зазначених блоків розкривається через конкретні управлінські дії, такі як продовження або адаптація строків виконання планів, координація операцій із залученням сторонніх суб'єктів, ефективне визначення обсягів залучених ресурсів, підготовка графіків відновлення або модернізації, застосування страхових та гарантійних механізмів; власне, такий підхід дозволяє реалізувати на практиці зміст концепції «адаптивного коригування», адже він передбачає гнучке коригування в наявних інструментів у

межах чинного правового поля, залежно від виявлених ризиків і зміни зовнішніх умов.

4) Цифровий моніторинг надходжень та оцінювання результативності управлінських рішень – процес, що на рисунку 2.1 відображено підсумковим блоком «Оцінюваний результат», до якого стягуються дані з блоку «Об'єкти» та який реалізується за посередництвом низки цифрових інструментів з блоку «Інструменти» (наприклад, таких як міжвідомчий інформаційний обмін, електронний кабінет платника, цифрові сервіси ДПС тощо); при цьому на процес моніторингу в даному випадку покладено подвійну функцію: фіксацію фактичного виконання дохідної частини бюджету в режимі, наближеному до реального часу; оцінювання результативності управлінських рішень, ухвалених на попередніх трьох етапах; таким чином, механізм дозволяє перевірити коректність прогнозу податкового потенціалу, достовірність оцінки ризиків, а також ефективність проведеного коригування інструментарію; результати проведеної оцінки замикають цикл, повертаючись на вхід блоку «Внутрішнє управлінське середовище» та забезпечуючи, таким чином, його безперервну адаптивність.

Рисунок репрезентує не статичну структуру, а замкнений управлінський цикл, що передбачає алгоритм: прогнозування (ліва частина схеми, «Внутрішнє управлінське середовище») → оцінка ризиків (блок «Функції»/«Об'єкти», інструмент «автоматизований моніторинг ризиків») → адаптивне коригування (блоки «Форми» та «Система координації та інтеграції суб'єктів цифрового адміністрування») → цифровий моніторинг результату (блок «Оцінюваний результат») → повернення даних на етап прогнозування. Зазначена взаємопов'язаність та циклічність усіх шести підмеханізмів через чотири наскрізні процеси формує сутність заявленої наукової новизни, а саме запропонованого поєднання в єдину адаптивну систему інституційного, стратегічного, нормативно-правового, цифрового, ризик-орієнтованого та фінансово-аналітичного контурів управління в рамках комплексного механізму державного управління податковою системою України.

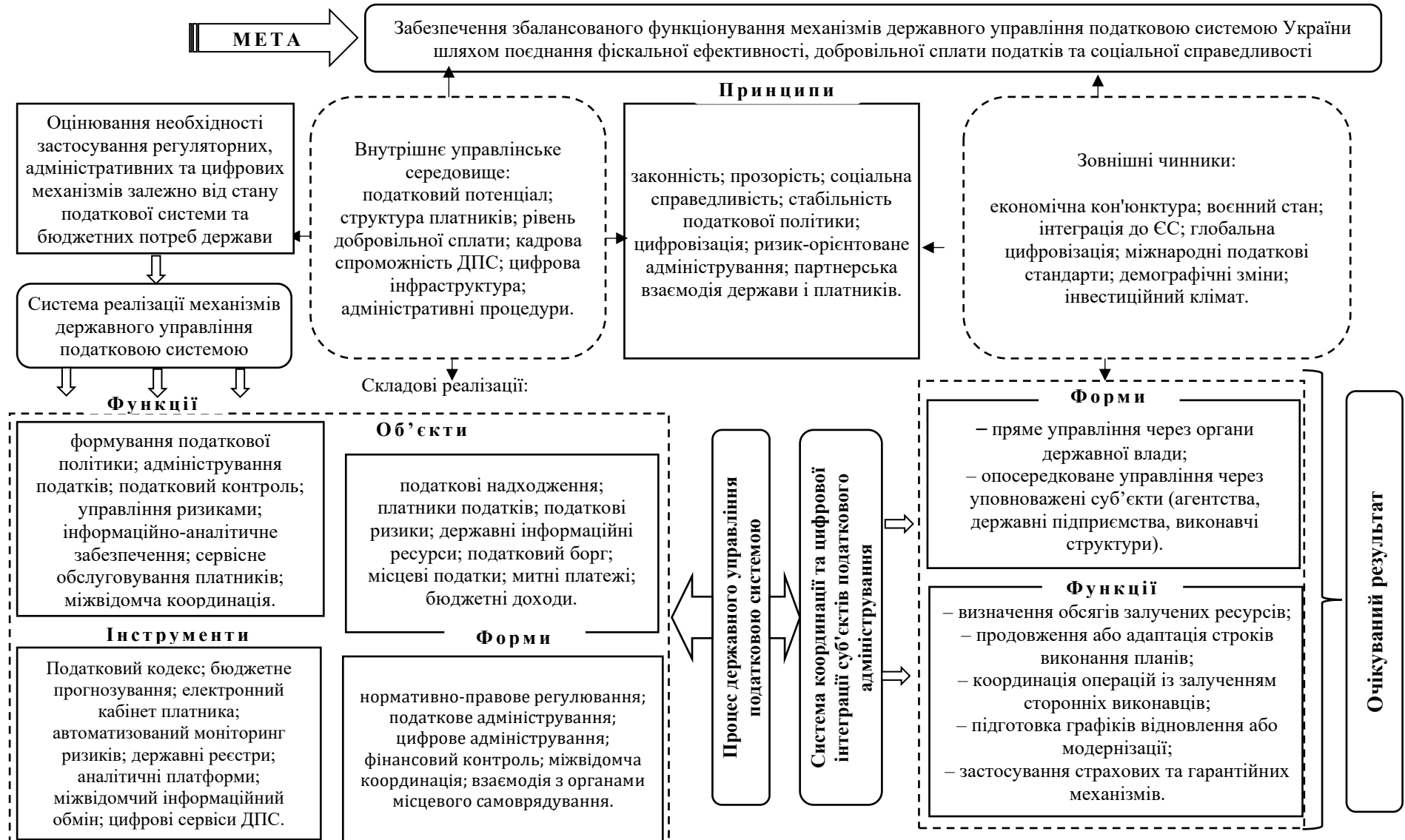


Рис. 2.1. Архітектура комплексного механізму державного управління податковою системою України, орієнтована на забезпечення балансу фіскальної ефективності та соціальної справедливості*

*Джерело: власна розробка автора

Інституційна архітектура державного управління податковою системою України являє собою складну багаторівневу систему взаємопов'язаних органів публічної влади, компетенція яких охоплює формування податкової політики, нормативно-правове регулювання, адміністрування податкових платежів, фінансовий контроль та забезпечення стабільності бюджетної системи. Її особливістю є поєднання стратегічного, регуляторного й адміністративного рівнів управління, між якими здійснюється постійний обмін управлінською інформацією, нормативними рішеннями та контрольними повноваженнями. Ця модель сформувалася під впливом інституційних реформ останнього десятиліття, децентралізації, цифрової трансформації державного управління, а також необхідності адаптації податкової системи до правового простору Європейського Союзу [1, с. 364].

Функціонування інституційної архітектури ґрунтується не лише на законодавчому розмежуванні компетенції окремих суб'єктів, а й на формуванні сталої системи управлінських взаємозв'язків між ними. Власне, характер цих взаємозв'язків визначає швидкість прийняття управлінських рішень, рівень узгодженості податкової політики, ефективність адміністрування платежів та здатність держави оперативно реагувати на зміни економічного середовища. Після запровадження воєнного стану інституційна модель зазнала додаткового функціонального навантаження, оскільки поряд із традиційними фіскальними завданнями органи державного управління забезпечують підтримку бюджетної стійкості, фінансування сектору безпеки та оборони, а також реалізацію податкових рішень, спрямованих на збереження економічної активності суб'єктів господарювання [6].

Інституційна спроможність механізму державного управління податковою системою визначається не лише наявністю формально закріплених повноважень чи організаційної структури, а насамперед здатністю системи підтримувати стабільність управлінських процесів за умов постійної зміни зовнішнього середовища. Аналіз сучасних наукових підходів показує поступову зміну самого розуміння ефективності податкового адміністрування. Якщо раніше домінував

контрольний підхід, то нині акцент зміщується у площину адаптивного управління, сервісної взаємодії та безперервного інформаційного супроводу управлінських рішень.

Ця трансформація має значно ширший зміст, ніж упровадження електронних технологій. Фактично змінюється сама архітектура прийняття управлінських рішень. Якщо раніше основою реагування виступали результати вже здійснених контрольних заходів, то цифрове середовище формує можливість безперервного спостереження за станом податкових процесів. У результаті державне управління переходить від реагування на наслідки до прогнозування потенційних ризиків. Саме така зміна логіки управління, на нашу думку, характеризує якісно новий етап розвитку податкової системи.

Водночас адаптивність не виникає автоматично після цифрової модернізації. Вона формується через поєднання організаційної гнучкості, інформаційної відкритості та управлінської дисципліни. Будь-яка зміна законодавства або податкової політики породжує потребу синхронного коригування внутрішніх процедур, інформаційних потоків, аналітичних алгоритмів і механізмів комунікації між учасниками податкових правовідносин. Якщо хоча б один із цих компонентів змінюється повільніше, система починає втрачати цілісність. Саме тому інституційна спроможність характеризується не швидкістю окремих адміністративних процедур, а здатністю підтримувати узгодженість усіх управлінських елементів.

Інституційний механізм функціонує на основі комплексного нормативно-правового забезпечення, що встановлює компетенції, функціональні повноваження та межі відповідальності окремих суб'єктів системи (див. рис. 2.1). Її основу становлять Конституція України [30], Податковий кодекс України [50], Бюджетний кодекс України [4], Закон України «Про Кабінет Міністрів України» [82], Закон України «Про центральні органи виконавчої влади» [107], Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні» [73], Закон України «Про Рахункову палату» [92], Закон України «Про основні засади

здійснення державного фінансового контролю в Україні» [85], Закон України «Про Бюро економічної безпеки України» [58], а також підзаконні нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України та Міністерства фінансів України. У межах цієї системи провідним методологічним принципом є багаторівнева інституційна взаємодія, що передбачає чіткий розподіл функцій між стратегічним (законодавчим і політичним), координаційно-виконавчим, адміністративно-реалізаційним та контрольно-наглядовим рівнями, де дана структура забезпечує трансформацію нормативно-правових рішень у практичні механізми фіскального адміністрування.

Верховна Рада України відповідно до статті 85 Конституції України [30] здійснює законодавче регулювання податкової системи, визначає види податків і зборів, їх елементи, а також встановлює засади податкової політики держави. Через прийняття Податкового кодексу України [50] та внесення змін до нього парламент формує нормативно-правову основу податкової системи, визначаючи межі фіскального впливу держави, принципи оподаткування та загальні засади функціонування податкових правовідносин. Інституційна взаємодія Верховної Ради України з виконавчою гілкою влади реалізується через механізми парламентського контролю, діяльність Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики, а також через розгляд законодавчих ініціатив, що надходять від Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України та Державної податкової служби України (див. рис. 2.2). Кабінет Міністрів України відповідно до статей 113–116 Конституції України [30] та Закону України «Про Кабінет Міністрів України» [82] забезпечує реалізацію державної фінансової та податкової політики, здійснює координацію діяльності центральних органів виконавчої влади та організаційне забезпечення виконання податкового законодавства. Провідним органом у структурі виконавчої влади є Міністерство фінансів України, яке формує та координує податкову політику держави, здійснюючи нормативно-методологічне забезпечення, прогнозування бюджетно-податкових показників і підготовку законодавчих ініціатив.

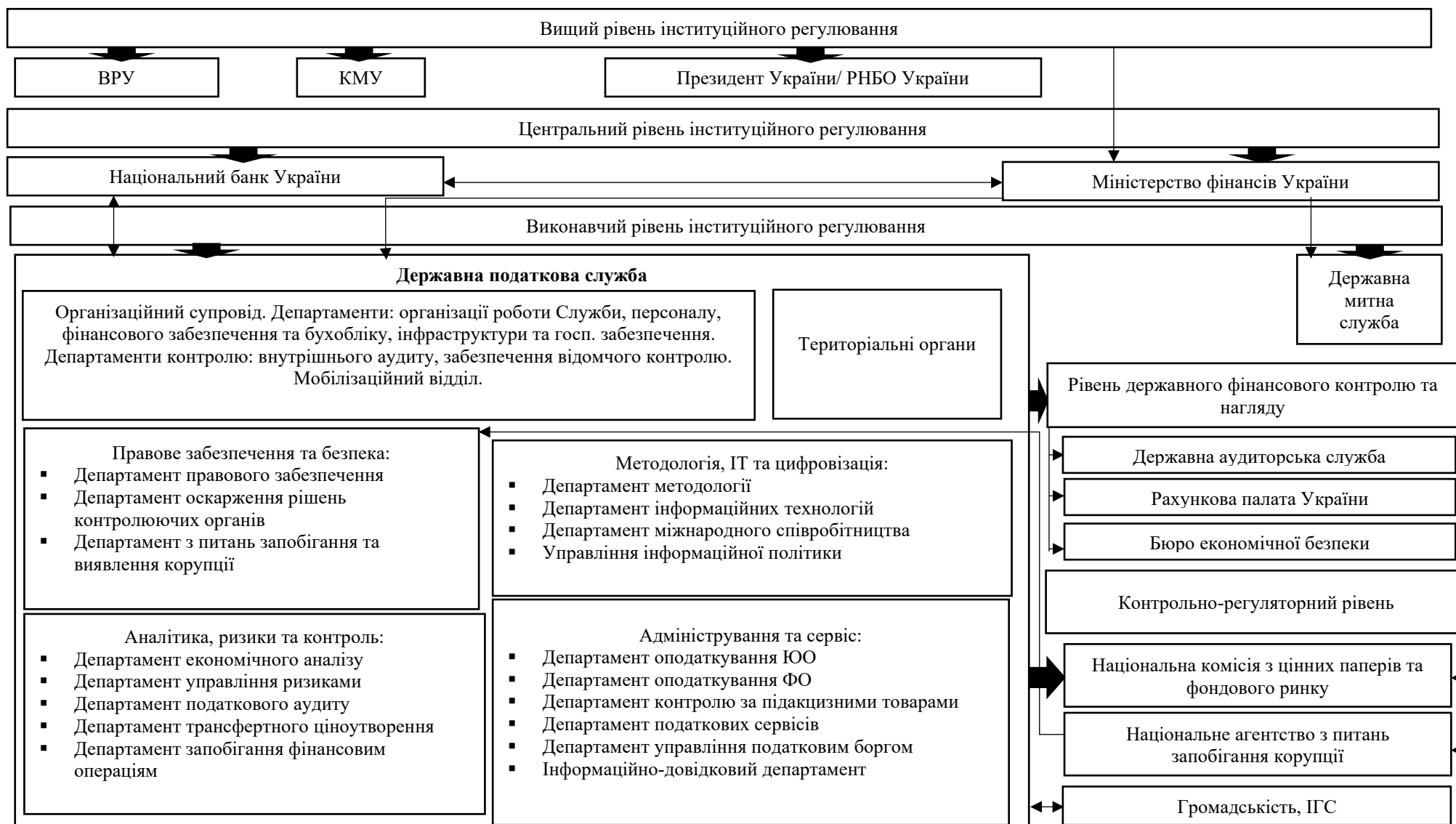


Рис. 2.2. Інституційний механізм управління податковою системою України*

*Джерело: власна розробка автора

Важливу макроекономічну роль у функціонуванні податкової системи відіграє Національний банк України (далі – НБУ), який через інструменти монетарної політики здійснює вплив на фінансову стабільність держави.

Виконавчий рівень представлений Державною податковою службою України, яка реалізує державну податкову політику відповідно до Податкового кодексу України [50] та постанови Кабінету Міністрів України № 227 від 06.03.2019 [79]. Діяльність ДПС координується Міністерством фінансів України та охоплює адміністрування податків і зборів, податковий контроль, ведення реєстрів платників, управління ризиками й розвиток цифрових сервісів податкового адміністрування. Зокрема, до її ключових повноважень належать забезпечення формування дохідної частини державного бюджету, адміністрування податкових зобов'язань і єдиного соціального внеску, здійснення податкового контролю шляхом проведення перевірок і застосування фінансових санкцій, ведення державних реєстрів платників податків та об'єктів оподаткування, контроль за обігом підакцизних товарів і ліцензованими видами діяльності, здійснення міжнародного обміну податковою інформацією, впровадження цифрових інструментів податкового адміністрування (зокрема електронного кабінету платника), а також аналітичне прогнозування податкових надходжень і реалізація ризик-орієнтованого підходу до контролю.

Державна податкова служба України у системі державного управління виконує функцію інституційного посередника між державою та платниками податків, забезпечуючи реалізацію фіскальних норм, сформованих ВРУ і Міністерство фінансів України, через механізми податкового адміністрування та наповнення бюджету. Результати діяльності ДПС та аналітичні оцінки ефективності адміністрування використовуються для підготовки змін до податкового законодавства, формуючи механізм зворотного зв'язку між виконавчим і законодавчим рівнями.

Внутрішньою організаційно-функціональною основою забезпечення діяльності Державної податкової служби України є її територіальні органи та апарат, який виступає окремою інституційною підсистемою реалізації державної

податкової політики. Апарат ДПС забезпечує операційну спроможність служби через систему структурних підрозділів – департаментів, управлінь і відділів, діяльність яких спрямована на реалізацію визначених законодавством функцій у сфері податкового адміністрування.

Функціональне призначення апарату ДПС полягає у забезпеченні інституційної цілісності, керованості та ефективності діяльності служби як єдиного органу фіскального адміністрування. Його структура має чітко виражений функціонально-диференційований характер і охоплює ключові напрями управління податковою системою, зокрема стратегічне та організаційне управління діяльністю служби, податкове адміністрування юридичних і фізичних осіб, податковий аудит і ризик-орієнтований контроль, правове забезпечення та процедури адміністративного оскарження рішень, управління податковим боргом і забезпечення стягнення заборгованості, запобігання фінансовим правопорушенням і протидію легалізації доходів, контроль за обігом підакцизних товарів, інформаційно-аналітичне та цифрове забезпечення, міжнародне податкове співробітництво, а також фінансово-кадрове та адміністративне забезпечення діяльності.

Підрозділи внутрішнього аудиту та антикорупційного комплаєнсу виконують у структурі апарату функцію забезпечення інституційної доброчесності та зниження корупційних ризиків. Координаційні й методологічні підрозділи забезпечують єдність функціонування системи ДПС через стандартизацію управлінських процедур, уніфікацію практики застосування податкового законодавства та контроль виконання управлінських рішень.

Важливою складовою інституційного механізму управління податковою системою України є територіальні органи Державної податкової служби України, які забезпечують безпосередню імплементацію податкової політики на регіональному рівні та виступають первинною ланкою взаємодії держави з платниками податків.

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням

адміністративної реформи в Україні» [73], затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 227 від 06.03.2019 [79], ДПС здійснює свої повноваження як безпосередньо через центральний апарат, так і через систему територіальних органів, що функціонують за принципом адміністративно-територіальної організації держави.

До складу територіальної підсистеми належать головні управління ДПС в областях, місті Києві, а також в Автономній Республіці Крим (з урахуванням особливостей функціонування в умовах тимчасової окупації), зокрема: Головні управління ДПС у Вінницькій, Волинській, Дніпропетровській, Донецькій, Житомирській, Закарпатській, Запорізькій, Івано-Франківській, Київській, Кіровоградській, Луганській, Львівській, Миколаївській, Одеській, Полтавській, Рівненській, Сумській, Тернопільській, Харківській, Херсонській областях, а також у Черкаській, Чернівецькій, Чернігівській областях та місті Києві. Окрему функціональну підгрупу територіальних органів становлять міжрегіональні управління ДПС по роботі з великими платниками податків (Центральне, Східне, Західне, Південне та Північне), які реалізують спеціалізовану модель адміністрування податків для суб'єктів господарювання з високим рівнем податкового навантаження та значним впливом на формування доходної частини державного бюджету.

Функціональне призначення територіальних органів ДПС полягає у: забезпеченні адміністрування податків і зборів на місцевому рівні; здійсненні податкового контролю, включаючи камеральні, документальні та фактичні перевірки; веденні обліку платників податків та об'єктів оподаткування; забезпеченні стягнення податкового боргу; наданні адміністративних і консультаційних послуг платникам податків; реалізації заходів щодо детінізації економіки на регіональному рівні; зборі та первинному аналізі податкової інформації для подальшого використання центральним апаратом.

У структурно-функціональному вимірі територіальні органи ДПС України забезпечують реалізацію управлінських повноважень на регіональному рівні, що сприяє ефективній організації податкового адміністрування з урахуванням

територіальної специфіки соціально-економічного розвитку. Водночас вони функціонують у межах єдиної вертикально інтегрованої системи ДПС, підпорядковуючись центральному апарату та реалізуючи уніфіковані методологічні підходи до адміністрування податків.

Особливістю територіального рівня є його ключова роль у формуванні зворотного зв'язку в системі управління податковою політикою. Саме на цьому рівні акумулюється інформація щодо практичних проблем застосування податкового законодавства, рівня податкової дисципліни, ефективності контрольних заходів та поведінкових моделей платників податків. Зазначена інформація передається до центрального апарату ДПС та Міністерства фінансів України.

Державна митна служба України функціонує як окремий інституційний елемент виконавчого рівня системи державного адміністрування, на який покладено реалізацію державної митної політики, забезпечення митного контролю за переміщенням товарів через митний кордон України, а також справляння митних платежів відповідно до вимог митного та податкового законодавства. Фіскальна значущість митних надходжень зумовлює важливу роль ДМС України у системі формування доходів Державного бюджету України.

У цьому контексті взаємодія ДПС України та ДМС України характеризується функціональною взаємодоповнюваністю та забезпечує комплексне адміністрування публічних доходів. Інтеграція внутрішнього оподаткування і зовнішньоекономічних платежів сприяє узгодженості процедур контролю, обліку та акумулювання бюджетних надходжень.

Окрему функціонально-інституційну підсистему інституційного механізму управління податковою системою України становлять контрольно-наглядові органи, діяльність яких спрямована на забезпечення дотримання бюджетної дисципліни, ефективності використання публічних фінансових ресурсів та мінімізацію фіскальних і економічних ризиків. Рахункова палата України відповідно до статі 98 Конституції України та Закону України «Про Рахункову палату» здійснює зовнішній державний аудит, що охоплює контроль за

надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Її функціональна роль у податковій системі полягає у забезпеченні незалежної оцінки ефективності бюджетно-податкової політики, що формує інституційний механізм парламентського фінансового контролю.

Державна аудиторська служба України, діяльність якої регламентується Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» та постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження положення про ДАСУ», реалізує функції внутрішнього державного фінансового контролю, до повноважень, якої належать: проведення державних фінансових аудитів, інспектування та перевірок ефективності використання бюджетних коштів, що забезпечує функціонування системи адміністративного контролю у межах виконавчої гілки влади.

Бюро економічної безпеки України у межах інституційного механізму економічної безпеки виконує правоохоронні та аналітично-розслідувальні функції, спрямовані на протидію податковим правопорушенням, схемам мінімізації податкових зобов'язань і незаконному відшкодуванню ПДВ. Контрольно-регуляторний рівень представлений спеціалізованими інституціями, що забезпечують мінімізацію фіскальних ризиків та антикорупційний контроль. Зокрема, Національне агентство з питань запобігання корупції відповідно до Закону України «Про запобігання корупції» здійснює контроль у сфері діяльності органів податкового адміністрування. Його інституційна роль полягає у формуванні превентивного середовища доброчесності, моніторингу конфлікту інтересів та забезпеченні дотримання антикорупційних стандартів у публічному управлінні.

Для визначення місця кожного суб'єкта у загальній системі державного управління доцільно узагальнити їхню функціональну компетенцію, інституційний статус та характер взаємодії між основними елементами податкової системи (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Інституційна структура державного управління податковою системою України
та характеристика функціональної компетенції її суб'єктів*

№ з/п	Суб'єкт державного управління	Інституційний статус	Основні управлінські функції	Форми взаємодії з іншими суб'єктами	Основні інституційні обмеження
1	Верховна Рада України	Законодавчий орган державної влади	Прийняття податкового законодавства, визначення засад податкової політики, парламентський контроль	Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, профільні парламентські комітети	Тривалість законодавчих процедур та залежність від політичних рішень
2	Кабінет Міністрів України	Вищий орган у системі виконавчої влади	Координація реалізації державної податкової політики, затвердження підзаконних нормативних актів	Міністерство фінансів України, ДПС, ДМС	Багаторівневість процедур міжвідомчого погодження
3	Міністерство фінансів України	Центральний орган виконавчої влади	Формування державної податкової політики, методологічне забезпечення, нормативне регулювання	Кабінет Міністрів України, ДПС, ДМС, міжнародні партнери	Необхідність синхронізації стратегічних і операційних функцій
4	Державна податкова служба України	Центральний орган виконавчої влади	Податкове адміністрування, контроль, сервісне обслуговування платників, цифровізація процесів	Міністерство фінансів України, територіальні органи ДПС, БЕБ	Залежність від нормативних змін та міжвідомчого інформаційного обміну
5	Державна митна служба України	Центральний орган виконавчої влади	Адміністрування митних платежів, митний контроль, сприяння міжнародній торгівлі	Міністерство фінансів України, ДПС, прикордонні органи	Інтеграція митних і податкових інформаційних ресурсів
6	Бюро економічної безпеки України	Центральний орган із правоохоронними функціями	Виявлення та аналітичний супровід економічних правопорушень у податковій сфері	ДПС, ДМС, правоохоронні органи	Розмежування компетенції з контролюючими органами
7	Органи місцевого самоврядування	Представницькі органи територіальних громад	Встановлення місцевих податків і зборів, прийняття рішень щодо місцевих податкових пільг	Територіальні органи ДПС, місцеві фінансові органи	Обмеженість повноважень рамками Податкового кодексу України
8	Територіальні органи ДПС	Регіональний рівень податкового адміністрування	Реалізація податкового контролю, адміністрування платежів, взаємодія з платниками	Центральний апарат ДПС, органи місцевого самоврядування	Централізований характер управлінських рішень

9	Державні цифрові інформаційні системи податкового адміністрування	Інтегрований цифровий інституційний компонент	Автоматизація адміністрування, електронний документообіг, обмін даними між органами влади	Усі суб'єкти державного управління податковою системою	Необхідність забезпечення сумісності державних реєстрів та кіберстійкості
---	---	---	---	--	---

**Джерело: сформовано на основі [9; 15; 16].*

Аналіз засад державного управління з таблиці 2.1, свідчить, що інституційна архітектура податкового управління побудована за принципом функціональної спеціалізації суб'єктів із концентрацією стратегічних повноважень на рівні законодавчих і центральних органів виконавчої влади та делегуванням адміністративних функцій спеціалізованим органам податкового й митного адміністрування.

Розмежування компетенції між суб'єктами державного управління не забезпечує автоматично ефективності функціонування податкової системи. Визначальним чинником виступає характер міжінституційної взаємодії, яка забезпечує узгоджене прийняття управлінських рішень, безперервність інформаційного обміну та своєчасне реагування на зміни внутрішнього і зовнішнього середовища [85]. Сучасна модель державного управління податковою системою характеризується високим рівнем взаємозалежності між законодавчими, урядовими та адміністративними інституціями, що зумовлено концентрацією значної кількості управлінських процедур на стику компетенцій різних органів влади. Вертикальні управлінські зв'язки побудовані за принципом послідовної передачі управлінських рішень від стратегічного до операційного рівня. Верховна Рада України визначає нормативні засади функціонування податкової системи, Кабінет Міністрів України трансформує законодавчі положення у механізми державної політики, Міністерство фінансів України здійснює їх нормативно-методичне забезпечення, тоді як Державна податкова служба України та Державна митна служба України забезпечують практичну реалізацію прийнятих рішень.

Не менш вагомим значення набувають горизонтальні взаємозв'язки між суб'єктами, які формуються у процесі спільного адміністрування податкових і

митних платежів, цифрового обміну інформацією, управління податковими ризиками та реалізації контрольних функцій. Горизонтальна взаємодія створює умови для комплексного функціонування податкової системи, оскільки більшість сучасних управлінських процесів потребує одночасної участі декількох державних органів. У зв'язку з цим інституційна архітектура дедалі більше набуває ознак інтегрованої мережевої моделі, у якій ефективність визначається не лише компетенцією окремих суб'єктів, а й якістю координації між ними (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Основні напрями міжінституційної взаємодії суб'єктів державного управління податковою системою України*

№ з/п	Учасники взаємодії	Предмет взаємодії	Основний управлінський механізм	Результат для державного управління	Інституційні особливості взаємодії
1	Верховна Рада України – Кабінет Міністрів України	Законодавче забезпечення реалізації податкової політики	Прийняття законів, розроблення підзаконних актів	Узгодження стратегічних напрямів функціонування податкової системи	Поєднання законодавчого та виконавчого рівнів управління
2	Кабінет Міністрів України – Міністерство фінансів України	Формування та реалізація державної податкової політики	Урядові рішення, нормативно-методичне забезпечення	Координація реформування податкової системи	Безперервний характер стратегічної взаємодії
3	Міністерство фінансів України – Державна податкова служба України	Методологічне забезпечення податкового адміністрування	Накази, методичні рекомендації, інформаційний супровід	Єдність практики застосування податкового законодавства	Поєднання стратегічних і операційних функцій
4	Міністерство фінансів України – Державна митна служба України	Координація адміністрування митних платежів	Нормативне регулювання, координаційні процедури	Узгодженість митної та податкової політики	Спільна реалізація фінансової політики держави
5	Державна податкова служба України – Державна митна служба України	Обмін інформацією щодо податкових і митних платежів	Інформаційна інтеграція, використання державних реєстрів	Підвищення повноти податкового контролю	Висока залежність від цифрової взаємодії
6	Державна податкова служба України – Бюро економічної безпеки України	Виявлення податкових правопорушень та аналітичний супровід	Передача інформації, спільний аналіз ризиків	Зниження рівня ухилення від оподаткування	Чітке розмежування адміністративних і правоохоронних функцій

7	Державна податкова служба України – органи місцевого самоврядування	Адміністрування місцевих податків і зборів	Обмін інформацією, адміністрування платежів	Забезпечення доходів місцевих бюджетів	Поєднання централізованого адміністрування та місцевої фінансової автономії
8	Центральний апарат ДПС – територіальні органи ДПС	Реалізація єдиної практики податкового адміністрування	Організаційне управління, цифрові сервіси, методичний супровід	Єдність адміністрування на всій території держави	Вертикальна інтеграція системи управління
9	Усі суб'єкти державного управління податковою системою	Цифровий обмін інформацією та використання державних інформаційних ресурсів	Інтегровані інформаційні системи, електронний документообіг, державні реєстри	Підвищення оперативності управлінських рішень та прозорості адміністрування	Формування єдиного цифрового управлінського середовища

**Джерело: сформовано на основі [2; 8; 12; 18]*

Верховна Рада України здійснює координаційний вплив через законодавче регулювання, визначаючи межі функціонування податкової системи та параметри фінансової політики держави. Кабінет Міністрів України забезпечує міжвідомчу узгодженість, трансформуючи законодавчі положення у конкретні управлінські рішення. Міністерство фінансів України координує діяльність органів, відповідальних за адміністрування податків і митних платежів, розробляє методичні документи, погоджує нормативні акти та формує єдині підходи до застосування податкового законодавства.

Державна податкова служба України, Державна митна служба України та Бюро економічної безпеки України взаємодіють переважно через адміністративні та інформаційні механізми. Податкові органи забезпечують адміністрування платежів, митні органи контролюють їх на етапі зовнішньоекономічних операцій, а Бюро економічної безпеки використовує результати податкового адміністрування для аналітичного супроводу економічних правопорушень. Такі функції не ізольовані одна від одної. Навпаки, вони формують єдиний цикл державного управління, у межах якого інформація, сформована одним органом, стає підставою для управлінських рішень іншого. Органи місцевого самоврядування також включені до цієї системи через адміністрування місцевих податків, бюджетне планування та взаємодію з територіальними підрозділами ДПС.

Функціонування координаційних механізмів не обмежується організаційними процедурами. Воно охоплює погодження нормативних документів, використання інтегрованих інформаційних ресурсів, спільне управління ризиками, вироблення єдиної практики застосування податкового законодавства та координацію контрольних заходів [3, с. 710]. Точніше кажучи, сучасна модель дедалі менше ґрунтується на ієрархічному управлінні й дедалі більше спирається на мережеву взаємодію між інституціями, де швидкість обміну інформацією часто визначає ефективність адміністративного рішення (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Систематизація засад координації суб'єктів державного управління у сфері
оподаткування*

№ з/п	Суб'єкти координації	Предмет координації	Основний механізм взаємодії	Шуканий результат для публічної сфери	Проблемні аспекти функціонування
1	Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України	Законодавче забезпечення податкової політики	Законотворчі та урядові процедури	Узгодження стратегічних напрямів розвитку податкової системи	Тривалість погодження законодавчих змін
2	Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України	Формування державної податкової політики	Нормативне та організаційне узгодження	Єдина фінансова політика держави	Багаторівневість процедур погодження
3	Міністерство фінансів України, Державна податкова служба України	Методичне забезпечення адміністрування	Накази, роз'яснення, регламенти	Уніфікація практики адміністрування податків	Потреба оперативного оновлення методичних документів
4	Міністерство фінансів України, Державна митна служба України	Координація адміністрування митних платежів	Спільне нормативне регулювання	Узгоджене адміністрування податкових і митних платежів	Необхідність синхронізації інформаційних ресурсів
5	Державна податкова служба України, Бюро економічної безпеки України	Управління податковими ризиками	Інформаційний обмін та аналітична взаємодія	Виявлення ризикових фінансових операцій	Межі компетенції під час проведення контрольних заходів
6	Державна податкова служба України, органи місцевого самоврядування	Адміністрування місцевих податків і зборів	Інформаційна взаємодія та бюджетне планування	Своєчасне формування доходів місцевих бюджетів	Різний рівень цифрової спроможності територіальних громад

7	Центральний апарат ДПС, територіальні органи	Реалізація єдиної адміністративної практики	Організаційне управління, цифрові сервіси, методичний супровід	Єдність застосування податкового законодавства	Залежність територіальних підрозділів від централізованих управлінських рішень
8	ДПС, ДМС, БЕБ, Міністерство фінансів України	Обмін інформацією та координація контрольних процедур	Інтегровані державні інформаційні ресурси	Комплексне адміністрування податкових платежів	Потреба подальшої інтеграції цифрових платформ

**Джерело: сформовано автором на основі [10; 11; 17; 166; 167; 168]*

Наведена в таблиці 2.3 систематизація демонструє, що засади координації охоплюють нормативний, організаційний, інформаційний та адміністративний рівні державного управління. Водночас функціонування податкового адміністрування дедалі тісніше пов'язане з цифровими інструментами обміну даними та автоматизацією управлінських процедур.

Поряд із цим Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР) виконує регуляторні та наглядові функції на ринку капіталів, що опосередковано впливають на податкову систему через забезпечення прозорості операцій з фінансовими інструментами та формування інформаційної бази для оподаткування інвестиційних доходів. Доповнюючи основні фіскальні та контрольні механізми держави, зазначені інституції забезпечують превентивний і моніторинговий супровід функціонування податкової системи, сприяючи підвищенню її прозорості та результативності.

Водночас важливим елементом інституційного механізму є взаємодія ДПС з громадськістю та інститутами громадянського суспільства (далі – ІГС), що сприяє забезпеченню підзвітності й легітимності державного управління у сфері оподаткування. Її функціонування детермінується комплексом нормативно-правових актів, що формують багаторівневу регуляторну основу участі громадськості у процесах формування та реалізації державної політики.

Базовим елементом нормативно-правового регулювання даної підсистеми є постанова Кабінету Міністрів України від 03.11.2010 № 996 «Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики» [77], яка

інституціоналізує механізми консультацій із громадськістю, визначає порядок утворення та функціонування громадських рад при органах виконавчої влади, а також закріплює процедурні засади залучення інститутів громадянського суспільства до процесів ухвалення управлінських рішень. У межах податкової системи зазначений нормативний акт формує інституційні передумови для інтеграції громадського сектору у процеси нормотворення та оцінки ефективності фінансової політики.

Комплементарною за своїм функціональним призначенням є постанова Кабінету Міністрів України від 05.11.2008 № 976 «Про затвердження Порядку сприяння проведенню громадської експертизи діяльності органів виконавчої влади» [80], яка регламентує процедури здійснення громадського контролю шляхом проведення громадської експертизи. У системі податкового адміністрування цей інструмент забезпечує можливість незалежної оцінки діяльності органів ДПС, що сприяє підвищенню рівня їх інституційної відкритості та відповідальності.

Організаційно-інституційні засади функціонування територіальних органів ДПС, включаючи аспекти їх взаємодії з громадськістю на регіональному рівні, визначаються постановою Кабінету Міністрів України від 25.05.2011 № 563 «Про затвердження Типового положення про територіальні органи міністерства та іншого центрального органу виконавчої влади» [81]. Даний нормативний акт опосередковано визначає інституційні рамки взаємодії з платниками податків та ІГС, сприяючи врахуванню регіональних соціально-економічних особливостей у процесі комунікації.

Стратегічні напрями розвитку співпраці держави та громадянського суспільства визначені розпорядженням КМУ від 25.05.2023 № 160 «Про затвердження плану заходів до 2024 року щодо реалізації Національної стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2021–2026 роки» [78], яке передбачає розширення участі громадськості у сфері державного управління та публічних фінансів.

На рівні відомчого регулювання відповідна підсистема конкретизується наказом Державної податкової служби України від 16.12.2025 № 1223 «Про організацію взаємодії ДПС з інститутами громадянського суспільства та бізнес-асоціаціями» [84], який визначає організаційно-процедурні механізми комунікації, координації взаємодії та забезпечення інформаційної відкритості діяльності податкових органів.

Організаційно-процедурне забезпечення взаємодії на відомчому рівні визначається наказом ДПС від 16.12.2025 № 1223 «Про організацію взаємодії ДПС з інститутами громадянського суспільства та бізнес-асоціаціями» [84], який встановлює механізми комунікації з ІГС та бізнес-асоціаціями, а також регламентує координацію взаємодії та забезпечення інформаційної відкритості податкових органів.

Цінним елементом функціонування інституційного механізму управління податковою системою України є налагоджена взаємодія між Державною податковою службою України та Верховною Радою України як ключовим суб'єктом законодавчого регулювання податкових відносин. Емпіричним підтвердженням активної участі ДПС у законопроектному процесі є результати її діяльності у I кварталі 2026 року, протягом якого службою було здійснено попередню експертизу 167 законопроектів, зареєстрованих Верховною Радою України IX скликання. Із зазначеної кількості 32 законопроекти (або 19 %) безпосередньо стосувалися повноважень ДПС, що свідчить про високий рівень залученості служби до формування податкової політики на етапі її законодавчого забезпечення.

Результати опрацювання законопроектів інтегруються в систему міжінституційної взаємодії шляхом внесення відповідної інформації до Модуля взаємодії з Верховною Радою України, функціонування якого забезпечується Секретаріатом Кабінету Міністрів України на базі автоматизованої системи документообігу «АСКОД». Крім того, узагальнені позиції ДПС направляються до Верховної Ради України та Міністерства фінансів України у відповідь на запити,

що формує єдиний інформаційно-аналітичний контур взаємодії між законодавчою та виконавчою гілками влади.

Інституційна взаємодія ДПС із парламентом також реалізується через участь керівництва та фахівців служби у засіданнях комітетів Верховної Ради України, насамперед Комітету з питань фінансів, податкової та митної політики. Зокрема, у I кварталі 2026 року за участю представників ДПС відбулося 6 засідань комітетів, на яких було розглянуто 10 законопроектів та 1 питання, що належать до сфери компетенції служби. Така форма взаємодії забезпечує безпосередню участь ДПС у процесі обговорення законодавчих ініціатив та дозволяє враховувати практичні аспекти податкового адміністрування при їх доопрацюванні.

Завершальним елементом інституційної взаємодії є імплементаційно-комунікаційна функція ДПС, яка проявляється у забезпеченні інформаційного супроводу змін податкового законодавства. У разі прийняття Верховною Радою України нормативно-правових актів у сфері оподаткування ДПС здійснює роз'яснення їх положень для платників податків шляхом підготовки та оприлюднення інформаційних матеріалів на офіційному вебпорталі. Так, у досліджуваний період було оприлюднено, зокрема, інформаційний лист від 02.01.2026 № 1/2026, присвячений особливостям формування переліку платників податків із високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства.

Оцінювання ефективності інституційного середовища податкової системи потребує аналізу не лише окремих повноважень органів державної влади, а передусім якості їхньої спільної управлінської взаємодії. На нашу думку, чинна модель характеризується достатнім рівнем нормативної визначеності, однак поступово накопичує інституційні суперечності організаційного характеру. Саме вони знижують результативність державного управління значно сильніше, ніж окремі прогалини податкового законодавства. Причина полягає у тому, що ефективність будь-якої адміністративної системи формується швидкістю проходження управлінських рішень між усіма учасниками інституційної мережі [4, с. 303].

Дослідження взаємодії Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, Державної митної служби України, Бюро економічної безпеки України та органів місцевого самоврядування підтверджує існування системного інституційного розриву між стратегічним і виконавчим рівнями управління. Кожний суб'єкт реалізує власну компетенцію відповідно до законодавства, проте між ними формується складна мережа погоджень, інформаційних переходів і адміністративних процедур. Власне, саме цей розрив поступово збільшує координаційні витрати державного управління [5; 27; 160].

Інституційні бар'єри мають комплексний характер і взаємно підсилюють один одного. Фрагментарність цифрових інформаційних ресурсів ускладнює міжвідомчий інформаційний обмін. Дублювання окремих процедур збільшує адміністративне навантаження. Централізація частини управлінських рішень стримує адаптивність територіальних органів. Паралельно зростає залежність податкового адміністрування від швидкості міжвідомчої координації, а не лише від якості внутрішньої роботи кожної установи [13; 17; 119]. Саме тому модернізацію інституційного середовища краще зорієнтувати на усунення причин системної фрагментації, а не на черговий перерозподіл компетенції між державними органами (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Матриця оцінювання інституційних дисфункцій державного управління податковою системою та їхнього впливу на результативність податкового адміністрування*

№ з/п	Інституційний механізм	Характер системної дисфункції	Управлінська причина виникнення	Прояв у діяльності органів державної влади	Вплив на ефективність адміністрування	Потенціал інституційної модернізації
1	Нормотворча координація	Неповна синхронізація нормативних актів	Різні цикли підготовки управлінських рішень	Несвоєчасне оновлення підзаконних актів	Зростання адміністративних витрат	Комплексна гармонізація регуляторних процедур
2	Стратегічна координація	Фрагментація управлінських пріоритетів	Відсутність єдиної системи стратегічного моніторингу	Різний підхід до реалізації податкової політики	Нерівномірність виконання державних рішень	Єдина система стратегічних індикаторів

3	Функціональний розподіл повноважень	Перетин компетенції	Дублювання окремих адміністративних процедур	Паралельне виконання споріднених функцій	Зниження продуктивності управління	Оптимізація функціональної архітектури
4	Міжвідомчий інформаційний обмін	Неповна інтеграція інформаційних ресурсів	Використання різних цифрових стандартів	Фрагментарність інформаційних потоків	Уповільнення прийняття рішень	Єдина міжвідомча цифрова платформа
5	Податкове адміністрування	Неоднорідність адміністративної практики	Відмінності внутрішніх регламентів	Різне застосування процедур територіальними органами	Нестабільність адміністрування	Стандартизація адміністративних процесів
6	Управління податковими ризиками	Роз'єднаність аналітичних ресурсів	Обмежена інтеграція баз даних	Неповна оцінка ризикових операцій	Менша адресність контролю	Єдина аналітична екосистема
7	Вертикальна координація	Висока централізація окремих рішень	Концентрація управлінських повноважень	Обмежена самостійність територіальних органів	Зменшення адаптивності системи	Диференціація управлінських повноважень
8	Взаємодія з територіальними громадами	Неузгодженість інформаційних процедур	Різний рівень цифрової спроможності громад	Несвоєчасний обмін бюджетними даними	Ускладнення адміністрування місцевих податків	Інтеграція місцевих інформаційних систем
9	Цифрове управління	Нерівномірний рівень цифрової зрілості	Поетапне впровадження інформаційних рішень	Відмінності автоматизації процесів	Нестабільність міжвідомчої взаємодії	Комплексна цифрова трансформація
10	Інституційна взаємодія	Відсутність наскрізної моделі координації	Несистемне поєднання адміністративних механізмів	Фрагментарність управлінських рішень	Зниження результативності державного управління	Запровадження інтегрованої моделі міжінституційного управління

**Джерело: власна розробка автора*

Аналітичні дані у таблиці 2.4 свідчать про те, що основний масив інституційних дисфункцій виникає поза межами окремих державних органів, а безпосередньо у процесі їхньої міжвідомчої взаємодії. Отриманий результат концептуально зумовлює вектор подальшого реформування системи державного управління податковою сферою. В основу такої модернізації доцільно покласти інтегровану модель міжінституційної координації, де нормативні приписи, цифрові платформи, інформаційні обміни та адміністративні регламенти об'єднані в єдину цілісну архітектуру державного адміністрування.

Окрему увагу привертає питання інституційного навчання державних органів. У сучасних дослідженнях цифрового адміністрування дедалі частіше підкреслюється, що ефективна система накопичує результати власної діяльності та використовує їх під час формування наступних управлінських рішень. Йдеться не

лише про статистичні показники чи масиви електронних даних. Інституційна пам'ять охоплює адміністративну практику, результати застосування нормативних рішень, типові управлінські помилки та судову практику.

Подібний підхід змінює і критерії оцінювання результативності діяльності податкової системи. Традиційна орієнтація виключно на обсяг мобілізованих бюджетних надходжень уже не відображає реального стану управління. Набагато більшу аналітичну цінність мають показники стабільності процедур, швидкості інформаційного обміну, своєчасності прийняття рішень, рівня добровільного виконання податкових обов'язків та здатності системи швидко реагувати на нові ризики. Фактично оцінюється не окремий результат, а стійкість функціонування всього інституційного механізму.

Особливого значення набувають механізми внутрішнього зворотного зв'язку. Вони забезпечують постійне співставлення очікуваних і фактичних результатів управлінських рішень. Якщо отримані результати відрізняються від прогнозованих, система повинна не накопичувати адміністративні помилки, а оперативно змінювати власні процедури. Такий підхід характерний для адаптивних моделей державного управління, де коригування управлінських рішень відбувається без повної перебудови інституційної структури.

Не менш показовою є зміна характеру взаємодії між державою та платниками податків. Цифровізація поступово формує модель постійної інформаційної комунікації, у якій обмін інформацією перестає бути допоміжною процедурою і перетворюється на самостійний управлінський ресурс. Якщо бути більш точним, інформаційний обмін виконує функцію інтегратора між окремими інституційними підсистемами, забезпечуючи єдність прийняття управлінських рішень незалежно від рівня їх реалізації. Саме тому сучасні дослідження приділяють значну увагу питанням інтероперабельності державних інформаційних систем, стандартизації даних та синхронізації електронних реєстрів.

Ще однією характеристикою інституційної спроможності виступає здатність системи підтримувати баланс між централізацією управління та автономністю окремих виконавців. Надмірна централізація сповільнює швидкість прийняття

рішень, тоді як надлишкова децентралізація призводить до неоднакового застосування адміністративних процедур. З цієї причини розвиток механізмів державного управління повинен супроводжуватися формуванням єдиних методологічних стандартів, які забезпечують однакові принципи функціонування всієї податкової системи незалежно від рівня управління. Це питання особливо актуалізується під час масштабних цифрових трансформацій, коли будь-які відмінності процедур швидко накопичуються та створюють додаткові інституційні ризики.

На нашу думку, одним із визначальних критеріїв зрілості сучасної податкової системи є її здатність до самокоригування. Йдеться про механізм, за якого результати моніторингу, аналітичні висновки, практика застосування законодавства та оцінка ефективності адміністративних процедур стають підставою для перегляду управлінських рішень без тривалих організаційних реформ. Саме така властивість забезпечує довгострокову стійкість інституційного механізму та підтримує баланс між стабільністю державного управління і необхідністю постійної адаптації до нових економічних, технологічних та соціальних викликів. Власне, ця закономірність дедалі чіткіше простежується у сучасних дослідженнях розвитку державного управління у сфері оподаткування.

В цілому, інституційний механізм управління податковою системою України характеризується складною вертикально-горизонтальною інтеграцією органів державної влади, в межах якої законодавчі, виконавчі, регуляторні та контрольно-наглядові інституції формують єдину систему вироблення, реалізації та оцінки податкової політики. Така структура забезпечує не лише ефективне адміністрування податків, але й постійний інституційний зворотний зв'язок між рівнями управління, що є ключовою умовою стабільності та адаптивності податкової системи України.

2.2. Нормативно-правове забезпечення та проблеми державного регулювання податкової системи України

Державне управління податковою системою України є комплексним публічно-правовим та організаційно-економічним механізмом, через який держава реалізує фіскальну функцію, акумулює фінансові ресурси для виконання суспільних завдань і впливає на структурні пропорції національної економіки. Еволюція цього інституту від моменту відновлення державної незалежності у 1991 році дотепер відображає перехід від фрагментарного пострадянського нормотворення до кодифікованого регулювання, а згодом – до інтеграції в глобальні стандарти, права Європейського Союзу та пристосування до умов правового режиму воєнного стану.

Генезис та еволюція нормативно-правового поля податкової системи (1991–2010 роки).

Становлення податкової системи України відбувалось на тлі розпаду планової економіки та актуалізації інтеграції ринкових фіскальних інструментів. Першопочатковою законодавчою ініціативою став Закон Української РСР «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року № 1251-XII [94], яким було закріплено перелік базових податків і структуру контролюючих органів, а також виключне право парламенту встановлювати обов'язкові платежі. Водночас рамковий контекст Закону в умовах гіперінфляції став причиною правового вакууму, тому тимчасові нормотворчі повноваження були делеговані уряду відповідно до Закону України від 18 листопада 1992 року № 2796-XII [103].

Наприкінці 1992 та протягом 1993 року Кабінетом Міністрів України було ухвалено низку декретів, що заклали конструкцію сучасних податкових інститутів: Декрет КМУ від 26 грудня 1992 року № 12-92 «Про прибутковий податок з громадян» [90] запровадив прогресивну шкалу індивідуального оподаткування, Декрет від 26 грудня 1992 року № 18-92 [57] започаткував інститут специфічних акцизів на високорентабельні товари, місцеві фінанси отримали первинне

підгрунтя завдяки Декрету від 20 травня 1993 року № 56-93 «Про місцеві податки і збори» [83], а Декрет від 26 грудня 1996 року № 14-92 [87] «Про податок на додану вартість» закріпив універсальний непрямий податок, що замінив податок з обороту.

Прийняття Конституції України 1996 року [30] зумовило необхідність повернення фінансового регулювання у суто парламентське русло, а тому було ухвалено нову редакцію Закону України «Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997 року № 77/97-ВР [62], що закріпила принципи рівності, соціальної справедливості, економічної обґрунтованості та стабільності законодавства, встановила вичерпний перелік із понад сорока загальнодержавних і місцевих податків і зборів, а також заборонила установлення податкових норм законами про Державний бюджет України чи підзаконними актами.

Періоду кінця 1990-х – початку 2000-х років характерною була галузева диференціація податкових правовідносин. Зокрема, з прийняттям Законів України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР [61] та «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР [88] було уніфіковано правила визначення податкових зобов'язань юридичних осіб та об'єкти оподаткування; процедурний аспект адміністрування відокремився від матеріальних норм із набранням чинності Законом України від 21 грудня 2000 року № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [89]; водночас Законом України від 22 травня 2003 року № 889-IV «Про податок з доходів фізичних осіб» [86] було введено розширені механізми податкової соціальної пільги та пропорційну плоску ставку.

Указ Президента України від 3 липня 1998 року № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [95] був виданий на підставі пункту 4 Перехідних положень Конституції України з метою детінізації мікробізнесу та забезпечив швидку легалізацію самозайнятих осіб, що водночас створило проблему використання спрощеного режиму для корпоративної оптимізації.

Таблиця 2.5

Хронологія нормативно-правового забезпечення державного управління
податковою системою України*

Хронологічний період	Ключові нормативно-правові акти	Предмет регулювання та наслідки для держуправління
1991–1992	Закон УРСР від 25.06.1991 № 1251-XII	Заснування правових засад національної фіскальної суверенності, визначення базових термінів обов'язкових платежів.
1992–1993	Декрети КМУ № 12-92, № 18-92, № 56-93	Запровадження інститутів ПДВ, специфічних акцизів, податку на прибуток та прибуткового податку з громадян в умовах економічного колапсу.
1997–1998	Закон України від 18.02.1997 № 77/97-ВР, Закони № 168/97-ВР, № 283/97-ВР; Указ Президента № 727/98	Приведення податкового поля у відповідність до Конституції 1996 р., заборона непарламентського встановлення податків, запровадження спрощеної системи оподаткування ¹ .
2000–2003	Закони України від 21.12.2000 № 2181-III та від 22.05.2003 № 889-IV	Інституціоналізація процедурного податкового права, захист прав платників при погашенні заборгованостей, уніфікація ПДФО за плоскою шкалою.

**Джерело – сформовано автором на основі [57; 61; 62; 83; 86; 88; 89; 90; 94; 95]*

Кодифікація податкового законодавства: Податковий кодекс України як інструмент стабілізації публічних фінансів.

Зважаючи, що за перші 12 років незалежності України система податкового регулювання набула стану колізійності, усунення цієї дисфункції було забезпечене прийняттям 2 грудня 2010 року Податкового кодексу України (ПКУ) № 2755-VI, який набув чинності з 1 січня 2011 року.

ПКУ асимілював норми матеріального та процесуального податкового права в єдиний нормативний комплекс, що дозволило впорядкувати систему адміністрування доходів, а статтею 4 ПКУ було закріплено принцип презумпції правомірності рішень платника податків.

Розділом XIV ПКУ було уніфіковано правила застосування спрощеної системи оподаткування, структурувавши суб'єктів малого підприємництва за чотирма групами платників єдиного податку, що забезпечило нормативну стабільність та водночас зберегло межі між малим підприємництвом і великим бізнесом. Розділом II Кодексу було конкретизовано засади адміністрування, зокрема, повноваження податкових органів, інститути податкової консультації, процедури камеральних, документальних та фактичних перевірок тощо.

Інституційно-правова архітектура державного управління в податковій сфері.

Ухваленням Закону Української РСР «Про державну податкову службу в Українській РСР» від 4 грудня 1990 року № 509-XII [75] було утворено державні податкові інспекції у складі Міністерства фінансів. Для посилення вертикального фіскального контролю Указом Президента України від 22 серпня 1996 року № 760/96 [104] уряд утворив Державну податкову адміністрацію України (ДПАУ) та відповідні місцеві адміністрації як окремий центральний орган виконавчої влади зі спеціальним статусом, повністю виведений з-під координації Міністерства фінансів. Подальшим важливим кроком стало ухвалення Закону України від 5 лютого 1998 року № 83/98-ВР [60], що інтегрував до структури органів ДПА спеціальні підрозділи — податкову міліцію, що суттєво посилило силовий ухил публічного адміністрування.

Для концентрації регуляторних функцій Указом Президента України від 24 грудня 2012 року № 726/2012 [76] на базі ДПС та Держмитслужби було утворено Міністерство доходів і зборів України, що взяло на себе формування та реалізацію митної й податкової політики, отримало повноваження щодо адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ), проте в подальшому продемонструвало надмірну бюрократичну централізацію та монополізацію фіскального впливу.

Постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року № 160 [106] було утворено Державну фіскальну службу України (ДФС), підпорядковану

Кабміну через Міністра фінансів, що регенерувало класичний принцип розподілу публічної влади.

Наступним фундаментальним кроком реформи стала Постанова Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 року № 1200 [105], що диференціювала ДФС на дві окремі структури — Державну податкову службу України (ДПС) та Державну митну службу України (ДМС). Положення про Державну податкову службу України уряд затвердив постановою від 6 березня 2019 року № 227 [79], зафіксувавши перехід до сервісної моделі взаємодії з платниками.

У 2020 році було завершено перехід органу на функціонування у форматі єдиної юридичної особи, а регіональні податкові органи стали територіальними відокремленими підрозділами апарату ДПС. Закон України «Про Бюро економічної безпеки України» від 28 січня 2021 року № 1150-IX [58] позбавив органи податкової служби силових і слідчих повноважень, сконцентрувавши правоохоронну діяльність у сфері публічних фінансів у БЕБ.

Таблиця 2.6

Інституційно-правова архітектура державного управління у податковій сфері*

Орган управління	Період діяльності	Нормативна підстава заснування	Функціональна роль та особливості устрою
Державна податкова адміністрація України (ДПАУ)	1996–2012	Указ Президента України від 22.08.1996 № 760/96; Закон № 509-ХІІ (у ред. 1998 р.)	Центральний орган виконавчої влади зі спеціальним статусом; автономне функціонування поза Мінфіном; утримання власної податкової міліції.
Міністерство доходів і зборів України	2012–2014	Указ Президента України від 24.12.2012 № 726/2012	Повна концентрація формування та реалізації фіскальної й митної політики; адміністрування ЄСВ; надмірна бюрократизація.
Державна фіскальна служба України (ДФС)	2014–2019	Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 160	Відновлення підпорядкування Мінфіну; реалізація фіскальної політики без права її самостійного формування; поступове згортання мілітаризації.

Державна податкова служба України (ДПС)	2019 - т. ч.	Постанови КМУ від 18.12.2018 № 1200 та від 06.03.2019 № 227	Сервісно-орієнтоване адміністрування; функціонування у форматі єдиної юридичної особи (з 2020 р.); аналітичний ризик-орієнтований аудит.
Бюро економічної безпеки України (БЕБ)	2021 - т. ч.	Закон України від 28.01.2021 № 1150-IX	Переїняття слідчо-оперативних функцій у фінансовій сфері; ліквідація податкової міліції; акцент на аналітичному виявленні кримінальних правопорушень.

**Джерело – сформовано автором на основі [58; 75; 76; 79; 104; 105; 106]*

Стратегічне планування та модернізація податкової політики.

Система державного управління публічними фінансами в Україні поетапно змінювалась від підходу ситуативного реагування до впровадження механізмів середньострокового та довгострокового стратегічного планування. Рамкові засади окреслювалися урядовими концепціями ще до прийняття ПКУ, зокрема Концепцією реформування податкової системи України (розпорядження КМУ від 19 лютого 2007 року № 56-р [97]).

На нинішньому етапі методологічною основою розвитку фіскальної сфери стали програмні акти Кабінету Міністрів України, окремі з яких доцільно розглянути ретельніше:

1. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки (розпорядження КМУ від 8 лютого 2017 року № 142-р [100]) заклала нормативні передумови автоматизації взаємодії контролюючих органів з бізнесом через Електронний кабінет платника, сприяючи впровадженню концепції «горизонтального моніторингу» для великих платників податків та ініціював розгортання Системи автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризиків (СМКОР);

2. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки (розпорядження КМУ від 29 грудня 2021 року № 1805-р [101]) актуалізувала середньострокові фіскальні пріоритети під кутом зору забезпечення

бюджетної стійкості в кризових обставинах та узгодження з вимогами Європейського Союзу;

3. Національна стратегія доходів до 2030 року (НСД), схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р [98], що є комплексним рішенням реформування фіскального простору: у інституційному векторі передбачено інтеграцію моделі управління податковим комплаєнсом на основі ризиків (Compliance Risk Management), розвиток сервісів цифрового аудиту (e-Audit на базі файлу SAF-T UA) та підвищення внутрішньої доброчесності ДПС; у регуляторному – визначено поетапний перехід до прогресивної шкали ставок ПДФО і реформування спрощеної системи оподаткування; Стратегією передбачено також розширення адміністративних прав ДПС, зокрема отримання доступу до банківської таємниці та інформації про обсяг і рух коштів на поточних рахунках платників податків без вимоги щодо попереднього судового рішення.

Особливості правового режиму оподаткування в умовах воєнного стану

Еволюція нормативного регулювання воєнного періоду пройшла чотири основні етапи: екстрена лібералізація (березень – квітень 2022 року), поступова нормалізація (літо 2023 року), інституціоналізація добровільного комплаєнсу та системна фіскальна мобілізація (з кінця 2024 року).

На першому етапі екстреної лібералізації було максимально пом'якшено фіскальні умови Законами України від 3 березня 2022 року № 2118-IX [71], від 15 березня 2022 року № 2120-IX [69] та від 24 березня 2022 року № 2142-IX [68]: було запроваджено для бізнесу право переходу на спрощену систему оподаткування за спеціальною ставкою 2% від доходу; зупинено перебіг процедурних строків для сплати й оскарження податків; набули чинності тотальний мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок; проведено масштабне звільнення імпорту транспортних засобів та промислових товарів від ввізного мита і ПДВ.

Другий етап поступової нормалізації ознаменувався демонтажем екстрених преференцій: за програмою Механізму розширеного фінансування (EFF) МВФ

Верховна Рада ухвалила Закон України від 30 червня 2023 року № 3219-IX [66], нормами якого було автоматично повернуто стандартні фіскальні режими та поновлено перебіг більшості процедурних строків, відновлено з 1 жовтня 2023 року відповідальність за непроведення розрахункових операцій через реєстратори розрахункових операцій чи програмні РРО (РРО/ПРРО), а також знято мораторій на перевірки суб'єктів підакцизної сфери, грального бізнесу й фінансового сектору. При цьому платників було звільнено від фінансових штрафів та пені у разі самостійного виправлення податкових помилок.

Третій етап – інституціоналізація добровільного комплаєнсу – характеризувався інтеграцією інструменту «Клубу білого бізнесу», що був введений Законом України від 18 червня 2024 року № 3813-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства» [74]. Законом було інституалізовано спеціальний Перелік платників, які відповідають нормативним критеріям за рівнем сплати податків на прибуток, ПДВ та рівнем середньої заробітної плати, що перевищує середній показник у відповідній галузі за регіоном. Система процесуальних переваг для суб'єктів господарювання, включених до цього реєстру, включала: скорочення строків камеральних перевірок декларацій з ПДВ, що заявляються до відшкодування; звільнення від проведення документальних позапланових перевірок (крім перевірок щодо бюджетного відшкодування ПДВ або реорганізації/ліквідації); рекомендацію Уряду щодо першочергового бронювання до 25% військовозобов'язаних співробітників компанії; закріплення комплаєнс-менеджера ДПС («податкової няні»), уповноваженого надавати оперативні консультації особисто або через засоби дистанційного зв'язку; право на отримання консультацій від контролюючого органу щодо виявлених податкових ризиків у його діяльності протягом п'яти днів.

Четвертий етап системної фіскальної мобілізації розпочався під впливом значного дефіциту державного бюджету, призначеного для потреб оборони, та ознаменувався прийняттям Закону України від 10 жовтня 2024 року № 4015-IX

«Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану» (підписаний Президентом 29 листопада 2024 року, набрав чинності з 1 грудня 2024 року) [64]. Законом було закріплено безпрецедентну фіскальну мобілізацію ресурсів, підвищення ставки військового збору з 1,5% до 5% для доходів фізичних осіб, визначених статтею 163 ПКУ, запровадження обов'язку сплати військового збору для фізичних осіб – підприємців (ФОП). Окрім того, було встановлено: ретроактивну ставки податку на прибуток для банківських установ у розмірі 50% за результатами 2024 податкового року; підвищення базової ставки корпоративного податку на прибуток для фінансових установ (за винятком страховиків) до 25%, починаючи з 1 січня 2025 року; запровадження обов'язкових авансових внесків з податку на прибуток та ПДФО для кожного окремого місця роздрібної торгівлі паливом (автозаправних станцій); посилення правил визначення мінімального податкового зобов'язання (МПЗ) для сільськогосподарських земель, за якими наявність будь-якого податкового боргу за МПЗ протягом двох кварталів поспіль призводить до безумовного скасування статусу платника спрощеної системи.

Таблиця 2.7

Основні положення податкового законодавства в сучасних умовах*

Нормативно-правовий акт	Терміни набрання чинності	Ключові податкові положення та управлінські заходи
Закони № 2118-IX, № 2120-IX, № 2142-IX	Березень 2022 р.	Спеціальна ставка 2% єдиного податку; мораторій на перевірки; зупинення строків давності; пільги з імпортного ПДВ і мит ⁷ .
Закон № 3219-IX	01.08.2023 (РРО з 01.10.2023)	Ліквідація ставки 2%; повернення планових перевірок для ризикових категорій; штрафи за порушення правил РРО; амністія штрафів за самовиправлення ⁸ .
Закон № 3813-IX	01.08.2024	Створення інституту платників з високим рівнем комплаєнсу («Клуб білого бізнесу»); комплаєнс-менеджери; процесуальний імунітет ¹⁰ .

Закон № 4015-IX	01.12.2024 (окремі норми з 01.10.2024 та 01.01.2025)	Зростання військового збору до 5%; ВЗ для ФОП 1–4 груп (1% доходу або 10% мінзарплати); податок на прибуток банків 50% (2024 р.) та фінкомпаній 25% (з 2025 р.); аванси з пального ² .
-----------------	---	---

**Джерело – сформовано автором на основі [64; 66; 68; 69; 71; 74]*

Гармонізація податкового законодавства з правом Європейського Союзу та міжнародними стандартами.

Стратегічний євроінтеграційний курс України зумовив відкриття переговорного процесу щодо вступу, де регуляторний блок Розділу 16 «Оподаткування» *acquis communautaire* визначає стандарти прозорості, гармонізації непрямих податків і транскордонної співпраці. Україна розпочала структурну адаптацію міжнародних фіскальних стандартів з імплементації Плану протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування (BEPS Action Plan).

28 лютого 2019 року Верховною Радою було ратифіковано Багатосторонню конвенцію MLI (Закон України № 2697-VIII) [91], яка автоматично оновила десятки чинних двосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, інтегрувавши до них тест основної мети транзакції (Principal Purpose Test) і стандарти боротьби зі зловживаннями статусом постійного представництва.

Послідуючим системним етапом стало прийняття Закону України від 16 січня 2020 року № 466-IX [72], який закріпив матеріальні правила протидії оптимізації прибутку:

1. Трирівневу модель звітності з трансфертного ціноутворення: локальний файл (Local File), глобальний майстер-файл (Master File) та міждержавний звіт у розрізі країн (Country-by-Country Report — CbCR);

2. Інститут контрольованих іноземних компаній (KIC), що зобов'язує українських кінцевих бенефіціарів декларувати нерозподілений прибуток іноземних компаній та сплачувати податки за національними ставками;

3. Принцип ділової мети (розумної економічної причини) для операцій з нерезидентами, де контролюючий орган наділяється правом коригувати

фінансовий результат операцій, які не мають комерційного змісту, окрім отримання податкової вигоди;

4. Оподаткування доходів нерезидентів від відчуження акцій/часток компаній, які отримують вартість переважно за рахунок розташованої в Україні нерухомості (правило непрямого відчуження нерухомості).

У рамках приєднання України до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information – MCAA CRS) було проведене внутрішнє законодавче регулювання, зокрема, прийнято Закон України від 20 березня 2023 року № 2970-IX [70]. І вже у вересні 2024 року ДПС України завершила перший міжнародний автоматичний обмін фінансовими даними за стандартом CRS за 2023 звітний рік, що надало контролюючим органам дієвий цифровий інструмент контролю за незадекларованими доходами та контрольованими іноземними компаніями.

Щодо регуляторного наближення акцизного податку до європейських вимог, було визначено курс на поступове зближення внутрішніх фіскальних ставок з європейськими мінімумами, а саме: у паливному сегменті було прийнято Закон України від 1 вересня 2024 року № 3993-IX [59], що встановив детальний чотирирічний графік щорічного підвищення специфічних ставок акцизного податку на бензини, дизельне пальне та скраплений вуглеводневий газ; щодо врегулювання тютюнового ринку триває планове щорічне збільшення ставок акцизного податку на 20% і більше.

Для ліквідації тіньового ринку підакцизних товарів 29 червня 2023 року було прийнято Закон України № 3173-IX [63], яким інтегровано інститут електронної марки акцизного податку (двовимірний DataMatrix-код) та запроваджено Електронну систему обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин для електронних сигарет. На продовження, Законом України від 3 грудня 2025 року № 4698-IX [65] була скоригована дата повноцінного переходу на електронну марку (з 1 січня 2026 року на 1 листопада 2026 року) та визначено перехідний період для

легального розпродажу товарів з традиційними паперовими марками до 30 квітня 2028 року.

Таблиця 2.8

Відповідність актів законодавства України до міжнародних норм у сучасних умовах*

Нормативно-правовий акт	Міжнародно-правова основа	Сутність правового механізму
Закон України від 28.02.2019 № 2697-VIII	Багатостороння конвенція MLI (OECP)	Автоматична зміна чинних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування; запровадження тесту PPT проти транскордонних зловживань.
Закон України від 16.01.2020 № 466-IX	План дій BEPS (Кроки 3, 4, 8–10, 13)	Правила KIK; принцип ділової мети; трирівнева документація ТЦУ (локальний, глобальний, CbCR); податок на іноземні нерухомі активи.
Закон України від 20.03.2023 № 2970-IX	Угода MCAA CRS (OECP)	Автоматичний обмін податковою інформацією про фінансові рахунки резидентів; запуск у вересні 2024 р. з понад 50 країнами.
Закон України від 29.06.2023 № 3173-IX (зі змінами згідно із Законом від 03.12.2025 № 4698-IX)	Директива Ради 2011/64/ЄС, стандарти простежуваності ЄС	Електронна марка DataMatrix; повна цифрова простежуваність алкоголю і тютюну в системі «е-Акциз» з 01.11.2026 (обіг паперових марок до 30.04.2028).

*Джерело – сформовано автором на основі [63; 65; 70; 72; 91]

Аналіз специфіки дисбалансу між соціальною і фіскальною функціями податково-бюджетної системи має включати дослідження основних структурних суперечностей між завданнями реалізації соціально-розподільчих функцій держави та формування бюджетних доходів. У рамках стратегії державного управління такий дисбаланс позиціонується одним із основних виявів структурної дисбаланси між соціальною справедливістю економічної політики держави та фіскальною ефективністю. При цьому фіскальна функція податкової системи переважно зосереджена на акумулюванні фінансових ресурсів як основи забезпечення

державних видатків, водночас соціальна функція потребує гарантування мінімальних стандартів добробуту населення, ефективного перерозподілу доходів, мінімізації рівня соціальної нерівності. Очевидно, що відсутність інструментів підтримки автоматичного балансу між двома концептами зумовлює виникнення системних асиметрій у податковій політиці.

В умовах воєнного стану в Україні даний дисбаланс посилюється через зростання соціальних зобов'язань і обмеженість фіскальних ресурсів, що формує стійке напруження між фіскальною стабілізацією та соціальною функцією держави. Базовою детермінантою формування зазначеного дисбалансу виступає сукупність фіскальних ризиків, що визначають як параметри бюджетної стійкості, так і можливості реалізації соціальної функції держави. У воєнний період ці ризики набувають комплексного характеру, охоплюючи безпековий, зовнішньоекономічний, макроекономічний та бюджетний виміри, а їх інтегрований вплив призводить до одночасного скорочення доходів бюджету та зростання видаткового навантаження, що обмежує можливості збалансування фіскальної та соціальної складових державної політики.

Найбільш глибокий вплив на формування цього дисбалансу здійснюють безпекові та військові ризики, зумовлені війною. Руйнування виробничої та критичної інфраструктури, порушення логістичних ланцюгів, втрата частини економічного потенціалу та міграція робочої сили призводять до звуження податкової бази. Одночасно з цим відбувається суттєве зростання потреб у фінансуванні сектору оборони, відновлення інфраструктури та соціальної підтримки постраждалих груп населення, що формує додатковий тиск на видаткову частину бюджету.

Поряд із внутрішніми викликами важливу роль відіграють зовнішньоекономічні ризики, пов'язані з нестабільністю світових ринків, коливанням цін на енергоресурси та продовольство, а також обмеженням експортних можливостей. Дані фактори негативно впливають на валютні надходження та платіжний баланс, що в бюджетному вимірі трансформується у

зменшення доходів і необхідність нарощування компенсаторних видатків, спрямованих на стабілізацію економічної системи.

Водночас макроекономічні ризики, серед яких інфляційні процеси, дефіцит робочої сили, міграційні втрати та зниження продуктивності економіки, формують довгострокові обмеження для розширення податкової бази, які не тільки зменшують фіскальний потенціал держави, але й одночасно підсилюють соціальний попит на державну підтримку, що ще більше загострює структурну суперечність між доходами і видатками бюджету.

Зазначені ризики матеріалізуються у бюджетній системі через зростання боргового навантаження, збільшення витрат на обслуговування державного боргу, а також необхідність фінансування державних гарантій і критичних програм відновлення. У результаті чого формується ефект подвійного бюджетного тиску, який полягає у одночасному скороченні ресурсної бази та розширенні зобов'язань держави, що є одним із ключових механізмів поглиблення фіскально-соціального дисбалансу.

Проявом цього дисбалансу виступає також функціонування системи соціального та пенсійного страхування, яка формально забезпечує бездефіцитність бюджетів відповідних фондів, однак фактично залишається залежною від трансфертів державного бюджету. Фінансова залежність Пенсійного фонду України від бюджетних дотацій формує ознаки прихованого дефіциту пенсійної системи, який фактично компенсується за рахунок державного бюджету. У свою чергу, система соціального страхування на випадок безробіття характеризується формальною збалансованістю, забезпеченою надходженнями ЄСВ, проте її стійкість безпосередньо детермінується станом ринку праці та загальною економічною динамікою.

Паралельно із цим важливим індикатором дисбалансу виступає система державних соціальних стандартів, насамперед прожитковий мінімум і мінімальна заробітна плата. Хоча середньострокові параметри соціальної політики передбачають їх поступове зростання, фактична динаміка цих показників визначається обмеженням фіскального простору та необхідністю узгодження

соціальних зобов'язань із бюджетними можливостями. У результаті формується ситуація, за якої соціальні стандарти зростають повільніше, ніж реальні соціально-економічні потреби населення, що зумовлює збереження структурного розриву між нормативним і фактичним рівнем соціального забезпечення. Цей розрив додатково посилюється особливостями формування дохідної частини державного бюджету, яка характеризується високою залежністю від адміністративних рішень, перерозподілу існуючих джерел та тимчасових фіскальних заходів. Незважаючи на номінальне зростання доходів, їх структура залишається недостатньо стійкою, оскільки значна частина надходжень формується не за рахунок сталого економічного зростання, а через посилення податкового адміністрування та залучення нестабільних джерел, зокрема міжнародної фінансової допомоги.

У даному контексті соціальна політика держави поступово змінює свою модель, переходячи від універсального підходу до соціального забезпечення до більш адресної системи підтримки окремих категорій населення, що проявляється у посиленні цільового характеру соціальних програм, перегляді критеріїв надання допомоги та оптимізації пільгових механізмів. З одного боку, такі зміни спрямовані на підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів та їх узгодження з обмеженими фінансовими можливостями держави. З іншого боку, вони призводять до поступового скорочення універсальності соціальних гарантій, тобто зменшення їх доступності для широких верств населення.

Загальні параметри цих процесів визначаються бюджетною політикою середньострокового періоду, яка одночасно орієнтується на макрофінансову стабільність, скорочення дефіциту бюджету, забезпечення оборонних видатків, відновлення економіки та підтримку соціальних стандартів. Поєднання цих цілей в умовах обмеженості ресурсів об'єктивно призводить до збереження дисбалансу між фіскальними можливостями держави та обсягом її соціальних зобов'язань.

Аналіз положень Бюджетної декларації на 2026–2028 роки свідчить, що середньострокова бюджетна політика України формується в умовах стійкого домінування фіскальної стабілізації над соціально-розвитковими пріоритетами, що

зумовлює закріплення низки системних проблем, що безпосередньо впливають на баланс між фіскальними та соціальними функціями держави (див. табл. 2.9) [96].

Таблиця 2.9

Ключові проблеми дисбалансу між фіскальною та соціальною функціями податкової системи в контексті державного управління*

Проблема	Зміст	Прояв у податково-фіскальному регулюванні	Вплив на соціальну сферу	Наслідок
Інституційно-безпекові та воєнні ризики	Порушення функціонування економіки внаслідок війни, руйнування виробничої бази	Звуження податкової бази, зростання залежності від екстрених фіскальних рішень	Зростання соціальних виплат, підтримка ВПО та постраждалих	Дефіцит стабільних податкових надходжень при зростанні соціальних видатків
Зовнішньоекономічні обмеження	Залежність від зовнішніх ринків і фінансової допомоги	Коливання податкових надходжень через експортні та валютні обмеження	Обмеження ресурсів для довгострокових соціальних програм	Підвищення фіскальної залежності від зовнішніх джерел
Макроекономічні диспропорції	Інфляція, безробіття, демографічне скорочення	Зменшення реальної податкової бази та купівельної спроможності	Зростання навантаження на систему соціального захисту	Посилення структурного розриву між доходами і видатками
Обмеження ефективності податкового адміністрування	Нерівномірність збору податків, тінізація економіки	Залежність доходів бюджету від адміністративних заходів	Нерівномірність фінансування соціальних програм	Нестабільність соціального фінансування через слабку фіскальну ефективність
Інституційна залежність соціальних фондів	Залежність Пенсійного фонду та соціальних фондів від бюджету	Перерозподіл податкових надходжень через трансферти	Формальна бездефіцитність соціальних систем	Прихований фіскальний дефіцит державного бюджету
Структурна обмеженість податкових надходжень	Недостатня диверсифікація податкових джерел	Зростання ролі тимчасових та нестійких доходів	Обмеження ресурсів для підвищення соціальних стандартів	Хронічна нестача фінансових ресурсів у соціальній сфері
Дисбаланс податкової політики та	Орієнтація на фіскальну	Посилення податкового	Обмеження темпів зростання	Загострення конфлікту між фіскальними і

соціальних пріоритетів	стабілізацію замість розвитку	навантаження без розширення бази	соціальних стандартів	соціальними цілями
Обмеженість фіскального простору	Жорстка залежність соціальної політики від бюджету	Використання «фіскального простору» як регулятора витрат	Повільне зростання соціальних гарантій	Інституційне закріплення соціального відставання

**Джерело: сформовано автором на основі [96].*

Узагальнюючи, можемо відзначити, що дисбаланс між фіскальними та соціальними цілями має не кон'юнктурний, а структурний характер, який формується внаслідок поєднання обмеженого фіскального простору, низької стійкості податкової бази та зростаючих соціальних зобов'язань держави. У результаті відбувається закріплення моделі, за якої соціальна політика є похідною від фіскальних можливостей, а не самостійно визначеним стратегічним пріоритетом, що обумовлює хронічне відтворення розриву між бюджетною спроможністю держави та масштабом її соціальних функцій.

Аналітичні положення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2026–2030 роки [102] додатково підтверджують структурний характер дисбалансу, акцентуючи увагу на системних інституційних проблемах бюджетного процесу (див. табл. 2.16). При цьому ключовим викликом визначається не дефіцит ресурсів як такий, а низький рівень узгодженості механізмів їх формування, розподілу та результативного використання.

У межах цієї проблематики дисбаланс між фіскальними та соціальними цілями проявляється як наслідок порушення взаємозв'язку між податковими надходженнями, бюджетним плануванням і досягненням соціально значущих результатів. Передусім, наявні неузгодженості у податковій політиці зумовлюють нерівномірність розподілу податкового навантаження, що підриває перерозподільну функцію держави. Проблема полягає не лише в обсягах надходжень, а у їх структурі та якості адміністрування, що формує асиметричні стимули для різних груп платників і, відповідно, обмежує соціальну справедливість фіскальної системи.

Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2026–2030 роки [102], засвідчує недостатню узгодженість стратегічного та бюджетного планування, що свідчить про переважання короткострокового підходу в управлінні державними фінансами. Це означає, що бюджетна політика не виконує функцію інструменту досягнення довгострокових соціально-економічних цілей, а переважно реагує на поточні виклики. Як наслідок, формується розрив між задекларованими соціальними пріоритетами та реальними бюджетними можливостями їх забезпечення. Особливо показовим є те, що навіть за умов зростання видатків не досягається пропорційного соціального ефекту, що свідчить про низьку результативність механізмів розподілу бюджетних ресурсів, де ключовою проблемою є не обсяг фінансування, а відсутність чіткої орієнтації на кінцевий результат. Тож, соціальна функція бюджету реалізується фрагментарно, без належного зв'язку між витратами і досягнутими ефектами.

Додатковим чинником дисбалансу виступає територіальна диференціація фінансового забезпечення, яка обумовлює нерівний доступ до базових суспільних послуг, що свідчить про те, що механізми міжбюджетного регулювання не виконують у повному обсязі функцію вирівнювання, а отже, не забезпечують єдиного соціального простору. У свою чергу, підвищена вразливість бюджетної системи до ризиків і нестабільність фінансових потоків формують невизначеність у виконанні соціальних зобов'язань держави, що особливо актуалізується в умовах воєнної економіки, яка підкреслює залежність соціальної політики від якості управління фіскальною стійкістю (див. табл. 2.10) [102].

Таблиця 2.10

Ключові проблеми забезпечення балансу фіскальних і соціальних цілей*

Сфера регулювання	Характеристика проблеми	Прояви та наслідки
Податкова система	Обмежений рівень інституційної довіри до фіскальних органів, зумовлений недосконалістю механізмів адміністрування та взаємодії з платниками податків.	Зміна податкової поведінки, зниження рівня добровільної сплати податків, посилення нерівномірності податкового навантаження
	Наявність структурних недоліків у системі податкових пільг і	Викривлення конкурентного середовища, зниження

	преференцій, а також нормативно-правових колізій.	ефективності перерозподільної функції оподаткування
Стратегічне планування	Відсутність цілісної та узгодженої системи стратегічного цілепокладання у сфері публічних фінансів	Неузгодженість між фіскальними ресурсами та соціальними пріоритетами розвитку
Бюджетне планування	Недостатній рівень обґрунтованості бюджетних прогнозів і планових показників	Зниження результативності бюджетної політики та обмеження досягнення соціально-економічних ефектів
Оцінка фіскального впливу	Формалізований характер фінансово-економічного обґрунтування нормативно-правових актів	Обмежене врахування соціальних наслідків бюджетних рішень, що підвищує ймовірність неефективного розподілу фінансових ресурсів
Програмно-цільове бюджетування	Обмежена адресність соціальних трансфертів та недостатній рівень ефективності використання бюджетних коштів	Зниження результативності соціальної підтримки та посилення соціальної диференціації
	Нечіткість формування цілей бюджетних програм і слабкий взаємозв'язок між ресурсним забезпеченням і досягнутими результатами	Ускладнення оцінки ефективності бюджетних витрат і досягнення соціальних цілей
Міжбюджетні відносини	Недосконалість механізмів горизонтального бюджетного вирівнювання	Посилення територіальних диспропорцій у фінансовому забезпеченні та доступі до суспільних благ
Управління фіскальними ризиками	Низький рівень інституціоналізації процесів ідентифікації, оцінювання та мінімізації фіскальних ризиків	Підвищення ймовірності дестабілізації бюджетної системи та ризиків невиконання соціальних зобов'язань
Управління ліквідністю	Недостатня ефективність управління бюджетною ліквідністю та касовими потоками	Порушення ритмічності фінансування соціальних видатків, виникнення касових розривів
Прозорість публічних фінансів	Обмеження рівня відкритості та доступності бюджетної інформації	Зниження рівня суспільного контролю та підзвітності у розподілі публічних ресурсів
Інституційна спроможність	Недостатній рівень розвитку інституційного потенціалу органів управління публічними фінансами	Зниження ефективності реалізації фіскальної політики та її соціальної орієнтованості
Нормативно-правове забезпечення	Часткова гармонізація національного законодавства з європейськими стандартами	Обмеження впровадження сучасних підходів до забезпечення соціально орієнтованої фіскальної політики

**Джерело: сформовано автором на основі [102].*

Можна відзначити, що ідентифіковані у Стратегії проблеми утворюють взаємопов'язану систему дисбалансу, в якій недосконалість податкових механізмів, слабкість бюджетного планування, неефективність розподілу ресурсів та інституційні обмеження взаємно посилюють один одного. У результаті формується ситуація, за якої навіть за умов значних фіскальних зусиль держава не досягає належного рівня результативності соціальної політики.

Емпіричну верифікацію проявів фіскально-соціального дисбалансу доповнюють положення Стратегії відновлення, сталого розвитку та цифрової трансформації малого і середнього підприємництва на період до 2027 року та затвердження операційного плану заходів з її реалізації у 2024–2027 роках [48], в яких ідентифіковано системні обмеження функціонування підприємницького сектору. У цьому контексті мале і середнє підприємництво виступає чутливим індикатором узгодженості податкової політики, регуляторного середовища та механізмів державної підтримки (див. табл. 2.21). З одного боку, збереження підвищеного податкового та адміністративного навантаження, а також регуляторних обмежень формує додатковий фіскальний тиск на суб'єкти господарювання та звужує їх економічну активність. З іншого боку, реалізація державних і міжнародних програм підтримки виконує компенсаторну функцію, частково нейтралізуючи негативні ефекти фіскального навантаження. Водночас, відповідно до положень Стратегії, така підтримка має фрагментарний характер і не усуває структурних причин нерівноваги між фіскальними вимогами та соціально-економічними механізмами їх компенсації, що свідчить про системний характер дисбалансу в межах податково-бюджетного регулювання.

У сфері малого і середнього підприємництва спостерігається одночасна дія фіскальних обмежень та компенсаторних механізмів державної підтримки, що формує асиметричну конфігурацію інституційного середовища. Поєднання підвищеного податкового та адміністративного навантаження з фрагментарністю програм підтримки зумовлює обмежену ефективність державного регулювання економічної активності. У таких умовах інструменти соціально-економічної політики мають переважно компенсаційний характер і не забезпечують усунення

першопричин фіскального навантаження на підприємницький сектор, що відображає стійку невідповідність між фіскальними та соціальними механізмами державного регулювання, що проявляється у зниженні збалансованості економічного розвитку та обмеженні довгострокового потенціалу малого і середнього підприємництва (див. табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Фіскальні обмеження та їх соціально-економічні наслідки у сфері малого і середнього підприємництва*

Сфера впливу	Проблема	Фіскально-соціальний прояв	Наслідок
Податкова та регуляторна політика	Високе податкове та адміністративне навантаження на бізнес	Посилення фіскального тиску на суб'єктів господарювання	Зниження підприємницької активності та звуження податкової бази
Інституційне середовище	Наявність надмірного регуляторного тиску та недобросовісних практик	Підвищення транзакційних витрат ведення бізнесу	Послаблення довіри до інституцій держави
Державна підтримка	Функціонування програм фінансової підтримки МСП	Компенсація ринкових та фіскальних обмежень	Формування залежності бізнесу від державних ресурсів
Фінансовий доступ	Обмежений доступ до кредитування та високі відсоткові ставки	Недостатність приватних джерел фінансування розвитку	Посилення ролі держави у фінансуванні економічної активності
Ринок праці	Дефіцит робочої сили та нестабільність зайнятості	Обмеження виробничого потенціалу МСП	Послаблення соціально-економічної стійкості сектору

*Джерело: сформовано автором на основі [99].

Ідентифіковані диспропорції свідчать про інституційно закріплений дисбаланс між фіскальною та соціальною функціями державної політики, який на рівні підприємницького сектору трансформується в обмеження його розвитку та стримування економічного зростання.

Розширення цього висновку можливе на основі аналізу стратегічних орієнтирів податкової політики, зокрема положень Національної стратегії доходів на 2024–2030 роки, які відображають поєднання фіскальної консолідації держави та адаптації податкової системи до європейських стандартів. Водночас її зміст

засвідчує наявність потенційної асиметрії між фінансовою та соціальною функціями оподаткування. Зокрема, передбачена трансформація податку на додану вартість, уніфікація пільгових режимів оподаткування прибутку та імплементація глобальних ініціатив BEPS щодо трансфертного ціноутворення мають чітко виражену фінансову спрямованість, оскільки орієнтовані на розширення податкової бази та мінімізацію втрат бюджету. У контексті дисбалансу це свідчить про домінування бюджетно-доходної функції над соціально-стимулюючою роллю податкової системи. Водночас заявлене відновлення елементів прогресивності оподаткування доходів фізичних осіб формально посилює соціальну складову податкової політики через механізм перерозподілу доходів. Однак цей інструмент у стратегічному документі не має системного характеру, що вказує на фрагментарність соціальної компоненти в загальній архітектоніці реформ.

Спрямованість на підвищення ефективності податкових надходжень реалізується через інституційну модернізацію адміністрування, яка охоплює ризик-орієнтований контроль, електронний аудит та автоматизовані механізми обміну інформацією між суб'єктами фінансової системи. Проте посилення цифрового контролю одночасно може підсилювати адміністративний тиск на платників податків, що формує додаткову напругу між фінансовою ефективністю та соціальною комфортністю податкового середовища [43].

Тож, положення Національної стратегії доходів свідчать про домінування фінансово-орієнтованої логіки реформ при одночасному декларативному врахуванні соціальної функції оподаткування, що підтверджує наявність структурного дисбалансу між фінансовими та соціальними цілями, який проявляється у пріоритетності бюджетної стабілізації над системною соціальною справедливістю податкової політики.

Системні виклики та концептуальні напрями вдосконалення державного управління

Аналіз трансформації нормативно-правового забезпечення свідчить про глибокі інституційні протиріччя, властиві сучасній системі державного

управління публічними фінансами в Україні. Головним дестабілізуючим чинником залишається хронічна нормативна мінливість, яка часто межує з порушенням принципу незворотності дії закону в часі, закріпленого в статті 58 Конституції України. Показовим прикладом є норми Закону № 4015-ІХ, які встановили обов'язок сплати військового збору для підприємців заднім числом (з 1 жовтня 2024 року при фактичному підписанні документа наприкінці листопада). Подібні законодавчі практики звужують часовий горизонт інвестиційного планування, девальвують довіру бізнесу до державних інститутів та підвищують ризики повернення розрахунків у тіньовий готівковий сектор.

Іншим процесуальним викликом є функціонування СМКОР та механізм блокування реєстрації податкових накладних. Хоча автоматизована система мінімізує діяльність фіктивних підприємств і схеми формування схемного податкового кредиту («скруток»), вона нерідко блокує оборотні кошти реальних товаровиробників через суб'єктивність регіональних комісій під час розгляду таблиць даних платників податків. Управлінське розв'язання цієї проблеми полягає в підвищенні презумпції правомірності операцій сумлінних платників податків, подальшому масштабуванні механізмів, передбачених концепцією «Клубу білого бізнесу», та скороченні строків прийняття адміністративних рішень контролюючими органами.

Критичну увагу наукової та фахової спільноти привертає положення Національної стратегії доходів до 2030 року щодо відкриття податковим органам доступу до банківської таємниці без попередньої санкції суду. В умовах триваючого реформування судової гілки влади та необхідності завершення інституційного аудиту доброчесності податкового апарату безконтрольний доступ до банківських транзакцій громадян і бізнесу створює ризики зловживань та позапроцесуального тиску на підприємництво. Упровадження цієї норми *acquis* ЄС допустиме лише за умов надійної деполітизації ДПС, підвищення рівня цифрової кібербезпеки державних баз даних та створення незалежного інституту фінансового омбудсмена.

Разом з тим, подальше наближення до повноправного членства в Європейському Союзі вимагає завершення узгодження нормативно-правової бази за Розділом 16 «Оподаткування». Це передбачає не лише вирівнювання акцизних ставок на тютюн і паливо відповідно до встановлених графіків, а й адаптацію до директив ЄС про спільну систему оподаткування материнських і дочірніх компаній (2011/96/EU), сплату відсотків та роялті (2003/49/EC), а також положень Директив проти практики ухилення від сплати податків (ATAD 1/ATAD 2). Запорукою ефективності цієї модернізації є перехід державного управління від репресивно-наглядової моделі до превентивного ризик-орієнтованого комплаєнсу, де прозорість, стабільність і рівність усіх категорій платників перед законом забезпечать сталу фінансову базу для перемоги, відновлення та інтеграції України в європейську економічну спільноту.

Проведений аналіз засвідчив, що дисбаланс між фіскальною та соціальною функціями податково-бюджетної системи в Україні має системний і багаторівневий характер та формується під впливом сукупності інституційних, макроекономічних і безпекових факторів. Встановлено, що на сучасному етапі розвитку системи публічних фінансів України дисбаланс між фіскальними та соціальними цілями набуває інституційно закріпленого характеру та проявляється у зниженні узгодженості між бюджетною спроможністю держави та результативністю соціальної політики.

2.3. Оцінка стану фіскальної ефективності державного управління податковою системою України

Фіскальна ефективність податкової системи виступає інтегральним індикатором результативності державного управління у сфері формування дохідної частини бюджету, характеризуючи спроможність держави забезпечувати стабільність податкових надходжень, їх передбачуваність та відповідність

плановим орієнтирам. У зв'язку з цим, вважаємо за необхідність, здійснення дослідження динаміки та структури доходів бюджету, а також рівня виконання планових показників у 2021–2025 роках, що дозволяє виявити ключові тенденції розвитку податкової системи, оцінити рівень її фінансової ефективності в умовах нестабільного економічного середовища, а також обґрунтувати напрями підвищення результативності державного управління. Проведена оцінка фінансової ефективності дохідної частини бюджету України за 2021–2025 роки свідчить про наявність нерівномірної динаміки формування бюджетних доходів, що зумовлена змінами макроекономічних умов, так і трансформацією підходів до державного управління податковими надходженнями в умовах війни. Загалом спостерігається зростання сукупних доходів бюджету з 1296,85 млрд грн у 2021 р. до 3834,21 млрд грн у 2025 р., однак така динаміка не має лінійного характеру та супроводжується істотними коливаннями рівня виконання планових показників, що може свідчити про нестійкість параметрів фінансового планування та нерівномірність формування дохідної частини бюджету (табл. 2.12). Як видно з таблиці 2.12, у 2021–2024 роках спостерігається перевищення планових значень, тоді як у 2025 р. відбувається зниження рівня виконання до 95,91%, де дана тенденція вказує на послаблення короткострокових резервів фінансового адміністрування та нарощування обмежувальних механізмів стосовно розширення дохідної бази. Податкові надходження визначаються як ключове джерело формування доходів бюджету та водночас залишаються головним інструментом фінансової політики держави. Разом із тим їхня ефективність характеризується суттєвою волатильністю: різке падіння рівня виконання у 2022 р. до 78,87% відображає кризове скорочення податкової бази внаслідок руйнування економічної активності та порушення функціонування ключових секторів економіки. Подальше відновлення у 2023–2024 роках до рівня, близького до планових параметрів, свідчить про часткову адаптацію системи податкового адміністрування до умов воєнної економіки, посилення мобілізаційних заходів та відновлення платоспроможності суб'єктів господарювання.

Таблиця 2.12

Планові та фактичні показники виконання дохідної частини Державного бюджету України за 2021–2025 рр. (млрд. грн.)

* **

Найменування коду	2021 Поч. план	2021 Уточ. н. план	2021 Вик. онан. о	2021 1 % вик. он.	2022 Поч. план	2022 Уточ. н. план	2022 Вик. онан. о	2022 2 % вик. он.	2023 Поч. план	2023 Уточ. н. план	2023 Вик. онан. о	2023 3 % вик. он.	2024 Поч. план	2024 Уточ. н. план	2024 Вик. онан. о	2024 4 % вик. он.	2025 Поч. план	2025 Уточ. н. план	2025 Вик. онан. о	2025 5 % вик. он.
РАЗОМ	1206,73	1281,14	1296,85	101,22	1553,03	1761,02	1787,40	101,49	1416,45	2266,96	2672,00	117,86	1911,46	2750,23	3122,71	113,54	2502,64	3997,66	3834,21	95,91
Податкові надходження	1057,82	1069,79	1107,09	103,48	1204,08	1204,08	949,76	78,87	1195,66	1215,68	1203,54	99,00	1678,69	1678,49	1647,19	98,13	2111,14	2109,96	2015,82	95,53
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	283,56	283,56	285,31	100,61	319,84	319,84	265,48	83,00	291,04	311,06	350,78	112,76	569,70	569,50	597,23	104,87	781,09	779,91	777,03	99,63
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	73,24	73,24	80,75	110,25	71,25	71,25	85,37	119,81	97,16	97,16	60,33	62,09	57,87	57,87	52,43	90,59	58,18	58,18	48,68	83,68
Внутрішні податки на товари та послуги	663,40	674,51	698,94	103,62	770,57	770,57	569,35	73,88	766,87	766,87	748,14	97,55	999,74	999,74	944,86	94,51	1207,18	1207,18	1129,83	93,59
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	33,93	34,79	38,18	109,72	37,43	37,43	26,25	70,12	37,87	37,87	40,56	107,11	49,21	49,21	48,28	98,11	60,08	60,08	55,99	93,17
Інші податки та збори	3,70	3,70	3,92	105,92	5,00	5,00	3,32	66,50	–	–	–	–	2,18	2,18	4,33	198,91	3,61	3,61	4,08	112,97
Неподаткові надходження	135,43	195,59	175,36	89,65	205,96	406,32	346,33	85,23	194,02	979,69	991,60	101,21	225,68	972,55	974,40	100,18	287,95	1214,87	1217,56	100,22
Доходи від власності та підприємницької діяльності	61,71	62,35	56,02	89,85	133,07	133,07	87,17	65,50	102,57	111,98	123,91	110,65	117,83	119,00	125,96	105,84	167,23	176,71	179,10	101,35

Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	16,9 5	17,70	12,9 8	73,2 9	11,5 1	11,51	8,17	70,9 2	11,1 9	11,92	14,2 6	119, 57	11,7 5	12,03	17,0 2	141, 49	12,5 8	12,61	16,0 4	127, 18
Інші неподаткові надходження	18,2 2	18,22	17,9 9	98,7 5	18,6 8	18,68	16,1 5	86,4 1	34,7 0	35,70	41,0 3	114, 90	49,1 6	49,88	52,8 0	105, 84	50,8 0	56,68	68,2 6	120, 44
Власні надходження бюджетних установ	38,5 4	97,31	88,3 7	90,8 0	42,6 9	243,0 5	234, 84	96,6 2	45,5 6	820,0 9	812, 41	99,0 6	46,9 3	791,6 4	778, 62	98,3 5	57,3 4	968,8 7	954, 16	98,4 8
Доходи від операцій з капіталом	0,92	0,92	0,33	35,5 9	1,12	1,12	0,61	54,3 1	0,47	0,47	0,10	21,5 2	0,41	0,41	0,18	45,4 0	0,39	0,39	0,31	80,5 4
Від органів державного управління	10,3 9	12,68	12,5 8	99,2 1	10,7 9	18,43	9,47	51,3 6	19,0 8	41,32	42,9 2	103, 86	0,00	29,85	26,5 2	88,8 4	15,2 0	53,53	52,0 9	97,3 1
Від Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ	1,97	1,97	1,29	65,5 9	130, 87	130,8 7	481, 09	367, 61	7,11	29,62	433, 40	146 3,00	6,41	68,66	473, 95	690, 31	87,6 5	618,5 9	548, 01	88,5 9
Цільові фонди	0,20	0,20	0,21	104, 36	0,20	0,20	0,14	67,8 6	0,12	0,18	0,43	239, 21	0,28	0,28	0,47	172, 23	–	–	–	–

*Примітки: Поч. план – початковий річний план; Уточн. план – уточнений річний план; Виконано – фактичне виконання за період; % викон. – відсоток виконання до уточненого річного плану.

**Джерело: сформовано автором на основі [12].

У структурі податкових надходжень визначальною складовою залишаються внутрішні податки на товари та послуги, що підтверджує домінування непрямого оподаткування у структурі дохідної бази. Однак саме цей сегмент демонструє найвищу чутливість до економічних шоків, що проявилось у суттєвому падінні ефективності у 2022 р. та лише частковому відновленні у наступні роки. Така динаміка свідчить про вразливість споживчої податкової бази до змін у внутрішньому попиті, логістичних обмежень та структурних дисбалансів економіки.

Податки на доходи та прибуток характеризуються відносно більшою стійкістю, що дозволяє розглядати їх як більш надійний елемент фіскальної системи в умовах кризи. Їх відновлення після 2022 р. та перевищення планових показників у 2023–2024 рр. свідчить про певну адаптацію бізнес-середовища до нових умов функціонування, а також про підвищення ефективності адміністрування прибуткового оподаткування.

Натомість рентні платежі та податки за використання природних ресурсів демонструють високий рівень нестабільності, що обумовлено як зовнішньоекономічною кон'юктурою, так і порушенням функціонування видобувних секторів економіки. Аналогічно, надходження від міжнародної торгівлі характеризуються значним спадом у 2022 р. та поступовим відновленням у наступні періоди, що відображає вплив логістичних, геополітичних та інституційних факторів на зовнішньоекономічну активність.

Узагальнюючи, слід зазначити, що у 2021–2025 роках спостерігається нерівномірність виконання дохідної частини бюджету України та різна динаміка її основних складових, що проявляється у коливаннях рівня виконання планових показників та зміні співвідношення між перевиконанням і недовиконанням бюджетних доходів у різні роки досліджуваного періоду.

Результати емпіричного аналізу динаміки доходів державного бюджету України за 2021–2025 роки засвідчують наявність складної багатовимірної структури фіскальної ефективності (табл. 2.8), яка формується під впливом

макроекономічних шоків, трансформації податкової бази та змін у механізмах бюджетного адміністрування.

Зведений показник державних бюджетних доходів відзначається нестійкістю, однак загалом позитивно спрямованою траєкторією приросту, із досягненням максимального рівня у 2023 році (149,49%) та подальшим ослабленням темпів у 2024–2025 роках (116,87% та 122,78% відповідно). Дана тенденція засвідчує про відсутність стабільної моделі фіскального зростання та підвищену вразливість бюджетної системи до впливу ендегенних та екзогенних чинників. Варто відзначити, що середній рівень виконання дохідної частини бюджету (106,0%) формально фіксує перевищення встановлених планових орієнтирів, однак показник стандартного відхилення ($\sigma = 8,28\%$) за досліджуваний період 2021–2025 рр. свідчить про наявність помірної, але структурної волатильності бюджетного виконання, що відображає асиметричність фіскального планування та обмежену точність прогнозування податкових надходжень у середньостроковому горизонті.

Податкові надходження залишаються основним джерелом у фіскальній системі, однак темпи їх зростання є нижчими порівняно із загальними доходами бюджету, насамперед, необхідно відзначити, що у 2022 році показник становив 85,79%, у наступних роках спостерігаємо тенденцію до зростання у 2023 році на 126,72%, у 2024 році на 136,86% та у 2025 році на 122,38%, де дана динаміка може свідчити про відновлення податкової бази після первинного економічного потрясіння та адаптацію механізмів податкового адміністрування до нових умов функціонування. Разом із тим середній рівень виконання (95,0%) поступається показнику загальних доходів бюджету, що відзначає про нижчу фіскальну ефективність податкових надходжень у структурі бюджетних ресурсів.

Структурний аналіз податкових надходжень свідчить про домінування податків на доходи, прибуток та приріст вартості, частка яких коливається в межах 7,13–7,36% у 2021–2025 роках. Незважаючи на відносну стабільність питомої ваги, спостерігаються високі темпи зростання цього сегмента (зокрема 170,26% у 2024

році), що вказує на його чутливість до макроекономічної кон'юнктури та змін прибутковості підприємницького сектору (див. табл. 2.13).

Внутрішні податки на товари та послуги, попри їх традиційно високу фіскальну значущість, демонструють тенденцію до зниження питомої ваги у структурі доходів бюджету (з 18,03% до 10,36%), що може розглядатися як індикатор структурних зрушень у податковій системі, пов'язаних зі зміною споживчої динаміки, інфляційними процесами та потенційним звуженням внутрішньої податкової бази. Значною волатильністю відзначаються податки на міжнародну торгівлю, які коливаються в межах 68,75–154,54%, де дана динаміка визначена значною залежністю від зовнішньоекономічної кон'юнктури та змін регуляторного середовища. Іншим дестабілізуючим фактором волатильності є кризові й воєнні умови функціонування економіки, що обмежує прогнозованість доходів від міжнародної торгівлі.

Рентні платежі характеризуються тенденцією до втрати фіскальної значущості, про що свідчить скорочення їх питомої ваги у структурі бюджетних доходів до 0,45% у 2025 році. Така динаміка може бути зумовлена як змінами у ресурсній базі, так і коригуванням підходів до природно-ресурсного оподаткування.

Неподаткові надходження загалом характеризуються підвищеним рівнем фіскальної нестабільності, що підтверджується значними коливаннями темпів зростання (197,50% у 2022 році та 286,32% у 2023 році), що свідчить про їх переважно кон'юнктурний та частково трансфертний характер, який обмежує їх роль як стабільного елемента фіскальної системи. Середній рівень виконання (95,3%) є наближеним до показників податкових надходжень, однак стандартне відхилення (6,58%) свідчить про вищу нестабільність цього сегмента бюджетних доходів. Надходження від міжнародних організацій та іноземних урядів у 2022 році відзначалися аномально високим темпом зростання (37297,86%), що було зумовлено значними обсягами зовнішньої фінансової підтримки в умовах війни. Подальша нормалізація показників підтверджує тимчасовий та екзогенний характер даних надходжень.

Таблиця 2.13

Порівняльний аналіз динаміки та структури податкових і неподаткових надходжень Державного бюджету України за
2021–2025 рр. * **

Найменування коду	Тр. 22/21 (%)	Тр. 23/22 (%)	Тр. 24/23 (%)	Тр. 25/24 (%)	Середн. викон. (%)	σ викон. (%)	Частка 2021 (%)	Частка 2022 (%)	Частка 2023 (%)	Частка 2024 (%)	Частка 2025 (%)
РАЗОМ	137,83	149,49	116,87	122,78	106,00	8,28	33,46	36,70	35,46	35,22	35,17
Податкові надходження	85,79	126,72	136,86	122,38	95,00	8,46	28,56	19,50	15,97	18,58	18,49
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	93,05	132,13	170,26	130,11	100,17	9,76	7,36	5,45	4,66	6,74	7,13
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	105,72	70,67	86,91	92,85	93,28	20,32	2,08	1,75	0,80	0,59	0,45
Внутрішні податки на товари та послуги	81,46	131,40	126,29	119,58	92,63	10,01	18,03	11,69	9,93	10,66	10,36
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	68,75	154,54	119,03	115,96	95,65	14,09	0,98	0,54	0,54	0,54	0,51
Інші податки та збори	84,83	–	–	94,16	121,08	48,30	0,10	0,07	–	0,05	0,04
Неподаткові надходження	197,50	286,32	98,27	124,96	95,30	6,58	4,52	7,11	13,16	10,99	11,17
Доходи від власності та підприємницької діяльності	155,60	142,15	101,65	142,19	94,64	16,12	1,45	1,79	1,64	1,42	1,64
Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	62,93	174,59	119,38	94,22	106,49	28,95	0,33	0,17	0,19	0,19	0,15
Інші неподаткові надходження	89,73	254,08	128,69	129,30	105,27	12,01	0,46	0,33	0,54	0,60	0,63

Власні надходження бюджетних установ	265,76	345,94	95,84	122,54	96,66	3,04	2,28	4,82	10,78	8,78	8,75
Доходи від операцій з капіталом	185,90	16,42	183,37	169,79	47,47	19,80	0,01	0,01	0,00	0,00	0,00
Від органів державного управління	75,27	453,38	61,80	196,40	88,12	19,01	0,32	0,19	0,57	0,30	0,48
Від Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ	37297,86	90,09	109,35	115,63	535,02	516,32	0,03	9,88	5,75	5,35	5,03
Цільові фонди	65,02	317,31	109,67	—	145,92	65,60	0,005	0,003	0,006	0,005	—

*Примітки: Тр. 22/21 (%) – темп зростання 2022 року до 2021 року; Тр. 23/22 (%) – темп зростання 2023 року до 2022 року; Тр. 24/23 (%) – темп зростання 2024 року до 2023 року; Тр. 25/24 (%) – темп зростання 2025 року до 2024 року; Середн. викон. (%) – середній рівень виконання уточненого плану доходів бюджету; σ викон. (%) – стандартне відхилення рівня виконання уточненого плану доходів бюджету; Частка 2021–2025 (%) – частка доходів у загальному обсязі доходів бюджету відповідного року.

***Джерело: сформовано автором на основі [12].*

Тож, варто відзначити, що фіскальна ефективність податкової системи України у 2021–2025 роках характеризується поєднанням формального перевиконання бюджетних показників із високим рівнем структурної нестабільності. Податкова система демонструє відносну адаптивність до кризових умов, однак зберігає залежність від зовнішніх факторів, нестабільність окремих дохідних джерел та недостатню рівномірність їх формування.

Узагальнюючи виявлені тенденції фіскальної ефективності податкової системи, доцільно доповнити аналіз оцінкою взаємозв'язку між макроекономічною динамікою та податковими параметрами, зокрема ВВП, податковими надходженнями та рівнем податкового навантаження. Упродовж 2021–2025 років розвиток фіскально-економічної системи України характеризувався нерівномірною, але переважно позитивною динамікою. Зниження ВВП у 2022 році до 5239,11 млрд грн стало наслідком кризового економічного шоку, проте у наступні роки спостерігається поступове відновлення показника до 8931,19 млрд грн у 2025 році, що відображає поступову макроекономічну адаптацію. Податкові надходження також відображають процес фіскального відновлення: після скорочення до 949,76 млрд грн у 2022 році їх обсяг зріс до 2015,82 млрд грн у 2025 році. Водночас нестійкість темпів приросту свідчить про збереження структурних дисбалансів у системі формування податкових надходжень (див. рис. 2.3). Рівень податкового навантаження характеризується помірною, але структурно значущою варіативністю, яка проявляється у зниженні показника до 18,1% у 2022 році з подальшим його поступовим зростанням до 22,6% у 2025 році. Виявлена динаміка свідчить про поступове відновлення фіскальної спроможності держави та посилення ролі податкової системи у формуванні дохідної частини бюджету, що супроводжується адаптаційними коливаннями, зумовленими впливом макроекономічної нестабільності. Водночас коливання показника у 2022–2023 роках відображають чутливість податкової системи до впливу війни й кризових макроекономічних факторів та змін у співвідношенні між обсягами ВВП і податковими надходженнями (див. рис. 2.3).

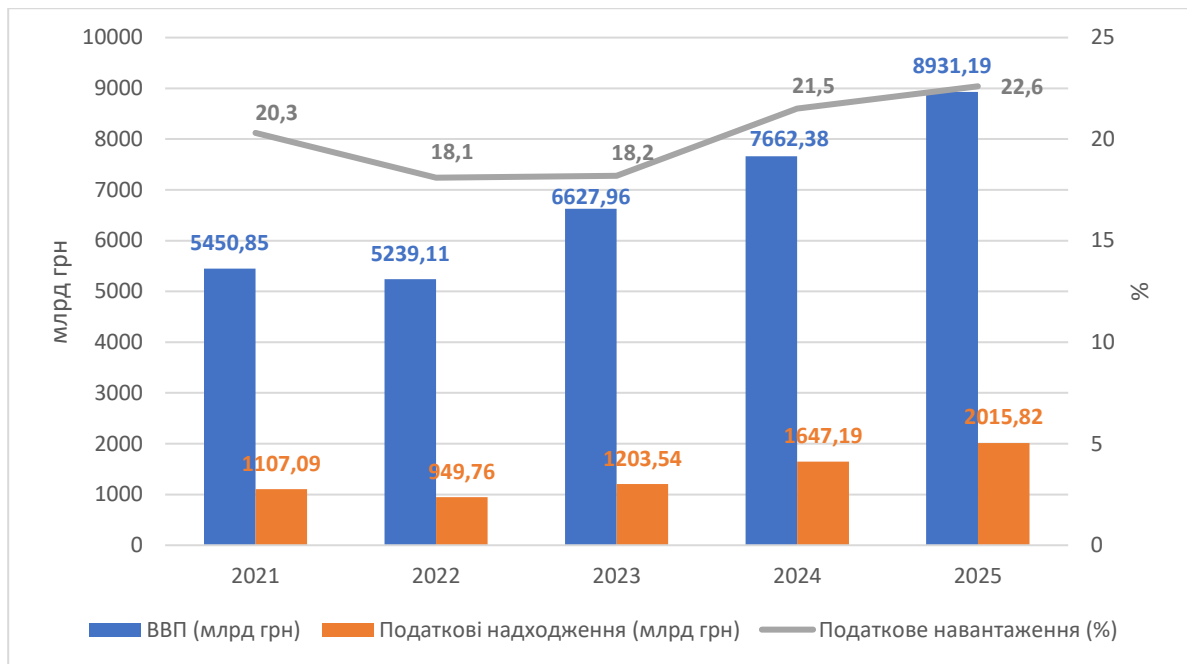


Рис. 2.3. Макроекономічна динаміка та фіскальні параметри податкової системи України за 2021–2025 рр. *

*Джерело: сформовано автором на основі [26; 34; 41; 53; 116; 117].

Загалом встановлена динаміка підтверджує наявність посткризової траєкторії економічного відновлення, що супроводжується поступовим підвищенням фіскальної ефективності податкової системи та стабілізацією рівня податкового навантаження в умовах помірного економічного зростання.

Проведений аналіз динаміки доходів державного бюджету України у номінальному та реальному вимірі за 2021–2025 роки дозволяє розглядати їх як узагальнений індикатор функціонування податкової системи, оскільки саме податкові надходження формують її основну частку та визначають здатність держави забезпечувати стабільність фіскальних ресурсів. Отримані результати свідчать про те, що бюджетні доходи мають нерівномірний характер розвитку, який визначається одночасним впливом інфляційних процесів та посткризового відновлення економіки. Номінальні доходи бюджету упродовж досліджуваного періоду зросли майже утричі – з 1296,85 млрд грн у 2021 році до 3834,21 млрд грн у 2025 році, проте, варто відзначити, що такий приріст мав нерівномірний характер і супроводжувався значною нестабільністю (див. рис. 2.4).

Найвищий рівень зростання спостерігався у 2023 році (49,5%), після чого у 2024 році відбулося його уповільнення до 16,9% та часткове відновлення у 2025 році – до 22,8%, що свідчить про нестійкий характер фіскальної динаміки та її залежність від зовнішніх економічних умов. Варто відзначити, що інфляція залишалася одним із визначальних факторів впливу на реальні доходи бюджету. Високий рівень інфляції у 2022 році (26,6%) посилив макроекономічні дисбаланси, тоді як поступове зниження інфляції до 8% у 2025 році сприяло частковій макроекономічній стабілізації.

Реальна динаміка доходів бюджету відзначається нестабільністю: у 2022 році приріст становив 8,8%, у 2023 році він прискорився до 42,3%, після чого у 2024 році сповільнився до 4,4%, а у 2025 році частково відновився до 13,7%. Дана динаміка відображає збереження впливу кризових шоків та нестійкість макроекономічного середовища.

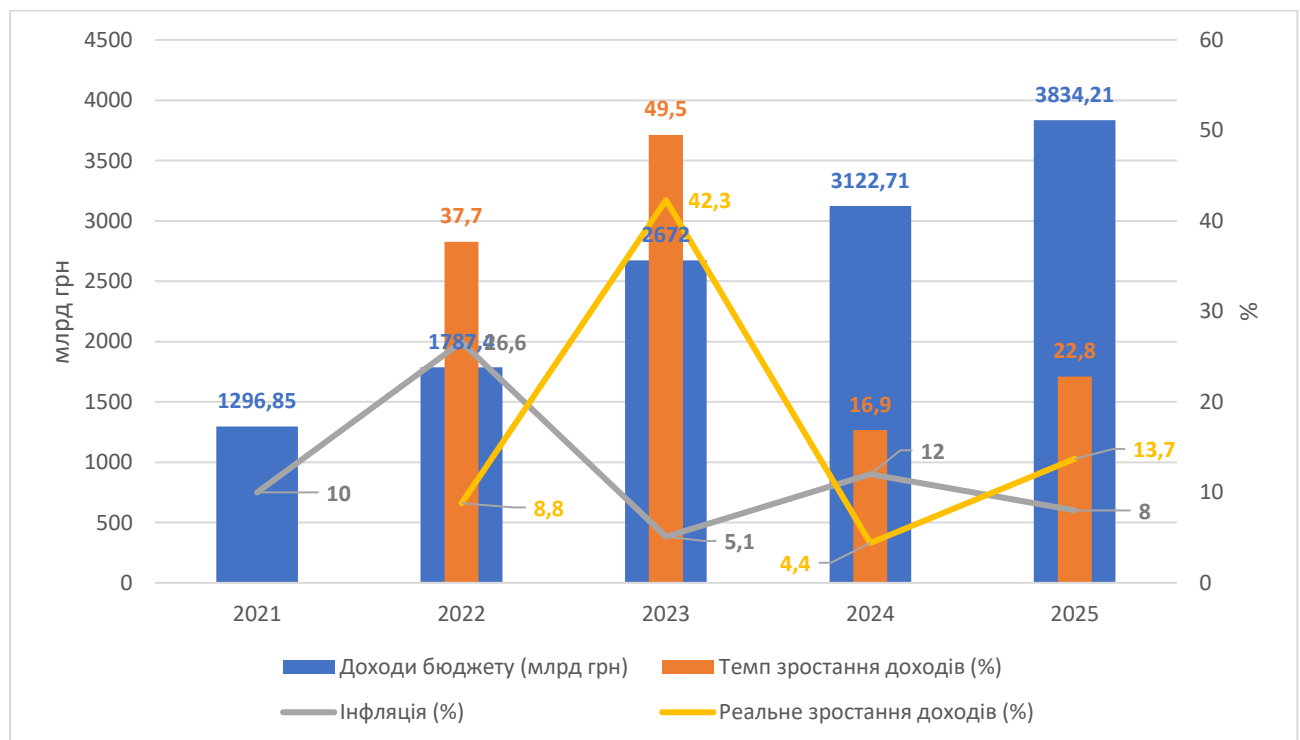


Рис. 2.4. Динаміка номінальних і реальних доходів державного бюджету України з урахуванням інфляційного впливу*

*Джерело: сформовано автором на основі [26; 34; 41; 53; 116].

Отже, зростання доходів бюджету має переважно номінальний характер і не завжди трансформується у стабільне реальне збільшення фіскальних ресурсів, тобто податкова система функціонує в умовах нестабільного макроекономічного середовища, де значний вплив мають інфляційні коливання та нерівномірність економічного відновлення.

За таких умов особливої актуальності набуває аналіз податкового боргу як індикатора ефективності податкового адміністрування та рівня фіскальної дисципліни. Проведений аналіз показників, наведених у таблиці 2.3, дозволяє сформулювати комплексне уявлення про динаміку податкового боргу та ефективність державного управління податковою системою України у 2021–2025 рр., з урахуванням макроекономічної нестабільності та екзогенних шоків. Насамперед, слід відзначити, що у досліджуваному періоді простежується загальна тенденція до поглиблення фіскальних дисбалансів та зростання обсягів податкового боргу, середній обсяг якого зріс із 107 879,60 млн грн у 2021 році до 222 304,80 млн грн у 2025 році. Варто відзначити, що досить значне збільшення відбулося у 2025 році ($\Delta B = 52,8\%$), що характеризується накопиченням прострочених податкових зобов'язань.

Водночас структура боргу відзначається нестійкістю процесів адміністрування, де після максимального значення частки списаної безнадійної заборгованості (ЧС) у 2023 році (8,01%) у 2025 році показник скоротився до 1,22%, де даний аспект може характеризуватись посиленням критеріїв списання або дефіциту бюджетних ресурсів.

Окремої уваги заслуговує показник розстрочок податкового боргу. Незважаючи на зростання абсолютних обсягів розстрочок у 2022 р. (4 258 млн грн), їх частка у структурі боргу (Pr) залишається вкрай низькою та демонструє тенденцію до зниження (з 1,95% у 2021 р. до 0,003% у 2025 р.), що вказує на обмежене використання інструментів реструктуризації боргу як механізму підвищення платіжної дисципліни, що негативно впливає на загальну ефективність податкового адміністрування (див. табл. 2.14).

Таблиця 2.14.

Оцінка податкового боргу та фінансової ефективності податкової системи
України у 2021–2025 рр.* **

Рік	Бп	Бк	Бсер	ΔБ (%)	СБ	ЧС (%)	Рс	Рр (%)	ІЕДПС	ТС (%)	КП (%)	Б/ВВП (%)	Б/ДБ (%)
2021	103 967,90	111 791,30	107 879,60	–	7 085	6,57	2 106	1,95	1018,6	9,74	10,38	1,92 %	8,14 %
2022	105 726,70	134 039,20	119 882,90	27	1 574	1,31	4 258	3,55	781,6	12,62	13,26	2,39 %	6,99 %
2023	144 997,30	139 931,70	142 464,50	5,7	11 415	8,01	6,8	0,005	837,5	11,83	12,78	2,11 %	5,23 %
2024	138 997,80	174 587,40	156 792,60	25,6	8 774	5,6	7,2	0,005	1028,4	9,52	10,03	1,98 %	4,43 %
2025	176 101,40	268 508,20	222 304,80	52,8	2 716	1,22	6,85	0,003	904	11,03	11,17	2,28 %	5,41 %

*Примітки: Бп – податковий борг на початок року, млн грн; Бк – податковий борг на кінець року, млн грн; Бсер – середній податковий борг за рік, млн грн; ΔБ (%) – темп зміни податкового боргу порівняно з попереднім роком, %; СБ – сума списаної безнадійної податкової заборгованості, млн грн; ЧС (%) – частка списаної заборгованості у середньому податковому боргу, %; Рс – обсяг наданих розстрочок податкового боргу, млн грн; Рр (%) – рівень розстрочок у структурі податкового боргу, %; ІЕДПС – інтегральний індекс ефективності діяльності податкових органів; ТС (%) – рівень податкового тиску, визначений як відношення податкового боргу до податкових надходжень, %; КП (%) – коефіцієнт проблемності податкового боргу, %; Б/ВВП (%) – відношення податкового боргу до валового внутрішнього продукту, %; Б/ДБ (%) – відношення податкового боргу до доходів державного бюджету, %.

**Джерело: сформовано автором на основі [10; 21; 22; 23; 24; 25].

Інтегральний індекс ефективності діяльності податкових органів (ІЕДПС), розрахований на основі агрегування системи часткових показників, що характеризують рівень податкового тиску, проблемність податкового боргу, частку списаної заборгованості та інші параметри адміністрування, характеризується хвилюватою динамікою. Після зниження у 2022 р. (781,6) відбувається його поступове зростання у 2024 р. (1028,4), що може свідчити про часткову адаптацію податкових органів до нових умов функціонування та певне підвищення результативності заходів з управління податковим боргом. Проте вже у 2025 р. індекс знову знижується до 904, що вказує на нестійкість досягнутих результатів та наявність системних проблем у сфері адміністрування податків.

Аналіз показників податкового тиску (ТС) та коефіцієнта проблемності (КП) дозволяє зробити висновок про збереження відносно високого рівня фінансового навантаження. Зокрема, у 2022 р. спостерігається максимальне значення податкового тиску (12,62%) та коефіцієнта проблемності (13,26%), що корелює з періодом найбільшої економічної турбулентності. Часткова стабілізація показників

у наступні роки не супроводжується їх зниженням до безпечного рівня, про що свідчить збереження структурних дисбалансів у функціонуванні податкової системи. Незважаючи на збільшення абсолютних обсягів боргу, його частка у ВВП утримується в межах 1,92–2,39%, що свідчить про відносну стабільність макроекономічного індикатора. Водночас відношення податкового боргу до доходів державного бюджету демонструє тенденцію до зниження з 8,14% у 2021 р. до 4,43% у 2024 р., з подальшим зростанням до 5,41% у 2025 р. Зазначена динаміка може свідчити про певне підвищення бюджетної спроможності держави у середньостроковому періоді, однак на завершальному етапі аналізу фіксуються ознаки послаблення цієї тенденції.

Отже, система державного управління податковою сферою України у 2021–2025 рр. функціонувала в умовах підвищеної невизначеності, що зумовило зростання податкового боргу, обмежену ефективність інструментів його врегулювання та нестійку динаміку інтегральних показників ефективності.

Системні диспропорції у фіскальному механізмі держави підтверджуються зростаючими обсягами податкового боргу та нерівномірністю ефективності його адміністрування, що здійснює опосередкований вплив на загальну результативність податкової політики. Беручи до уваги цей аспект, важливим є проведення аналізу ключових бюджетоутворюючих податків, зокрема ПДВ, як основного індикатора фіскальної спроможності та ефективності податкового адміністрування.

Проведений аналіз динаміки податку на додану вартість у розрізі зібраних сум, відшкодувань та чистих надходжень (нетто) дозволяє оцінити як фіскальну результативність податку, так і ефективність механізму його адміністрування у 2021–2025 рр. (див. рис. 2.5). Насамперед, спостерігається стійка тенденція до зростання зібраного податку на додану вартість упродовж усього періоду. Після тимчасового зниження у 2022 р. до 467,0 млрд грн (порівняно з 536,5 млрд грн у 2021 р.), надходження демонструють суттєве відновлення та подальше зростання, досягаючи 848,9 млрд грн у 2025 р., де дана динаміка свідчить про поступову

адаптацію економіки та податкової системи до кризових умов і відновлення податкової бази.

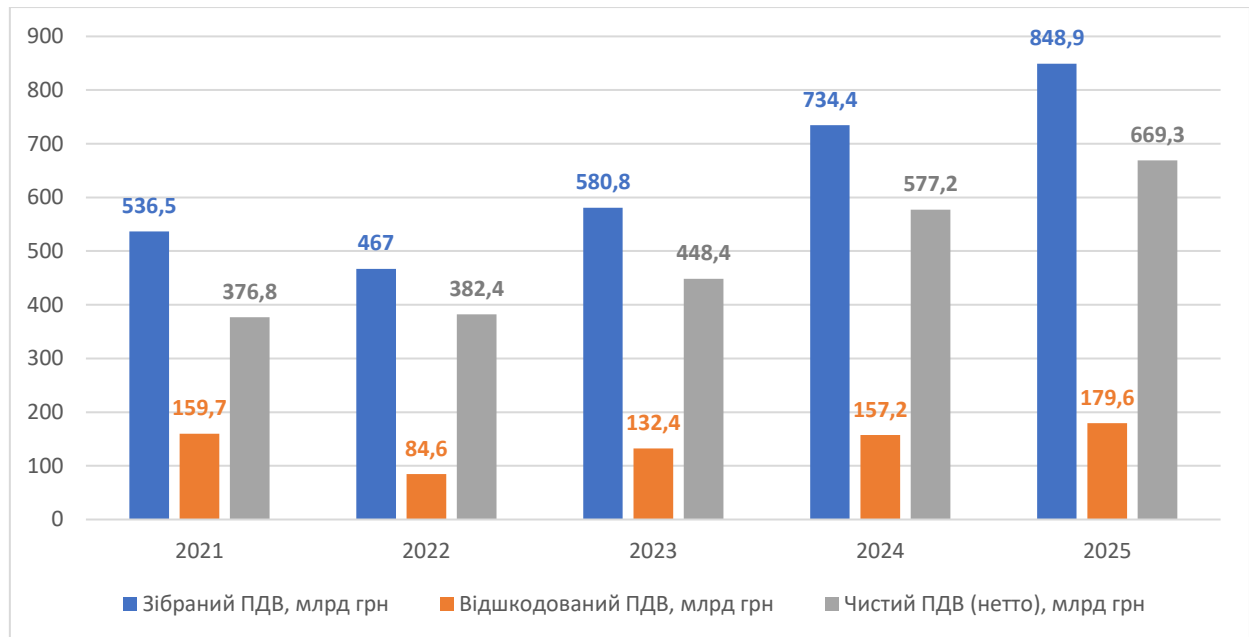


Рис. 2.5. Динаміка валових і чистих надходжень податку на додану вартість у 2021–2025 рр.*

*Джерело: сформовано автором на основі [12; 41].

Отже, темпи приросту надходжень ПДВ у 2021–2025 рр. перевищували динаміку його відшкодування, що забезпечувало зростання чистих бюджетних надходжень, що свідчить про підвищення фіскальної результативності податку та ефективності його адміністрування. Зазначені тенденції відображають загальне посилення ролі податкового адміністрування у формуванні бюджетних ресурсів, що, своєю чергою, знаходить відображення у характері та динаміці податкових спорів у судовій практиці.

Проведений аналіз судової податкової практики дозволяє оцінити рівень фіскальних спорів, ефективність захисту позиції Державної податкової служби України (далі – ДПС) та динаміку розгляду податкових спорів у 2020–2025 рр. Насамперед, спостерігається загальна тенденція до зменшення кількості справ, що перебували у судах. У 2020–2025 рр. кількість податкових спорів зменшилася з 93,9 тис. до 59,3 тис. справ, що свідчить про зниження судової активності у податковій сфері (див. табл. 2.4).

Фінансовий обсяг спорів відзначається нестабільною динамікою, де після відносної стабільності у 2020–2022 рр. у 2023 році показник знизився до 266,6 млрд грн, тоді як у 2024–2025 рр. зріс до понад 435 млрд грн, що свідчить про концентрацію значних податкових ризиків у межах меншої кількості спорів. Скорочення кількості розглянутих справ із 26,9 тис. до 11,9 тис. вказує на зменшення навантаження на судову систему, а стабільність частки вирішених спорів – на поступову стабілізацію судової практики.

У більшості досліджуваних періодів у структурі судових рішень у податкових спорах переважали рішення на користь ДПС. Кількість справ, вирішених на користь податкових органів, зросла з 16,36 тис. у 2020 р. до максимального значення 17,7 тис. у 2022 р., після чого відбулося різке скорочення до 3,7 тис. у 2023 р. з подальшим частковим відновленням у 2024–2025 рр. (4,5–4,6 тис. справ). Така динаміка свідчить про нестабільність судових рішень у короткостроковому періоді, однак у середньостроковій перспективі підтверджує загальне домінування фіскальної позиції держави. Кількість справ, вирішених на користь платників податків, характеризується відносною стабільністю та коливається в межах 7,0–10,55 тис. справ, що відображає сталий рівень судового захисту прав платників податків та наявність певного балансу інтересів у податкових спорах (табл. 2.15).

Таблиця 2.15.

Динаміка податкових спорів та результатів їх судового розгляду за участю
Державної податкової служби України у 2020–2025 рр.*

Рік	Перебувало у судах, тис. справ	Сума спорів, млрд грн	Розглянуто, тис. справ	На користь ДПС, тис. справ (млрд грн)	На користь платників, тис. справ (млрд грн)	ППР (ключова категорія), тис. справ (млрд грн)	Розглянуто ППР, тис. справ (млрд грн)	На користь ДПС (ППР), тис. справ (млрд грн)
2020	93,9	335,45	26,9	16,36 (57,1)	10,55 (32,05)	45,1 (229,7)	10,5 (51,4)	4,9 (28,4)
2021	73,4	351,3	22,4	15,1 (76,8)	7,3 (25,1)	25,8 (245,0)	6,7 (68,5)	4,1 (51,5)
2022	77,4	356,8	25,4	17,7 (79,4)	7,7 (26,5)	26,4 (245,9)	7,2 (68,8)	4,63 (50,7)
2023	49,6	266,6	10,8	3,7 (≈33,0)	7,0 (26,7)	23,8 (238,0)	6,0 (48,3)	2,7 (28,4)
2024	59,4	435,3	11,9	4,5 (62,0)	7,4 (36,2)	28,7 (402,1)	6,5 (86,1)	3,6 (57,2)
2025	59,3	436,1	11,9	4,6 (62,9)	7,3 (43,0)	28,4 (400,3)	6,6 (92,3)	3,7 (57,6)

*Джерело: сформовано автором на основі [108; 119–126].

В основі методології побудови інтегрального індексу фінансової ефективності (IFE) лежить концепція багатовимірного оцінювання державних фінансів (див. табл. 2.5). Фінансова ефективність визначається нами як інтегрований показник, що поєднує результативність дохідної частини бюджету, податкове навантаження, стабільність виконання бюджету та адміністративну якість управління. Такий підхід дає змогу сформувати узагальнену оцінку функціонування фінансової системи. Індекс (IFE) розраховується як зважена сума чотирьох компонентів: фінансової результативності (F), податкового навантаження (T), стабільності (S) та адміністративної ефективності (A), де модель має вигляд 2.1:

$$I_{FE} = 0,35F + 0,25T + 0,20S + 0,20A. \quad (2.1)$$

Найбільша питома вага припадає на фінансову результативність як ключовий індикатор бюджетної спроможності, а податкове навантаження, стабільність та адміністративна ефективність здійснюють коригувальну функцію, забезпечуючи збалансованість та комплексність інтегральної оцінки.

Фінансова результативність (F) визначається як відношення фактично виконаних доходів до уточненого плану доходів бюджету та характеризує ступінь досягнення запланованих фінансових показників. Податкове навантаження (T) розраховується як співвідношення податкових надходжень до валового внутрішнього продукту, що дозволяє оцінити інтенсивність фінансового вилучення ресурсів з економіки. Стабільність (S) базується на показнику стандартного відхилення (σ), який розраховується окремо для кожного року на основі розподілу відсотків виконання бюджету за всіма статтями доходів. Спочатку розраховується середнє значення виконання бюджетних показників, далі визначаються індивідуальні відхилення кожного показника від середнього значення, а на основі отриманих відхилень обчислюється дисперсія, після чого шляхом добування квадратного кореня з дисперсії визначається стандартне відхилення як міра варіації показників. Отримане значення σ відображає рівень волатильності бюджетних надходжень у межах року. Використання стандартного відхилення (σ) як базового індикатора фінансової волатильності відповідає загальноприйнятим підходам у

фінансовій економіці, де σ застосовується як класична міра ризику та нестабільності потоків доходів. Для перетворення показника варіації у складову стабільності (S) використовується інверсна функція 2.2:

$$S_t = \frac{1}{1+\sigma_t}, \quad (2.2)$$

що забезпечує обернену залежність між нестабільністю та інтегральною оцінкою.

Адміністративна ефективність (A) відображає якість інституційного забезпечення фіскального процесу та формується як комплексний показник, що враховує боргову стійкість (через співвідношення боргу до ВВП), ефективність адміністрування ПДВ та результативність судового захисту фіскальних інтересів держави. Тож, цей компонент інтегрує фінансові та інституційні аспекти управління податковою системою (див. табл. 2.16). Тож, запропонована модель базується на припущенні про мультифакторну природу фіскальної ефективності, де фінансові результати держави формуються під одночасним впливом макроекономічних умов, податкового адміністрування та інституційної спроможності фіскальних органів, де дана методика забезпечує комплексну оцінку фіскальної ефективності, що базується на одночасному врахуванні рівня виконання бюджетних показників, податкового навантаження, стабільності бюджетних надходжень та ефективності адміністративного управління. Це дозволяє підвищити аналітичну обґрунтованість оцінки фіскальної системи та забезпечує можливість її динамічного та порівняльного аналізу в часовому вимірі.

Проведені розрахунки IFE демонструють неоднорідну динаміку фіскальної системи України у досліджуваному періоді, що відображає як макроекономічні коливання, так і вплив екзогенних шоків, насамперед повномасштабної війни, яка розпочалася у 2022 році (див. табл. 2.6). У 2021 році IFE становив 0,904, що відображає відносно збалансовану фіскальну систему з високою стабільністю ($S = 0,878$) та ефективним адміністративним управлінням ($A = 0,786$). У цей період бюджетна система відзначалася помірною варіативністю та загальною макроекономічною рівновагою.

Таблиця 2.16.

Методологічна структура оцінювання фіскальної ефективності на основі
інтегрального індексу*

Елемент моделі	Зміст показника	Формула розрахунку	Економічна інтерпретація
Інтегральний індекс (IFE)	Узагальнений зважений показник фіскальної ефективності	$I_{FE} = 0,35F + 0,25T + 0,20S + 0,20A$	Комплексна оцінка ефективності фіскальної системи
Фіскальна результативність (F)	Рівень виконання доходів бюджету	$F = \frac{\text{Виконаний план доходів}}{\text{Уточнений план доходів}}$	Характеризує здатність держави виконувати заплановані бюджетні надходження
Податкове навантаження (T)	Інтенсивність формування податкових надходжень у ВВП	$T = \frac{\text{Податкові надходження}}{\text{ВВП}} * 100$	Відображає рівень фіскального навантаження на економіку
Стабільність (S)	Інверсія волатильності виконання доходів бюджету	$S_t = \frac{1}{1 + \sigma_t}$	Чим вища нестабільність (σ), тим нижчий рівень стабільності системи. Стабільність (S) відображає рівень рівномірності та передбачуваності виконання доходів бюджету і визначається як інверсна функція волатильності (σ), що характеризує ступінь коливань бюджетних надходжень у межах досліджуваного періоду.
Стандартне відхилення (σ)	Рівень коливань виконання доходів у межах року	$\sigma_t = \sqrt{\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (x_{it} - \bar{x}_t)^2}$, σ_t – стандартне відхилення виконання доходів бюджету у період t ; x_{it} – значення виконання i -ої бюджетної статті у період t ; $\bar{x}_t$ – середнє значення виконання доходів бюджету у період t ; n – кількість бюджетних статей (спостережень).	Вимірює внутрішню дисперсію виконання доходів бюджету по статтях. Стандартне відхилення (σ) характеризує рівень варіації (коливань) виконання доходів бюджету в межах досліджуваного періоду та використовується як класичний статистичний індикатор волатильності фіскальних показників.
Адміністративна ефективність (A)	Інтегральна оцінка якості фіскального адміністрування	$A = \alpha \left(1 - \frac{\text{Борг}}{\text{ВВП}} \right) + \beta (V AT_{eff}) + \gamma (1 - L_{DPS})$	Відображає ефективність податкового адміністрування та боргової дисципліни. Показник $V AT_{eff}$ (інтерпретується як рівень фіскальної нейтральності податку на додану вартість, де вищі значення свідчать про ефективніше повернення ПДВ та менші втрати бюджетної ліквідності) визначається як співвідношення чистих надходжень податку на додану вартість до його

			валових надходжень, що дозволяє оцінити результативність механізму відшкодування та рівень фіскальної нейтральності податку. Вагові коефіцієнти α, β, γ визначені на основі експертного підходу з урахуванням пріоритетності боргової стійкості та результативності адміністрування податкових надходжень. У базовій специфікації моделі застосовано рівнозначне зважування компонентів ($\alpha = \beta = \gamma = 1/3$), що забезпечує нейтральність інтегральної оцінки та мінімізує суб'єктивний вплив на результати розрахунків. Рівнозначне зважування компонентів обрано з метою забезпечення нейтральності моделі та уникнення суб'єктивного перекосу в бік окремих адміністративних або фіскальних параметрів. Показник L_{DPS} визначається як частка справ, програних ДПС, у загальній кількості розглянутих податкових спорів.
--	--	--	--

**Джерело: власна розробка автора*

У 2022 році IFE знижується до 0,819, що спричинено різким зростанням волатильності ($\sigma = 86,72\%$) та погіршенням стабільності ($S = 0,536$), що є наслідком воєнного впливу та дестабілізації податкової бази. Різде зниження IFE у 2023 році до 0,736 відображає найнижчий рівень фіскальної ефективності за досліджуваний період, де основним чинником виступає надмірна волатильність бюджетних надходжень ($\sigma = 285,41\%$), що спричинена структурною нестабільністю дохідної частини бюджету та залежністю від зовнішніх ресурсів. Попри зростання фіскальної результативності ($F = 1,1786$), домінування нестабільних факторів знижує загальну ефективність системи. У 2024 році відбувається часткове відновлення до 0,776, що свідчить про поступову адаптацію фіскальної системи до умов воєнної економіки, однак стабільність залишається обмеженою ($S = 0,363$). У 2025 році IFE утримується на рівні 0,776, що вказує на формування відносної рівноваги, хоча високий рівень варіативності ($\sigma = 162,18\%$) продовжує впливати на динаміку (див. табл. 2.17). Отримані результати свідчать, що головним детермінантом фіскальної ефективності України у 2022–2023 роках стала

нестабільність бюджетних надходжень, тоді як у 2024–2025 роках відбувається поступова стабілізація системи.

Таблиця 2.17

Інтегральний індекс фіскальної ефективності України (2021–2025 рр.) *

	2021	2022	2023	2024	2025
σ (%)	13,84	86,72	285,41	175,63	162,18
F	1,0122	1,0149	1,1786	1,1354	0,9591
T_norm	0,812	0,724	0,728	0,86	0,904
S	0,878	0,536	0,259	0,363	0,381
A	0,786	0,831	0,701	0,715	0,717
IFE	0,904	0,819	0,736	0,776	0,776

**Джерело: власна розробка автора.*

Водночас воєнні умови сформували структурно нову модель фіскального управління, в якій зростає роль зовнішніх надходжень, трансфертів та адміністративної адаптивності податкової системи.

Отже, оцінка фіскальної ефективності дохідної частини бюджету України засвідчує перехід до моделі підвищеної нестабільності податкових надходжень, у межах якої ефективність мобілізації доходів визначається не стільки стабільністю податкової бази, скільки здатністю системи державного управління адаптуватися до кризових умов. Виявлені тенденції свідчать про посилення залежності бюджетної системи від структурно вразливих джерел доходів та необхідність удосконалення механізмів податкового адміністрування з метою підвищення її довгострокової фіскальної стійкості.

2.3. Оцінка соціальної справедливості державного управління податковою системою України

З позиції теорії оподаткування соціальна справедливість податкової системи визначається балансом між горизонтальною рівністю (рівність оподаткування

рівних доходів) та вертикальною справедливістю (диференціація податкового навантаження відповідно до платоспроможності). Структура ставок податку на доходи фізичних осіб в Україні (див. табл. 2.7) свідчить про формування змішаної моделі оподаткування, яка поєднує пропорційний механізм із елементами селективної прогресії. Ключовою є ставка 18%, що застосовується до трудових і більшості пасивних доходів та забезпечує формальну рівність оподаткування. Однак така конструкція не усуває фактичної нерівномірності податкового навантаження, зважаючи на різну структуру та природу доходів домогосподарств.

Ключовим інституційним відхиленням від пропорційної моделі є диференціація оподаткування доходів від капіталу (див. Додаток Б, табл. Б1), зокрема, дивіденди резидентів оподатковуються за ставкою 5%, а окремі категорії доходів нерезидентного походження – за ставкою 9%. У той час як аналогічні за економічною природою пасивні доходи (проценти, роялті) залишаються в межах загальної ставки 18%. Така асиметрія формує структурну нерівномірність податкового навантаження між доходами від праці та капіталу, що в теорії публічних фінансів інтерпретується як один із чинників поглиблення функціональної нерівності доходів та зниження перерозподільчої ефективності податкової системи. Додатковим елементом модифікації податкового навантаження виступає інститут податкової соціальної пільги, який трансформує номінально пропорційну ставку в квазі-прогресивну модель для низькодохідних груп населення. Однак ефект прогресивності є обмеженим і не змінює загальної архітектури системи, а лише коригує нижній сегмент розподілу доходів.

Особливе значення для оцінки соціальної справедливості має оподаткування трансакційних та капітальних доходів (відчуження майна, спадщина, подарунки), де застосовується багаторівнева шкала ставок у діапазоні 0–18%. Структура оподаткування, незважаючи на застосування нульових ставок для окремих соціально орієнтованих операцій, залишається суттєво диференційованою за видами доходів, що призводить до формування неоднорідності податкового навантаження між групами платників і створює передумови для податкової оптимізації. Спеціальні режими, зокрема для резидентів Дія Сіті зі ставкою 5%

(див. Додаток Б, табл. Б1), виконують стимулюючу функцію для високотехнологічних секторів, однак водночас посилюють сегментацію податкової системи та відхилення від принципу нейтральності (див. табл. 2.18).

Таблиця 2.18

Структурна диференціація податкового навантаження на доходи фізичних осіб
в Україні*

Вид доходу	Ставка ПДФО, %	Податкова характеристика
Трудові доходи (заробітна плата, ЦПД)	18	Базове пропорційне оподаткування
Доходи з урахуванням податкової соціальної пільги	0–18	Зменшення ефективної ставки для низько дохідних груп
Дивіденди (резиденти)	5	Пільгове оподаткування доходів від капіталу
Дивіденди (нерезиденти)	9	Помірно знижена ставка
Пасивні доходи (проценти, роялті)	18	Загальний режим оподаткування капіталу
Доходи від відчуження майна	0–18	Диференціація залежно від частоти та умов операцій
Доходи у вигляді спадщини та дарування	0–18	Соціально орієнтована диференціація ставок
Підприємницькі та незалежні професійні доходи	18	Оподаткування чистого доходу
Спеціальні режими (резиденти Дія Сіті)	5–18	Стимулююче оподаткування окремих секторів

*Джерело: сформовано автором на основі [17].

Узагальнюючи, можна констатувати, що податок на доходи фізичних осіб в Україні має гібридну структуру, в якій формальна пропорційність поєднується з елементами вибіркової прогресивності та регресивності. Найбільш суттєвим дисбалансом є відносно нижче оподаткування доходів від капіталу порівняно з трудовими доходами, що потенційно знижує перерозподільчу ефективність податкової системи та обмежує реалізацію принципу вертикальної справедливості.

У межах системи прямих податків та обов'язкових платежів окреме місце займають цільові фіскальні інструменти, запроваджені в умовах воєнного стану, які мають специфічний характер формування доходної частини бюджету. Важливим елементом фінансового забезпечення оборонних потреб є військовий збір (далі – ВЗ), який має статус обов'язкового загальнодержавного платежу. Аналіз його

ставок засвідчує багаторівневу структуру оподаткування, що диференціюється в залежності від виду доходу та податкового статусу платника (див. табл. 2.8). Основною є ставка 5%, яка застосовується до ключових видів доходів фізичних осіб, включаючи заробітну плату, підприємницькі доходи та доходи від професійної діяльності, формуючи уніфікований підхід для більшості платників.

Водночас структура податку містить низку відхилень від базової ставки, що формує диференційований характер податкового навантаження, зокрема, ставка 1,5% застосовується до грошового забезпечення військовослужбовців та працівників силових структур. Окремо слід виділити ставки, пов'язані зі спрощеною системою оподаткування. Для фізичних осіб – підприємців (далі – ФОП) 1, 2 та 4 груп застосовується фіксований підхід, за якого військовий збір розраховується як 10% від мінімальної заробітної плати станом на 1 січня звітного року, де дана модель формує стабільний платіж, який не залежить від фактичного доходу платника. Натомість для ФОП третьої групи встановлено пропорційний механізм оподаткування на рівні 1% від отриманого доходу, що забезпечує більш гнучке коригування податкового навантаження відповідно до економічних результатів діяльності платника (див. табл. 2.19).

Таблиця 2.19

Ставки військового збору в Україні за категоріями платників і об'єктами оподаткування*

Ставка ВЗ	Об'єкт оподаткування	Платники
5%	Загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерелом походження в Україні (остаточно оподатковувані під час нарахування); іноземні доходи	Фізичні особи – резиденти, які отримують доходи в Україні та за її межами; фізичні особи – нерезиденти з доходами з джерелом походження в Україні; податкові агенти
5%	Чистий оподатковуваний дохід	Фізичні особи – підприємці на загальній системі оподаткування (крім платників єдиного податку)
5%	Сукупний чистий дохід	Фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність
1,50%	Грошове забезпечення, винагороди та інші виплати, визначені законодавством	Військовослужбовці та працівники Збройних Сил України, СБУ, Служби зовнішньої розвідки, ГУР МО, Національної гвардії, ДПСУ, УДО, Держспецзв'язку,

		Держспецтрансслужби та інших військових формувань
10%	Щомісячна сума, що дорівнює мінімальній заробітній платі (станом на 1 січня звітного року)	Фізичні особи – підприємці: платники єдиного податку 1, 2 та 4 груп
1%	Доходи, визначені статтею 292 Податкового кодексу України	Фізичні особи – підприємці та юридичні особи – платники єдиного податку 3 групи (крім електронних резидентів)

**Джерело: сформовано автором на основі [6]*

Порівняння зазначених підходів свідчить, що в межах єдиної системи військового збору одночасно застосовуються як фіксовані, так і пропорційні механізми оподаткування, що призводить до формування різного рівня податкового навантаження між окремими групами платників, залежно від їхнього статусу та моделі оподаткування.

Узагальнення особливостей прямих обов’язкових платежів дозволяє перейти до аналізу внесків соціального характеру, які формують інституційну основу системи соціального страхування та характеризуються іншою логікою розподілу податкового навантаження. У цьому контексті ключове значення має єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ), структура, якого характеризується уніфікованою базовою ставкою з одночасним існуванням диференційованих режимів її застосування залежно від категорії платника та соціального статусу застрахованих осіб (див. табл. 2.9). Така модель відображає поєднання принципів солідарного фінансування соціального страхування та елементів соціальної корекції навантаження. Базовою є ставка 22%, яка застосовується до заробітної плати найманих працівників, винагород за цивільно-правовими договорами, гіг-контрактами, а також інших виплат, що формують фонд оплати праці. Даний рівень ставки забезпечує основний обсяг надходжень до системи соціального страхування та виступає стандартним механізмом участі роботодавців і прирівняних до них осіб у фінансуванні соціальних гарантій.

Аналогічна ставка 22% застосовується до доходів фізичних осіб – підприємців, самозайнятих осіб та членів фермерських господарств, що свідчить

про інтеграцію цієї категорії платників у загальну систему соціального страхування. Водночас така конструкція передбачає самостійне визначення та сплату внеску, що відрізняє їх від класичної моделі роботодавець–найманий працівник. Окремий блок становлять знижені ставки ЄСВ, які мають чітко виражений соціально-інклюзивний характер. Зокрема, для працівників з інвалідністю застосовується ставка 8,41%, тоді як для підприємств та організацій громадських об'єднань осіб з інвалідністю встановлено ще нижчі ставки – 5,3% та 5,5% залежно від виконання визначених законодавством критеріїв (див. табл. 2.20). Така диференціація спрямована на стимулювання зайнятості осіб з інвалідністю та підтримку соціально орієнтованих роботодавців.

Таблиця 2.20

Ставки єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
в Україні*

Категорія платників	Ставка ЄСВ	База нарахування	Особливості застосування
Загальний випадок нарахування	22%	Заробітна плата; допомога по тимчасовій непрацездатності; допомога у зв'язку з вагітністю та пологами; винагорода за ЦПД/гіг-контракти	Стандартна ставка для більшості роботодавців
ФОП, самозайняті особи, члени фермерських господарств	22%	Дохід (прибуток) від підприємницької або професійної діяльності	За умови відсутності іншого страхування
Роботодавці (загальна категорія)	22%	Заробітна плата найманих працівників	Юридичні особи, ФОП, самозайняті, резиденти Дія Сіті
Працівники з інвалідністю	8,41%	Заробітна плата та інші виплати	Застосовується роботодавцями при працевлаштуванні осіб з інвалідністю
Підприємства та організації громадських організацій осіб з інвалідністю (в т.ч. УТОГ, УТОС)	5,3%	Заробітна плата працівників з інвалідністю	За умови виконання квот ($\geq 50\%$ працівників з інвалідністю та $\geq 25\%$ фонду оплати праці)
Підприємства та організації громадських	5,5%	Заробітна плата працівників з інвалідністю	За умови виконання встановлених кваліфікаційних критеріїв

організацій осіб з інвалідністю (інші)			
--	--	--	--

**Джерело: сформовано автором на основі [16]*

Тож, варто відзначити, що структура ЄСВ відображає поєднання двох підходів: універсального (через домінування ставки 22%) та соціально диференційованого (через пільгові ставки для окремих категорій працівників і роботодавців), що дозволяє одночасно забезпечувати фінансову стабільність системи соціального страхування та реалізовувати функцію соціального захисту вразливих груп населення.

З огляду на те, що система обов'язкових соціальних платежів в Україні побудована на принципі багатокомпонентності фіскальних інструментів, доцільним є подальший аналіз непрямих податків, які формують значну частку податкових надходжень та виконують регулятивну функцію у сфері споживання. Податок на додану вартість (далі – ПДВ) посідає провідне місце в системі непрямого оподаткування, виступаючи ключовим джерелом бюджетних надходжень. Його структура в Україні відзначається багаторівневою системою ставок, що диференціюються у відповідності до економічної природи операцій та їх суспільної значущості (див. Додаток Б, табл. Б2), де дана побудова відображає одночасну реалізацію фіскальної та регулятивної функцій податку. Базова ставка 20% застосовується до переважної більшості операцій з постачання товарів і послуг на внутрішньому ринку, а також до імпорتنих операцій, яка виконує функцію основного джерела податкових надходжень і забезпечує загальну фіскальну нейтральність ПДВ у межах національної економіки.

Поряд із базовою ставкою, податкова система передбачає застосування знижених ставок 14% та 7%, які мають селективний характер. Їх використання спрямоване на часткову податкову підтримку окремих секторів економіки, зокрема сільського господарства, а також соціально значущих товарів і послуг (фармацевтична продукція, медичні вироби, окремі культурні та соціальні послуги). Підхід до побудови ПДВ відображає застосування механізмів непрямого економічного регулювання через диференціацію ставок оподаткування. Операції з

нульовою ставкою переважно застосовуються до експорту та міжнародних операцій, що забезпечує податкову нейтральність у зовнішній торгівлі та запобігає подвійності оподаткування. Окремо передбачено звільнення від оподаткування соціально та інституційно значущих операцій, зокрема у сфері культури, мистецтва та майнових операцій. Такі положення фактично знижують податкове навантаження на визначені суспільно значущі види діяльності [52].

Отже, варто відзначити, що структура ПДВ в Україні має змішаний характер, поєднуючи універсальну базову ставку з розгалуженою системою знижених, нульових та звільнених режимів, що забезпечує одночасну реалізацію фіскальної функції податку та його використання як інструменту економічного і соціального регулювання. У межах системи непрямого оподаткування важливе місце також займають спеціальні податки на споживання, які мають більш виражений регулятивний характер та спрямовані на корекцію структури споживання окремих груп товарів. До таких інструментів належить акцизний податок, який функціонує як цільовий механізм обмеження споживання соціально чутливих товарів та одночасного формування бюджетних надходжень. Структура акцизного податку в Україні характеризується як складна диференційована система непрямого оподаткування, яка поєднує фіскальну, регулятивну та обмежувальну функції. На відміну від універсальних податків на споживання, акцизний податок має цільовий характер і застосовується до обмеженого переліку товарів, споживання яких вважається економічно або соціально чутливим.

Комбінована модель оподаткування, до якої належать адвалорні та специфічні ставки, свідчить про відсутність єдиної уніфікованої ставки в структурі акцизного оподаткування (див. Додаток Б, табл. Б3). Такий підхід забезпечує одночасний облік вартісних і натуральних характеристик підакцизних товарів [1]. Тож, варто відзначити, що структура акцизного податку в Україні має виражений селективний характер, яка базується на поєднанні вартісних та кількісних підходів до оподаткування, що дозволяє одночасно виконувати фіскальну функцію наповнення бюджету та регулятивну функцію обмеження споживання соціально чутливих товарів.

Таблиця 2.10 відображає інтегровану модель оподаткування ФОП в Україні, яка поєднує елементи спрощеної системи оподаткування, загальнообов'язкових соціальних внесків та додаткових фіскальних платежів. У структурному розрізі податкової системи спостерігається диференціація фіскального навантаження за групами платників, рівнем доходу та характером підприємницької діяльності. Для ФОП першої та другої груп характерною є фіксована модель оподаткування, до якої належать єдиний податок, ЄСВ та військовий збір у визначених сталих величинах. Дана модель оподаткування забезпечує стабільність і передбачуваність податкових платежів, однак не відображає фактичної дохідності діяльності, що формує умовно регресивний ефект оподаткування.

Для ФОП третьої групи характерною є пропорційна модель оподаткування, де ЄСВ (5% або 3% залежно від статусу платника ПДВ) і ВЗ (1%) визначаються як частка від доходу, що забезпечує відповідність принципу платоспроможності. ФОП четвертої групи, представлені здебільшого аграрними виробниками, застосовують особливий механізм оподаткування, де база визначення ЄСВ прив'язана до земельних ресурсів, що відображає галузеву специфіку аграрного сектору. Класична модель загальної системи оподаткування передбачає застосування 18% ПДФО, 5% ВЗ та обов'язкових внесків ЄСВ, де даний підхід максимально наближений до оподаткування чистого доходу, однак супроводжується найвищим рівнем фіскального навантаження. Окремим важливим елементом є встановлені ліміти доходу для окремих груп платників ЄСВ, що визначає рамки застосування спрощеного оподаткування. Зі зростанням групи спостерігається збільшення граничного доходу, що свідчить про поступовий перехід від мікропідприємництва до середнього бізнесу в межах спрощеного режиму оподаткування (див. табл. 2.21).

Таблиця 2.21

Диференціація податкового навантаження ФОП в Україні за системами
оподаткування*

Категорія	Єдиний податок	Єдиний внесок (ЄСВ)	Військовий збір	Ліміт доходу на рік
I група	332,80 грн	1902,34 грн	864,70 грн	1 444 049 грн

II група	1729,40 грн	1902,34 грн	864,70 грн	7 211 598 грн
III група	5% (без ПДВ) або 3% (+ПДВ)	1902,34 грн	1% від доходу	10 091 049 грн
IV група	Залежно від категорії та місця земель	1902,34 грн	864,70 грн	–
Загальна система	18% ПДФО	1902,34 грн	5% від доходу	

**Джерело: сформовано автором на основі [45; 135].*

Узагальнюючи, можна констатувати, що система оподаткування ФОП в Україні має багаторівневу та диференційовану структуру, в якій поєднуються фіксовані та пропорційні елементи, що забезпечує гнучкість податкового регулювання, однак водночас формує неоднорідність податкового навантаження між різними категоріями платників, що є важливим аспектом оцінки соціальної справедливості податкової системи.

Проведений аналіз динаміки соціальних стандартів, які визначають базу оподаткування та параметри соціально-податкового регулювання в Україні (Додаток В, табл. В1-В3) [111-113], свідчить про системне зростання номінальних значень ключових макроекономічних індикаторів – прожиткового мінімуму, мінімальної заробітної плати, податкової соціальної пільги та граничних параметрів її застосування. Зокрема, прожитковий мінімум для працездатних осіб зріс з 2 481 грн у 2022 р. до 3 328 грн у 2026 р., тобто на 847 грн або близько 34,1% за досліджуваний період. Аналогічна тенденція спостерігається і для інших соціально-демографічних груп: для дітей віком до 6 років показник збільшився з 2 100 до 2 817 грн (+34,2%), а для дітей віком 6–18 років – з 2 618 до 3 512 грн (+34,2%). Така синхронність змін свідчить про адміністративно узгоджений механізм індексації соціальних стандартів, а не про ринково-диференційовану їх динаміку [113]. Мінімальна заробітна плата (далі – МЗП) демонструє більш волатильну траєкторію з вираженим прискоренням у 2024 році, коли відбулося підвищення з 7 100 грн до 8 000 грн (+12,7%), а у 2026 році – до 8 647 грн. Сукупне зростання за період 2022–2026 років становить приблизно 33%, що практично корелює з динамікою прожиткового мінімуму. Оскільки саме МЗП є базою для розрахунку ЄСВ та низки податкових зобов'язань, її зростання має прямий

мультиплікативний ефект на фіскальне навантаження як на роботодавців, так і на самозайнятих осіб [111].

Динаміка мінімальної заробітної плати (далі – МЗП) у 2022–2026 роках відзначається поступовим зростанням із помітним зростанням у 2024 році (до 8 000 грн, +12,7%) та подальшим підвищенням до 8 647 грн у 2026 році. Загальний приріст становить близько 33%, що узгоджується з тенденціями зміни прожиткового мінімуму. Оскільки МЗП використовується як база для ЄСВ, її зростання має прямий вплив на фіскальне навантаження [111].

Податкова соціальна пільга (далі – ПСП) збільшується з 1 240,5 грн до 1 664 грн (+34,1%), однак її ефект як інструменту перерозподілу доходів залишається обмеженим. Підвищені рівні ПСП (150% та 200%) демонструють аналогічну динаміку, що підтверджує переважно пропорційний характер соціального податкового регулювання. Граничний дохід для застосування ПСП зріс з 3 470 грн у 2022 р. до 4 660 грн у 2026 р. (+34,3%), що формально розширює коло платників, які потенційно можуть користуватися пільгою. Однак це розширення є номінальним, оскільки воно не супроводжується структурною зміною критеріїв доступу до пільги відносно середнього рівня доходів [112].

Окремої уваги потребує інститут неоподатковуваного мінімуму доходів громадян, який має фіксований характер та становить 17 грн [44]. У сучасній податковій системі України він використовується переважно як умовна розрахункова одиниця для застосування окремих норм податкового, адміністративного та кримінального законодавства, а також опосередковано пов'язаний із механізмом податкової соціальної пільги. Фактично його економічна функція як інструменту визначення податкового навантаження є обмеженою, що свідчить про його інституційно-правовий, а не фіскально-регулятивний характер. Нормативно-правовою основою застосування неоподатковуваного мінімуму доходів громадян є положення п. 5 підрозділу 1 розділу XX Податкового кодексу України [50], яким закріплюється його використання у податкових і суміжних правовідносинах.

Узагальнюючи результати аналізу, слід констатувати, що система соціальних стандартів в Україні демонструє узгоджене номінальне зростання ключових параметрів (прожиткового мінімуму, мінімальної заробітної плати та податкової соціальної пільги), що свідчить про їх формальну індексацію відповідно до макроекономічної динаміки. Водночас збереження незмінного рівня окремих елементів, зокрема неоподаткованого мінімуму доходів громадян, формує інституційну асиметрію у структурі соціально-податкових інструментів. У результаті виникає розрив між номінальним оновленням соціальних стандартів та їх реальною фіскальною ефективністю, що обмежує здатність податкової системи повною мірою забезпечувати перерозподільчу функцію та реалізацію принципів соціальної справедливості.

Система оподаткування праці в Україні формується на основі сукупності обов'язкових фіскальних платежів, до яких належать податок на доходи фізичних осіб, військовий збір та єдиний соціальний внесок. Максимальна база нарахування ЄСВ, встановлена на рівні 20 МЗП (172 940 грн у 2026 р.), є ключовим інституційним обмеженням системи, що формує нелінійний характер соціального навантаження у високодохідних групах, оскільки після досягнення граничного значення база нарахування ЄСВ не збільшується пропорційно доходу. Для оцінки реального навантаження на працю використовується показник податкового клину (tax wedge) за методологією Організації економічного співробітництва та розвитку (OECD), що характеризує частку обов'язкових платежів у загальній вартості робочої сили [177]. У межах даного дослідження до складу податкового клину включено ПДФО, військовий збір та ЄСВ, що дозволяє оцінити інтегральний рівень фіскального навантаження на найману працю. Формалізовано показник податкового клину має вигляд 2.3:

$$T_{\omega} = \frac{\text{ПДФО} + \text{ВЗ} + \text{ЄСВ}}{\text{Брутто} + \text{ЄСВ}} * 100\%, \quad (2.3)$$

де T_{ω} – податковий клин, %; Брутто – заробітна плата до оподаткування.

Результати моделювання свідчать (див. табл. 2.11), що у діапазоні доходів до 172 939 грн податковий клин залишається стабільним і становить 36,9%, що

відображає пропорційний характер податкового навантаження. У зазначеному інтервалі спостерігається синхронне зростання всіх компонентів податкових зобов'язань відповідно до збільшення бруutto-заробітної плати, включаючи податок на доходи фізичних осіб, військовий збір та єдиний соціальний внесок, що забезпечує відносно сталу частку вилучення доходу незалежно від його абсолютного рівня. Після досягнення порогового значення максимальної бази нарахування ЄСВ (172 940 грн) відбувається структурна зміна механізму формування податкового навантаження. Єдиний соціальний внесок набуває фіксованого характеру, у зв'язку з чим його відносна частка у загальній структурі податкових платежів поступово зменшується, що призводить зниження податкового клину: при доході 200 000 грн він становить 35,3%, при 500 000 грн – 28,5%, а при 1 000 000 грн – 25,8% (див. табл. 2.22).

Таблиця 2.22

Модель податкового клину в Україні (2026 р.) з урахуванням обмеження ЄСВ
(20 МЗП)*

Брутто, грн	ПДФО (18%)	ВЗ (5%)	ЄСВ (22%, макс. база 172 940)	Податки разом	Нетто працівника	Витрати роботодавця	Податковий клин, %
10 000	1 800	500	2 200	4 500	8 200	12 200	36,9
15 000	2 700	750	3 300	6 750	12 250	18 300	36,9
20 000	3 600	1 000	4 400	9 000	16 400	24 400	36,9
30 000	5 400	1 500	6 600	13 500	24 500	36 600	36,9
40 000	7 200	2 000	8 800	18 000	32 800	48 800	36,9
50 000	9 000	2 500	11 000	22 500	41 000	61 000	36,9
60 000	10 800	3 000	13 200	27 000	49 000	73 200	36,9
70 000	12 600	3 500	15 400	31 500	57 500	85 400	36,9
80 000	14 400	4 000	17 600	36 000	64 000	97 600	36,9
90 000	16 200	4 500	19 800	40 500	73 500	109 800	36,9
100 000	18 000	5 000	22 000	45 000	83 000	122 000	36,9
129 705	23 347	6 485	28 535	58 367	100 338	158 240	36,9
172 940	31 129	8 647	38 047	77 823	134 293	211 487	36,8
200 000	36 000	10 000	38 047	84 047	149 953	238 047	35,3
300 000	54 000	15 000	38 047	107 047	192 953	338 047	31,7
500 000	90 000	25 000	38 047	153 047	346 953	538 047	28,5
700 000	126 000	35 000	38 047	199 047	500 953	738 047	27,0
1 000 000	180 000	50 000	38 047	268 047	731 953	1 038 047	25,8

*Джерело: сформовано автором на основі [6; 16; 17; 50; 64; 135].

Проведене моделювання забезпечує можливість здійснення порівняльної оцінки фактичного податкового навантаження на працю залежно від форми зайнятості та рівня доходу в межах чинної фіскальної системи України. У рамках дослідження розглянуто три інституційно диференційовані моделі зайнятості, а саме: найману працю та ФОП (1–3 групи) (див. табл. 2.12), що дає змогу ідентифікувати структурні відмінності у механізмах формування та розподілу податкового навантаження між різними категоріями економічних агентів.

На відміну від моделі найманої праці, для ФОП характерною є інша структура формування податкового навантаження, яка визначається переважанням фіксованих або умовно фіксованих елементів обов'язкових платежів. У зв'язку з цим динаміка ефективної податкової ставки демонструє не стабільний, а спадний характер у міру зростання доходу. Зокрема, для ФОП 3 групи ефективна ставка зменшується з 28,0% у мінімальному дохідному сегменті до 6,0% у максимальному. Така тенденція зумовлена тим, що окремі складові податкових зобов'язань, насамперед єдиний соціальний внесок, мають відносно сталий характер і не корелюють пропорційно зі збільшенням доходу, тоді як єдиний податок має лінійну, але обмежену базу оподаткування.

У порівнянні з моделлю найманої праці, для якої притаманна відносно стабільна або помірно спадна динаміка ефективної ставки, зумовлена ЄСВ, тоді як для ФОП визначальним є ефект фіксованих платежів, що забезпечує зменшення податкового навантаження зі зростанням доходу (див. табл. 2.23).

Таблиця 2.23

Порівняльна оцінка податкового навантаження за формами зайнятості (станом на 2026 р.) * **

Показник	МЗП (8 647 грн)	50 000 грн	200 000 грн	1 000 000 грн
Найманий працівник				
Брутто	8 647,00	50 000,00	200 000,00	1 000 000,00
ЄСВ (роботодавець, 22%)	1 902,34	11 000,00	38 046,80*	38 046,80*
Витрати роботодавця	10 549,34	61 000,00	238 046,80	1 038 046,80
ПДФО (18%)	1 556,46	9 000,00	36 000,00	180 000,00
ВЗ (5%)	432,35	2 500,00	10 000,00	50 000,00
Податки всього	3 891,15	22 500,00	84 046,80	268 046,80
Чистий дохід	6 658,19	38 500,00	154 000,00	770 000,00

Ефективна ставка, %	36,9	36,9	35,3	25,8
ФОП 3 група				
Дохід	8 647,00	50 000,00	200 000,00	1 000 000,00
ЄП (5%)	432,35	2 500,00	10 000,00	50 000,00
ВЗ (1%)	86,47	500,00	2 000,00	10 000,00
ЄСВ	1 902,34	1 902,34	1 902,34	1 902,34
Податки всього	2 421,16	4 902,34	13 902,34	61 902,34
Чистий дохід	6 225,84	45 097,66	186 097,66	938 097,66
Ефективна ставка, %	28,0	9,8	7,0	6,0
ФОП 1 група				
Дохід	8 647,00	50 000,00	200 000,00	1 000 000,00
ЄП (фікс.)	332,80	332,80	332,80	332,80
ВЗ (фікс.)	864,70	864,70	864,70	864,70
ЄСВ	1 902,34	1 902,34	1 902,34	1 902,34
Податки всього	3 099,84	3 099,84	3 099,84	3 099,84
Чистий дохід	5 547,16	46 900,16	196 900,16	996 900,16
Ефективна ставка, %	35,8	6,2	1,55	0,31
ФОП 2 група				
Дохід	8 647,00	50 000,00	200 000,00	1 000 000,00
ЄП (фікс.)	1 729,40	1 729,40	1 729,40	1 729,40
ВЗ (фікс.)	864,70	864,70	864,70	864,70
ЄСВ	1 902,34	1 902,34	1 902,34	1 902,34
Податки всього	4 496,44	4 496,44	4 496,44	4 496,44
Чистий дохід	4 150,56	45 503,56	195 503,56	995 503,56
Ефективна ставка, %	52,0	9,0	2,25	0,45

*Примітка: ЄСВ для найманих працівників обмежується максимальною базою нарахування (20 МЗП = 172 940 грн), що зумовлює фіксацію граничного значення внеску.

**Джерело: сформовано автором на основі [6; 16; 17; 50; 79; 135].

Узагальнення отриманих результатів свідчить, що система оподаткування праці в Україні має структурно неоднорідний характер, який проявляється у різних механізмах формування податкового навантаження залежно від форми зайнятості. Для найманої праці характерною є відносно стабільна динаміка податкового клину у низько- та середньодохідному сегментах із подальшим його зниженням при високих доходах, що зумовлено особливостями нарахування ЄСВ. Натомість для ФОП оподаткування має протилежну тенденцію, за якої ефективна податкова ставка зменшується зі зростанням доходу внаслідок переважання фіксованих або умовно фіксованих елементів податкових зобов'язань. У результаті для різних форм зайнятості формуються відмінні рівні податкового навантаження, що зумовлює нерівномірність фактичного фіскального вилучення навіть за однакового рівня доходу.

Аналіз індексної оцінки фактичного податкового навантаження дозволяє поглибити інтерпретацію результатів моделювання податкового клину шляхом переходу від абсолютних показників до відносних індикаторів, що відображають зміну фіскального тиску залежно від рівня доходу. Результати розрахунків свідчать, що за низького та середнього дохідних сегментів (10 000–50 000 грн) індекс податкового навантаження дорівнює 1,00, що означає повну відповідність ефективної ставки оподаткування референтному рівню (36,9%). Пропорційний характер податкового навантаження підтверджується незмінністю частки фіскального вилучення в межах розглянутого діапазону доходів, незалежно від їх абсолютного рівня, що вказує на відносну формальну нейтральність податкової системи стосовно різних груп платників у межах відповідного діапазону. Так, у високодохідному сегменті (500 000 грн) ІТВ зменшується до 0,77, а відхилення від референтного рівня становить –8,4 в.п., що свідчить про суттєве зниження відносного фіскального тиску. У групі дуже високих доходів (1 000 000 грн) індекс досягає мінімального значення 0,70, що означає зменшення ефективної ставки на 11,1 в.п. порівняно з базовим рівнем. Така динаміка відображає системний характер зниження податкового навантаження у верхньому сегменті доходів (див. табл. 2.24).

Таблиця 2.24

Індексна оцінка фактичного податкового навантаження за рівнем доходу*

Група доходу	Дохід, грн	Податкове навантаження, грн	Ефективна ставка, %	Індекс податкового навантаження (ІТВ*)	Відхилення від референтного рівня, п.п.	Характер відхилення
Низький	10 000	4 500	36,9	1,00	0,0	Референтний рівень
Середній	50 000	22 500	36,9	1,00	0,0	Відсутність відхилення від референтного рівня
Вищий середнього	200 000	84 047	35,3	0,96	–1,6	Початок зниження навантаження
Високий	500 000	153 047	28,5	0,77	–8,4	Суттєве зниження навантаження

Дуже високий	1 000 000	268 047	25,8	0,70	-11,1	Мінімальне відносне навантаження
--------------	-----------	---------	------	------	-------	----------------------------------

**Джерело: власна розробка автора.*

З економічної точки зору отримані результати підтверджують наявність ефекту регресивності у структурі податкового навантаження на працю, який виникає внаслідок інституційного обмеження бази ЄСВ. Оскільки абсолютний розмір ЄСВ після досягнення граничного рівня залишається фіксованим, його частка у загальних витратах на працю зменшується зі зростанням доходу, тоді як податки на доходи (ПДФО та військовий збір) зберігають пропорційний характер. У результаті формується спадна траєкторія ефективної ставки оподаткування.

Отже, індексна оцінка податкового навантаження чітко ідентифікує перехід від пропорційної моделі оподаткування у низько- та середньодохідному сегментах до регресивної моделі у високих доходах, що свідчить про наявність часткової невідповідності принципу вертикальної податкової справедливості, оскільки платники з вищим рівнем доходу несуть відносно менший податковий тягар у порівнянні з платниками середнього рівня доходу.

Проведене порівняльне моделювання податкового навантаження за формами зайнятості дозволяє ідентифікувати суттєві інституційні відмінності у структурі формування податкового клину між найманою працею та самозайнятістю. Проведений аналіз засвідчує, що характер розподілу фіскального навантаження визначається сукупністю чинників, зокрема рівнем доходу, податковим режимом та специфікою бази нарахування обов'язкових платежів.

У порівнянні з найманою працею, для ФОП формується принципово інша модель оподаткування, яка базується на переважанні фіксованих платежів. Зокрема, для ФОП 3 групи ефективна ставка знижується з 28,0% у низькодохідному сегменті до 6,0% у високодохідному, що відображає асиметрію між зростанням доходів і соціальними внесками. Аналогічна, але більш виражена тенденція характерна для ФОП 1 та 2 груп, де податкові зобов'язання мають переважно

фіксований характер, унаслідок чого зі зростанням доходу відбувається різке зниження ефективної ставки до рівня 0,31–0,45% (див. табл. 2.25).

Таблиця 2.25

Порівняльна оцінка податкового навантаження за формами зайнятості (50 000 грн доходу)* **

Форма зайнятості	Дохід, грн	Податкові платежі, грн	Ефективна ставка, %	Δ до найманого, п.п.	Індекс (ІО*)
Найманий працівник	50 000	22 500	36,9	0	1
ФОП 3 група	50 000	4 902,34	9,8	–27,1	0,27
ФОП 2 група	50 000	4 496,44	9	–27,9	0,24
ФОП 1 група	50 000	3 099,84	6,2	–30,7	0,17

*Примітка: ІО = ефективна ставка ФОП / ефективна ставка найманого працівника.

**Джерело: власна розробка автора.

Порівняльний аналіз підтверджує наявність структурного розриву між моделлю найманої праці та моделлю самозайнятості. Якщо для найманих працівників характерною є умовно пропорційна або помірно регресивна траєкторія податкового навантаження, зумовлена обмеженням бази ЄСВ, то для ФОП визначальним є ефект фіксованих платежів, який формує різко спадну залежність ефективної ставки від рівня доходу.

У результаті формуються асиметричні траєкторії податкового навантаження, за яких наймані працівники несуть відносно стабільний та вищий фіскальний тиск, тоді як самозайняті особи демонструють системне зниження ефективної податкової ставки зі зростанням доходу, що свідчить про порушення принципу горизонтальної податкової справедливості та часткове відхилення від принципу вертикальної справедливості оподаткування.

Висновки до розділу 2

Узагальнюючи результати дисертаційного дослідження сучасного стану державного управління податковою системою України можна сформулювати наступні висновки:

1. Сформовано комплексний механізм державного управління підвищенням фіскальної ефективності податкової системи України в умовах воєнного та повоєнного періодів, який, на відміну від існуючих, інтегрує стратегічний, інституційний, нормативно-правовий, цифровий, ризик-орієнтований та фінансово-аналітичний контури управління. Механізм складається із нормативно-правового, інституційного, економічного, мотиваційного, політичного та соціального підмеханізмів і включає наступні процеси: 1) прогнозування податкового потенціалу держави, 2) оцінювання фіскальних ризиків оподаткування, 3) впровадження адаптивного коригування податкових інструментів, 4) цифровий моніторинг надходжень та оцінювання результативності управлінських рішень.

2. Результати дослідження інституційної архітектури податкової системи свідчать про функціонування дев'яти взаємопов'язаних груп суб'єктів державного адміністрування, об'єднаних у вертикальні та горизонтальні координаційні зв'язки. При цьому дієвість зазначеної конструкції визначається не стільки формальним розподілом повноважень, скільки оперативністю інформаційного обміну та якістю міжвідомчої співпраці. Відповідно саме координаційна складова набуває значення визначального чинника інституційної стійкості всієї системи. Наведений висновок є релевантним для цілісної моделі державного управління та не може застосовуватися для автономного оцінювання результативності окремого відомства.

3. Удосконалено методичні підходи до оцінювання фіскальної ефективності державного управління податковою системою України, який, на відміну від існуючих, базується на комплексному агрегуванні показників податкових надходжень, стабільності доходної бази, ефективності адміністрування, рівня

добровільного податкового комплаєнсу, податкового розриву, адміністративних витрат та впливу податкової політики на бюджетну стійкість.

4. Аналіз фіскальної ефективності виявив волатильність показників виконання дохідної частини Державного бюджету України упродовж 2021–2025 років. Динаміка уточненого плану, яка знизилася з 117,86 % у 2023 році до 95,91 % у 2025 році, відображає ускладнення процесів макроекономічного прогнозування під впливом воєнних чинників. У цих умовах стабільність податкових надходжень визначається насамперед адаптивністю публічно-управлінських механізмів, а не суто коригуванням елементів податку. Вказана тенденція притаманна макрорівню бюджетної системи та не повинна екстраполюватися на окремі види податкових виплат. Опрацювання цифрових інструментів податкового адміністрування засвідчує, що об'єднання інформаційних ресурсів, ризик-орієнтованого контролю та електронних сервісів забезпечує формування єдиного цифрового контуру управління.

4. Порівняльний аналіз інституційних дисфункцій виявив критичну концентрацію проблем безпосередньо у зоні міжвідомчої взаємодії. На перетині нормативного регулювання, адміністративних регламентів та інформаційного обміну виникають міжінституційні втрати, які суттєво знижують загальну фіскальну ефективність. З огляду на це подальші реформаторські кроки доцільно спрямовувати на глибоку інтеграцію управлінських процесів, а не на чергову реорганізацію структури державних установ. Такий підхід забезпечує максимальну результативність під час проведення системних перетворень і не стосується розв'язання окремих процедурних завдань локального характеру.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ УКРАЇНИ

3.1. Зарубіжний досвід та моделі управління податковою системою: досвід ЄС для України

Дослідження зарубіжного досвіду управління податковою системою є необхідним етапом формування напрямів удосконалення державного управління податковою системою України, оскільки сучасне оподаткування вже не може розглядатися лише як сукупність ставок, пільг і процедур сплати. У ширшому розумінні податкова система охоплює не тільки перелік загальнодержавних і місцевих податків та зборів, а й усю сукупність податкових відносин між державою, фінансовими органами та платниками податків, які реалізуються через адміністрування, нарахування, сплату, контроль і розподіл податкових надходжень [159; 189]. Тому слід аналізувати зарубіжний досвід як з точки зору податкового навантаження, так і через якість управління, рівень довіри, цифровізацію процедур, ефективність контролю та здатність податкової системи підтримувати економічний розвиток.

Особливе значення для України має досвід країн Європейського Союзу (ЄС), оскільки євроінтеграційний напрям розвитку передбачає поступове наближення української податкової системи до європейських стандартів правового регулювання, адміністрування, прозорості та податкової співпраці. У наукових дослідженнях В. Х. Хачатурян [129] підкреслюється, що з 2015 року одним із важливих етапів розвитку української податкової системи стало приведення загальнодержавних і місцевих податків та зборів у відповідність до вимог ЄС. Водночас європейський досвід не означає механічного копіювання норм окремих країн, оскільки в межах ЄС зберігається значна різноманітність моделей

оподаткування, рівнів податкового навантаження, структури доходів бюджету та організації податкового адміністрування [147]. Зважаючи на це, варто підкреслити, що податкові системи держав-членів ЄС є неоднорідними. Зокрема, візуальне порівняння співвідношення податкових надходжень до валового внутрішнього продукту (ВВП) у державах-членах ЄС (див. рис. 3.1) підтверджує, що навіть у межах єдиного європейського економічного простору не сформовано уніфікованої податкової моделі.

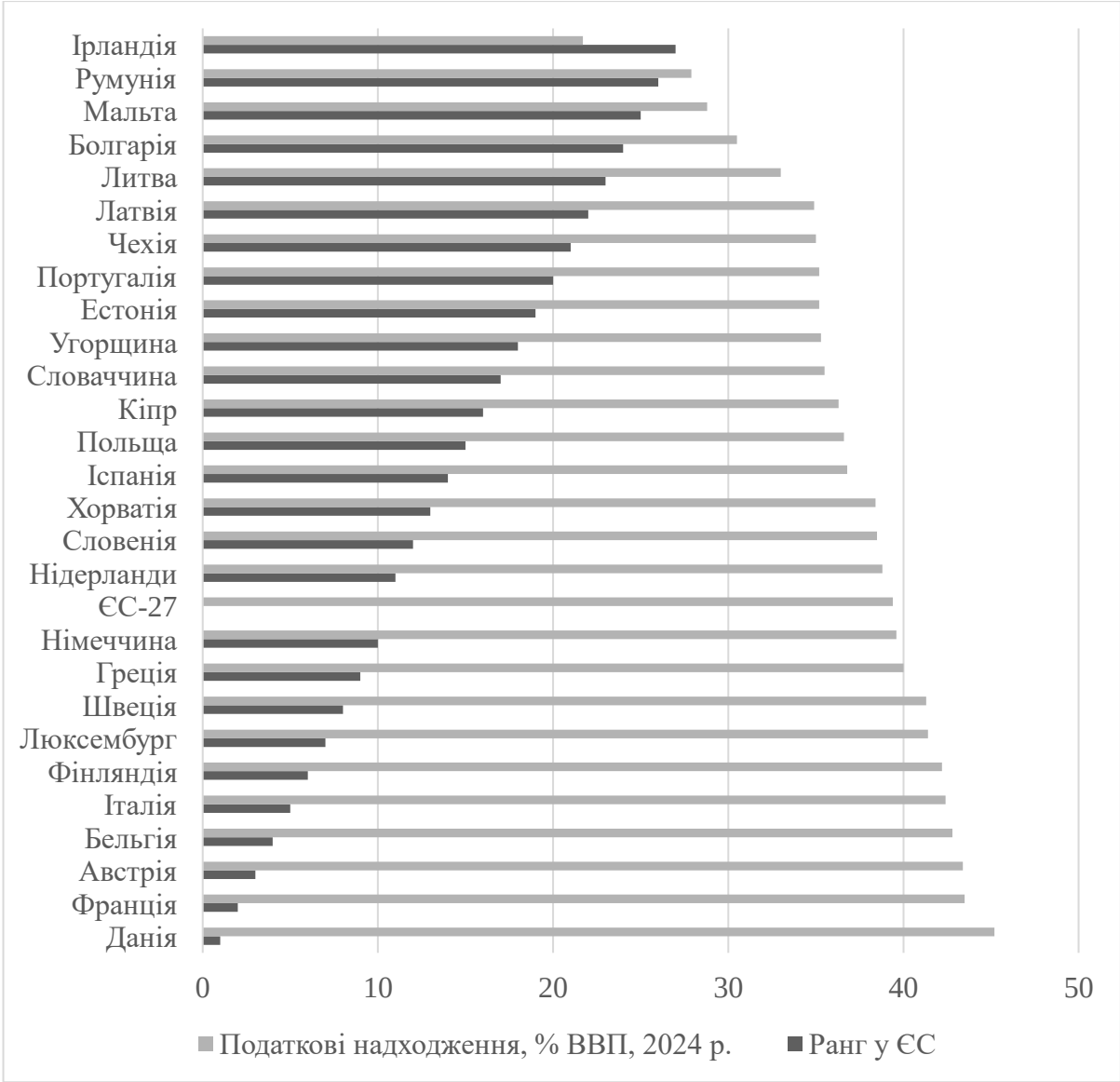


Рис. 3.1. Співвідношення податкових надходжень до ВВП у країнах ЄС*

*Джерело: сформовано автором на основі [147].

За даними Європейської Комісії, у 2024 р. країни ЄС–27 зібрали 7,1 трлн євро податкових надходжень, що на 5,6% більше порівняно з 2023 р.; водночас

співвідношення податків до ВВП зросло лише помірно – з 39,0% у 2023 р. до 39,4% у 2024 р. Найвищий рівень податкового навантаження серед держав ЄС у 2024 р. був зафіксований у Данії, Франції та Австрії, тоді як найнижчий – в Ірландії, Румунії та Мальті [147]. Це свідчить про те, що в Європейському Союзі не існує єдиної універсальної моделі оподаткування. Тобто держави поєднують спільні правила внутрішнього ринку з національними пріоритетами соціальної політики, економічного розвитку, підтримки бізнесу та фіскальної стабільності.

Європейський досвід демонструє, що податкова система виконує не лише фіскальну, а й регуляторну, соціальну та інституційну функції. У звіті Європейської Комісії з питань оподаткування наголошується, що сучасні податкові системи країн ЄС функціонують в умовах нових викликів, до яких у першу чергу відносять саме геополітичну нестабільність, потреби у збільшенні видатків на оборону, наслідки пандемії COVID-19 та енергетичної кризи, старіння населення, цифровізацію, кліматичні зміни і необхідність зменшення нерівності та інші [143; 144]. Отже, податкова політика дедалі більше пов'язується із забезпеченням конкурентоспроможності економіки, соціальної стійкості та довгострокової фіскальної спроможності держави.

Однією з характерних рис податкових систем країн ЄС є значна роль податків на працю. У річному звіті Європейської Комісії зазначено, що податки на працю все ще становлять понад половину податкових доходів у ЄС, хоча їх частка в податковій структурі поступово зменшується. Одночасно у європейських дискусіях посилюється ідея більш справедливого та ефективного зміщення частини податкового навантаження з праці на екологічне оподаткування, оподаткування нерухомого майна та інші бази, що меншою мірою пригнічують зайнятість і підприємницьку активність [144]. Для України цей аспект є важливим, оскільки в умовах війни та повоєнного відновлення податкова система має забезпечувати доходи бюджету та не створювати надмірного тиску на легальну зайнятість, малий і середній бізнес та інвестиційну активність. З іншого боку, довгострокова динаміка структури податкових надходжень ЄС підтверджує, що найбільшу частку упродовж останніх десяти років (2014–2023 рр.) стабільно формували податки на працю.

Водночас частка податків на споживання залишалася відносно сталою, а податки на капітал коливалися в межах приблизно однієї п'ятої загальних податкових надходжень. Динаміка структури податкових надходжень ЄС (див. рис. 3.2) свідчить про структурну сталість європейської податкової моделі, у якій фіскальне навантаження значною мірою пов'язане з оподаткуванням праці.

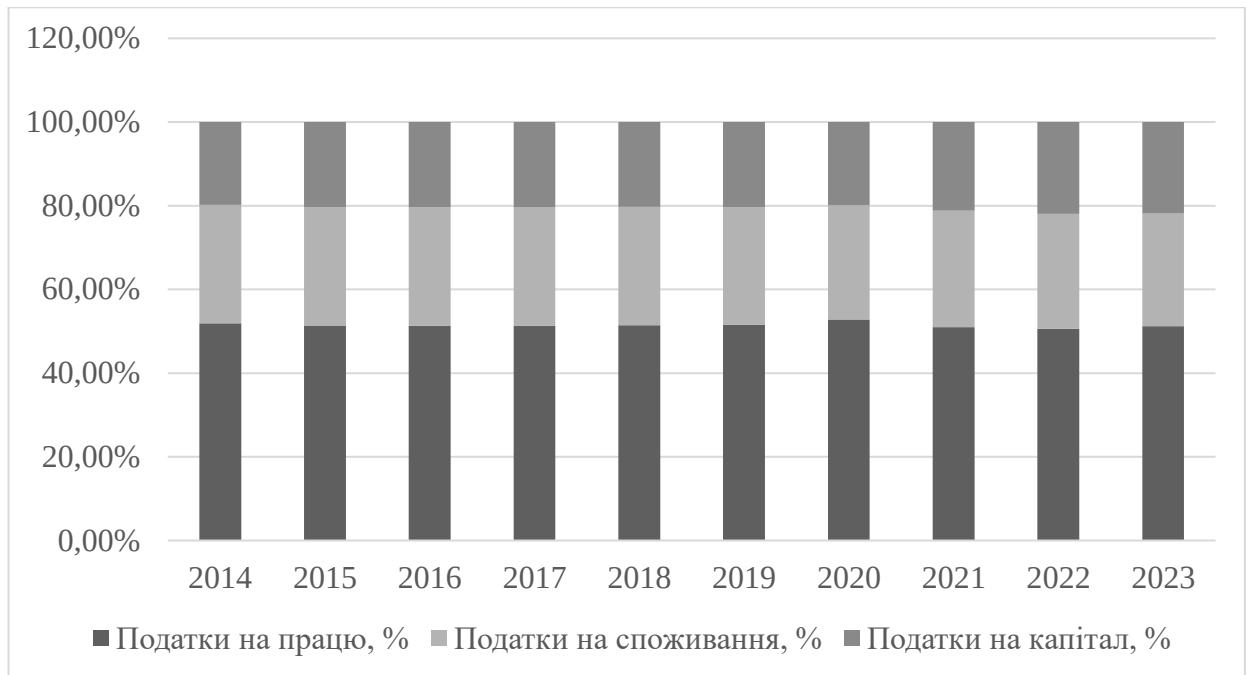


Рис. 3.2. Динаміка структури податкових надходжень ЄС за типом податку у 2014–2023 рр.*

*Джерело: сформовано автором на основі [182].

Важливе місце в європейському досвіді посідає податок на додану вартість. У межах ЄС саме податок на додану вартість (ПДВ) є одним із найбільш гармонізованих елементів податкової системи. Європейська Комісія [198] зазначає, що Директива про ПДВ встановлює загальну рамку для ставок ПДВ, але кожна держава-член самостійно визначає кількість і рівень ставок у межах цієї рамки. Стандартна ставка ПДВ у країнах ЄС не може бути нижчою за 15,0%, тоді як з 2022 р. держави-члени можуть застосовувати до двох знижених ставок не нижче 5,0%, а також окремі суперзнижені або нульові ставки для обмежених категорій товарів і послуг, що покривають базові потреби населення, зокрема продукти харчування, лікарські засоби та фармацевтичну продукцію.

Матеріали Державної податкової служби України щодо міжнародного досвіду [37] також підтверджують, що в західноєвропейських країнах поширеною є практика диференціації ставок ПДВ для товарів і послуг соціального, культурного або суспільно важливого призначення. Зокрема, нижчі ставки або звільнення можуть застосовуватися щодо продуктів харчування, ліків, дитячого одягу, освітніх, медичних, банківських, фінансових і культурних послуг. Така практика відображає соціальну орієнтованість оподаткування, але водночас потребує високої якості податкового адміністрування, оскільки застосування кількох ставок ускладнює контроль, облік і перевірку правильності податкових зобов'язань.

У цьому контексті показовим є те, що європейський досвід розглядає ПДВ не лише як фіскальний інструмент, а й як сферу постійної модернізації податкового адміністрування. Значна увага приділяється скороченню так званого VAT gap (англ. «value-added tax») – розриву між очікуваними та фактично зібраними надходженнями з ПДВ. За оцінками Європейської Комісії, у 2022 р. загальний розрив у надходженнях ПДВ у ЄС становив 89,3 млрд євро, або 7,0% теоретично очікуваних надходжень [172]; що демонструє сучасну ситуацію, в якій навіть у країнах із розвиненими інституціями податкове адміністрування стикається з проблемами ухилення, помилок, несплати і шахрайства, тому головним завданням стає підвищення якості адміністрування та контролю за умови здійснення попереднього формального встановлення ставок.

Одним із найважливіших напрямів модернізації податкового управління в ЄС є цифровізація адміністрування. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) у концепції Tax Administration 3.0 визначає цифрову трансформацію як перехід до такої моделі, за якої оподаткування поступово стає більш «безшовним» і менш обтяжливим для платника, а процеси розрахунку та сплати податків інтегруються в цифрові системи, якими платники вже користуються у своїй господарській діяльності [158; 188]. Такий підхід змінює саму логіку податкового адміністрування: від подання декларацій постфактум і подальшого контролю – до автоматизованого збору даних, попереднього

заповнення форм, ризик-орієнтованого аналізу та зменшення ручного втручання [120; 149; 150].

Практичним прикладом високого рівня цифровізації є Естонія. Естонська система e-Tax, створена Податково-митним департаментом, дає змогу фізичним особам і бізнесу подавати податкові декларації онлайн; за даними e-Estonia, близько 99% податкових декларацій в Естонії подаються електронно, а сам процес подання може тривати лише кілька хвилин [152]. Досвід Естонії є важливим як з технічної точки зору, так і з огляду на якісний управлінський підхід, а межах якого податкова служба мінімізує витрати часу платника, використовує попередньо заповнені дані та робить сплату податків максимально простою процедурою.

Подібна сервісна логіка простежується і в Ірландії, де онлайн-сервіс з питань доходів (англ. «Revenue Online Service, ROS») використовується для управління податковими обов'язками платників, подання звітності, здійснення платежів і взаємодії з податковою адміністрацією. На офіційному сайті ірландської податкової служби зазначено, що через ROS платник або його представник може управляти поточним станом щодо різних податків, а через myAccount фізичні особи можуть адмініструвати персональні податкові питання [180]. Матеріали Державної податкової служби України (ДПС) [37] також звертають увагу на досвід Ірландії, де електронне декларування і сплата різних податків і зборів здійснюються в інтегрованій інтернет-системі у зручний для платника час.

Досвід Франції та Німеччини також показує, що електронізація звітності в Європі має тривалу історію. За матеріалами ДПС України, у Франції подання звітності здійснюється через мережу Інтернет із можливістю розрахунку податкових зобов'язань, тоді як Німеччина ще у 1997 р. ухвалила закон про електронно-цифровий підпис, а електронне подання податкових декларацій почала застосовувати з 1999 р. [37]. Тому цифровізація податкової системи в європейських країнах формується системно, зокрема через законодавче визнання електронної взаємодії, створення цифрової інфраструктури, стандартизацію даних і зміну поведінки платників [37].

Новим етапом цифровізації ПДВ у ЄС є пакет «VAT in the Digital Age». Європейська Комісія зазначає, що цей пакет спрямований на модернізацію системи ПДВ, підвищення її стійкості до шахрайства, полегшення роботи бізнесу та адаптацію до умов платформної економіки. Пакет ViDA було ухвалено 11 березня 2025 р., а його впровадження передбачено поступово до січня 2035 р. До ключових елементів належать цифрова звітність на основі електронного інвойсингу, оновлення правил ПДВ для платформної економіки та запровадження єдиної реєстрації з ПДВ для бізнесу, що працює з кінцевими споживачами в різних країнах ЄС [197]. Очікуваний ефект ViDA полягає не лише в технологічному оновленні, а й у посиленні фіскальної ефективності. За оцінками Європейської Комісії, ключові заходи в межах ViDA можуть допомогти державам ЄС щорічно додатково збирати до 18 млрд євро ПДВ, з яких 11 млрд євро пов'язуються саме з антишахрайським ефектом [167]. У річному звіті Європейської Комісії [144]

Також підкреслюється, що цифрові вимоги до звітності на основі електронного інвойсингу мають сприяти автоматизації бізнес-процесів, оптимізації ланцюгів постачання, зменшенню шахрайства зі сплатою ПДВ та скороченню адміністративних витрат бізнесу.

Важливим елементом європейського управління податковою системою є перехід від суто контрольної моделі до ризик-орієнтованого управління податковою поведінкою платників. У звіті ОЕСР «Tax Administration 2025» [186] зазначається, що перевірка точності та повноти інформації, поданої платниками, залишається базовою функцією податкових адміністрацій, однак сучасний підхід полягає у виявленні ризиків недотримання податкового законодавства, запобіганні порушенням і виборі відповідних інструментів реагування. Тобто податкова служба має не однаково перевіряти всіх платників, а зосереджувати ресурси на тих сегментах, де ризик несплати, заниження бази або шахрайства є найбільшим. У ЄС цей підхід закріплюється через розвиток ризик-орієнтованого адміністрування (англ. «Compliance Risk Management»). В оновленому керівництві ЄС із ризик-орієнтованого управління в цифрову еру (англ. «Compliance Risk Management in the Digital Era») [145] зазначено, що основною метою податкових адміністрацій є

стягнення податків відповідно до закону таким чином, щоб підтримувати довіру до податкової системи. Тут ризик-орієнтоване управління розглядається як системний процес, у межах якого податкова адміністрація свідомо обирає заходи для стимулювання дотримання правил і запобігання порушенням на основі знання поведінки платників та наявних адміністративних ресурсів.

Варто зазначити, що у межах ЄС функціонує програма «Fiscalis» [156], яка забезпечує співробітництво національних податкових адміністрацій, обмін інформацією та експертизою, розвиток транс'європейських ІТ-систем, мережеву взаємодію посадових осіб, боротьбу з податковим шахрайством, ухиленням і уникненням оподаткування, а також підвищення якості збору податків.

До цілей даної програми належать: (1) підтримка податкових органів та оподаткування для покращення функціонування внутрішнього ринку; (2) сприяти конкурентоспроможності ЄС та чесній конкуренції в ЄС; (3) покращення збору податків та захист ЄС та його держав-членів від податкового шахрайства, ухилення від сплати податків та уникнення сплати податків, серед інших фінансових та економічних інтересів; (4) підтримувати розробку заходів податкової політики та впровадження законодавства ЄС щодо оподаткування; та (5) сприяти співпраці між податковими органами, включаючи обмін податковою інформацією та розвиток потенціалу, такого як компетентність людей та європейські електронні системи. Для досягнення окреслених цілей було реалізовано наступні види діяльності: (1) розробка та функціонування спільних компонентів Європейських електронних систем оподаткування (EES); (2) спільна діяльність між адміністраціями та їхніми експертами, а також між адміністраціями та Комісією, а також з іншими партнерами – семінари, робочі групи, проектні мережі, групи експертів, навчальні/робочі візити тощо; (3) заходи з розвитку та навчання людських компетенцій на рівні ЄС – модулі електронного навчання, електронні книги, курси, навчальні відео тощо; (4) навчання та комунікаційна діяльність; та (5) інноваційна діяльність – перевірка концепцій, пілотні проекти, ініціативи зі створення прототипів та аналогічна діяльність. Для України формування подібних ініціатив є важливим у контексті євроінтеграції, оскільки ефективне податкове управління дедалі більше залежить

від здатності держави працювати з транскордонними операціями, цифровими платформами, міжнародними ланцюгами постачання та обміном податковою інформацією.

Окреме місце в європейській податковій співпраці займає Директива №2011/16/ЄС від 15.02.2011 року про адміністративне співробітництво (англ. «Directive on Administrative Cooperation, DAC») [151], що оцінюється Європейською Комісією як гнучка та ефективна правова рамка, що допомагає державам-членам боротися з податковим шахрайством, ухиленням і уникненням оподаткування, збільшувати доходи та зменшувати податковий розрив у ЄС. Така практика демонструє, що сучасне управління податковою системою неможливо обмежити внутрішньодержавними процедурами, за умови бажання ефективності; а, отже, воно потребує інформаційної взаємодії, спільних стандартів, автоматичного обміну даними та координації між податковими органами різних держав.

Ще одним важливим напрямом європейського досвіду є розвиток кооперативного комплаєнсу, тобто моделі співпраці між податковою адміністрацією та платниками на основі довіри, прозорості та попереднього діалогу. У праці Г. Грібнау та Е. Хейскерс-Ступа [158] кооперативний комплаєнс визначається як відносини співпраці між платниками та податковими органами, засновані на добровільному дотриманні правил і сплаті належної суми податку в належний час. Особливо показовим є нідерландський підхід горизонтального моніторингу, який ґрунтується на поінформованій довірі, взаєморозумінні та прозорості між платником і податковою адміністрацією. На рівні ЄС це розвивається через ініціативу European Trust and Cooperation Approach (ETACA) [155], що є підходом, спрямованим на сприяння податковому комплаєнсу через посилення співпраці, довіри й прозорості між платниками та податковими адміністраціями, а також між самими податковими адміністраціями. Особливу увагу в ETACA приділено превентивному діалогу з великими багатонаціональними підприємствами та попередньому оцінюванню ризиків у сфері трансфертного ціноутворення. В українському контексті зменшення податкових спорів, підвищення передбачуваності рішень податкових органів і розвиток превентивного

консультування за рахунок ініціації подібного підходу у перспективі можуть знижувати адміністративне навантаження на бізнес і водночас посилювати добровільну сплату податків.

Крім того, ефективність податкової системи залежить від рівня податкової культури та довіри до держави. У звіті ОЕСР «Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?» від 11.09.2019 року [193] «tax morale» розглядається як внутрішню мотивацію платників сплачувати податки і підкреслює, що розуміння цієї мотивації дає змогу формувати більш ефективні й чутливі до поведінки платників податкової системи. Тобто з одного боку, держава має демонструвати гідне ставлення до платників, які сприяють економічному розвитку; а з іншого – підвищувати їх відповідальність через формування високої податкової культури.

Для систематизації зарубіжного досвіду управління податковою системою доцільно виокремлювати не окремі країни як ізольовані приклади, а конкретні управлінські підходи, що сформувалися в європейській та ширшій міжнародній практиці. Тому управлінські підходи до модернізації податкової системи та можливості їх адаптації в Україні було систематизовано у Таблиці 3.1. Тож, наразі особливого значення набувають підходи, пов'язані з цифровізацією адміністрування, ризик-орієнтованим контролем, скороченням VAT gap, розвитком добровільного комплаєнсу, міждержавною податковою співпрацею та підвищенням довіри платників до податкових органів. Європейська Комісія прямо пов'язує сучасні податкові тренди з аналізом tax-to-GDP (англ. «Gross Domestic Product»), структури податкових надходжень, цифровізації ПДВ та боротьби з податковими розривами, а ОЕСР розглядає цифрову трансформацію як перехід до більш “безшовного” й менш обтяжливого оподаткування. Таким чином, зарубіжний, насамперед європейський, досвід управління податковою системою свідчить, що сучасна податкова політика розвивається в кількох взаємопов'язаних напрямках, а саме: 1) забезпечення фіскальної достатності, 2) збереження соціальної справедливості, 3) цифровізація адміністрування, 4) ризик-орієнтований контроль, 5) міжнародна податкова співпраця, скорочення податкового розриву та 6) підвищення добровільного комплаєнсу.

Таблиця 3.1

Управлінські підходи до модернізації податкової системи та можливості їх адаптації в Україні*

Підхід	Ключова управлінська ідея	Практичний прояв	Очікуваний управлінський ефект
Підхід фіскальної достатності податкової системи	Податкова система має забезпечувати стабільний і достатній обсяг доходів для фінансування публічних функцій держави	У країнах ЄС у 2024 р. середній показник податкових надходжень ЄС-27 становив 39,4% ВВП, найвищі значення мали Данія і Франція, найнижчі – Ірландія і Румунія	Забезпечення ресурсної основи для соціальної політики, оборони, інфраструктури, публічних послуг і довгострокової фіскальної стійкості
Підхід збалансованої структури податкових надходжень	Ефективна податкова система має спиратися на поєднання праці, споживання і капіталу	У структурі податкових доходів ЄС найбільшу частку формують податки на працю, тоді як податки на споживання і капітал виконують доповнювальну фіскальну роль	Диверсифікація джерел бюджетних надходжень, зменшення залежності бюджету від одного виду податків, підвищення стійкості податкової системи
Підхід соціально чутливої диференціації ПДВ	Непрямі податки можуть виконувати не лише фіскальну, а й соціальну функцію через диференціацію ставок	У ЄС стандартна ставка ПДВ не може бути нижчою за 15%, однак держави-члени можуть застосовувати знижені ставки до окремих соціально важливих товарів і послуг	Зменшення податкового навантаження на базові товари, підтримка доступності продуктів, ліків, окремих соціальних і культурних послуг
Підхід скорочення VAT compliance gap	Ефективність ПДВ залежить від здатності держави реально зібрати належні надходження	Європейська Комісія щорічно оцінює VAT compliance gap як розрив між очікуваними та фактично зібраними надходженнями ПДВ	Виявлення слабких місць адміністрування ПДВ, боротьба з ухиленням, фіктивними операціями, помилками декларування та шахрайством
Підхід цифровізації податкового адміністрування Tax Administration 3.0	Податкове адміністрування має поступово ставати автоматизованим, інтегрованим у цифрові процеси бізнесу та менш обтяжливим для платника	ОЕСР у концепції Tax Administration 3.0 розглядає майбутню податкову адміністрацію як таку, де оподаткування стає більш «seamless and frictionless», тобто менш помітним і менш бюрократичним для платника	Зменшення витрат часу на виконання податкових обов’язків, автоматизація звітності, попереднє заповнення даних, зниження кількості помилок і ручного втручання
Підхід електронного інвойсингу та цифрової ПДВ-звітності	Податковий контроль має переходити від постфактум-перевірок до поточного цифрового відстеження операцій	Пакет ЄС VAT in the Digital Age передбачає цифрову звітність на основі електронного інвойсингу, єдину ПДВ-реєстрацію та оновлення правил для платформної економіки	Скорочення шахрайства, зменшення адміністративних витрат бізнесу, прозорість транскордонних операцій та якісніший збір ПДВ
Підхід ризик-орієнтованого адміністрування	Податкова адміністрація має спрямовувати контрольні ресурси на ті сегменти, де ризик порушень є найбільшим	У ЄС даний підхід розглядається як системний підхід до управління поведінкою платників, використання даних, цифрових технологій і вибору відповідних заходів впливу	Зменшення тиску на платників, підвищення результативності перевірок, раціональне використання ресурсів податкових органів
Підхід сервісної податкової адміністрації	Податкова служба має виконувати контрольну і сервісну функції, допомагаючи платнику правильно виконувати обов’язки	У країнах ЄС та ОЕСР розвиваються електронні сервіси, онлайн-консультування, попередньо заповнені декларації, автоматичні підказки, електронне листування з платниками	Підвищення добровільного комплаєнсу, зменшення кількості ненавмисних помилок, формування менш конфліктної взаємодії між платником і державою
Підхід кооперативного комплаєнсу	Відносини між податковою адміністрацією та платниками мають будуватися на прозорості, попередньому діалозі та взаємній відповідальності	У Нідерландах розвинена практика горизонтального моніторингу, а на рівні ЄС діє ETACA, орієнтований на довіру, співпрацю та прозорість у взаємодії з великими платниками	Зменшення кількості спорів, підвищення податкової визначеності, можливість попереднього узгодження ризикових питань, зниження конфліктності адміністрування
Підхід міжнародної адміністративної податкової співпраці	Обмін інформацією між податковими адміністраціями та спільної протидії транскордонному ухиленню	У ЄС діє адміністративна співпраця у сфері оподаткування, зокрема обмін інформацією, взаємна допомога, програма Fiscalis і механізми координації податкових адміністрацій	Боротьба з міжнародним ухиленням, трансфертним ціноутворенням, агресивним податковим плануванням і приховуванням доходів
Підхід податкової довіри та tax morale	Добровільна сплата податків залежить від мотивації платника, довіри до держави та справедливості податкової системи	ОЕСР розглядає tax morale як внутрішню мотивацію платників сплачувати податки	Підвищення добровільної сплати, зменшення потреби в надмірному примусовому контролі, формування стійкої податкової культури
Підхід адаптивного податкового управління в умовах криз	Податкова система здатна змінювати інструменти залежно від економічної, безпекової та соціальної ситуації	У ЄС податкові системи реагували на енергетичну кризу, потребу у збільшенні оборонних видатків та ін, що посилює роль гнучких, адресних і тимчасових податкових рішень	Підвищення стійкості податкової системи, можливість швидко підтримувати бізнес і населення без руйнування фіскальної бази

*Джерело: власна розробка автора

Для України особливо важливим є не формальне перенесення ставок або окремих пільг, а засвоєння управлінської логіки ЄС. Тобто податкова система має бути механізмом підтримки економічної активності, легальної зайнятості, довіри до держави, цифрової прозорості та повоєнного відновлення.

В межах даного аналізу також важливим є виокремлення моделей управління податковою системою, оскільки європейська практика демонструє множинність управлінських конструкцій, які відрізняються за рівнем податкового навантаження, структурою податкових надходжень, роллю держави у перерозподілі доходів, ступенем цифровізації адміністрування, характером взаємодії податкових органів із платниками та інституційною здатністю забезпечувати добровільне дотримання податкового законодавства. Зокрема, Н. Р. Мостяну [174] виокремлює нордичну, континентальну, англосаксонську, середземноморську та «наздоганяючу» моделі, пов'язуючи їх з ширшим типом соціальної держави, рівнем зайнятості, податковими ставками, структурою бюджетних доходів і роллю оподаткування у фінансуванні суспільних потреб. Саме тому при аналізі податкових систем ЄС доцільно виокремити наступні моделі:

I. *Соціально орієнтована (або нордична) модель* управління податковою системою характеризується високим рівнем податкового навантаження, значна роль держави у фінансуванні соціальних послуг, широкий обсяг публічних благ, високий рівень довіри до інституцій та порівняно висока готовність платників виконувати податкові обов'язки. У дослідженні Г. А. Аскеланд та Х. Штраус [136] підкреслюється, що прогресивна податкова система є важливою основою фінансування держави добробуту, оскільки для підтримання розвиненої соціальної моделі необхідні стабільні та достатні податкові надходження. У такій моделі податки сприймаються як інструмент солідарного фінансування освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, інфраструктури та інших суспільно значущих функцій. Водночас управлінська сутність даної моделі полягає у поєднанні високої фіскальної спроможності з високою якістю державного адміністрування. Податкова система такого типу може функціонувати лише за умови наявності видимого зв'язку між сплаченими платниками податками та якістю отриманих публічних

послуг. Тому для України нордичний досвід не може бути використаний як прямий аргумент на користь підвищення податків; проте він демонструє, що фіскальна достатність має спиратися на податкову довіру, прозорість використання коштів і відчутну якість державних та місцевих послуг. Без урахування перелічених елементів високий рівень податкового навантаження може провокувати тінізацію, ухилення та зростання конфліктності між державою і платниками.

II. *Континентальна модель* управління податковою системою характерна для таких країн, як Німеччина, Франція, Австрія, Бельгія; тощо адже поєднує значну роль податків на працю та соціальних внесків із розвинутою системою соціального страхування, регулювання ринку праці та участі держави у підтриманні соціальної стабільності. У межах цієї моделі податкова система виконує не тільки фіскальну функцію, а й функцію забезпечення соціального компромісу між державою, роботодавцями, працівниками та іншими соціальними групами. Саме тому податкове навантаження в таких країнах часто є достатньо високим, але воно пов'язується із фінансуванням соціальних гарантій, пенсійного забезпечення, медичного страхування та інших елементів соціальної держави. Дані Європейської Комісії підтверджують, що у країнах ЄС податки на працю залишаються ключовою складовою податкової структури. У щорічному звіті Європейської Комісії «Annual Report on Taxation 2025» [154] зазначено, що податковий мікс ЄС протягом останнього десятиліття залишався переважно стабільним: доходи від оподаткування праці становили 51,2%, від оподаткування споживання – 26,9%, а від оподаткування капіталу – 21,9%. Тобто навіть у країнах із розвиненими інституціями управління податковою системою зберігається значна залежність бюджетів від оподаткування праці. Водночас у даному звіті наголошується на потребі поступового зміщення частини податкового навантаження з праці на інші податкові бази, зокрема майно, екологічне оподаткування, споживання або інші джерела, які меншою мірою стримують зайнятість і підприємницьку активність.

Для України континентальна модель є важливою з огляду на необхідність збалансувати (1) забезпечення бюджетних надходжень, (2) підтримку соціальних гарантій і (3) недопущення надмірного навантаження на легальну зайнятість. В

умовах війни та повоєнного відновлення така проблема набуває особливої гостроти, адже держава одночасно потребує зростання доходів бюджету, збереження трудового потенціалу, повернення мігрантів, підтримки роботодавців і легалізації зайнятості. Тож, фінансова стійкість з точки зору континентальної моделі не повинна формуватися через посилення навантаження на фонд оплати праці як переважно це відбувається в українських реаліях, оскільки це може поглиблювати тінізацію та знижувати стимули до офіційного працевлаштування.

III. *Ліберально-стимулююча модель* управління податковою системою більшою мірою орієнтована на підтримку підприємництва, інвестиційної активності, конкурентоспроможності та гнучкості економічного середовища. У країнах такого типу (наприклад, Швейцарія, Естонія, Ірландія тощо) податкова система частіше розглядається як інструмент створення сприятливих умов для бізнесу, залучення інвестицій, розвитку фінансових і технологічних секторів. Найбільш показовим прикладом такої логіки в ЄС є Ірландія, яка має один із найнижчих показників податкових надходжень до ВВП серед держав ЄС. Згідно до звіту Європейської Комісії «Data on Taxation Trends» [147], у 2024 році Ірландія мала найнижчий показник tax-to-GDP серед країн ЄС – 21,7%, тоді як середній показник ЄС-27 становив 39,4% ВВП.

Проте результативність ліберально-стимулюючої моделі залежить від ширшого набору умов, зокрема передбачуваності податкового законодавства, простоти адміністрування, стабільності правил для інвесторів, наявності ефективних електронних сервісів і високої якості взаємодії платників із податковою адміністрацією. У даному контексті показовим є ірландський онлайн-сервіс з питань доходів (англ. «Revenue Online Service, ROS») [180], який є інструментом електронної взаємодії платників із податковою адміністрацією. Тобто дана модель спирається переважно не на податкові ставки, а на сервісну логіку адміністрування, зручність виконання податкового обов'язку та зниження трансакційних витрат бізнесу.

В Україні елементи даної моделі стануть застосовними передусім під час повоєнної відбудови, коли податкова система має наповнювати бюджет, водночас

сприяючи поверненню бізнесу, залученню інвестицій, розвитку МСП, релокації виробництв, відновленню експортного потенціалу. Проте механічне зниження податкового навантаження в умовах значного бюджетного дефіциту може створити фінансові ризики. Тому з цієї моделі доцільно запозичувати саме управлінський принцип, згідно до якого податкова система має бути конкурентною, передбачуваною, простою для добросовісного платника та орієнтованою на розвиток економічної активності.

IV. Цифрово-адміністративна модель управління податковою системою полягає у переході від паперової, декларативної та переважно постконтрольної системи до цифрової, інтегрованої, ризик-орієнтованої і частково автоматизованої моделі податкового адміністрування. У звіті ОЕСР «The Digital Transformation of Tax Administration» від 08.12.2020 року [187] зазначено, що концепція tax administration 3.0 визначає майбутню податкову адміністрацію як таку, у якій оподаткування поступово стає більш «seamless and frictionless», тобто більш безшовним і менш обтяжливим для платника. У даному контексті податкові процедури мають поступово інтегровуватися у звичайні цифрові процеси бізнесу та громадян, а виконання податкового обов'язку має стати частиною цифрового середовища господарської діяльності.

У межах цифрово-адміністративної моделі важливе значення мають електронні декларації, попередньо заповнені форми, електронний документообіг, автоматичний обмін даними, електронне інвойсування, цифровий профіль платника, аналітика ризиків та використання великих масивів даних. Європейська Комісія зазначає, що Compliance Risk Management Guide для податкових адміністрацій було переглянуто саме для того, щоб краще позиціонувати управління ризиками комплаєнсу в цифрову еру; цей підхід охоплює вплив на поведінку платників, оптимізацію використання даних і технологій та загальний процес управління ризиками [185].

Особливо показовим у межах цієї моделі є розвиток ПДВ-адміністрування, зокрема через те, що у ЄС ПДВ є одним із найбільш гармонізованих податків. Директива №2006/112/ЄС від 28.11.2006 року про ПДВ [198] встановлює загальну

рамку ставок, стандартна ставка не може бути нижчою за 15%, а з 2022 року країни-члени можуть застосовувати до двох знижених ставок не нижче 5%, а також окремі знижені або нульові ставки для обмежених категорій товарів і послуг, що покривають базові потреби населення. Проте сучасний акцент ЄС зміщується на якість адміністрування, скорочення шахрайства, цифрову звітність та електронний інвойсинг. Тому в українському розумінні модель є корисною, адже ПДВ залишається одним із ключових бюджетоутворюючих податків, а проблема фіктивного податкового кредиту, ризикових операцій і податкових розривів прямо пов'язана з якістю цифрового контролю.

V. Ризик-орієнтована модель управління податковою системою полягає в тому, що податкова адміністрація не повинна однаково інтенсивно контролювати всіх платників; натомість управлінські ресурси мають спрямовуватися на ті сегменти, де існує найвища ймовірність ухилення, помилок, агресивного податкового планування або шахрайства. Така модель є більш раціональною, оскільки дає змогу зменшити адміністративний тиск на добросовісних платників і водночас підвищити результативність перевірок щодо ризикових операцій. Європейська Комісія у документі «Tax Administration» [155] прямо пов'язує сучасне адміністрування з ризик-орієнтованим адмініструванням (англ. «Compliance Risk Management»), а також використанням даних, новітніх технологій, оцінюванням зрілості управління ризиками та вимірюванням результатів управлінських дій.

З практичної точки зору ризик-орієнтована модель передбачає сегментацію платників, побудову ризикових профілів, застосування автоматизованих критеріїв ризику, попереджувальне інформування платників, камеральний контроль, електронний аудит і документальні перевірки лише там, де ризик є обґрунтованим. Зважаючи на український досвід, де податкова служба обмежена кадровими, часовими та організаційними ресурсами, а бізнес потребує зменшення необґрунтованого адміністративного тиску; перехід до ризик-орієнтованого адміністрування можна застосувати як управлінський компроміс між фіскальною потребою держави і потребою бізнесу в передбачуваності.

VI. *Кооперативна модель* управління податковою системою ґрунтується на ідеї партнерської взаємодії між податковою адміністрацією та платником; що означає, що головним її завданням є створення умов, за яких платник зацікавлений добровільно й правильно виконувати податкові обов'язки. Прикладом цього є нідерландська модель горизонтального моніторингу, що базується на поінформованій довірі, взаєморозумінні та прозорості між платником і податковою адміністрацією [157]. На рівні ЄС ця логіка розвивається через ЕТАСА – не законодавчу ініціативу, спрямовану на сприяння податковому комплаєнсу через посилення співпраці, довіри та прозорості між платниками і податковими адміністраціями, а також між самими податковими адміністраціями [155]. Отже, за умови закінчення війни в Україні дана модель може бути частково реалізована для роботи з великими платниками податків, міжнародними компаніями, інвесторами, експортерами та бізнесом, який працює у сферах із високими податковими ризиками.

VII. *Інтеграційно-координаційна модель* управління податковою системою, в межах якої сучасна податкова система не може ефективно функціонувати суто в межах національних адміністративних процедур, оскільки глобалізація економічних зв'язків, цифровізація бізнес-процесів і зростання мобільності капіталу ускладнюють виявлення та адміністрування податкових зобов'язань лише на основі внутрішньодержавних інструментів контролю. Саме тому сучасні податкові ризики, зокрема транскордонна торгівля, цифрові платформи, багатонаціональні компанії, електронна комерція, трансфертне ціноутворення та агресивне податкове планування потребують обміну інформацією, спільних стандартів, адміністративної допомоги та координації між податковими органами різних країн. У ЄС прикладом такої моделі є програма Fiscalis, яка дає змогу національним податковим адміністраціям створювати й обмінюватися інформацією та експертизою, розвивати великі транс'європейські ІТ-системи, формувати мережі посадових осіб і спільно протидіяти податковому шахрайству, ухиленню та уникненню оподаткування [156].

Таким чином, податкові системи країн ЄС варто розглядати за окремими показниками податкового навантаження, структурою надходжень або рівнем цифровізації, а через призму моделей управління, які відображають певну логіку взаємодії держави, платників податків, бізнесу та суспільства. Тому слід підкреслити, що країни ЄС не формують універсальної моделі податкового управління; а кожна з вищевказаних моделей має власні переваги та обмеження, а тому у контексті удосконалення державного управління податковою системою України важливим є визначення окремих елементів, які можуть бути адаптовані з урахуванням воєнних умов, потреб повоєнного відновлення, бюджетного дефіциту, необхідності підтримки бізнесу та поступового наближення до стандартів ЄС (див. табл. 3.2). Таким чином, аналіз зарубіжного досвіду та моделей управління податковою системою ЄС засвідчив, що сучасна податкова система не може розглядатися лише як сукупність податків, ставок, пільг і процедур сплати. У країнах-членах ЄС вона функціонує як інструмент державного управління, який одночасно забезпечує фінансову достатність держави, фінансування соціальних потреб, підтримку економічної активності, регулювання поведінки платників, цифровізацію адміністративних процедур, протидію ухиленню від оподаткування та розвиток міжнародної податкової співпраці. Тому для української податкової системи результати аналізу мають прикладне значення, оскільки дозволяють визначити, які елементи зарубіжного досвіду можуть бути використані в умовах війни та повоєнного відновлення. Зокрема, нордична модель є корисною з погляду формування податкової довіри та прозорості використання бюджетних коштів; а цифрово-адміністративна – для модернізації податкових сервісів і контролю тощо. Зважаючи на це, проведене дослідження дає підстави стверджувати, що для України найбільш доцільним є формування змішаної адаптивної моделі державного управління податковою системою. Така модель має поєднувати фінансову результативність, соціальну справедливість, цифрову прозорість, ризик-орієнтоване адміністрування, сервісну взаємодію з платниками, стимулювання економічного відновлення та поступову інтеграцію до європейського податкового простору.

Таблиця 3.2

Моделі управління податковою системою в країнах ЄС та обмеження їх впровадження в Україні*

Модель	Країни	Сутність	Переваги	Обмеження
Соціально орієнтована / нордична модель	Данія, Швеція, Фінляндія	Управління податковою системою ґрунтується на високому рівні податкових надходжень, розвиненій системі соціального захисту, широкому фінансуванні публічних послуг і високій довірі платників до державних інституцій	Модель забезпечує стабільне фінансування освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, інфраструктури та інших публічних послуг, що посилює соціальну згуртованість і формує високу податкову культуру	Пряме перенесення цієї моделі є складним, адже високий рівень податкового навантаження може бути прийнятним лише за умови суттєвого зростання довіри до держави, прозорості використання коштів і якості публічних послуг
Континентальна модель	Німеччина, Франція, Австрія, Бельгія	Податкова система використовується як інструмент забезпечення фінансової достатності, фінансування соціального страхування та підтримання балансу між інтересами держави, роботодавців і працівників	Перевагою моделі є здатність підтримувати стабільні бюджетні надходження, фінансувати соціальні гарантії та забезпечувати інституційний баланс між економічною активністю і соціальною відповідальністю держави	Застосування моделі ускладнюється тим, що надмірне навантаження на працю та фонд оплати праці може посилювати тінізацію зайнятості, знижувати стимули до офіційного працевлаштування і створювати додатковий тиск на бізнес у воєнний та повоєнний періоди
Ліберально-стимулююча модель	Ірландія, Нідерланди, Мальта, Кіпр	Податкове управління орієнтується на створення сприятливого середовища для підприємництва, інвестицій, міжнародного бізнесу та економічної конкурентоспроможності	Модель сприяє залученню інвестицій, розвитку підприємництва, активізації ділової активності та формуванню більш гнучкого економічного середовища для бізнесу	Застосування моделі є ризикованим, зважаючи на значне зниження податкового навантаження в умовах війни, бюджетного дефіциту та високих соціальних і оборонних видатків, що може послабити фінансову спроможність держави
Цифрово-адміністративна модель	Естонія, Ірландія, Фінляндія, Данія	Податкове адміністрування переходить до е-сервісів, автоматизованої звітності, електронного інвойсингу, цифрової взаємодії з платниками та інтеграції податкових процедур у цифрові бізнес-процеси	Модель дає змогу зменшити витрати часу, скоротити кількість помилок у звітності, підвищити прозорість операцій, спростити адміністрування та посилити контроль	Впровадження моделі потребує посилення ІТ-інфраструктури, захисту даних, інтеграції державних реєстрів, підготовки кадрів і забезпечення рівного доступу платників до цифрових сервісів
Ризик-орієнтована модель	Нідерланди, Німеччина, Франція, Польща, Іспанія	Податкова адміністрація спрямовує контрольні ресурси не на всіх платників однаково, а насамперед на ті групи, операції та сектори, де ймовірність ухилення, помилок або шахрайства є найвищою	Модель зменшує адміністративний тиск на добросовісних платників, підвищує результативність перевірок, дає змогу раціональніше використовувати ресурси податкових органів і посилює адресність контролю	Ефективність моделі залежить від якості даних, прозорості критеріїв ризику, об'єктивності алгоритмів, міжвідомчого обміну інформацією та недопущення вибіркового або корупційного застосування ризик-орієнтованих інструментів
Кооперативно-комплаєнсна модель	Нідерланди, Ірландія, Данія, Швеція	Податкова взаємодія будується на попередньому діалозі, прозорості, добровільному дотриманні правил, превентивному узгодженні ризикових питань і партнерських відносинах між податковою адміністрацією та платником	Модель сприяє зменшенню кількості податкових спорів, підвищенню податкової визначеності, формуванню довіри між бізнесом і державою та зростанню рівня добровільної сплати податків	Застосування моделі потребує підвищення інституційної довіри, зміни контролюючої культури податкових органів, розвитку якісного консультування платників і запровадження прозорих правил взаємодії з великим та середнім бізнесом
Інтеграційно-координаційна модель	Німеччина, Франція, Нідерланди, Бельгія, Люксембург, Ірландія	Управління податковою системою виходить за межі внутрішньодержавного адміністрування і спирається на міжнародний обмін інформацією, адміністративну допомогу, спільні цифрові системи та координацію податкових органів	Модель підвищує здатність держав протидіяти транскордонному ухиленню, агресивному податковому плануванню, зловживанням у сфері трансфертного ціноутворення та приховуванню доходів у міжнародних операціях	Використання моделі залежить від готовності податкової системи до глибшої інтеграції з інформаційними механізмами ЄС, гармонізації процедур, підвищення якості даних і розвитку міжнародної адміністративної співпраці

*Джерело: власна розробка автора

Саме це створює методологічне підґрунтя для подальшого обґрунтування напрямів підвищення фіскальної ефективності податкової системи України в умовах війни і повоєнному періоді.

3.2. Напрями підвищення ефективності державного управління податковою системою в умовах війни і повоєнному періоді в Україні

Підвищення фіскальної ефективності податкової системи в умовах війни має розглядатися не як технічне збільшення податкового навантаження, а як складний публічно-правовий процес, у межах якого держава повинна забезпечити достатність бюджетних доходів, легітимність податкових рішень, рівність платників перед законом, передбачуваність податкового регулювання та збереження економічної активності. Тому фіскальна ефективність має тлумачитися як здатність податкової системи мобілізувати необхідний обсяг публічних доходів для фінансування оборони, соціальних видатків і відновлення, не руйнуючи при цьому податкову базу, не поглиблюючи тінізацію та не підриваючи довіру платників до держави.

Конституційна основа такого підходу впливає зі ст. 67 Конституції від 28.06.1996 № 254к/96-ВР, згідно з якою кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законодавством [30]. Водночас у правовій державі цей обов'язок не відокремлюється від принципів законності, рівності, стабільності, економічної обґрунтованості й соціальної справедливості оподаткування, закріплених у ст. 4 ПКУ від 02.12.2010 № 2755-V [50]. Відтак підвищення фіскальної ефективності в умовах війни не повинно означати довільного розширення податкового примусу; тобто йдеться про формування такої системи державного управління податковими відносинами, за якої податкові рішення є економічно доцільними, юридично визначеними, адміністративно здійсненими та суспільно прийнятними.

Введення режиму воєнного стану і супутні виклики істотно змінили співвідношення між потребами бюджету та можливостями економіки. З одного боку, різко зросли видатки на сектор безпеки і оборони, соціальний захист, підтримку внутрішньо переміщених осіб, відновлення критичної інфраструктури; а з іншого – частина підприємств зупинила діяльність або втратила активи, змінилася структура зайнятості, відбулося переміщення населення і бізнесу, а окремі території залишаються в зоні бойових дій або тимчасової окупації. За таких умов класичний підхід, згідно до якого фіскальна ефективність ототожнюється переважно з обсягом надходжень, має бути доповнений критеріями стійкості податкової бази, добровільного дотримання податкових обов'язків, вартості адміністрування, прозорості податкових пільг та результативності податкових стимулів.

Національна стратегія доходів до 2030 року, схвалена розпорядженням КабМін від 27.12.2023 № 1218-р [43], фактично сформувала базову рамку для переосмислення податкової політики та податкового адміністрування в середньостроковій перспективі. Тобто позиція уряду полягає в тому, що стратегія має посилити фіскальну спроможність України, наблизити податкове й митне законодавство до стандартів ЄС, а також створити стимули для повоєнного відновлення та економічного зростання. Принциповість такої позиції простежується переважно через умови війни, в яких податкова система виконує водночас дохідну, стабілізаційну, безпекову, відновлювальну та інтеграційну функції.

Розглядаючи фіскальну ефективність податкової системи у контексті сучасного розвитку науково-практичного дискурсу варто виокремити низку взаємопов'язаних підходів до її розуміння, зокрема:

- дохідний, який відображає здатність системи забезпечувати достатні, регулярні та прогнозовані надходження до державного й місцевих бюджетів;
- адміністративний, що характеризує здатність податкових органів забезпечувати належне виконання податкового законодавства з мінімальними витратами для держави і платників;

– правовий і соціально-економічний, який показує, наскільки мобілізація доходів відповідає принципам правової визначеності, рівності, справедливості та недискримінації.

Окреслені підходи не є ізольованими від загальної податкової системи, оскільки якщо держава тимчасово підвищує окремі ставки або розширює коло платників з метою фінансування оборонних потреб, то короткостроковий фіскальний результат не буде цілком сталим, адже супроводжується зростанням тінізації, скороченням офіційної зайнятості, збільшенням кількості спорів, падінням довіри до податкової служби або зниженням інвестиційної активності. Натомість з позиції державного права фіскальна ефективність є також і управлінсько-правовим показником і залежить від якості законодавчого регулювання, процедур адміністрування, інституційної спроможності контролюючих органів, рівня цифровізації, прозорості бюджетного процесу і комунікації держави з платниками. Тобто податкова система є своєрідним інструментом державного управління, який повинен одночасно забезпечувати примусове виконання обов'язку зі сплати податків та створювати умови для добровільного комплаєнсу.

Зважаючи на це, було сформовано розширене визначення фіскальної податкової системи саме системи в умовах війни і повоєнного періоду, сутність якої полягає у здатності держави за допомогою правових, організаційних, цифрових, контрольних і стимулюючих механізмів забезпечувати достатній та прогнозований рівень податкових надходжень, зберігаючи життєздатність платників, довіру до податкових інститутів, справедливий розподіл податкового навантаження та ресурсну основу повоєнного відновлення. Внесення змін до існуючого визначення дозволяє уникнути спрощеного підходу, за якого ефективність вимірюється лише сумою мобілізованих коштів. В умовах переведення економіки на воєнні рейки надмірно вузьке розуміння ефективності потенційно призводить до рішень, які формально збільшують дохід бюджету у звітному періоді, але звужують податкову базу у плановому. Це також обумовлює необхідність переосмислення критеріїв фіскальної ефективності податкової системи (див. табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Критерії фіскальної ефективності податкової системи України*

Критерій	Зміст	Показники оцінювання	Ризики	Перспектива
Достатність надходжень	Податки мають забезпечувати фінансування оборони, соціальних видатків, функціонування держави та критичної інфраструктури	Виконання плану доходів; частка податкових надходжень у ВВП; структура доходів загального фонду	Дефіцит власних ресурсів і надмірна залежність від зовнішньої допомоги	Оцінювати приріст доходів та якість, сталість і диверсифікацію їхніх джерел
Стійкість податкової бази	Фіскальні рішення повинні підтримувати майбутню здатність платників генерувати доходи	Кількість активних платників; обсяг офіційної зайнятості; динаміка оборотів, прибутку та імпорту	Короткострокове збільшення зборів може супроводжуватися згоранням бізнесу й тінізацією	Підвищувати мобілізацію доходів через розширення бази, а не через непропорційний тиск
Добровільний комплаєнс	Платник виконує обов'язок без надмірного примусу завдяки зрозумілим правилам і довірі до процедур	Частка добровільно сплачених сум; кількість уточнень; рівень податкового боргу; оцінка сервісів ДПС	Зростання витрат контролю, кількості спорів і конфліктності податкових відносин	Поєднувати контроль із превентивним інформуванням, консультаціями та сервісною взаємодією
Адміністративна економність	Витрати на виконання податкового обов'язку мають бути пропорційними фіскальному результату	Час подання звітності; кількість документів; вартість комплаєнсу; ступінь цифровізації процедур	Складність процедур стимулює уникнення формального сектору і підвищує корупційні ризики	Цифровізація має оцінюватися не за кількістю сервісів, а за скороченням часу і помилок платників
Справедливість і пропорційність	Податковий тягар має враховувати плато спроможність і різні втрати внаслідок війни	Диференціація режимів для постраждалих; адресність пільг; регіональна структура надходжень	Однаковий тиск на нерівні ситуації підриває легітимність податкової політики	Запроваджувати однакові правила для однакових умов і різні правові наслідки для істотно різних умов
Відновлювальний ефект	Податкова система має створювати стимули для інвестицій, зайнятості, експорту, відбудови та модернізації	Обсяг інвестицій, робочих місць, експортної виручки, локалізації виробництва, приріст майбутніх надходжень	Пільги трансформуються на втрати бюджету без вимірюваного результату	Стимули мають бути строковими, адресними і пов'язаними із показниками державного результату

*Джерело: сформовано автором на основі [5; 30; 43; 50; 153; 166].

Отже, критерії фіскальної ефективності мають виконувати не описову, а регулятивну функцію. Вони дозволяють оцінювати податкову політику не лише за тим, скільки коштів мобілізовано до бюджету, а й за тим, якою ціною це зроблено для платника, бізнес-середовища, довіри до держави та майбутньої бази

оподаткування. Даний підхід є необхідним у воєнний і повоєнний періоди, адже у таких умовах держава має одночасно фінансувати оборону, утримувати соціальну стабільність і не допустити виснаження економіки.

Початок повномасштабного вторгнення створив ситуацію, у якій держава одночасно потребує різкого збільшення фінансових ресурсів і стикається зі звуженням частини традиційних джерел доходів. У Національній стратегії доходів до 2030 року [43] прямо вказано, що війна призвела до зростання оборонних видатків, створила додатковий тиск на бюджет, а податкові надходження у 2022 році значно скоротилися; крім того, більшість податкових баз зазнали скорочення, що вплинуло на надходження від податку на прибуток (ПП), податку на додану вартість (ПДВ), акцизів та митних зборів; а, отже, першочерговим завданням державного управління у сучасних умовах стало утримання функціональності податкової системи в умовах надзвичайної невизначеності.

Важливо також враховувати, що доходи бюджету воєнного періоду не можуть аналізуватися без видаткового контексту (див. рис. 3.3). У 2024 році доходи Державного бюджету України становили 3,12 трлн грн, тоді як видатки – 4,49 трлн грн; видатки на сектор безпеки і оборони досягли 2,97 трлн грн, або 38,9 % ВВП [128]. Ці показники демонструють, що навіть за зростання податкових надходжень фіскальний розрив залишається значним. Відтак підвищення фіскальної ефективності має поєднувати внутрішню мобілізацію доходів із раціоналізацією видатків, середньостроковим бюджетним плануванням та зовнішньою підтримкою. Натомість у 2025 році, за інформацією Мінфін, податкові надходження досягли 35,9% ВВП, а внутрішні доходи бюджету за перший квартал 2026 року перевищили планові показники [127]. Це свідчить про помірну результативність уже здійснених заходів, проте не усуває потреби в системних змінах, тому фіскальна ефективність має формуватися через довгострокове розширення бази оподаткування, ліквідацію неефективних пільг, покращення адміністрування і підвищення довіри платників.

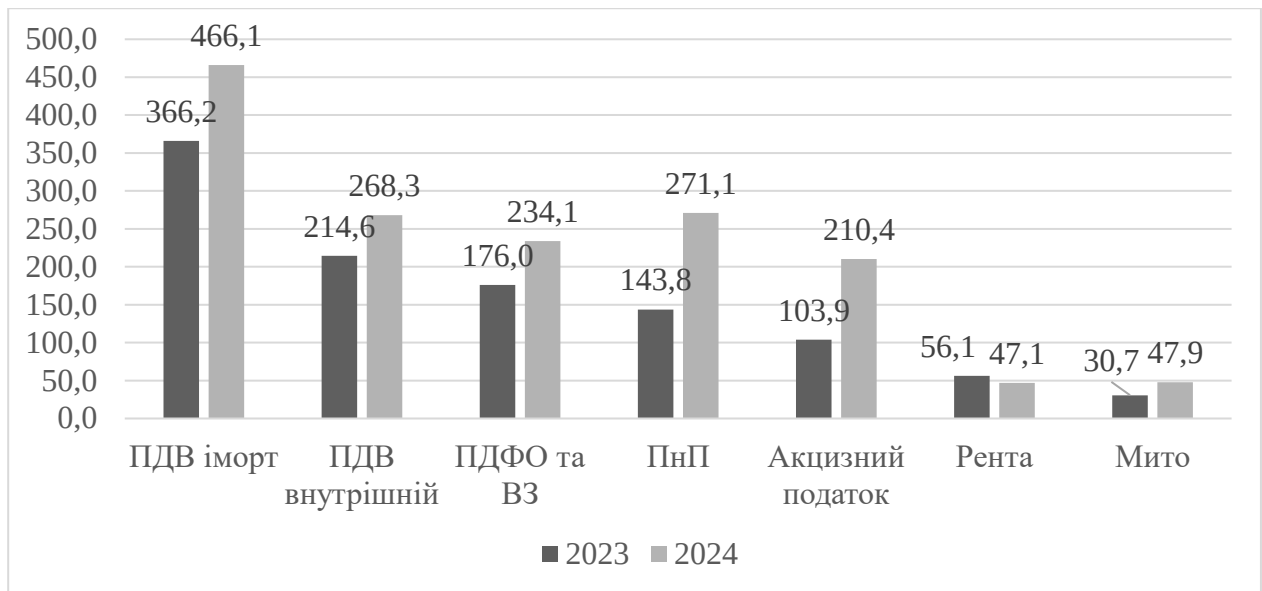


Рис. 3.3. Порівняння ключових податкових надходжень до загального фонду державного бюджету у 2023–2024 рр., млрд грн*

*Джерело: сформовано автором на основі [5; 39].

Таким чином, у 2024 р. відбулося помітне зростання майже всіх основних податкових джерел, зокрема акцизного податку, податку на прибуток підприємств, ПДВ із імпорту та ПДФО разом із військовим збором. Однак така динаміка не повинна інтерпретуватися лише як безумовне посилення фіскальної спроможності. Частина приросту пов'язана з інфляційним чинником, змінами ставок, особливостями воєнної економіки, імпортною залежністю і концентрацією прибутків у певних секторах. Тому завдання податкової політики полягає у перетворенні короткострокової мобілізації доходів на стійку середньострокову дохідну базу. Зважаючи на це, фіскальними викликами воєнного періоду слід визнати (1) нестабільність податкової бази через бойові дії та руйнування активів; (2) нерівномірний територіальний розподіл податкового потенціалу; (3) зростання потреби у швидких законодавчих змінах; (4) залежність частини бюджетної стійкості від зовнішньої фінансової допомоги; (5) необхідність одночасного фінансування оборони, соціальних програм і відновлення; (6) високу чутливість бізнесу до адміністративного тиску.

Окремої уваги потребує ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану» від 10.10.2024 № 4015-IX [64], спрямований на забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану. Ухвалення даного Закону засвідчує, що держава змушена вдаватися до додаткових мобілізаційних податкових заходів, зокрема у сфері військового збору та оподаткування прибутків окремих секторів. Проте такі рішення мають оцінюватися крізь призму їхньої тимчасовості, пропорційності та впливу на платоспроможність платників. Для правової держави важливо, щоб воєнна необхідність не перетворювалася на постійне розширення фіскального тиску без належного перегляду після стабілізації безпекової ситуації. Тому у Таблиці 3.4 наведено основні фіскальні проблеми податкової системи України в умовах війни та напрями їх вирішення з точки зору державного управління. Таким чином, фіскальні проблеми воєнного періоду мають одночасно фінансову і правову природу, отже, окреслені проблеми не можуть бути вирішені виключно підвищенням ставок. Їх вирішення потребує зміни якості адміністрування, диференціації правових режимів, прозорості оцінки податкових витрат, цифровізації контролю й переходу від масового примусу до ризик-орієнтованого комплаєнсу.

Таблиці 3.4

Основні проблеми державного управління податковою системою України в умовах війни*

Проблема	Сутність	Фіскальний ризик	Заходи	Очікуваний ефект
Звуження податкової бази	Втрата активів, релокація бізнесу, міграція працівників, нерівномірне відновлення регіонів	Зменшення надходжень від ПДВ, ПДФО, ПнП і місцевих податків	Податкові умови для відновлення діяльності, легалізації зайнятості, релокації й реінвестування	Поступове повернення економічної активності в легальний сектор
Зростання тінізації	Необлікований оборот, неформальна зайнятість, схеми з ПДВ, нелегальний обіг підакцизних товарів	Втрата доходів бюджету і нерівність умов конкуренції	Ризик-орієнтований контроль, обмін даними, електронний аудит, контроль РРО/ПРРО	Підвищення добровільного комплаєнсу і скорочення податкових розривів

Неефективні податкові пільги	Пільги не завжди мають строк, адресата, оцінку втрат бюджету і показник результату	Втрати бюджету без доведеного економічного або соціального ефекту	Інвентаризація, моніторинг, публічний реєстр податкових витрат	Скорочення неефективних витрат і збереження лише обґрунтованих стимулів
Високі витрати дотримання	Часті зміни правил, складність процедур, недостатність роз'яснень, технічні збої сервісів	Вихід бізнесу в неформальний сектор, зростання помилок і спорів	Спрощення звітності, попередньо заповнені форми, стабільні консультації, цифрові сервіси	Зниження адміністративного навантаження і вартості комплаєнсу
Територіальна нерівномірність доходів	Різна глибина руйнувань, відмінності в економічному потенціалі громад і переміщенні платників	Послаблення місцевої фіскальної спроможності й залежність від трансфертів	Оновлення місцевих податкових інструментів, компенсаційні механізми, аналітика доходів громад	Більш стійкі доходи місцевих бюджетів і краща прив'язка податкової політики до територіальних умов
Недовіра до податкових органів	Сприйняття контролю як карального, недостатня передбачуваність перевірок та оскарження	Нижчий рівень добровільної сплати, конфліктність і витрати контролю	Сервісна модель, публічні опитування, прозорість ризик-критеріїв, якісні роз'яснення	Формування податкової культури та зростання готовності платників виконувати обов'язок

**Джерело: сформовано автором на основі [5; 39; 43; 128; 186].*

Крім того, важливо окреслити нормативно-стратегічну рамку підвищення фіскальної ефективності в Україні, яка формується на основі внутрішньої податкової реформи, європейської інтеграції та міжнародної фінансової підтримки, які у свою чергу деталізовані у ряді нормативних документів (див. табл. 3.4), а саме:

I. Конституційно-правовий блок визначає межі фіскальної мобілізації, де податковий обов'язок є загальним, але порядок і розміри сплати мають бути встановлені законом, а податкове законодавство має відповідати принципам рівності, фіскальної достатності, соціальної справедливості, економічності та стабільності [30; 50].

II. Стратегічний блок включає положення Національної стратегії доходів до 2030 року і орієнтує податкову реформу на пошук внутрішніх ресурсів, мінімізацію ухилення, гармонізацію з ЄС, розвиток стимулів для післявоєнного відновлення і побудову клієнтоорієнтованої податкової та митної систем [5; 43].

III. Євроінтеграційний блок пов'язує фіскальну стійкість із імплементацією Національної стратегії доходів, наближенням законодавства до *acquis* ЄС, посиленням боротьби з ухиленням, реформуванням ПДФО, переглядом податкових витрат і цифровізацією ДПС [195; 196].

IV. Адміністративно-комплаєнсний блок спирається на підходи ОЕСР, за якими податкова адміністрація має управляти ризиками недотримання законодавства, запобігати порушенням, оцінювати витрати платників і зменшувати комплаєнс-навантаження [186].

V. Сервісний блок вимагає, щоб підвищення доходів супроводжувалося публічною комунікацією, незалежними опитуваннями платників, поліпшенням електронних сервісів, якісними роз'ясненнями й прозорістю процедур перевірок та оскарження [5; 179]. Отже, фіскальна ефективність податкової системи України потребує синхронізації конституційних засад, норм ПКУ, Національної стратегії доходів, євроінтеграційних зобов'язань, цифровізації ДПС і регулярного державного моніторингу.

Таблиця 3.4

Нормативно-стратегічна рамка підвищення фіскальної ефективності податкової системи України*

Блок	Документ	Сутність	Зміст	Ризик	Перспективи
Конституційно-правовий	Конституція України (від 28.06.1996 № 254к/96-ВР)	Ст. 67 закріплює обов'язок сплачувати податки і збори у порядку та розмірах, установлених законом	Легітимізує податковий обов'язок і водночас вимагає законної форми фіскальних рішень	Воєнна потреба може провокувати спокусу позапланового або непропорційного розширення тиску	Кожен мобілізаційний захід має бути законним, пропорційним і тимчасовим
Стратегічний	Податковий кодекс України (від 02.12.2010 № 2755-V)	Ст. 4 визначає принципи фіскальної достатності, соціальної справедливості, економічності, нейтральності, стабільності тощо	Задає критерії, за якими оцінюється не лише сума доходів, а й якість податкового регулювання	Порушення стабільності й економічності збільшує витрати бізнесу та кількість спорів	Оцінювати зміни через вплив на платників, адміністрування й майбутню базу
Євроінтеграційний	Національна стратегія доходів до 2030 року	Передбачає реформу податкової та митної систем, довіру до ДПС, управління ризиками, перегляд пільг, цифровізацію	Формує середньострокову рамку мобілізації доходів внутрішніми ресурсами	Фрагментарне виконання може залишити реформу декларативною	Воєнні заходи потрібно вбудовувати у дорожню карту 2024–2030 рр.
Адміністративно-комплаєнсний	Ukraine Facility Plan	Пов'язує підтримку ЄС із реформами у сфері доходів, цифровізації, комплаєнсу та наближення до <i>acquis</i> ЄС	Робить податкову реформу умовою макрофінансової стійкості та інтеграції до ЄС	Невиконання зобов'язань може послабити довіру партнерів і прогнозованість фінансування	Поеднувати фіскальні заходи з євроінтеграційним і індикаторами
Сервісний	Підходи ОЕСР	Наголошують на управлінні комплаєнс-ризиками, скороченні витрат платників і застосуванні даних	Переносять акцент із кількості перевірок на якість відбору ризиків і превенцію порушень	Непрозорі алгоритми можуть створити нові ризики вибіркості	Розвивати ризик-профілі, е-аудит, обмін даними й

				публічну оцінку результатів
Звітність і публічний моніторинг	Публічне звітування про виконання стратегії, опитування платників, оцінка сервісів ДПС	Підвищує довіру та дозволяє коригувати реформу на основі даних	Формальне звітування без управлінських наслідків не змінює поведінки платників	Запровадити щорічний публічний звіт про фінансову ефективність

**Джерело: сформовано автором на основі [30; 43; 50; 156; 195; 196].*

Саме в такій логіці податкові заходи воєнного періоду мають поступово переходити у модель стійкої податкової спроможності. Крім нормативного боку даного питання варто також розглянути необхідність розробки напрямків удосконалення фінансової ефективності податкової системи України та впровадження відповідних заходів і інструментів. Зважаючи на це, загальну логіку підвищення фінансової ефективності податкової системи України було сформовано на рис. 3.4.

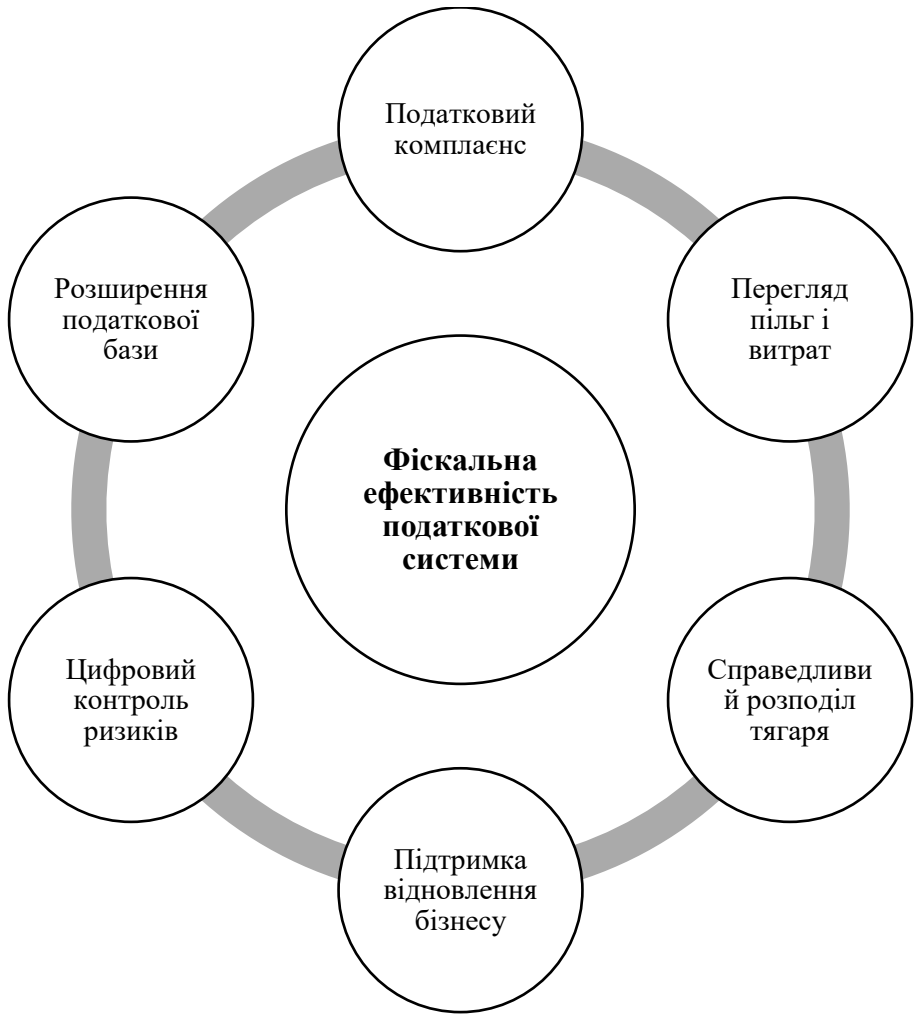


Рис. 3.4. Загальна логіка підвищення фінансової ефективності податкової системи України*

**Джерело: власна розробка автора*

Окреслена логіка підвищення фіскальної ефективності податкової системи України складається з низки взаємодоповнюючих напрямків, а саме:

I. Розширення податкової бази без непропорційного підвищення ставок, в межах чого значна частина фіскального потенціалу втрачається не через низькі номінальні ставки, а через тінізацію, пільги, прогалини в адмініструванні, нерівномірну сплату та різні режими фактичного податкового навантаження. Розширення бази насамперед передбачає повернення економічної активності в легальне поле: відновлення діяльності підприємств, легалізацію зайнятості, зменшення необлікованого обороту, підвищення якості реєстрів, скорочення схемного ПДВ і мінімізацію агресивного податкового планування. У воєнний період розширення бази не може відбуватися через однаково жорсткий підхід до всіх платників; водночас платники, які перебувають на територіях активних бойових дій, втратили майно або мають документально підтверджені обмеження діяльності, потребують окремого правового режиму; а платники, які зберегли або збільшили прибутковість, повинні брати пропорційну участь у фінансуванні публічних потреб. З цього випливає необхідність дотримання принципу диференційованої фіскальної відповідальності, а межах якого передбачено встановлення однакових правил для однакових ситуацій і визначення різних правових наслідків для істотно різних економічних умов.

II. Системний перегляд податкових пільг і податкових витрат, що передбачає інвентаризацію чинних пільг, визначення їхньої мети, строку дії, кола одержувачів, бюджетної вартості та очікуваного результату. Тобто у даному контексті податкова пільга має розглядатися як форма непрямого бюджетного видатку. Національна стратегія доходів [43] передбачає закріплення вимог до постійного моніторингу податкових преференцій, оцінки їх ефективності, розміру втрат бюджету та відкритості інформації про одержувачів. Для підвищення фіскальної ефективності це має принципове значення, оскільки пільга повинна розглядатися не як політична поступка, а як форма непрямого бюджетного видатку. Тобто у ситуації коли бюджет втрачає дохід, держава повинна знати, який саме публічний результат вона отримає

внаслідок встановлених дій. Крім того, в умовах війни та повоєнного відновлення всі податкові пільги доцільно поділити на (1) критично необхідні воєнні пільги; (2) соціально виправдані пільги; (3) відновлювальні інвестиційні стимули; а також (4) неефективні або застарілі пільги; що дозволить одночасно підтримувати оборону, соціальний захист і відбудову, але не перетворювати систему пільг на неконтрольований канал втрат бюджету.

III. Посилення ефективності ПДВ та акцизного оподаткування, зважаючи на те, що ПДВ залишається одним із ключових джерел доходів, але водночас є одним із найбільш чутливих до схемного кредиту, фіктивних операцій, порушень при відшкодуванні та змін імпоротної активності. Національна стратегія доходів [43] передбачає порівняльний аналіз звільнень від ПДВ відповідно до українського законодавства і Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 року про спільну систему податку на додану вартість [11], перегляд системи пільг з ПДВ та оцінку функціональності систем адміністрування цього податку [43]. Для України це означає, що ПДВ має реформуватися не лише з позиції ставок, а передусім з позиції чистоти бази, прозорості відшкодування, сумісності з правовою системою та сукупністю спільних надбань ЄС (фр. «acquis») і цифрового контролю ризиків. У даному контексті акцизне оподаткування також має значний фіскальний потенціал, особливо з урахуванням євроінтеграційного зближення ставок і потреби контролю підакцизних товарів; проте підвищення акцизів повинно супроводжуватися боротьбою з нелегальним ринком. Інакше фіскальний ефект буде частково нейтралізований перетіканням попиту у тіньовий сектор. Тому для акцизів ключовим є поєднання ставок, маркування, простежуваності, митного контролю, електронних систем обліку та невідворотності відповідальності за незаконний обіг.

IV. Розвиток ризик-орієнтованого податкового адміністрування і податкового комплаєнсу, що згідно з підходами ОЕСР [156], передбачає розуміння причин невиконання податкових обов'язків, сегментацію ризиків, вибір відповідних заходів реагування і зменшення витрат платників на дотримання законодавства. Варто також зауважити, що такий підхід принципово відрізняється від моделі, у якій податковий контроль переважно ототожнюється з кількістю перевірок.

Натомість у Національній стратегії доходів [43] передбачено, що заходи реагування на податкові ризики мають варіюватися від сприяння добровільному дотриманню законодавства (зокрема шляхом попередження платника про ризик та можливість самостійно його усунути) до примусового контролю щодо платників, які систематично й грубо порушують законодавство [43]; що дозволить зменшити тиск на сумлінних платників і водночас концентрувати контрольні ресурси на високоризикових операціях.

V. Цифровізація податкового адміністрування, яка має оцінюватися за якістю електронних сервісів та їхньою здатністю до (1) зменшення витрат платників, (2) підвищення точності ризик-аналізу, (3) зниження корупційних контактів, (4) забезпечення обміну даними, а також (5) спрощення податкового аудиту; зокрема за рахунок впровадження е-аудиту, формату SAF-T UA, Big Data у сфері трансфертного ціноутворення, автоматичному обміну інформацією та безпеці використання податкових даних [43].

VI. Відновлення довіри і передбачуваності податкової політики через усунення низки системних проблем, які включають часті зміни законодавства, недостатність роз'яснень, невизначеність процедур і негативний досвід перевірок збільшують витрати платників та знижують добровільний комплаєнс. Звіт про виконання Національної стратегії доходів у 2024 році [179] фіксує, що платники потребують зрозумілішої комунікації, надійніших цифрових сервісів і доступніших консультацій; а, отже, фіскальна ефективність має досягатися через підвищення якості надання державного сервісу.

У даному контексті повоєнне стимулювання економічного відновлення та відповідні інструменти повинні підтримувати ті види податкової активності, які розширюють майбутню базу оподаткування, зокрема інвестиції в переробну промисловість, енергетичну стійкість, логістику, інновації, створення робочих місць, повернення релокованого бізнесу, відновлення зруйнованих виробничих потужностей. Тому податковий стимул має бути пов'язаний з вимірюваним результатом (наприклад, обсягом інвестицій, локалізацією виробництва, експортним потенціалом, приростом податкових надходжень тощо).

На основі вищевикладеного доцільно сформувати дорожню карту, що передбачає поетапну трансформацію державного управління податковою системою України в повоєнному періоді та охоплює три послідовні етапи, кожен з яких характеризується власною метою, колом суб'єктів, функціями та інструментами впливу (див. рис. 3.5). Це дозволить узгодити фіскальні потреби держави з реальними можливостями платників і запобігти ситуації, коли повоєнна податкова політика механічно продовжує надзвичайні воєнні рішення.

Етап I «Воєнна стабілізація». Його метою є забезпечення безперервності надходження доходів до бюджету та фінансування критичних видатків, насамперед на оборону, соціальний захист і функціонування органів державної влади. Основні функції етапу: мобілізація доходів; пріоритезація бюджетних платежів; контроль за високоризиковими операціями, що можуть призводити до втрат бюджету. Особливість етапу полягає в тому, що фіскальна достатність має пріоритет над стимулюючою функцією оподаткування. Водночас тимчасові заходи мають бути чітко обмежені в часі, щоб не спричинити довгострокових деформацій податкової системи.

Етап II «Перехідний етап повоєнного відновлення». Його метою є відновлення податкової бази, зайнятості та ділової активності. Функції етапу: інвентаризація податкових пільг; легалізація зайнятості та виведення доходів із тіні; цифровізація податкових процедур; розвиток сервісної взаємодії податкових органів із платниками. На цьому етапі акцент зміщується від мобілізації доходів до розширення кількості активних платників і зміцнення довіри до податкових органів.

Етап III «Повоєнна модернізація». Його метою є формування інвестиційної, експортної та інноваційної податкової бази, здатної забезпечити довгострокове економічне зростання.

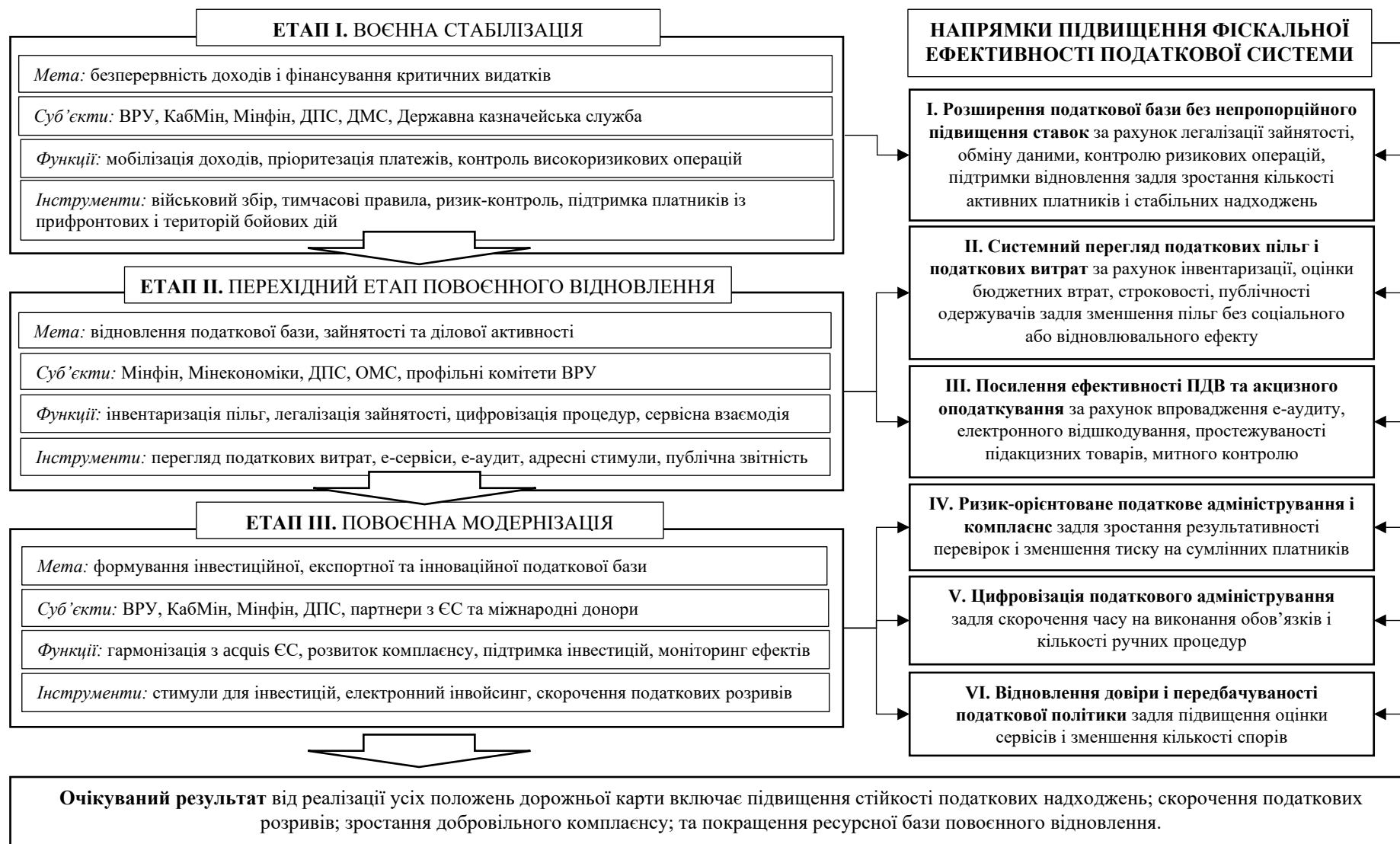


Рис. 3.5. Дорожня поетапної трансформації державного управління податковою системою України в повоєнному періоді* *Джерело: власна розробка автора

Функції етапу: гармонізація податкового законодавства з *acquis* ЄС за Розділом 16 «Оподаткування»; розвиток моделі добровільного податкового комплаєнсу; підтримка інвестицій; моніторинг ефектів податкових рішень. На цьому етапі податкова система має перейти до збалансованої моделі. У ній поєднуються фінансова достатність, інвестиційна привабливість і відповідність європейським стандартам. Реалізація етапів спрямовується через шість наскрізних напрямів підвищення фінансової ефективності: розширення податкової бази без непропорційного підвищення ставок; системний перегляд податкових пільг і податкових витрат; посилення ефективності адміністрування ПДВ та акцизного податку; ризик-орієнтоване податкове адміністрування і комплаєнс; цифровізація податкового адміністрування; відновлення довіри до податкової політики та підвищення її передбачуваності. Таким чином, дорожня карта систематизує перспективи подальших зусиль у напрямку підвищення ефективності податкової системи України, зокрема на першому етапі домінує завдання воєнної стабілізації; на другому етапі акцент зміщується до відновлення податкової бази; а вже на третьому податкова система має перейти до повоєнної модернізації, тобто поєднати фінансову достатність із інвестиційними стимулами, гармонізацією з ЄС і повноцінним електронним адмініструванням. Проте, державне управління податковою системою України також потребує системи моніторингу, яка дає змогу порівнювати запланований і фактичний результат, виявляти побічні ефекти та своєчасно коригувати податкові рішення. Зважаючи на це, доцільно запровадити багаторівневу систему оцінювання, що включатиме:

- на рівні вхідних умов оцінюються податкова база, кількість активних платників, структура доходів, обсяг пільг, стан податкового боргу, територіальний розподіл надходжень і макроекономічні передумови;

- на рівні процесу оцінюється якість адміністрування: кількість цифрових процедур, час обробки звітності, швидкість відшкодування ПДВ, кількість попереджень платників про ризики, частка перевірок, призначених за ризик-орієнтованими критеріями;

- на рівні виходу аналізуються приріст надходжень, рівень добровільної сплати, результативність перевірок, скорочення податкового боргу і зменшення неефективних пільг;

- на рівні ефекту оцінюються стійкість бюджетної системи, інвестиційна активність, створення робочих місць, довіра платників і відповідність європейським стандартам.

Для підвищення практичної значущості такої системи моніторингу доцільно пов'язати її з публічним звітуванням. Публічний звіт про фіскальну ефективність податкової системи має містити не лише інформацію про виконання плану доходів (як є наразі), а й дані про податкові витрати, ефективність пільг, кількість ризикових профілів, результати цифрових сервісів, скарги платників, строки оскарження, рівень задоволеності сервісами та заходи щодо підвищення довіри. Такий звіт дозволяв би підвищувати довіру та обізнаність усіх учасників податкового процесу (фахівців, бізнесу та громадян), оскільки податкова довіра формується через видимість результату.

Очікуваними результатами реалізації запропонованих напрямів є: 1) збільшення стійких податкових надходжень без непропорційного підвищення ставок; 2) скорочення неефективних податкових витрат; 3) зменшення витрат платників на виконання податкових обов'язків; 4) підвищення якості ризик-орієнтованого контролю; 5) зростання добровільного комплаєнсу; 6) посилення місцевої фіскальної спроможності; 7) формування податкових стимулів, які реально підтримують відновлення економіки; 8) узгодження податкової політики України з європейськими правилами.

Отже, підвищення ефективності державного управління податковою системою України має бути орієнтоване саме на перехід від режиму воєнної мобілізації доходів до режиму стійкої податкової спроможності; тобто податкова система повинна фінансувати оборону і відновлення, але водночас залишатися правовою, прозорою, соціально збалансованою та економічно стимулюючою. Для повоєнного періоду така система формує ресурсну основу державності, місцевого самоврядування, соціальної політики та економічної модернізації.

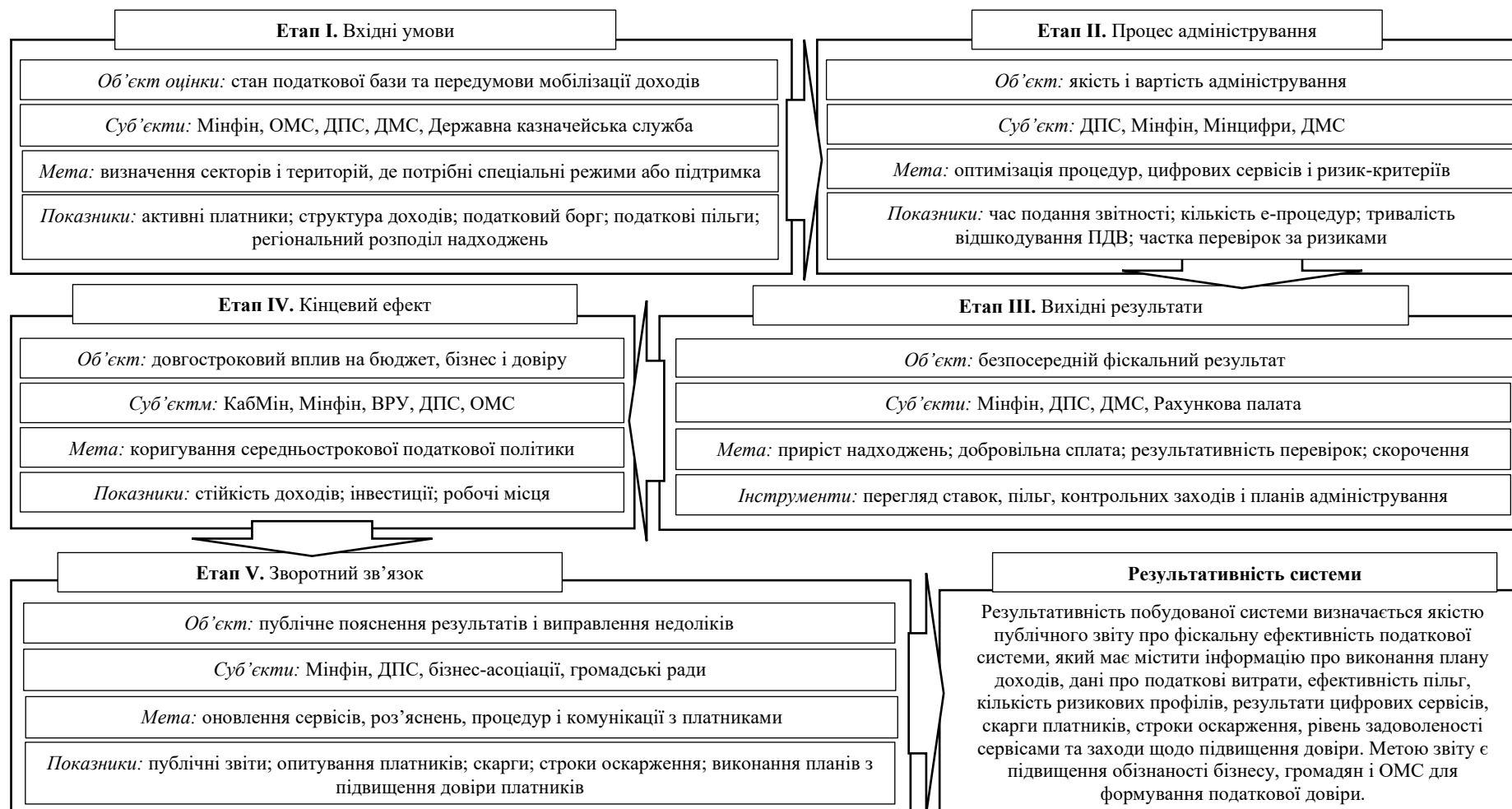


Рис. 3.6. Запропонована система моніторингу фіскальної ефективності податкової системи*

*Джерело: власна розробка автора

3.3. Інструменти забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні

Поняття соціальної справедливості є доволі усталеним у міжнародно-правовій практиці та економічних науках. З плином часу, це поняття встигло розвинути та було вивчено багатьма вченими через різноманітні призми: правові, економічні, соціологічні. Соціальна справедливість фігурує у Міжнародному пакті про економічні, соціальні та культурні права [38], зокрема ст. 11, котра встановлює дотримання державами-учасниками гідного рівня життя та соціальних гарантій. Зокрема, і Конституції України (від 28.06.1996 № 254к/96-ВР) [30] у ст. 48 наголошує, що кожна особа має право (зокрема і вимагати) гідного життєвого рівня для себе і своєї сім'ї, на його достатність.

Основна проблематика соціальної справедливості у сфері оподаткування полягає у вирішенні комплексного питання, котре досягається за рахунок прийнятної для усіх учасників податкових відносин нерівності в розподілі доходів. Саме поняття «соціальна справедливість» у системі оподаткування має означати досягнення такого рівня недискримінації, рівності та забезпечення ефективного функціонування цієї системи [131]. Певною особливістю на тлі вищеописаних процесів була та залишається диференціація доходів українців. В. О. Рядінська [114] зазначає, що в результаті цього положення ПКУ набули та продовжують набувати більшої атрибутивності задля того, щоб встигнути врегулювати більшу частину баз оподаткування та має на меті реформувати податкову систему в цілому.

Велике значення в контексті проблематики явища соціальної справедливості має питання податкової довіри соціуму до податкових державних органів та держави в цілому. Особливо гостро дане питання постає на фоні «тінізації» певних секторів економіки, а особливо під час дії правового режиму військового стану. За найбільш скромними показниками близько 30% економіки залишаються у «тіні», а тож і їхня база оподаткування. Третина підприємств, приватних домогосподарств і звичайних громадян, котрі отримують певні доходи своїм певним правовим

нігілізмом запевнюють інших платників у необов'язковості сплати податків, державних зборів та мит.

З огляду на це, соціальна справедливість в оподаткуванні не може розглядатися лише як декларативний принцип податкового права або як загальне положення про рівність платників перед законом. Її реальне забезпечення залежить від того, за допомогою яких саме інструментів держава формує податкове навантаження, розподіляє обов'язки між різними категоріями платників, визначає податкові пільги, встановлює спеціальні режими оподаткування, застосовує санкції та формує умови добровільного виконання податкового обов'язку. Ці інструменти становлять основу відповідного механізму, адже саме через них держава не лише наповнює бюджети, а й впливає на економічну поведінку платників, інвестиційну активність, зайнятість, соціальний розвиток та рівень податкової довіри [3]. Зокрема, податковий інструментарій розглядається з позицій податкового навантаження, впливу податків на інвестування й інноваційну активність, реакції платників на зміни в оподаткуванні, впливу податків на соціальний розвиток і потреби гармонізації оподаткування.

Разом із тим, податковий інструментарій доцільно розглядати саме як сукупність правових, економічних і організаційних засобів, за допомогою яких держава забезпечує справедливий, пропорційний і соціально обґрунтований розподіл податкового тягаря. У такому розумінні інструменти забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні можуть бути спрямовані на: 1) пом'якшення надмірного податкового навантаження на соціально вразливі групи населення; 2) усунення необґрунтованих податкових переваг для окремих категорій платників; 3) стимулювання зайнятості, самозайнятості та малого підприємництва; 4) підтримку людського капіталу; 5) збереження балансу між фіскальними потребами держави та платоспроможністю платників. З огляду на це, їх можна адаптувати до проблематики соціальної справедливості та поділити на три основні групи (системні, комплексні та локальні) (див. рис. 3.7).

Системні	Комплексні	Локальні
• <i>Сутність</i>: формують загальну модель розподілу податкового тягара між громадянами, бізнесом, споживачами, роботодавцями та державою • <i>Включають</i>: загальний рівень оподаткування, структура податкової системи, співвідношення прямих і непрямих податків, альтернативні системи оподаткування	• <i>Сутність</i>: враховують особливості окремих територій, галузей, груп платників або соціально-економічних умов • <i>Включають</i>: спеціальні територіальні, галузеві та функціональні режими оподаткування, що охоплюють декілька податків і зборів	• <i>Сутність</i>: безпосередньо коригують податкове становище конкретного платника або групи платників • <i>Включають</i>: податкові ставки, пільги, податкові знижки, податкова соціальна пільга, санкції, особливості оподаткування конкретних доходів

Рис. 3.7. Типологізація інструментів забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні*

*Джерело: сформовано автором на основі [54].

Для забезпечення не суто теоретичного, а прикладного значення наведених типологій, пропонуємо розглянути окреслені типи інструментів забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні детальніше:

I. Для повного розуміння можливостей інструментів забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні варто звернути окрему увагу на системний інструментарій (див. рис. 3.8), до якого належать ті регуляторні механізми, які вбудовані в саму систему оподаткування і визначають загальний характер податкового навантаження. Серед них найважливішим є саме загальний рівень оподаткування. Тобто, якщо загальний рівень податкового навантаження є надмірним, це стримує економічну активність та у довгостроковій перспективі може спричиняти розширення тіньового сектору, зниження добровільної сплати податків і посилення недовіри до держави. Натомість обґрунтоване зниження податкового навантаження здатне пожвавлювати економічні процеси та зменшувати масштаби ухилення від оподаткування.

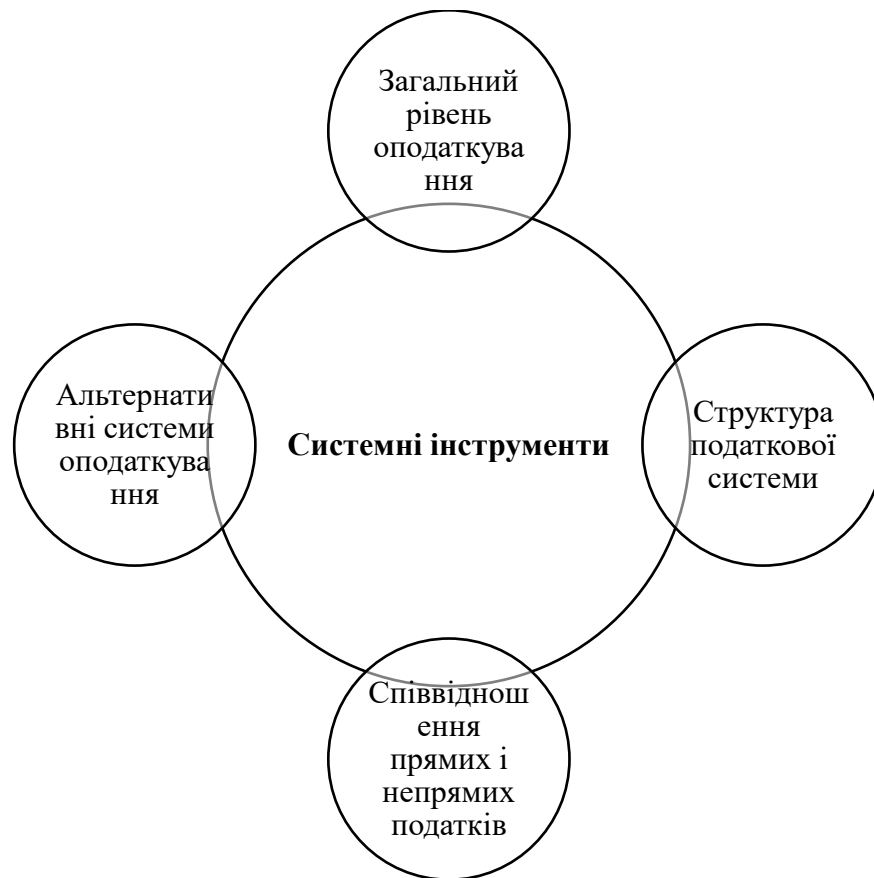


Рис. 3.8. Системні інструменти забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні*

*Джерело: сформовано автором на основі [19].

З позицій соціальної справедливості загальний рівень оподаткування має з одного боку, забезпечувати державі необхідні бюджетні ресурси, а з іншого – не створювати для сумлінних платників ситуації фактичного покарання за правомірну поведінку. Проте в умовах воєнного стану питання справедливості ускладнюється, адже держава об'єктивно потребує значних фінансових ресурсів для оборони, соціального захисту, підтримки внутрішньо переміщених осіб, відновлення інфраструктури та забезпечення базових публічних послуг. Водночас надмірне збільшення податкового навантаження на офіційно працюючих громадян і легальний бізнес може поглиблювати соціальну нерівність, оскільки частина економічних суб'єктів залишається у тіні й фактично не бере участі у фінансуванні публічних потреб.

Натомість зміна структури чинної податкової системи може відбуватися через запровадження нових податків і зборів, вилючення з системи тих платежів, регуляторний потенціал яких вичерпано, або через зміну співвідношення ставок різних податків і зборів. У межах концепції соціально справедливого оподаткування зміну структури варто розглядати насамперед через співвідношення прямих і непрямих податків, а також через співвідношення корпоративних та індивідуальних податків. Водночас непрямі податки, зокрема ПДВ та акцизний податок, справляються через ціну товарів і послуг, а тому однаково впливають на споживачів із різним рівнем доходів. Тобто для особи з низьким доходом податковий компонент у вартості товарів першої необхідності фактично займає більшу частку її бюджету, ніж для особи з високим доходом; проте з іншої перспективи прямі податки (зокрема ПДФО), можуть точніше враховувати платоспроможність платника, однак лише за умови належного правового конструювання ставок, пільг, знижок і механізмів адміністрування [19].

Крім того, альтернативні системи оподаткування (зокрема, єдиний податок) у контексті соціальної справедливості має подвійне значення, адже виступаючи інструментом підтримки МСП, самозайнятості та мікробізнесу, що є особливо важливим для громадян, які не мають доступу до великого капіталу, але прагнуть легально здійснювати підприємницьку діяльність; система потребує належного контролю, оскільки її використання не за призначенням може перетворювати соціально орієнтований інструмент підтримки малого бізнесу на засіб податкової мінімізації для більших економічних суб'єктів.

Отже, соціально справедливе застосування альтернативних систем оподаткування має сенс лише в разі виконання функції спрощення для МСП та усунення можливості створення необґрунтованої конкурентної переваги для тих суб'єктів, які фактично мають значно більшу економічну спроможність. У такому випадку єдиний податок може розглядатися як інструмент зниження адміністративних витрат, підтримки зайнятості, легалізації самозайнятості та розширення бази добровільної сплати податків. Проте справедливість його застосування потребує чіткого розмежування між реальним малим бізнесом і

штучним дробленням діяльності великих підприємств (переважно використовується для зменшення податкових зобов'язань).

II. Комплексний характер мають ті інструменти забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні, які одночасно стосуються декількох основних податків і зборів та формують спеціальні режими оподаткування для певних груп платників, територій або видів діяльності (див. табл. 3.9). До них відносяться спеціальні територіальні режими оподаткування, зокрема різні форми спеціальних або вільних економічних зон, за допомогою яких держава може вирішувати пріоритетні завдання економічного розвитку окремих регіонів або вирівнювати регіональний розвиток через підвищення інвестиційної привабливості депресивних територій.

Таблиця 3.9

Комплексні інструменти забезпечення соціальної справедливості в
оподаткуванні*

Інструмент	Сутність	Сфера застосування	Умова правомірного застосування
Спеціальні територіальні режими	Вирівнювання стартових умов, відновлення економічної активності	Постраждалі, депресивні або стратегічно важливі території	Чіткий строк дії, критерії результативності, прив'язка до потреб території
Галузеві податкові режими	Підтримка зайнятості, доступності товарів і послуг, продовольчої чи енергетичної безпеки	Суспільно значущі галузі	Доведений соціальний або економічний ефект
Функціональні режими стимулювання	Досягнення конкретної соціальної мети через податковий механізм	Працевлаштування, освіта, інновації, енергоефективність, відновлення	Адресність, прозорість, контроль використання
Режими підтримки малого бізнесу	Легалізація діяльності, підтримка доходів населення, збереження робочих місць	Мікро- та мале підприємництво, самозайнятість	Недопущення штучного використання режиму великими платниками

*Джерело: сформовано автором на основі [54].

В умовах війни територіальна нерівність набуває особливої гостроти, адже різні громади та регіони України (залежно від типу території, а саме прифронтова,

зона бойових дій тощо) перебувають у неоднаковому становищі, де одні зазнали безпосередніх інфраструктурних руйнувань, втрати робочих місць та частини населення, а інші стали приймаючими територіями для ВПО і релокованого бізнесу. За таких умов однакове податкове регулювання для всіх територій формально може виглядати рівним, але фактично є несправедливим, що обумовлює необхідність спрямування податкових інструментів на врахування об'єктивної нерівності стартових умов.

Спеціальні територіальні режими оподаткування в аспекті соціальної справедливості можуть виконувати функцію податкового вирівнювання, якщо вони застосовуються не як привілей для окремої території, а як правовий засіб компенсації об'єктивних втрат або стимулювання відновлення. Такі режими можуть передбачати тимчасове зменшення податкового навантаження для бізнесу, який працює на постраждалих територіях, податкові стимули для створення робочих місць, підтримку інвестицій у відновлення критичної інфраструктури, пільгові умови для підприємств, які працевлаштовують внутрішньо переміщених осіб, ветеранів, осіб з інвалідністю або членів сімей військовослужбовців. У такому випадку податковий інструмент працює не лише на економічне пожвавлення, а й на відновлення соціальної рівноваги. Водночас спеціальні режими оподаткування потребують чітких запобіжників, адже під кожний із них може застосовуватися комплекс взаємопов'язаних податкових пільг; вони можуть вводитися на визначений нормативно-правовим актом період; вони здатні стимулювати розвиток певних регіонів шляхом створення умов для інвестиційної та інноваційної діяльності. З точки зору соціальної справедливості спеціальний режим має бути адресним, строковим, обґрунтованим і результативним.

З іншого боку спеціальні галузеві режими оподаткування можуть передбачати комплекс пільг, які одночасно вводяться за кількома податками і зборами та поширюються на суб'єктів господарювання певної галузі або осіб, які здійснюють визначений вид діяльності. З погляду соціальної справедливості такі режими можуть бути виправданими в разі, якщо певна галузь має особливе значення для суспільства (наприклад, забезпечує продовольчу безпеку, енергетичну стійкість,

обороздатність тощо). Однак галузеві податкові переваги не можуть вважатися соціально справедливими за замовчуванням, адже це залежить від того, чи дійсно вони забезпечують суспільний ефект.

У межах комплексних інструментів доцільно також виокремити функціональні режими податкового стимулювання, спрямовані не на територію або галузь, а на певну суспільно значущу функцію. До таких функцій можна віднести працевлаштування вразливих груп, інвестування в людський капітал, підтримку енергоефективності, розвиток малого підприємництва, відновлення житла, релокацію бізнесу, створення робочих місць у громадах, які прийняли значну кількість ВПО. Тому в будь-якому разі елементи функціонального підходу мають бути реалізовані, адже він дає змогу поєднати податкове регулювання з конкретною соціальною метою і зробити податкову пільгу інструментом досягнення вимірюваного результату.

III. Локальні інструменти забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні (Таблиця 3.6) безпосередньо впливають на становище конкретного платника, оскільки пов'язані з окремими податками, податковими ставками, пільгами, знижками, санкціями та особливими правилами визначення податкового обов'язку. У даному контексті значення ПДФО виявляється з позиції регулюючого впливу на економіку розглядається як один із найефективніших вбудованих стабілізаторів економічного циклу, оскільки його база гнучко реагує на економічну динаміку. Тобто через нього держава безпосередньо впливає на розподіл податкового навантаження між громадянами і, як наслідок, забезпечує соціальну справедливість.

Таблиця 3.6

Локальні інструменти забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні*

Інструмент	Сутність	Сфера застосування	Умова справедливого застосування
Податок на доходи фізичних осіб	Дає змогу враховувати платоспроможність фізичних осіб	Оподаткування доходів громадян	Потребує соціально обґрунтованих пільг, знижок і можливих прогресивних елементів

Податкова соціальна пільга	Захищає платників із нижчими доходами або додатковими соціальними обставинами	Зменшення оподатковуваного доходу окремих категорій платників	Має відповідати реальній платоспроможності та соціальному становищу
Податкова знижка	Стимулює інвестиції в людський капітал та соціально корисні витрати	Зменшення річного оподатковуваного доходу на суму визначених витрат	Потребує доступності, зрозумілості та документального підтвердження
Податкові пільги	Компенсують соціальну вразливість або стимулюють суспільно значущу поведінку	Звільнення від сплати податку або сплата в меншому розмірі	Повинні бути адресними, строковими й результативними
Податкові санкції	Захищають рівність сумлінних платників перед законом	Фінансово-правові наслідки порушення податкового законодавства	Не повинні бути надмірними або дискримінаційними

**Джерело: сформовано автором на основі [54].*

З іншого боку у ПКУ (від 02.12.2010 № 2755-V) [50] визначено таке поняття як податкова пільга, що є передбаченим податковим і митним законодавством звільненням платника від обов'язку щодо нарахування та сплати податку і збору або сплата ним податку і збору в меншому розмірі за наявності визначених підстав [51]. У контексті війни економіко-соціальні та суспільно-політичні умови в Україні істотно змінилися, тому податкові пільги є цілком виправданим інструментом соціальної підтримки, однак лише за умови, що вони є адресними, обґрунтованими, прозорими та пов'язаними з конкретною соціальною метою. Зокрема, можна виділити пільги (1) компенсаційного характеру, які спрямовані на підтримку осіб або бізнесу, що зазнали втрат; (2) стимулюючі пільги, які спонукають до суспільно корисної поведінки; захисні пільги, що зменшують навантаження на вразливі групи; (3) відновлювальні пільги, спрямовані на підтримку територій, інфраструктури та підприємств у повоєнний період; а також (4) інвестиційні пільги, що мають забезпечити модернізацію економіки та створення нових робочих місць.

З цією метою пропонується авторська структурно-функціональна модель забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні (див. рис. 3.9).

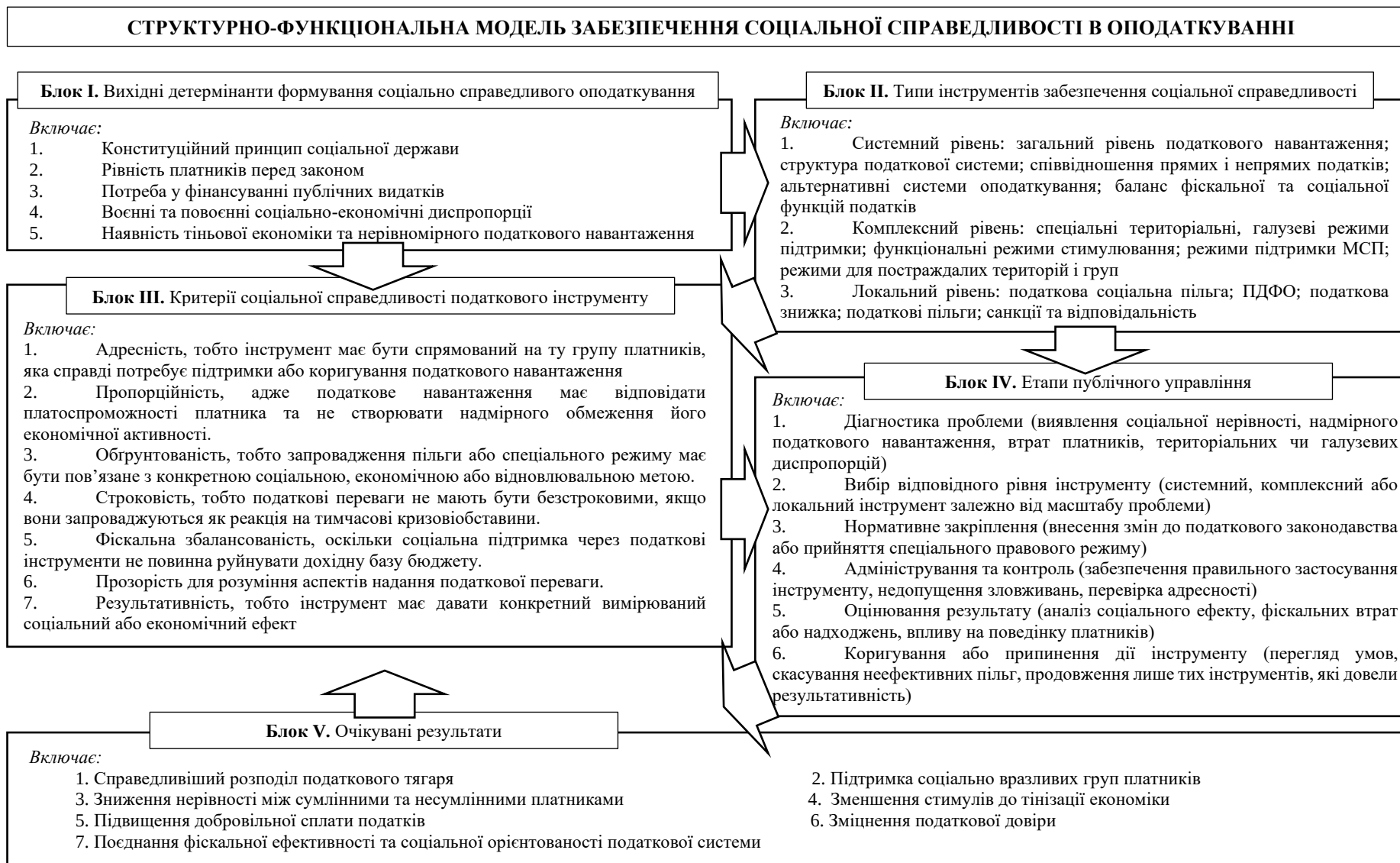


Рис. 3.9. Структурно-функціональна модель забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні*

*Джерело: власна розробка автора

Отже, практична результативність окреслених типів інструментів забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні залежить від того, чи включені вони в цілісний управлінський механізм, який дає змогу оцінити їхню соціальну обґрунтованість, фінкальну прийнятність, адресність, строковість і вплив на поведінку платників. Побудована модель має методологічне значення, адже дозволяє перейти від фрагментарного розгляду окремих податкових пілґ до їх системного оцінювання як взаємопов'язаних елементів механізму забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні. Особливістю запропонованої моделі є те, що вона поєднує правовий, фінансовий і соціальний підходи до оцінювання податкових інструментів, де: 1) з правової позиції вона виходить із необхідності дотримання принципів рівності, правової визначеності, недискримінації та пропорційності; 2) з фінансової позиції модель враховує потребу держави у стабільних бюджетних надходженнях, особливо в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення; 3) з соціальної позиції вона спрямована на захист платників, які мають нижчу платоспроможність або перебувають у вразливому становищі внаслідок війни, втрати доходів, переміщення, інвалідності, сімейних обставин або інших факторів. Тому, дану модель у довгостроковій перспективі можливо використати як основу для подальшого удосконалення податкової політики України; зважаючи на те, що вона дає змогу оцінювати наскільки певний податковий інструмент відповідає завданням соціальної справедливості.

3.4. Оптимізація механізмів, методів та інструментів державного управління податковою системою України

Оптимізація державного управління податковою системою України в сучасних умовах не може зводитися лише до технічного спрощення звітності або збільшення кількості перевірок. Йдеться про комплексне переосмислення способу, у який держава організовує виконання податкового обов'язку, поєднує фінкальний

інтерес із правами платника, використовує інформаційні ресурси, визначає ризики та обирає пропорційну адміністративну реакцію. Для України така постановка питання є особливо значущою, оскільки податкова система одночасно виконує функцію фінансового забезпечення оборони, стабілізації публічних фінансів, підтримання соціальних видатків і створення умов для повоєнного економічного відновлення.

Національна стратегія доходів до 2030 року задає для цього підрозділу нормативно-стратегічну рамку: у ній реформування податкової та митної системи пов'язується з посиленням фіскальної спроможності держави, адаптацією до стандартів ЄС і формуванням стимулів для післявоєнного відновлення [43]. Саме тому оптимізація адміністрування має розглядатися не як допоміжний елемент податкової політики, а як самостійний механізм державного управління, від якого залежить реальна здатність податкових норм діяти однаково, передбачувано і результативно.

У правовому сенсі податкове адміністрування є сферою владно-управлінської діяльності, що охоплює облік платників, прийняття звітності, контроль за своєчасністю та повнотою нарахування і сплати податків, інформаційну взаємодію, застосування заходів контролю, розгляд заперечень, супровід податкового боргу та забезпечення сервісної підтримки. Згідно до ПКУ (від 02.12.2010 № 2755-V) [50] контролюючі органи здійснюють адміністрування податків, зборів і платежів, а також контролюють своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податкових зобов'язань. Водночас такий контроль у сучасній моделі не повинен бути самоціллю. Його призначення полягає у тому, щоб забезпечити добровільне виконання податкових обов'язків більшістю платників і сконцентрувати примусові інструменти там, де наявний підвищений ризик несумлінної поведінки.

Зважаючи на це, було запропоновано оновлену логіку оптимізації податкового адміністрування (див. рис. 3.10) як правового, організаційного, цифрового і комунікаційного упорядкування діяльності податкових органів, за якого кожна адміністративна дія має бути законною, обґрунтованою даними,

пропорційною ризику, мінімально обтяжливою для сумлінного платника та спрямованою на підвищення добровільного комплаєнсу.

Запропонована логіка демонструє послідовний перехід податкового адміністрування від контрольної моделі, у якій основний акцент робиться на перевірках, виявленні порушень і санкційному реагуванні, до більш гнучкого ризик-орієнтованого підходу.

Контрольна модель адміністрування	Ризик-орієнтований контроль	Управління податковим комплаєнсом	Цифрова аналітика адміністрування	Сервісна взаємодія з платником
• домінування перевірочних процедур; постфактумне реагування на порушення; санкційний інструментарій; забезпечення надходжень через контроль	• сегментація платників; визначення ризикових операцій; концентрація контрольних ресурсів; пріоритетність перевірок за рівнем ризику	• управління ризиками недотримання законодавства; профілактика порушень; стимулювання добровільної сплати; диференційовані заходи впливу	• інтеграція даних; автоматизований моніторинг; ризик-профілювання; е-аудит; використання SAF-T UA та цифрових сервісів	• правова визначеність; консультаційна підтримка; зменшення адміністративного тиску; партнерська комунікація; підвищення добровільного комплаєнсу

Рис. 3.10. Оновлена логіка оптимізації податкового адміністрування*

*Джерело: сформовано автором на основі [43; 50; 157].

У межах даного підходу контрольні ресурси держави спрямовуються передусім на операції та платників із підвищеним рівнем податкового ризику. Подальша оптимізація адміністрування пов'язується з управлінням податковим комплаєнсом, тобто зі створенням умов для добровільного, своєчасного й повного виконання податкових обов'язків. Інструментальною основою цього процесу є цифрова аналітика адміністрування, яка забезпечує інтеграцію даних, автоматизований моніторинг, е-аудит і ризик-профілювання. Останнім елементом моделі є сервісна взаємодія з платником, спрямована на правову визначеність, консультаційну підтримку, зменшення адміністративного тиску та підвищення довіри до податкових органів.

Нормативну основу оптимізації податкового адміністрування становить поєднання спеціального податкового законодавства, зокрема ПКУ (від 02.12.2010

№ 2755-V) [50] визначає базові права й обов'язки платників, функції контролюючих органів, правила електронної взаємодії, порядок перевірок і процедури погашення податкового боргу; а ЗУ «Про адміністративну процедуру» (від 17.02.2022 № 2073-IX) [56] актуалізує для податкового адміністрування загальні стандарти правової визначеності, належного розгляду адміністративної справи, мотивованості адміністративного акта і поваги до прав особи. І хоча податкові процедури мають спеціальний режим, загальна ідея належного адміністрування є важливою для формування сервісно-правової моделі взаємодії держави і платника.

Особливе значення має постанова КабМін «Про реалізацію експериментального проекту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі» від 25.07.2024 № 854 [93], якою започатковано експериментальний проект щодо функціонування системи управління податковими ризиками, тобто комплаєнс-ризиками, у Державній податковій службі. Її зміст свідчить, що Україна поступово переходить від фрагментарного ризик-орієнтованого відбору до повнішої системи управління податковою поведінкою платників. У постанові використано такі підходи, як інтегроване, комплексне, адаптоване, інклюзивне, динамічне управління ризиком і постійне поліпшення.

Міжнародна методологія також підтверджує саме такий напрям розвитку. У звіті OECD Tax Administration 2025 [157] підкреслено, що оцінювання точності та повноти інформації, яку подають платники, є ключовою функцією податкових адміністрацій, однак сучасне виконання цієї функції дедалі частіше спирається на автоматизовані електронні перевірки, валідацію та зіставлення даних. Крім того, у звіті зазначається, що управління комплаєнс-ризиками залишається базовою рамкою, яка дозволяє виявляти, оцінювати і пріоритизувати ризики, а також обирати відповідні заходи впливу. З іншого боку інструмент діагностичної оцінки податкового адміністрування TADAT (англ. «Tax Administration Diagnostic Assessment Tool»), який застосовувався для зовнішнього оцінювання процесів податкового адміністрування в Україні, також виходить із того, що ефективність податкової адміністрації вимірюється не лише обсягом зібраних доходів [188]. В

межах даного методу важливими є забезпечення ефективності, своєчасності та точності при реєстрації платників, поданні звітності, сплаті податків, управлінні ризиками, розгляді спорів, а також підзвітності і прозорості.

Потреба в оптимізації адміністрування зумовлена не тільки загальними вимогами євроінтеграції, а й конкретними деформаціями, які посилюються в умовах повномасштабної війни. Основними проблемами воєнного періоду є саме (1) скорочення податкової бази в окремих регіонах, релокація бізнесу, руйнування активів і міграція населення ускладнили звичну логіку обліку платників та прогнозування надходжень; (2) збільшення бюджетних потреб держави створило ризик адміністративного тиску на сумлінних платників, які залишаються у легальному секторі; а також (3) цифровізація господарського обороту і поширення платформних моделей діяльності породжують нові способи приховування доходів, які не завжди можуть бути виявлені традиційними перевірками. Повний перелік проблем оптимізації податкового адміністрування та перспективні напрямки їх подолання наведено у Таблиці 3.7. Проте, варто зазначити, що запровадження режиму воєнного стану не скасовує вимоги правової визначеності, адже за умов надзвичайного навантаження на державу адміністративні процедури мають бути чіткими, зважаючи на нестабільність правил і непередбачуваність дій контролюючого органу прямо впливають на рішення бізнесу щодо інвестування, відновлення діяльності, збереження робочих місць і декларування доходів.

Таблиця 3.7

Проблеми оптимізації податкового адміністрування та перспективні напрямки
їх подолання*

Проблема	Сутність	Ризик	Перспективи
Надмірна процедурна складність	Платник витрачає значний час на звітність, пояснення, уточнення та комунікацію з різними підрозділами	Зростання помилок, витрат бізнесу і недовіри до податкової служби	Спрощення процедур, уніфікація форм, попереднє заповнення даних, зрозумілі цифрові маршрути
Недостатня прозорість ризик-критеріїв	Платник не завжди розуміє, чому його операція або поведінка визначається ризиковою	Сприйняття контролю як вибіркового або непропорційного	Публічні правила сегментації, пояснюваність алгоритмів, право на уточнення та самовиправлення
Фрагментарність даних	Інформація з різних реєстрів не завжди узгоджується або оновлюється синхронно	Автоматизовані рішення можуть ґрунтуватися на	Єдина архітектура даних, контроль якості даних, міжвідомча інтеграція, аудит інформаційних масивів

		неповних чи помилкових даних	
Контрольна інерція	Перевірка використовується як універсальна реакція навіть там, де достатньо сервісного попередження	Перевантаження ДПС і тиск на сумлінний бізнес	Диференційована реакція залежно від поведінки платника і рівня ризику
Нерівна цифрова готовність платників	Малі платники мають менше ресурсів для адаптації до нових електронних форматів	Фактична нерівність у доступі до виконання податкових обов'язків	Навчання, інструкції, тестові сервіси, перехідні періоди, консультаційний супровід
Низький рівень довіри	Платники не завжди бачать зв'язок між сплатою податків, якістю адміністрування та публічними послугами	Зростання мотивації до тінізації та конфліктності	Комунікація результатів, сервісна культура, регулярні опитування, публічні КРІ ДПС

**Джерело: сформовано автором на основі [5; 43; 50; 157; 195; 196].*

Отже, суттєвим викликом сучасності для податкового адміністрування є різний рівень цифрової готовності платників, що часто виражається у можливостях та розмірі підприємств. Тобто якщо великі платники зазвичай мають бухгалтерські, юридичні та ІТ-підрозділи, здатні підготуватися до електронного аудиту, інтеграції даних і складних форматів звітності; то представники МСП, фізичні особи-підприємці (ФОП), а також підприємства на територіях підвищеного ризику або суб'єкти, що відновлюють діяльність після переміщення, потребують простіших процедур, консультацій, попереджень і можливостей для виправлення помилок без негайної санкційної реакції.

Крім того, на процес сучасного адміністрування, що залежить від якості реєстрів, електронного кабінету, наявності реєстратора розрахункових операцій (РРО/ПРРО), податкової звітності, митної інформації, банківських і платіжних даних, інформації інших державних органів, прямо впливає якість податкових даних, яка проявляється в високому рівні узгодженості, повноті, мінімізації застарілих або неповних відомостей тощо. Зважаючи на це, для забезпечення оптимального рівня якості оптимізації податкового адміністрування важливо запроваджувати системний підхід до цифрової трансформації і, як наслідок, імплементувати ефективні інструменти управління даними для усунення формального ставлення до електронного середовища.

Крім того, найбільш перспективним напрямом оптимізації є перехід до комплаєнс-ризик-менеджменту. Це обумовлено тим, що у традиційній моделі податкова служба переважно реагує на вже встановлене порушення (наприклад, виявляє недоплату, проводить перевірку, нараховує зобов'язання, застосовує санкції тощо); натомість комплаєнсна модель зосереджена на попередженні порушення, де податковий орган має спрямовуватися на аналіз типових джерел ризику, розробку поведінкових моделей платників, врахування галузевих особливостей, забезпечувати якість даних, зберігати історію виконання обов'язків і, як наслідок, вибір інструменту впливу. За умови системного підходу до реалізації моделі, що з-поміж інших вирізняється більшою раціональністю, можливо спрямувати ресурси держави не на загальну кількість платників в однаковому обсязі, а на ті сегменти, де ймовірність фіскальних втрат є найвищою. Проте нова модель несе ряд проблем, які можуть вплинути на загальну ефективність податкового адміністрування, зокрема, у роз'ясненнях ДПС щодо комплаєнс-ризиків виокремлює ризик реєстрації, ризик звітності, ризик сплати і ризик декларування [29].

Отже, комплаєнс-ризик-менеджмент у довгостроковій перспективі має трансформуватися з інструменту для перевіркової роботи у центральну управлінську функцію ДПС. У даному випадку планування перевірок, сервісна робота, роз'яснення, електронні повідомлення, аналіз податкового боргу, виявлення тіньової зайнятості, адміністрування ПДВ і супровід великих платників повинні бути об'єднані єдиною логікою запобігання ризику; що цілком відповідає рекомендаціям OECD [157]. У даному контексті варто розробити схему інтеграційно-комплаєнсної моделі оптимізації податкового адміністрування, де добровільне виконання податкових обов'язків є центральним результатом адміністрування. Навколо нього формуються шість взаємопов'язаних блоків, які включають правову визначеність, дані й е-аудит, сегментацію платників, сервісну підтримку, диференційовані заходи впливу та моніторинг результатів; баланс яких дозволяє забезпечити ефективність податкового адміністрування загалом. Більш детально інтеграційно-комплаєнсна модель оптимізації державного управління податковою системою наведена на рис. 3.11.

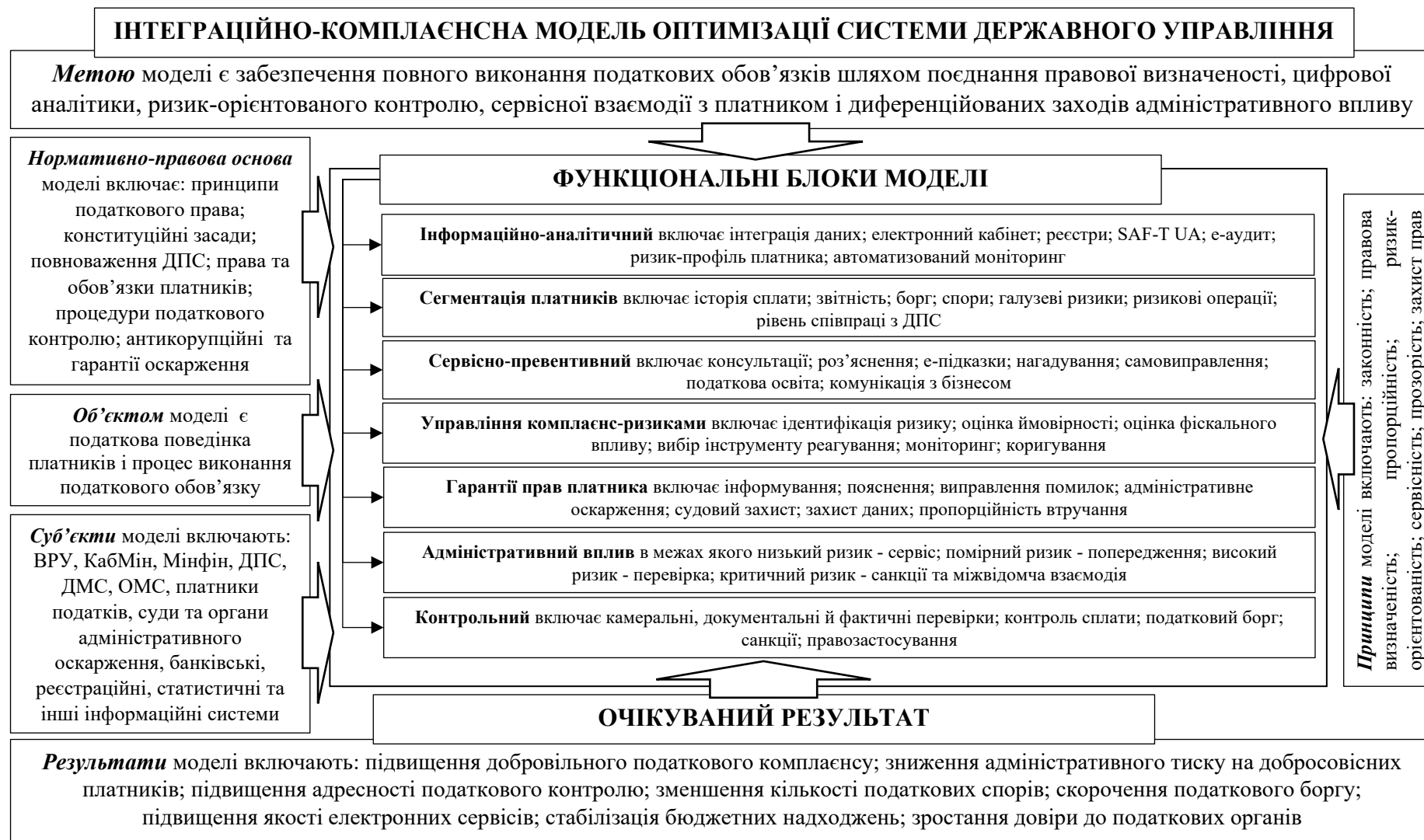


Рис. 3.11. Інтеграційно-комплаєнсна модель оптимізації державного управління податковою системою України*

*Джерело: власна розробка автора

Функціональна логіка моделі охоплює сім блоків, що дозволяє уникнути надто вузького розуміння оптимізації, а саме:

I. Інформаційно-аналітичний блок охоплює інтеграцію податкових даних, Електронний кабінет, державні реєстри, SAF-T UA, електронний аудит, формування ризик-профілю платника та автоматизований моніторинг податкової поведінки. У цьому блоці цифровізація податкового адміністрування розглядається не як формальна заміна паперових документів електронними, а як правовий і управлінський механізм раннього виявлення помилок, зменшення конфліктності та забезпечення доказової визначеності контрольних процедур.

Електронний кабінет платника податків уже став базовою інфраструктурою реалізації прав і обов'язків платника в електронному середовищі. Згідно до ст. 42-1 ПКУ (від 02.12.2010 № 2755-V) [50] він забезпечує можливість електронної взаємодії, подання документів, отримання інформації та здійснення інших юридично значущих дій. Водночас у межах інтеграційно-комплаєнсної моделі електронний кабінет не повинен сприйматися як канал подання звітності, адже його потенціал полягає у попередженні помилок до моменту подання, автоматичному нагадуванні про строки, відображенні історії взаємодії з ДПС, доступі до запитів, повідомлень, актів, квитанцій і персоналізованих сервісних повідомлень.

Окремим інструментом цього блоку є електронний аудит і стандартний аудиторський файл SAF-T UA. У 2026 році ДПС повідомила, що за перший квартал практичного використання е-аудиту отримала 14 файлів SAF-T UA від платників під час документальних перевірок; такі файли обробляються у системі е-аудиту та використовуються для аналізу фінансово-господарських операцій на основі повного масиву облікових даних [9]. Порядок подання SAF-T UA передбачає завантаження файлу через приватну частину Електронного кабінету, технічну перевірку відповідності XSD-схеми, логічний контроль даних, перевірку електронного підпису та формату [181]. Отже, SAF-T UA та е-аудит доцільно розглядати як інструменти розумного контролю, що мають скорочувати хаотичність документальних запитів і зменшувати людський фактор. Зважаючи на це, для ефективного функціонування інформаційно-аналітичного блоку необхідні реєстри,

сумісність інформаційних систем, якість джерел даних і технічна спроможність платників виконувати цифрові вимоги.

II. Сегментація платників є важливим блоком моделі, оскільки сучасне податкове адміністрування не може виходити з припущення про однакову поведінку всіх платників. Зокрема, одні платники своєчасно виконують обов'язки, але потребують простих цифрових процедур; а інші допускають несистемні помилки через складність законодавства; частина платників має повторювані ризики, борг або розбіжності у звітності; окремі суб'єкти свідомо використовують фіктивні операції, агресивне планування чи штучне дроблення бізнесу. Вона має здійснюватися за сукупністю критеріїв (наприклад, історія сплати, своєчасність подання звітності, наявність податкового боргу, галузеві ризики тощо), які в умовах війни доповнюються критерієм воєнної вразливості платника, зокрема релокацію, руйнування виробничих потужностей, втрату майна, персоналу або облікових даних.

III. Управління комплаєнс-ризиками охоплює ідентифікацію ризику, оцінку ймовірності його реалізації, оцінку потенційного фіскального впливу, визначення поведінкових причин ризику, вибір інструменту реагування, моніторинг результату та подальше коригування критеріїв ризику. У роз'ясненнях ДПС щодо комплаєнс-ризиків виокремлюється ризики реєстрації, звітності, сплати та декларування [29]. Однак важливо наголосити, що кожен із цих ризиків має як фіскальний, так і поведінковий вимір. Крім того, управління комплаєнс-ризиками передбачає також прозорість загальної логіки оцінювання. Тобто держава не повинна повністю розкривати алгоритми так, щоб ними можна було маніпулювати, але платник має розуміти загальні групи ризиків, типові помилки, можливості зниження власного ризик-профілю і канали комунікації з ДПС.

IV. Сервісно-превентивний блок забезпечує перехід від пасивного консультування до активного попередження порушень. Його елементами є консультації, роз'яснення, електронні підказки, нагадування про строки, можливість самовиправлення, податкова освіта, галузеві комунікації та діалог із бізнесом. Тому електронні сервіси мають попереджати платника про можливі

помилки, пропонувати шляхи їх усунення і зменшувати потребу у подальшому спорі. У даному контексті сервісна функція ДПС має бути переорієнтована від пасивного надання відповідей до активного виявлення типових помилок, підготовки коротких практичних роз'яснень, галузевих консультацій, чек-листів щодо нових правил, персоналізованих повідомлень і механізмів добровільного виправлення. Такий підхід робить владні повноваження ДПС більш ефективними без зменшення їхнього обсягу, оскільки значна частина порушень усувається до застосування санкцій. Проте довіра до податкового органу формується не лише через якість сервісів, а й через передбачуваність адміністративної практики, зрозумілість правил, доступність консультацій і відчуття справедливого розподілу податкового навантаження. У звіті про виконання Національної стратегії доходів за 2024 рік [179] визначено низку заходів щодо реформування ДПС, управління ризиками, антикорупційних дій, розвитку компетентностей персоналу та майбутніх незалежних опитувань платників; що дає підстави розглядати довіру як окремий об'єкт управління, який має вимірюватися і враховуватися під час коригування процедур.

V. Диференційований адміністративний вплив полягає у співвіднесенні рівня ризику, поведінкової характеристики платника та потенційного фіскального наслідку. Тобто (1) якщо ризик є низьким і платник має позитивну історію виконання обов'язків, пріоритетними мають бути сервіс, автоматизовані підказки, нагадування і можливість самовиправлення; (2) якщо ризик є помірним, доцільними є попередження, запит уточнень, тематична консультація або камеральний контроль; а (3) якщо ризик високий, застосовуються поглиблений аналіз, документальна перевірка, е-аудит і міжвідомчий обмін. Якщо ризик критичний і має ознаки умисності, необхідними стають санкції та правозастосовна взаємодія у випадках, передбачених законом. Такий підхід реалізує принцип пропорційності, в межах якого втручання держави має відповідати характеру, причині, повторюваності та фіскальному значенню порушення. За рахунок цього він зменшує адміністративний тягар для сумлінних платників і дозволяє

концентрувати перевірочні ресурси на найбільш проблемних сегментах (див. рис. 3.12).

Потенційний фінансовий/правовий вплив	високий	сервіс, автоматичні підказки	роз'яснення, самовиправлення	поглиблений аналіз, камеральний контроль	документальна перевірка, міжвідомча взаємодія
		мінімум втручання	повідомлення про невідповідності	запит пояснень	контрольна дія
		самообслуговування	консультація	профілактичний аудит	цільова перевірка
	низький	автоматизовані сервіси	нагадування	точкова перевірка	контроль і санкції
		низька	Ймовірність невиконання обов'язку		
					висока

Рис. 3.12. Матриця диференційованого адміністративного впливу*

*Джерело: сформовано автором на основі [43; 50; 145; 156].

Така деталізація блоку диференційованого адміністративного впливу вказує на те, що реакція ДПС має посилюватися залежно від поєднання ймовірності невиконання податкового обов'язку та потенційного фінансового або правового впливу. Зважаючи на це такі інструменти як сервіс, попередження, перевірка, санкції та міжвідомча взаємодія мають застосовуватися як елементи єдиної шкали адміністративного реагування.

VI. Контрольно-правозастосовний блок має застосовуватися тоді, коли сервісні й превентивні інструменти є недостатніми або коли ризик має суттєвий фінансовий вплив. До цього блоку належать камеральні, документальні й фактичні перевірки, контроль за своєчасністю сплати, робота з податковим боргом, застосування санкцій і правозастосування. Особливе місце у цьому блоці займає е-аудит, оскільки він поєднує цифрову аналітику з доказовою функцією контролю. Метою даного блоку є ефективне виявлення суттєвих розбіжностей, зменшення людського фактору, стандартизація доказової бази, полегшення роботи

добросовісним платникам і водночас ускладнення процесу маніпулювання великими масивами облікової інформації. Водночас сервісна модель має ряд обмежень, адже вона не може означати відмову від контролю щодо суб'єктів, які свідомо ухиляються від оподаткування, використовують фіктивні операції або створюють схеми мінімізації; і, навпаки, сервісна підтримка сумлінних платників дозволяє обґрунтувати правову реакцію щодо несумлінних платників як захист рівних умов конкуренції та справедливості оподаткування.

VII. Гарантії прав платника запобігає перетворенню цифрового та ризик-орієнтованого адміністрування на непрозорий алгоритмічний контроль. До цього блоку належать інформування платника, право на пояснення, можливість виправлення помилок, адміністративне оскарження, судовий захист, захист даних і пропорційність втручання. Серед правових запобіжників в межах даного блоку було виокремлено (1) законність джерел даних, тобто податковий орган повинен використовувати лише ті дані, доступ до яких має нормативне обґрунтування; (2) якість даних, в межах якого платник, який потрапив до групи ризику через помилку, має мати доступ до простої процедури виправлення; а також пояснюваність адміністративного рішення, який означає, що платник повинен розуміти, яку саме невідповідність виявлено, з якими даними її зіставлено, на якій правовій підставі сформовано запит, який строк надано для пояснення і які правові наслідки настануть у разі неподання або підтвердження ризику.

Отже, інтеграційно-комплаєнсна модель оптимізації податкового адміністрування була сформована на перетині сучасних підходів до податкового комплаєнсу, ризик-орієнтованого адміністрування, цифровізації контрольних процедур і необхідності забезпечення балансу між фіскальними інтересами держави та правами платників податків. На відміну від вузького розуміння адміністрування як сукупності перевірочних заходів, така модель охоплює нормативно-правові засади, інформаційно-аналітичне забезпечення, сегментацію платників, управління комплаєнс-ризиками, сервісно-превентивні інструменти, диференційований адміністративний вплив, контрольно-правозастосовний блок і гарантії захисту прав платника. Тому її практична значущість полягає у формуванні

цілісного управлінсько-правового підходу до модернізації податкового адміністрування, який дозволяє: 1) підвищити результативність контролю та стабільність бюджетних надходжень, 2) зменшити адміністративний тиск на сумлінних платників, 3) забезпечити адресність втручання держави, 4) попереджати типові порушення до моменту їх перетворення на податковий спір, 5) підвищити якість електронної взаємодії між ДПС і платниками, 6) зміцнити довіру до податкових органів через поєднання цифрової аналітики, правової визначеності, сервісної підтримки та пропорційного правозастосування.

Впровадження механізму сприятиме зростанню податкових надходжень завдяки підвищенню рівня податкової дисципліни, скорочення витрат на адміністрування, зменшення тіньового сектору, а також дозволить знизити фіскальний тиск, встановивши чіткі та передбачувані правила й норми. Як передова концепція трансформації фіскальних органів від карально-контрольної функції до аналітично-сервісного партнерства з бізнесом, він інтегрує цифрові інструменти, превентивне управління ризиками та прозору взаємодію задля забезпечення добровільного виконання податкових зобов'язань.

Функціонування механізму забезпечує ефективний зворотний зв'язок між стратегічним, координаційним і адміністративним рівнями управління, при цьому серед очікуваних результатів доцільно виділити: зниження адміністративного навантаження на платників; підвищення узгодженості та підзвітності суб'єктів державного управління; зростання довіри до податкових органів; скорочення податкового розриву; формування необхідних інституційних передумов для повної адаптації українського законодавства до правових норм ЄС у сфері податкової політики.

Щодо забезпечення компліментарності податкового законодавства України до права ЄС за Розділом 16 «Оподаткування» на тлі загальної політики з векторністю набуття повноправного членства, необхідним є впровадження низки змін до Податкового кодексу України. Такі зміни передбачають: 1) імплементацію положень Директиви Ради 2011/96/ЄС про спільну систему оподаткування материнських і дочірніх компаній різних держав-членів; 2) узгодження

національних правил протидії ухиленню від оподаткування з Директивами (ЄС) 2016/1164 (ATAD 1) та 2017/952 (ATAD 2), у тому числі, щодо обмеження вирахування процентів, оподаткування при виході, загального правила протидії зловживанням, контрольованих іноземних компаній і гібридних невідповідностей; поетапне вирівнювання ставок акцизного податку на тютюнові вироби та пальне до мінімальних рівнів ЄС відповідно до встановлених графіків; 3) наближення правил адміністрування ПДВ до положень Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість, зокрема щодо спеціальних режимів, порядку бюджетного відшкодування та оподаткування електронних послуг; 4) підготовку до імплементації Директиви Ради (ЄС) 2022/2523 про глобальний мінімальний рівень оподаткування міжнародних груп компаній (Pillar Two); 5) імплементацію положень Директиви Ради 2003/49/ЄС про спільну систему оподаткування процентів і роялті між асоційованими компаніями різних держав-членів; 6) узгодження норм розділу V Податкового кодексу України з Директивою Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість, зокрема щодо місця постачання послуг, переліку звільнених операцій, спеціальних режимів і права на податковий кредит; 7) розвиток механізмів автоматичного обміну податковою інформацією відповідно до Директиви Ради 2011/16/ЄС про адміністративне співробітництво у сфері оподаткування (DAC) та приведення правил трансфертного ціноутворення у відповідність до стандартів ОЕСР; 8) узгодження звільнень від ПДВ при ввезенні товарів із Директивою Ради 2009/132/ЄС; 9) імплементацію правил оподаткування електронної комерції за пакетом Директив (ЄС) 2017/2455 та 2019/1995, зокрема механізмів єдиного вікна (OSS/IOSS); 10) запровадження механізмів вирішення податкових спорів між державами відповідно до Директиви Ради (ЄС) 2017/1852.

Висновки до розділу 3

1. Систематизовано основні управлінські підходи до модернізації податкової системи, серед яких: підхід фіскальної достатності, збалансованої структури податкових надходжень, соціально чутливої диференціації, цифровізації податкового адміністрування, електронного інвойсингу та цифрової звітності, ризик-орієнтованого адміністрування, сервісної податкової адміністрації, кооперативного комплаєнсу, міжнародної адміністративної податкової співпраці, податкової довіри та адаптивного податкового управління в умовах криз. На основі цього було виокремлено моделі управління податковою системою в країнах ЄС, а саме: соціально орієнтовану (нордичну), континентальну, ліберально-стимулюючу, цифрово-адміністративну, ризик-орієнтовану, кооперативно-комплаєнсну та інтеграційно-координаційну моделі.

2. Їх порівняльний аналіз дозволив встановити, що кожна з них має власні переваги та обмеження для України, зокрема (1) нордична модель є корисною для розуміння ролі податкової довіри та прозорості використання публічних коштів; (2) континентальна – для пошуку балансу між фіскальною достатністю і соціальними гарантіями; (3) ліберально-стимулююча – для підтримки інвестицій, підприємництва і повоєнного відновлення; (4) цифрово-адміністративна – для розвитку електронних сервісів, е-аудиту, автоматичного обміну даними та зменшення витрат платників; (5) ризик-орієнтована – для підвищення адресності контролю; (6) кооперативно-комплаєнсна – для формування партнерської взаємодії держави і платника; (7) інтеграційно-координаційна – для посилення міжнародного обміну податковою інформацією та протидії транскордонному ухиленню. Зважаючи на це, зроблено висновок, що для України найбільш доцільною є не одна ізольована модель, а змішана адаптивна модель державного управління податковою системою, яка поєднує європейські стандарти правового регулювання, цифровізацію, ризик-орієнтованість, соціальну справедливість, сервісність і потреби повоєнного економічного відновлення.

3. Встановлено, що в умовах воєнного стану доходи бюджету мають аналізуватися у зв'язку з видатковим навантаженням, оскільки навіть за зростання податкових надходжень фінансовий розрив залишається значним, а отже, підвищення фінансової ефективності має поєднувати внутрішню мобілізацію доходів, раціоналізацію видатків, середньострокове бюджетне планування, зовнішню фінансову підтримку та поступову нормалізацію податкових правил.

4. Сформовано загальну логіку підвищення фінансової ефективності податкової системи України, яка включає 1) розширення податкової бази без непропорційного підвищення ставок; 2) посилення ефективності ПДВ та акцизного оподаткування; 3) системний перегляд податкових витрат; 4) розвиток ризик-орієнтованого податкового адміністрування і комплаєнсу; 5) цифровізацію податкового адміністрування; 6) відновлення довіри і передбачуваності податкової політики. Тому підвищення фінансової ефективності має здійснюватися через повернення економічної активності в легальне поле, легалізацію зайнятості, зменшення необлікованого обороту, підвищення якості реєстрів, е-аудит, електронне відшкодування, простежуваність підакцизних товарів, інвентаризацію пільг і розвиток податкових сервісів.

5. Обґрунтовано напрями оптимізації державного управління податковою системою. Встановлено, що оптимізація адміністрування не повинна зводитися до збільшення кількості перевірок або посилення санкційного інструментарію, оскільки сучасне податкове адміністрування має забезпечувати не лише контроль, а й попередження порушень, сервісну підтримку платників, цифрову взаємодію, управління комплаєнс-ризиками, захист прав платника та підвищення рівня добровільного виконання податкових обов'язків. Доведено, що цифровізація, Електронний кабінет, SAF-T UA, е-аудит, автоматизований моніторинг і ризик-профілювання повинні розглядатися не як технічні допоміжні інструменти, а як основа нової управлінсько-правової логіки податкового адміністрування.

ВИСНОВКИ

У дисертації актуалізовано основні наукові положення, що дозволяють вирішити важливе наукове завдання у сфері державного управління, яке полягає в науковому обґрунтуванні теоретичних засад і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення механізмів державного управління податковою системою в умовах євроінтеграції. Зокрема, у рамках дисертаційного дослідження:

1. Охарактеризовано сучасний стан наукової розробленості проблеми та теоретико-методологічні засади державного управління податковою системою. Встановлено, що державне управління податковою системою не може зводитися лише до організації справляння податків, контролю за виконанням податкового обов'язку або мобілізації доходів бюджету. Його зміст є значно ширшим і охоплює нормативну, інституційну, адміністративно-процедурну, сервісну, контрольну та стратегічно-аналітичну складові. Саме через ці складові відбувається формування правил оподаткування, визначається компетенція суб'єктів управління, що організовують виконання податкових обов'язків, забезпечують сервісну підтримку платників податків, здійснюють контроль, оцінюють податкові ризики та коригують податкову політику відповідно до суспільних потреб. Обґрунтовано, що податкова система у публічно-правовому значенні є інституційно-сформованим механізмом, за допомогою якого який держава акумулює фінансові ресурси, впливає на економічну поведінку платників податків, перерозподіляє доходи, підтримує макроекономічну стабільність, забезпечує виконання соціальних зобов'язань, здійснює фінансування оборони та формує умови для довгострокового розвитку. Еволюція державного управління податковою системою України розпочинається з 1990-х років до сучасного етапу. Встановлено, що її розвиток відбувався у складних умовах державотворення, переходу до ринкової економіки, кодифікації податкового законодавства, інституційних реформ, цифровізації, євроінтеграції та повномасштабної війни. Особливу увагу приділено зміні ролі податкових органів від переважно

контрольної та фіскально-каральної моделі до сервісно-комплаєнсної, ризикоорієнтованої та цифрово-підтриманої моделі адміністрування.

2. Досліджено та обґрунтовано теоретичні підходи до балансування фіскальних і соціальних функцій податків. Науково-методологічним результатом стала інтегрована логіка оцінювання податкового інструмента за 1) бюджетним рівнем, що дозволяє оцінити достатність, стабільність і прогнозованість доходів; 2) економічним, що дозволяє вплив податкового інструмента на конкуренцію, інвестиції; 3) соціальний, що визначає відповідність навантаження платоспроможності та принципу рівності; 4) адміністративний, що надає можливість виконання податкового обов'язку без надмірних витрат; та 5) легітимаційний, що визначає суспільне сприйняття податкового інструмента і пов'язаного з фінансуванням публічних благ. Доведено, соціально-орієнтовані податкові інструменти мають оцінюватися за критеріями адресності, строковості, прозорості, фіскальної вартості, розподільчого ефекту та адміністративної здійсненності. Було систематизовано інструменти досягнення балансу між фіскальною та соціальною функціями податків. До таких інструментів віднесено широку податкову базу і помірні ставки податків, оцінку податкових витрат, заміну непрозорих пільг прямою бюджетною підтримкою, цифровізацію адміністрування, ризикоорієнтований контроль. Запропонована авторська модель рівнів балансування фіскальних і соціальних функцій податків, що включає 1) правовий рівень, де перевіряється законність, визначеність, стабільність, недискримінацію і пропорційність податкового втручання; 2) фіскальний, що визначає достатність, еластичність, стабільність доходів; 3) соціальний, де визначається платоспроможність, горизонтальну та вертикальну рівність і адресність; 4) адміністративний, який впливає на вартість виконання, цифрову доступність, ризик корупції і строки процедур; та 5) поведінковий, що визначає довіру, добровільний комплаєнс.

3. Вивчено механізми державного управління податковою системою та запропоновано комплексний механізм. Комплексний механізм державного управління податкової системи України складається із нормативно-правового,

інституційного, економічного, мотиваційного, політичного та соціального підмеханізмів і включає наступні процеси: 1) прогнозування податкового потенціалу держави, 2) оцінювання фіскальних ризиків оподаткування, 3) впровадження адаптивного коригування податкових інструментів, 4) цифровий моніторинг надходжень та оцінювання результативності управлінських рішень. Інституційний механізм функціонує на основі комплексного нормативно-правового забезпечення, що встановлює компетенції, функціональні повноваження та межі відповідальності окремих суб'єктів системи: Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, Державної митної служби України, Національного банку України, Державної аудиторської служби України, Рахункової палати України, Бюро економічної безпеки України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національне агентство з питань запобігання корупції та інші. Узагальнено та систематизовано засади координації суб'єктів державного управління у сфері оподаткування, зокрема: законодавче забезпечення податкової політики; формування державної податкової політики; методичне забезпечення адміністрування; координація адміністрування митних платежів; управління податковими ризиками; адміністрування місцевих податків і зборів; реалізація єдиної адміністративної практики; обмін інформацією та координація контрольних процедур.

4. Розроблено методику та здійснити оцінку ефективності державного управління податковою системою України. Запропоновано оцінювати ефективність на основі інтегрального індексу фіскальної ефективності, який розраховується як зважена сума чотирьох компонентів: фіскальної результативності, податкового навантаження, стабільності та адміністративної ефективності. Проведений аналіз 2021–2025 років, засвідчує наявність неоднорідної та структурно нестабільної динаміки формування доходів бюджету, що проявляється у суттєвих коливаннях рівня виконання планових показників, зміні структури податкових надходжень та високій чутливості фіскальної системи до макроекономічних потрясінь. З'ясовано, що формальна база ключових податків (ПДФО, ЄСВ, ПДВ, акцизний збір, військовий збір) забезпечує відносну

уніфікацію ставок, однак фактична структура податкового навантаження суттєво відхиляється від принципів повної горизонтальної та вертикальної соціальної справедливості. Встановлено, що податкова система України функціонує як гібридна модель із одночасним існуванням пропорційних, диференційованих і регресивних елементів. Визначено, що сучасна модель державного управління податковою системою формується як складна багаторівнева система взаємодії законодавчих, виконавчих, контрольно-наглядових і регуляторних інституцій. Її функціонування ґрунтується на нормативно визначеному розподілі повноважень, вертикально-горизонтальній інтеграції управлінських зв'язків та наявності розвинених механізмів зворотного зв'язку між рівнями державного управління та іншими суб'єктами.

4. Вивчено зарубіжний досвід та моделі державного управління податковою системою ЄС і можливості його імплементації в Україні. На основі аналізу податкового навантаження, структури податкових надходжень, ризик-орієнтованого контролю, міжнародної адміністративної співпраці та кооперативного комплаєнсу було обґрунтовано, що для України важливим є не механічне перенесення ставок, пільг чи окремих процедур ЄС, а засвоєння управлінської логіки європейського податкового простору. Така логіка полягає у поєднанні фіскальної результативності, соціальної орієнтованості, цифрової прозорості, довіри платників, сервісної взаємодії та здатності податкової системи підтримувати економічне відновлення. Виокремлено моделі державного управління податковою системою в країнах ЄС, а саме: соціально орієнтовану (нордичну), континентальну, ліберально-стимулюючу, цифрово-адміністративну, ризик-орієнтовану, кооперативно-комплаєнсу та інтеграційно-координаційну моделі. Встановлено, що кожна з них має власні переваги для застосування в Україні: нордична модель є корисною для розуміння ролі податкової довіри та прозорості використання публічних коштів; континентальна – для пошуку балансу між фіскальною достатністю і соціальними гарантіями; ліберально-стимулююча – для підтримки інвестицій, підприємництва і повоєнного відновлення; цифрово-адміністративна – для розвитку електронних сервісів, е-

аудиту, автоматичного обміну даними; ризик-орієнтована – для підвищення адресності контролю; кооперативно-комплаєнсна – для формування партнерської взаємодії держави і платника; інтеграційно-координаційна – для посилення міжнародного обміну податковою інформацією. Зроблено висновок, що для України найбільш доцільною є змішана адаптивна модель, яка поєднує європейські стандарти, цифровізацію, ризик-орієнтованість, соціальну справедливість, сервісність і потреби повоєнного економічного відновлення.

5. Запропоновано стратегічні напрями підвищення ефективності державного управління податковою системою України в умовах війни і повоєнному періоді. Сформовано загальну логіку підвищення ефективності державного управління податковою системою України, яка включає 1) розширення податкової бази без непропорційного підвищення ставок; 2) посилення ефективності оподаткування; 3) системний перегляд податкових витрат; 4) розвиток ризик-орієнтованого податкового адміністрування і комплаєнсу; 5) цифровізацію податкового адміністрування; та 6) відновлення довіри і передбачуваності податкової політики. Встановлено, що підвищення фіскальної ефективності має здійснюватися через повернення економічної активності в легальне поле, легалізацію зайнятості, зменшення необлікованого обороту, підвищення якості реєстрів, е-аудит, електронне відшкодування, простежуваність підакцизних товарів, інвентаризацію пільг і розвиток податкових сервісів. Запропонована модель оптимізації включає (I) інформаційно-аналітичний блок, що охоплює інтеграцію даних, Електронний кабінет, реєстри, SAF-T UA, е-аудит, ризик-профіль платника та автоматизований моніторинг; (II) сегментацію платників за історією сплати, звітністю, боргом, спорами, галузевими ризиками, ризиковими операціями та рівнем співпраці з ДПС; (III) управління комплаєнс-ризиками через ідентифікацію ризику, оцінку ймовірності, оцінку фіскального впливу, вибір інструменту реагування, моніторинг і коригування; (IV) сервісно-превентивний блок, що включає консультації, роз'яснення, е-підказки, нагадування, самовиправлення, податкову освіту та комунікацію з бізнесом; (V) диференційований адміністративний вплив, у межах якого низький ризик

передбачає сервіс, помірний – попередження, високий – перевірку, критичний – санкції та міжвідомчу взаємодію; (VI) контрольно-правозастосовний блок, що включає камеральні, документальні й фактичні перевірки, контроль сплати, податковий борг, санкції та правозастосування; (VII) гарантії прав платника, до яких належать інформування, пояснення, виправлення помилок, адміністративне оскарження, судовий захист, захист даних і пропорційність втручання

6. Виділено ключові шляхи та інструменти оптимізації державного управління податковою системою України. Сформована авторська дорожня карта державного управління податковою системою України в повоєнному періоді, яка передбачає I) на етапі воєнної стабілізації основною метою є забезпечення безперервності доходів і фінансування критичних видатків через мобілізацію доходів, пріоритезацію платежів, контроль високоризикових операцій і підтримку платників із прифронтових територій та територій бойових дій; II) на перехідному етапі повоєнного відновлення пріоритетом стає відновлення податкової бази, зайнятості та ділової активності через інвентаризацію податкових пільг, легалізацію зайнятості, цифровізацію процедур, сервісну взаємодію, е-аудит, адресні стимули і публічну звітність; а III) на етапі повоєнної модернізації основна увага має бути зосереджена на формуванні інвестиційної, експортної та інноваційної податкової бази, гармонізації з *acquis* ЄС, розвитку комплаєнсу, підтримці інвестицій і моніторингу ефектів податкових рішень. Встановлено, що оптимізація адміністрування не повинна зводитися до збільшення кількості перевірок або посилення санкційного інструментарію, оскільки сучасне податкове адміністрування має забезпечувати не лише контроль, а й попередження порушень, сервісну підтримку платників, цифрову взаємодію, управління комплаєнс-ризиками, захист прав платника та підвищення рівня добровільного виконання податкових обов'язків. Також запропоновано матрицю диференційованого адміністративного впливу, яка демонструє, що реакція ДПС має посилюватися залежно від поєднання ймовірності невиконання податкового обов'язку та потенційного фіскального або правового впливу. Подальше удосконалення державного управління податковою системою України має

спиратися на змішану адаптивну модель, у якій фіскальна достатність досягається через якісне адміністрування, цифрову прозорість, пропорційне правозастосування, адресну підтримку вразливих груп і формування довіри до держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акцизний податок. *Державна податкова служба України. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс* [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://zir.tax.gov.ua/docs/stavki/akcizniy_podatok.pdf
2. Барабаш О. О. Принцип фіскальної достатності у податковому законодавстві України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2014. № 801. С. 46-51.
3. Біловус О. І. Інструменти податкового регулювання і макроекономічні ефекти їх застосування: автореф. дис. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <https://api.dspace.wunu.edu.ua/api/core/bitstreams/437bf7b0-7c4b-4baf-b54f-177e1bfc0eb0/content>
4. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17>
5. Виконання державного бюджету – 2023. *Міністерство фінансів України* [Електронний ресурс]. Режим доступу : https://mof.gov.ua/uk/news/vikonannia_derzhavnogo_biudzhetu_2023-4381
6. Військовий збір. *Державна податкова служба України. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс* [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://zir.tax.gov.ua/docs/stavki/viysjkoviy_zbir.pdf
7. Голоядова Т. О. Оптимальне оподаткування у податковій системі України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2025. № 90. ч. 5. С. 414–418. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.90.5.55>
8. Горобчинський М. Використання зарубіжного досвіду принципів оподаткування в діяльності Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.lvivacademy.com/visnik11/fail/Gorobynskyj.pdf>
9. Гуменюк О. І. Модернізація податкового адміністрування великих платників податків в умовах війни та цифровізації. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2025. № 1. С. 708–711. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2025-1/167>

10. Динаміка податкового боргу. *Державна податкова служба України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borgu>
11. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text
12. Доходи державного бюджету України. Офіційний вебпортал «Open Budget» [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes>
13. Дремов Д. С. Суб'єкти публічного адміністрування у сфері оподаткування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. 2024. № 86. ч. 3. С. 299–305. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.86.3.45>
14. Е-аудит в дії: ДПС отримано 14 файлів SAF-T UA під час документальних перевірок. *Державна податкова служба України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/1002853.html>
15. Загальнодержавні податки та збори. *Державна податкова служба України. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zir.tax.gov.ua/main/index/stavki>
16. Загальнодержавні податки та збори. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. *Державна податкова служба України. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zir.tax.gov.ua/docs/stavki/esv.pdf>
17. Загальнодержавні податки та збори. Податок на доходи фізичних осіб. *Державна податкова служба України. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс* [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://zir.tax.gov.ua/docs/stavki/podatok_na_dohody_fizychnyh_osib.pdf
18. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система : підручник. Київ : Атіка, 2006. 920 с.

19. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізіма А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент : підручник. Київ: Знання, 2008. 525 с.
20. Іванов Ю. Б., Майбурова І. А. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посіб. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2010. 492 с.
21. Інформація про податковий борг станом на 01.12.2021 р. *Державна податкова служба України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borgu/dinamika-podatkovogo-borg-2014-2022/547439.html>
22. Інформація про податковий борг станом на 01.12.2022. *Державна податкова служба України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borgu/dinamika-podatkovogo-borg-2014-2022/643893.html>
23. Інформація про податковий борг станом на 01.12.2023. *Державна податкова служба України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borgu/742508.html>
24. Інформація про податковий борг станом на 01.12.2024. *Державна податкова служба України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borgu/854778.html>
25. Інформація про податковий борг станом на 01.12.2025. *Державна податкова служба України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borgu/967794.html>
26. Квартальні національні рахунки. *Державна служба статистики України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/nac_r.htm
27. Клімова С. М., Галинська К. Ю., Мирна Н. В., Комуляр Д. С. Фіскальна політика як інструмент забезпечення національної безпеки держави. Актуальні проблеми державного управління. 2024. № 2(65). С. 216–234. DOI: <https://doi.org/10.26565/1684-8489-2024-2-11>

28. Коваль С., Мельничук Ю. Теоретичні аспекти податкового регулювання. Світ фінансів. 2025. № 1(82). С. 21–30. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2025.01.021>
29. Комплаєнс ризики у системі податкового адміністрування. *Державна податкова служба України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://nvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/927915.html>
30. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
31. Крисоватий А. І. (наук. ред.). Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 460 с. ISBN 978-966-654-393-9. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/items/0b974d81-9965-49bd-9b26-0e4b333858fb>
32. Кулібаба, Є. О. (2026). Оцінка впливу податкового навантаження на соціальну нерівність: підходи державного управління. *Публічне управління і політика*, (3(19)), С. 100-109. DOI: <https://doi.org/10.70651/3041-2498/2026.3.19>.
33. Кулібаба Є. О. (2026). Механізми досягнення балансу між фіскальною ефективністю та соціальною справедливістю в системі державного управління оподаткуванням. *Публічне управління і політика*, (4(20)), С. 1-9. DOI: <https://doi.org/10.70651/3041-2498/2026.4.01>.
34. Кулібаба, Є. О. (2026). Цифровізація податкового адміністрування як чинник підвищення фіскальної ефективності та забезпечення соціальної справедливості. *Філософія та управління*, (3(19)), С. 42-54. DOI: <https://doi.org/10.70651/3041-248X/2026.3.09>.
35. Кулібаба, Є. О. (2026). Іноземний досвід і моделі управління податковою системою ЄС. *Філософія та управління*, (4(20)), С. 1-8. DOI: <https://doi.org/10.70651/3041-248X/2026.4.01>.
- 36.
37. Мельник П. В., Варналій З. С., Тарангул Л. Л. Податкова політика України : навч. посіб. Київ : Знання України, 2010. 505 с.

38. Міжнародний досвід реформування податкових систем: види податків та електронна звітність. *Державна податкова служба України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://www.tax.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/mrdosvid/

39. Міжнародний пакт про економічні, соціальні і культурні права : Пакт Орг. Об'єдн. Націй від 16.12.1966 р. : станом на 19 жовт. 1973 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_042#Text

40. Мінфін: У 2024 році до загального фонду держбюджету надійшло майже 2,2 трлн грн, з яких кожна дев'ята гривня від ПДФО та військового збору. *Міністерство фінансів України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://mof.gov.ua/uk/news/minfin_u_2024_rotsi_do_zagalnogo_fondu_derzhbiudzhetu_nadiishlo_maizhe_22_trln_grn_z_iakikh_kozhna_deviata_grivnia_vid_pdfo_ta_viiskovo_go_zboru-4975

41. Місія, стратегічні цілі та пріоритети Державної податкової служби України на 2025-2030 роки. *Державна податкова служба України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/misiya-ta-strategichni-tsili>

42. Надходження податків і зборів (обов'язкових платежів). *Державна податкова служба України. Департамент економічного аналізу* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/nadhodjennya-podatviv-i-zboriv--obovyaz/nadhodjennya-podatviv-i-zboriv/>

43. Наumenko K. V. Проблеми забезпечення податкової безпеки в умовах воєнного стану. Інвестиції: практика та досвід. 2024. № 20. С. 263–268. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.20.263>

44. Національна стратегія доходів України до 2030 року. *Міністерство фінансів України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://mof.gov.ua/storage/files/National%20revenue%20strategy%20.pdf>

45. Неоподатковуваний мінімум доходів громадян. *Державна податкова служба України. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс* [Електронний ресурс]. Режим доступу:

<https://zir.tax.gov.ua/docs/stavki/%D0%94%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BE%D0%BA4.pdf>

46. Онищенко В. 2026. ФОП на загальній системі 2026: умови перебування та податки. *Головбух*, 18.02.2026. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://buhplatforma.com.ua/article/7066-fop-na-zagalny-sistem-opodatkuvannya>

47. Патлах В. Ф. Сутність та особливості публічного управління у сфері фінансів України. *Український економічний часопис*. 2025. № 8. С. 87–95. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2025-8-16>

48. Пислиця А. В. Теоретичні підходи до трактування податкової політики. *Економіка та держава*. 2008. № 10. С. 23-26.

49. План цифрового розвитку Державної податкової служби України до 2030 року. *Міністерство фінансів Україн*[Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D0%BD%20%D1%86%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D0%94%D0%9F%D0%A1%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8%20%281%29.PDF>

50. Податкова знижка для фізичних осіб. *Державна податкова служба України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/deklaratsiyna-kampaniya/deklaratsiyna-kampaniya-2021/podatкова-znijka-dlya-fizichnih-osib/>

51. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

52. Податкові пільги: порядок застосування та облік. *Державна податкова служба України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://rv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/787614.html>

53. Податок на додану вартість. *Державна податкова служба України. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zir.tax.gov.ua/docs/stavki/pdv.pdf>

54. Показники роботи. *Державна податкова служба України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/>
55. Покоłodна О. В. Податкове регулювання в Україні [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://cyberleninka.ru/.../podatkove-regu-lyuvannya-v-ukrayini.pdf>
56. Порівняльна таблиця Податкового кодексу до другого читання 15.11.2010 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=38590
57. Про адміністративну процедуру : Закон України від 17.02.2022 № 2073-IX [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2073-20>
58. Про акцизний збір: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 18-92 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/18-92#Text>
59. Про Бюро економічної безпеки України : Закон України від 28.01.2021 № 1150-IX [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1150-20>
60. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо захисту інтересів власників земельних часток (паїв), а також застосування адміністративної процедури у сфері земельних відносин: Закон України від 01.09.2024 № 3993-IX [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3993-20#Text>
61. Про внесення змін до Закону України «Про державну податкову службу в Україні»: Закон України від 05.02.1998 № 83/98-ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/83/98-%D0%B2%D1%80#Text>
62. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»: Закон України від 22.05.1997 № 283/97-ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/283/97-%D0%B2%D1%80#Text>
63. Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування»: Закон України від 18.02.1997 № 77/97-ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/77/97-%D0%B2%D1%80#Text>

64. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України у зв'язку із запровадженням електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах: Закон України від 29.06.2023 № 3173-IX [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/78339.html>

65. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану: Закон України № 4015-IX від 10.10.2024 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-IX>

66. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування банків податком на прибуток підприємств у 2026 році та перенесення строків введення в дію Електронної системи обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах: Закон України від 03.12.2025 № 4698-IX [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/79864.html>

67. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану : Закон України від 30.06.2023 № 3219-IX [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/go/3219-20>

68. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 12.05.2022 № 2260-IX [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2260-20>

69. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України від 24.03.2022 № 2142-IX [Електронний ресурс].

Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/77318.html>

70. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/77303.html>

71. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки: Закон України від 20.03.2023 № 2970-IX [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/78145.html>

72. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 03.03.2022 № 2118-IX [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/77306.html>

73. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 № 466-IX [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/83/98-%D0%B2%D1%80#Text>

74. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні : Закон України від 05.07.2012 № 5083-VI [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5083-17#Text>

75. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства: Закон України від 18.06.2024 № 3813-IX [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/79051.html>

76. Про державну податкову службу в Україні: Закон Української РСР від 04.12.1990 № 509-XII [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12#Text>

77. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 24.12.2014 № 726/2012 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/726/2012#Text>

78. Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.11.2010 № 996 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-2010-%D0%BF#Text>

79. Про затвердження плану заходів до 2024 року щодо реалізації Національної стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2021–2026 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.05.2023 № 160 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/go/160-2023-%D1%80/ed20230718>

80. Про затвердження Положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/go/227-2019-%D0%BF>

81. Про затвердження Порядку сприяння проведенню громадської експертизи діяльності органів виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 05.11.2008 № 976 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/go/976-2008-%D0%BF>

82. Про затвердження Типового положення про територіальні органи міністерства та іншого центрального органу виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.05.2011 № 563 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/go/563-2011-%D0%BF>

83. Про Кабінет Міністрів України : Закон України від 27.02.2014 № 794-VII [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-18#Text>
84. Про місцеві податки і збори: Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 № 56-93 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-93#Text>
85. Про організацію взаємодії ДПС з інститутами громадянського суспільства та бізнес-асоціаціями: Наказ Державної податкової служби України від 16.12.2025 № 1223 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/dlya-gromadskosti/dpa-i-gromadskist/komunikatsiyni-podatkovy-platformi/normativno-pravovi-akti/print-79846.html>
86. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
87. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 № 889-IV [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-15#Text>
88. Про податок на добавлену вартість: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1996 № 14-92 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/14-92#Text>
89. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 № 168/97-ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80#Text>
90. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovy-zakonodavstvo/normativno-pravovi-akti-z-pitan-kpr/zakoni-ukraini/61750.html>

91. Про прибутковий податок з громадян: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 12-92 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/13-92#Text>

92. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування: Закон України від 28.02.2019 № 2697-VIII [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#Text>

93. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/go/576-19>

94. Про реалізацію експериментального проекту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі : Постанова Кабінету Міністрів України від 25.07.2024 № 854 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/go/854-2024-%D0%BF>

95. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 № 1251-XII [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>

96. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : Указ Президента України від 03.07.1998 № 727/98 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/go/727/98>

97. Про схвалення Бюджетної декларації на 2026–2028 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.06.2025 № 774 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2025-%D0%BF#Text>

98. Про схвалення Концепції реформування податкової системи: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 19.02.2007 № 56-р [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-%D1%80#Text>

99. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р [Електронний

ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1218-2023-%D1%80#Text>

100. Про схвалення Стратегії відновлення, сталого розвитку та цифрової трансформації малого і середнього підприємництва на період до 2027 року та затвердження операційного плану заходів з її реалізації у 2024–2027 роках: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 30.08.2024 № 821-р [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/821-2024-%D1%80#Text>

101. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text>

102. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text>

103. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2026–2030 роки та затвердження операційного плану заходів з її реалізації: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.02.2026 № 217-р [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/217-2026-%D1%80#Text>

104. Про тимчасове делегування Кабінету Міністрів України повноважень видавати декрети в сфері законодавчого регулювання: Закон України від 18.11.1992 № 2796-XII [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2796-12#Text>

105. Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій: Указ Президента України від 22.08.1996 № 760/96 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/760/96#Text>

106. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 № 1200 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF#Text>

107. Про утворення Державної фіскальної служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 160 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/160-2014-%D0%BF#Text>

108. Про центральні органи виконавчої влади : Закон України від 17.03.2011 № 3166-VI [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17>

109. Результати діяльності. *Державна податкова служба України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/>

110. Реформування спрощеної системи оподаткування та регулювання трудових відносин у контексті переговорного процесу вступу до ЄС [Електронний ресурс]. Разумков Центр, 2026. URL: https://razumkov.org.ua/images/2026/03/26/2026_ISAR_TAXATION.pdf (дата звернення: 21.01.2026).

111. Роз'яснення ДПС. *Державна податкова служба України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?id=33317&src=ques>

112. Розмір мінімальної заробітної плати. *Державна податкова служба України. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс* [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://zir.tax.gov.ua/docs/stavki/size_of_the_minimum_wage.pdf

113. Розмір податкової соціальної пільги. *Державна податкова служба України. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс* [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://zir.tax.gov.ua/docs/stavki/amount_of_the_tax_social_benefit.pdf

114. Розмір прожиткового мінімуму. *Державна податкова служба України. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс* [Електронний ресурс].

- ресурс]. Режим доступу: https://zir.tax.gov.ua/docs/stavki/size_of_the_subsistence_minimum.pdf
115. Рядінська В.О. Соціальна справедливість при оподаткуванні доходів фізичних осіб. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2013. № 2. С. 59–64.
 116. Савченко В. Ф., Лось А. Ф. Окремі складові фіскальної політики та особливості її трансформації в Україні. *Трансформаційна економіка*. 2024. № 2(07). С. 76–82. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8141/2024-7-13>
 117. Самойлюк М. Трекер економіки України під час війни. *Центр економічної стратегії* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://ces.org.ua/tracker-economy-during-the-war/>
 118. Селезень В. В. Ідентифікація місця та особливостей податкових органів в системі суб'єктів реалізації державної податкової політики в Україні. *Наше право*. 2025. № 3. С. 463–470. DOI: <https://doi.org/10.71404/NP.2025.3.64>
 119. Селезень В. В. Ідентифікація поняття, змісту та особливостей державної податкової політики в Україні. *Форум Права*. 2025. № 84(4). С. 147–155. DOI: <http://doi.org/10.5281/zenodo.18338316>
 120. Стан розгляду судових справ (станом на 01.01.2021). *Державна податкова служба України. Департамент правового забезпечення* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/449094.html>
 121. Стан розгляду судових справ (станом на 01.01.2022). *Державна податкова служба України. Департамент правового забезпечення* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/562309.html>
 122. Стан розгляду судових справ (станом на 01.01.2023). *Державна податкова служба України. Департамент правового забезпечення* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/644328.html>
 123. Стан розгляду судових справ (станом на 01.01.2024). *Державна податкова служба України. Департамент правового забезпечення* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/> <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/743302.html>

124. Стан розгляду судових справ (станом на 01.01.2025). *Пресслужба Державної податкової служби України 2025* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/857484.html>

125. Стан розгляду судових справ (станом на 01.01.2026). *Державна податкова служба України. Департамент правового забезпечення* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/969716.html>

126. Стан розгляду судових справ (станом на 01.12.2021). *Державна податкова служба України. Департамент правового забезпечення* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/538066.html>

127. Стан розгляду судових справ (станом на 01.12.2024). *Пресслужба Державної податкової служби України* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/> <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/848256.html>

128. У 2025 році податкові надходження досягли 35,9% ВВП – Сергій Марченко окреслив стан фінансової системи на зустрічі фінансового блоку G7. *Міністерство фінансів України*. 16.04.2026 [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://www.mof.gov.ua/uk/news/in_2025_tax_revenues_reached_359_of_gdp_sergii_marchenko_outlines_the_state_of_the_financial_system_at_the_g7_financial_bloc_meeting-5685

129. Уряд схвалив звіт про виконання Державного бюджету на 2024 рік: видатки на оборону та безпеку становили 2,97 трлн гривень. *Міністерство фінансів України*. 08.04.2025 [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://mof.gov.ua/uk/news/uriad_skhvaliv_zvit_pro_vikonannia_derzhavnogo_biudzhetu_na_2024_rik_vidatki_na_oboronu_ta_bezpeku_stanovili_297_trln_griven-5097

130. Хачатурян В. Х. Податкова система України: зарубіжний досвід та українська практика: дисертація на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії зі спеціальності 081 Право. ПЗВО «Київський міжнародний університет», Київ, 2025.

131. Чиж В. І. Податкове адміністрування як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку. *Економіка та право*. 2016. № 2. С. 42–48.

132. Чмелик О. В., Гроцький А. А., Попович В. В., Підлужний О. Б., Сивак Я. Соціальна справедливість у податковій політиці. *Scientific Notes of Lviv University of Business and Law*. 2024. № 41. С. 410–414.
133. Чудак О. М. Напрями розвитку правового регулювання цифровізації адміністрування податків і зборів в Україні. *Академічні візії*. 2024 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/1698>
134. Шалімова Н. С., Магопець О. А., Босенко А. В. Управління оподаткуванням: формування підходів щодо визначення основоположних категорій і понять. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2023. № 9(42). С. 7–19. DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9\(42\).7-19](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9(42).7-19)
135. Юрківський О. Й. Нейтральність оподаткування та соціальна справедливість: правовий та економічний аспекти. *Економіка, управління та адміністрування*. 2023. № 3(105). С. 60–66.
136. 2026 рік для ФОП: нові розміри єдиного податку та військового збору. *Державна податкова служба України. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/968282.html>
137. Askeland D. A., Strauss H. 18 The Nordic welfare model, civil society and social work. *Global social work: Crossing borders, blurring boundaries*. 2014. Pp. 241–254.
138. Bessomo et al. The Potential for Tax Reforms in Post-War Ukraine // *Scottish Journal of Political Economy*. 2026 [Electronic resource]. Access mode : <https://doi.org/10.1111/sjpe.70065>
139. Betts S., Brondolo J. Revenue Administration: Compliance Risk Management: Overarching Framework to Drive Revenue Performance. *IMF Technical Notes and Manuals*. 2022 [Electronic resource]. Access mode : <https://www.imf.org/en/publications/tnm/issues/2022/08/26/revenue-administration-compliance-risk-management-overarching-framework-to-drive-revenue-520479>

140. Boiko S., Nehrey M., Davydenko N., Karbivskyi V. Tax Sustainability in Ukraine: a Case of Agricultural Companies // *Economies*. 2023. Vol. 11, No. 6 [Electronic resource]. Access mode : <https://doi.org/10.3390/economies11010006>
141. Brondolo J. Developing Compliance Improvement Plans. IMF Technical Notes and Manuals. Washington, DC : International Monetary Fund. 2022 [Electronic resource]. Access mode : <https://www.imf.org/-/media/files/publications/tnm/2022/english/tnmea2022001.pdf>
142. Brys B., Perret S., Thomas A., O'Reilly P. Tax Design for Inclusive Economic Growth. OECD Taxation Working Papers. 2016. No. 26. OECD Publishing.
143. Chapters of the acquis. *European Commission* [Electronic resource]. Access mode : https://enlargement.ec.europa.eu/enlargement-policy/conditions-membership/chapters-acquis_en
144. Chung E., Pechenkina A. O. Do citizens respond to tax reforms during conflict? Experimental evidence from Ukraine // *Journal of Applied Security Research*. 2025. Vol. 20. P. 277–293 [Electronic resource]. Access mode : <https://doi.org/10.1080/21599165.2025.2478564>
145. Commission staff working document. Annual Report on Taxation 2024 Review of taxation policies in EU Member States. *European Commission* [Electronic resource]. Access mode : https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/swd/2024/0172/COM_SWD%282024%290172_EN.pdf
146. Compliance risk management in the digital era. FPG083/FPG012 Update of the CRM Guide. *European Commission* [Electronic resource]. Access mode : https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2024-01/2023_CRM_Guide.pdf
147. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. *OECD* [Electronic resource]. Access mode : <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/compliance-risk-management-managing-and-improving-tax-compliance.pdf>

148. Data on Taxation Trends. *European Commission* [Electronic resource]. Access mode : https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis/data-taxation-trends_en
149. Davydenko N., Titenko Z., Shevchuk K., Buriak A. Environmental Taxation: Ukrainian Realities and European Practice // WSEAS Transactions on Business and Economics. 2022. Vol. 19. P. 1948–1955 [Electronic resource]. Access mode : <http://dx.doi.org/10.37394/23207.2022.19.169>
150. Desyatnyuk O., Krysovatty A., Ptashchenko O., Kyrylenko O. Financial Security in the Conditions of Globalization: Strategies and Mechanisms for the Protection of National Interests // Economic Affairs. 2024. Vol. 69, Special Issue. P. 261–268 [Electronic resource]. Access mode : <https://doi.org/10.46852/0424-2513.1.2024.27>
151. Digital transformation of tax administration. *OECD* [Electronic resource]. Access mode : <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/digital-transformation-of-tax-administration.html>
152. Directive on Administrative Cooperation (DAC). *European Commission* [Electronic resource]. Access mode : https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/administrative-co-operation-and-mutual-assistance/directive-administrative-cooperation-dac_en
153. Ease of doing business. *E-Estonia* [Electronic resource]. Access mode : https://e-estonia.com/solutions/ease_of_doing_business/e-tax/
154. European Commission presents Annual Report on Taxation [Electronic resource]. Access mode : https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/european-commission-presents-annual-report-taxation-2025-06-24_en
155. European Commission. Compliance Risk Management in the Digital Era. *Fiscalis Project Group* [Electronic resource]. Access mode : https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2024-01/2023_CRM_Guide.pdf
156. European Trust and Cooperation Approach – ETACA Pilot Project for MNEs. *European Commission* [Electronic resource]. Access mode : https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/european-trust-and-cooperation-approach-etaca-pilot-project-mnes_en

157. Fiscalis Programme. *European Commission* [Electronic resource]. Access mode : https://taxation-customs.ec.europa.eu/about-us/eu-funding-customs-and-tax/fiscalis-programme_en
158. Governing with Artificial Intelligence. Report. *OECD* [Electronic resource]. Access mode : https://www.oecd.org/en/publications/2025/06/governing-with-artificial-intelligence_398fa287/full-report/ai-in-tax-administration_30724e43.html
159. Gribnau H. Co-operative compliance and the Dutch Horizontal Monitoring model. *Department of Tax Law Fiscal Institute Tilburg (FIT)* [Electronic resource]. Access mode : <https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/co-operative-compliance-and-the-dutch-horizontal-monitoring-model/>
160. Hossin Md. A., Du J., Mu L., Asante I. O. Big Data-Driven Public Policy Decisions: Transformation Toward Smart Governance // *SAGE Open*. 2023. Vol. 13, No. 4 [Electronic resource]. Access mode : <https://doi.org/10.1177/21582440231215123>
161. Huang S.-H., Yu M.-M., Huang Ya-L. Evaluation of the efficiency of the local tax administration in Taiwan: Application of a dynamic network data envelopment analysis // *Socio-Economic Planning Sciences*. 2022. Vol. 83 [Electronic resource]. Access mode : <https://doi.org/10.1016/j.seps.2022.101337>
162. IMF Executive Board Completes Fourth Review of Extended Fund Facility Arrangement for Ukraine and Approves USD 2.2 Billion Disbursement. National Bank of Ukraine [Electronic resource]. Access mode : <https://bank.gov.ua/en/news/all/rada-mvf-zavershila-chetvertiy-pereglyad-programi-rozshirenogo-finansuvannya-ta-zatverdila-vidilennya-transhu-obsyagom-22-mlrd-dol-ssha>
163. IMF Fiscal Monitor: Tackling Inequality, October 2017 [Electronic resource]. Access mode : <https://www.imf.org/en/publications/fm/issues/2017/10/05/fiscal-monitor-october-2017>
164. Internal Revenue Service. Taxpayer Bill of Rights [Electronic resource]. Access mode : <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>
165. International Monetary Fund. Compliance Risk Management for Tax Administration Leaders. Washington, DC : IMF [Electronic resource]. Access mode :

<https://www.imf.org/-/media/files/topics/fiscal/revenue-portal/compliance-risk-management-for-tax-administration-leaders.pdf>

166. International Monetary Fund. Ukraine: Third Review Under the Extended Arrangement Under the Extended Fund Facility. IMF Country Report No. 2024/078 [Electronic resource]. Access mode : <https://doi.org/10.5089/9798400270291.002>
167. Kerimov P. Assessing the progressivity of the Ukrainian tax system // Public and Municipal Finance. 2025. Vol. 14, No. 4. P. 94–107 [Electronic resource]. Access mode : [https://doi.org/10.21511/pmf.14\(4\).2025.07](https://doi.org/10.21511/pmf.14(4).2025.07)
168. Korneiev P., Terekh O. Architecture of control tax authorities of Ukraine // Studia Iuridica Toruniensia. 2024. Vol. 34, No. 1. P. 25–54 [Electronic resource]. Access mode : <https://doi.org/10.12775/SIT.2024.002>
169. Krysovatty A., Desyatnyuk O., Ptashchenko O. Digital Innovations and their Ramifications for Financial and State Security // African Journal of Applied Research. 2024. Vol. 10, No. 1. P. 431–441 [Electronic resource]. Access mode : <https://doi.org/10.26437/ajar.v10i1.713>
170. Kuzheliev M., Rekunenko I., Boldova A., Zhytar M., Stabias S. Modeling of structural and temporal characteristics in the corporate securities market of Ukraine // Investment Management and Financial Innovations. 2019. Vol. 16, No. 2. P. 260–269 [Electronic resource]. Access mode : [https://doi.org/10.21511/imfi.16\(2\).2019.22](https://doi.org/10.21511/imfi.16(2).2019.22)
171. Marchenko L. Digitalization of the tax administration system in ukraine taking into account the experience of developed countries // Economic Analysis. 2022. Vol. 32, No. 4. P. 127–134 [Electronic resource]. Access mode : <https://doi.org/10.35774/econa2022.04.127>
172. Mazurenko O., Tiutiunyk I., Cherba V., Artyukhov A., Yehorova Y. Shadow tax evasion and its impact on the competitiveness of the country's tax system // Public and Municipal Finance. 2023. Vol. 12, No. 2. P. 129–142 [Electronic resource]. Access mode : [https://doi.org/10.21511/pmf.12\(2\).2023.11](https://doi.org/10.21511/pmf.12(2).2023.11)
173. Member States made significant progress in VAT Compliance in 2022, but continued efforts are still needed. *European Commission* [Electronic resource]. Access mode : https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_24_6482

174. Mirrlees J., Adam S., Besley T., Blundell R., Bond S., Chote R., Gammie M., Johnson P., Myles G., Poterba J. *Tax by Design: The Mirrlees Review*. Oxford : Oxford University Press, 2011 [Electronic resource]. Access mode : <https://ifs.org.uk/books/tax-design>
175. Mosteanu N. R., Mitroi M. European Tax Models. *Economics World*. 2015. Vol. 3. No. 1-2. Pp. 18–30.
176. Musgrave R. A. *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*. New York : McGraw-Hill, 1959.
177. Neumark F. *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen : Mohr Siebeck, 1970.
178. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). *Tax wedge. OECD Data* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.oecd.org/en/data/indicators/tax-wedge.html>
179. Ponomareva A. Theoretical and methodological grounds for the modernization of the tax administration system // *European Research Studies Journal*. 2018. Vol. 21. P. 544–552 [Electronic resource]. Access mode : <https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/34567>
180. Report on the progress of the National Revenue Strategy until 2030 in 2024. *Ministry of Finance of Ukraine*. 2024 [Electronic resource]. Access mode : <https://mof.gov.ua/storage/files/Report%20on%20the%20progress%20of%20the%20National%20revenue%20strategy%20until%202030%20in%202024.pdf>
181. Revenue [Electronic resource]. Access mode : <https://www.revenue.ie/en/online-services/index.aspx>
182. SAF-T UA: порядок подання файлу на запит контролюючого органу. *Державна податкова служба України* [Electronic resource]. Access mode : <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/1003531.html>
183. Share of annual tax revenues from taxes on capital, consumption, and labor in the European Union from 1995 to 2023. *Statista* [Electronic resource]. Access mode : <https://www.statista.com/statistics/1456470/share-of-tax-revenue-in-eu-by-type-of-tax/?srsltid=AfmBOopU3J1BqaLnUbvoxR4Ps6LB0q60kRjAlbtRenTmkvR3kglrXlI1>

184. Smith A. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. London, 1776.
185. Stiglitz J. E., Rosengard J. K. *Economics of the Public Sector*. 4th ed. New York : W. W. Norton & Company, 2015.
186. Tax Administration 2024. *Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. *OECD* [Electronic resource]. Access mode : https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2024_2d5fba9c-en/full-report/component-12.html
187. Tax Administration 2025: *Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing, 2025 [Electronic resource]. Access mode : https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2025_cc015ce8-en.html
188. Tax Administration 3.0: *The Digital Transformation of Tax Administration*. OECD Publishing, 2020 [Electronic resource]. Access mode : https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration_ca274cc5-en.html
189. Tax administration processes in Ukraine have been assessed by TADAT method. *Ministry of Finance of Ukraine* [Electronic resource]. Access mode : <https://mof.gov.ua/en/news/protsesy-administruvannia-podatkov-v-ukraini-otsinyly-za-metodom->
190. Tax Administration. *European Commission* [Electronic resource]. Access mode : https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/administrative-co-operation-and-mutual-assistance/tax-administration_en
191. Tax Design for Inclusive Economic Growth. 18 July 2016. *OECD* [Electronic resource]. Access mode : https://www.oecd.org/en/publications/tax-design-for-inclusive-economic-growth_5jlv74ggk0g7-en.html
192. Tax expenditure manual. *The World Bank Group* [Electronic resource]. Access mode : <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099062724151636908/pdf/P174543148ba880bb188fd1ce06f588a6aa.pdf>

193. Tax Expenditures in the EU: Recent Trends & New Policy Challenges. *European Commission* [Electronic resource]. Access mode : https://economy-finance.ec.europa.eu/document/download/7e256d11-bf05-474e-beab-2935cb828030_en?filename=dp212_en.pdf
194. Tax morale. *OECD* [Electronic resource]. Access mode : <https://www.oecd.org/en/topics/tax-morale.html>
195. Thomas A. Tax Design for Inclusive Economic Growth. *OECD Taxation Working Papers*, 2016 [Electronic resource]. Access mode : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2016/07/tax-design-for-inclusive-economic-growth_g17a283a/5jlv74ggk0g7-en.pdf
196. Ukraine Facility [Electronic resource]. Access mode : <https://www.ukrainefacility.me.gov.ua/en/home/>
197. Ukraine Plan 2024–2027. *Ukraine Facility* [Electronic resource]. Access mode : <https://www.ukrainefacility.me.gov.ua/wp-content/uploads/2024/03/ukraine-facility-plan.pdf>
198. VAT in the Digital Age (ViDA). *European Commission* [Electronic resource]. Access mode : https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida_en
199. VAT Rates. *European Commission* [Electronic resource]. Access mode : https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-directive/vat-rates_en
200. Wagner A. Finanzwissenschaft. Leipzig : C. F. Winter, 1883.
201. Zhuk I., Zakharkin O., Vishka I., Sharova S., Nabatova I. Mechanisms of Public Finance Digitalization and Methods of Implementing in the Public Administration System in Ukraine: European Experience // *Economic Affairs*. 2023. Vol. 68, No. 3. P. 1701–1712 [Electronic resource]. Access mode : <https://ndpublisher.in/admin/issues/EAv68n4z9.pdf>.

ДОДАТКИ
Додаток А.



Українська Асоціація фахівців системи публічного управління та адміністрування
Ukrainian Association of specialists of public management and administration

02084, м. Київ, вул. Ярославська, 52 Б, тел. +38(0)442230114, uaaspe@ukr.net

від 4 лютого 2026 р. № 13-85/2026

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Кулібаби Євгенія Олександровича
на тему: «Механізми державного управління податковою системою
України: баланс фіскальної ефективності та соціальної справедливості»

Пропозиції та рекомендації, наведені в дисертаційній роботі Кулібаби Євгенія Олександровича на тему «Механізми державного управління податковою системою України: баланс фіскальної ефективності та соціальної справедливості», за спеціальністю 25.00.02 – механізми державного управління застосовані в роботі Української Асоціації фахівців системи публічного управління та адміністрування при підготовці аналітичних матеріалів, методичних рекомендацій та проведенні експертних заходів з питань державного управління податковою системою в умовах воєнного та повоєнного періоду.

Зокрема, у роботі Асоціації використано: 1. Методичні поради для вдосконалення оподаткування під час війни. 2. Розроблена автором система критеріїв оцінювання податкових інструментів за бюджетним, економічним, соціальним, адміністративним та легітимісним рівнями застосована при підготовці аналітичних матеріалів для оцінки адресності та фіскальної ефективності податкових пільг і преференцій. 3. Запропоновані стратегічні напрямки підвищення ефективності державного управління податковою системою в умовах війни та повоєнному періоді, які використала Асоціація при підготовці рекомендацій для органів влади та наукової спільноти.

Використання зазначених пропозицій сприяло підвищенню якості аналітичних матеріалів Асоціації та обґрунтованості рекомендацій, що надаються органам державної влади з питань державного управління податковою системою в умовах воєнного та повоєнного періоду.

Голова ГО «Українська
асоціація фахівців
системи
публічного управління
та адміністрування»,
д.н.держ.упр., професор



О.І. Пархоменко-Куцевіл



НАЦІОНАЛЬНЕ АГЕНТСТВО З ПИТАНЬ ЗАПОБІГАННЯ КОРУПЦІЇ

бульв. Миколи Міхновського, 28, м. Київ, 01103, тел. (044) 200 08 27,
тел. контакт-центру (044) 200 06 94, тел. повідомлень про корупцію (044) 200 06 91,
офіційний вебсайт: nazk.gov.ua, e-mail: info@nazk.gov.ua, код ЄДРПОУ 40381452

№ 32/8-К від 06.08.2026 р.

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Кулібаби Євгенія Олександровича
на тему: «Механізми державного управління податковою системою
України: баланс фіскальної ефективності та соціальної справедливості»**

Національне агентство з питань запобігання корупції підтверджує, що результати дисертаційного дослідження Кулібаби Є. О. «Механізми державного управління податковою системою України: баланс фіскальної ефективності та соціальної справедливості», присвячене вдосконаленню державного управління податковою системою, підвищенню прозорості податкового адміністрування та аналізу антикорупційних аспектів у сфері оподаткування, прийнято до розгляду та використання в практичній діяльності Національного агентства з питань запобігання корупції.

Зазначене дослідження має практичну цінність для вдосконалення механізмів державного управління податковою системою, підвищення прозорості податкового адміністрування та зменшення корупційних ризиків у сфері справляння податків і зборів.

У межах співпраці з Національним агентством результати дослідження були запропоновані для використання в аналітичних та організаційних заходах, спрямованих на підвищення прозорості податкової системи та запобігання корупційним ризикам у сфері оподаткування. Науково обґрунтовані висновки та пропозиції, розроблені автором, враховуються під час підготовки аналітичних матеріалів щодо оцінки корупційних ризиків, оптимізації процедур надання податкових пільг і підвищення прозорості податкової політики.

Впровадження результатів дисертаційного дослідження сприяє підвищенню ефективності засобів запобігання корупції в публічному секторі та вдосконаленню системних механізмів державного управління. Висновки та практичні рекомендації, сформульовані у дослідженні, дозволили розширити наукову базу, обґрунтувавши, що соціальна справедливість в оподаткуванні є не лише

2

юридичною вимогою, а й критерієм суспільної довіри, яка формується завдяки прозорим правилам і зрозумілому зв'язку між сплаченими коштами та якістю публічних благ.

З повагою

Голова Національного агентства
з питань запобігання корупції



Віктор ПАВЛУШИК



ГРОМАДСЬКА НАУКОВА ОРГАНІЗАЦІЯ
«МІЖНАРОДНИЙ ЦЕНТР З РОЗВИТКУ
НАУКИ І ТЕХНОЛОГІЙ»

(Державний реєстраційний номер: 1494300)

Україна, 01135, м. Київ, вул. Павлівська, буд. 22

Телефон/факс: (044) 222-5-889

Вих. № 3006-2026-2352

«30» липня 2026 року

ДОВІДКА
про участь у науковій темі

Видана Кулібабі Євгенію Олександровичу, Засновник/адвокат АДВОКАТСЬКОГО ОБ'ЄДНАННЯ "СК ПАРТНЕРИ" про те, що він дійсно бере участь у виконанні науково-дослідної теми «Державне регулювання соціально-економічних процесів» (Номер державної реєстрації 0118U100219) яка виконується ГО «Міжнародний центр з розвитку науки і технологій» зокрема, як відповідальний виконавець підрозділу 6.3 (Договір про виконання науково-дослідних робіт № 03/765-1858 від «27» березня 2025 року. Строк дії договору: до «31» липня 2027 року).

У межах виконання науково-дослідної теми Кулібабою Євгенієм Олександровичем розроблено науково-методичні підходи до формування організаційно-економічних механізмів державного регулювання розвитку підприємництва, удосконалено рекомендації щодо впровадження інноваційних інструментів підтримки суб'єктів господарювання в умовах трансформації економіки, а також підготовлено пропозиції щодо підвищення ефективності взаємодії держави, бізнесу та інституцій громадянського суспільства при реалізації державної соціально-економічної політики.

Голова ГО «Міжнародний центр
з розвитку науки і технологій»
К.е.н., доцент



Юлія РУСІНА



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС У ЛЬВІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. Стрийська, 35, м. Львів, 79026, тел. (032) 297-30-51, факс (032) 297-30-35
E-mail: lv.official@tax.gov.ua, сайт: www.lv.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ ВП 43968090

від 06.08.2024 р. № 36252/6/13-01-01-03/15 На № _____ від _____ 20____ р.

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Кулібаби Євгенія Олександровича
на тему: «Механізми державного управління податковою системою України: баланс
фіскальної ефективності та соціальної справедливості»**

Головне управління ДПС у Львівській області підтверджує, що результати дисертаційного дослідження «Механізми державного управління податковою системою України: баланс фіскальної ефективності та соціальної справедливості», виконаного Кулібабою Є.О., впроваджені у діяльність Головного управління ДПС у Львівській області у межах розробки та реалізації програм взаємодії Головного управління ДПС у Львівській області з органами виконавчої влади та місцевого самоврядування з питань надходжень до місцевих бюджетів, зокрема в частині регіонального соціально-економічного розвитку та оптимізації інструментів забезпечення соціальної справедливості місцевих бюджетів.

У дослідженні автором розглянуто багаторівневу модель аналізу податкової системи; надано пропозиції щодо вдосконалення розподільчої функції податків, підвищення адресності соціальної підтримки та стимулювання місцевого підприємництва шляхом оптимізації податкових пільг.

Зокрема, було використано такі наукові та практичні результати:

- Обґрунтовано доцільність переходу від непрозорих податкових пільг до прямої бюджетної підтримки, що сприяло підвищенню адресності соціального захисту вразливих груп населення та ветеранів у регіональних програмах.
- Доведено соціально-економічне призначення спрощеної системи оподаткування як ключового інструмента підтримки самозайнятості та легалізації малого бізнесу, що враховано при формуванні місцевих програм розвитку підприємництва.
- Запропоновано інструментарій досягнення горизонтальної та вертикальної податкової рівності, що дозволило вдосконалити підходи до справедливого розподілу фінансового навантаження у територіальних громадах співвідносно до платоспроможності громадян.

Використання розроблених автором механізмів дозволило підвищити рівень прозорості місцевих податкових витрат, покращити фінансування соціальних програм та створити більш справедливе і конкурентне середовище для розвитку територіальних громад.

Матеріали дисертації Євгенія Кулібаби мають прикладне значення, характеризуються науковою новизною та сприяють удосконаленню регіонального публічного управління фінансами.

Висновки та практичні рекомендації, сформульовані у дослідженні, дозволили розширити наукову базу через обґрунтування того, що соціальна справедливість в оподаткуванні є не лише юридичною вимогою, а й критерієм суспільної довіри, яка формується завдяки прозорим правилам та зрозумілому зв'язку між сплаченими коштами та якістю публічних благ.

Начальник

Микола НИКИТЮК

Додаток Б.

Таблиця Б1.

Ставки податку на доходи фізичних осіб в Україні за видами доходів

Група доходів / податковий режим	Ставка	Об'єкт оподаткування	Умови застосування
Загальні доходи (заробітна плата, ЦПД)	18%	Заробітна плата, винагорода за цивільно-правовими договорами	Стандартний режим оподаткування фізичних осіб
Податкова соціальна пільга (базова)	0% (часткове звільнення)	Частина доходу до 0,5 мінімальної заробітної плати	За умови застосування ПСП
Спеціальний режим для резидентів Дія Сіті (низький дохід)	5%	Заробітна плата, гіг-контракти, авторська винагорода	Дохід не перевищує 240 тис. євро на рік
Спеціальний режим для резидентів Дія Сіті (високий дохід)	18%	Заробітна плата, гіг-контракти, авторська винагорода	Перевищення 240 тис. євро на рік
Податкова соціальна пільга (100%)	Зменшення бази оподаткування	Доходи працівників із дітьми	Один із базових режимів соціального захисту
ПСП (150%)	Збільшена пільга	Доходи окремих соціально вразливих категорій	Одинокі батьки, особи з інвалідністю, студенти, Чорнобильці тощо
ПСП (200%)	Максимальна пільга	Доходи осіб з особливими статусами	Герої України, ветерани, репресовані, учасники Другої світової війни
Пасивні доходи	18%	Проценти, роялті та інші пасивні доходи	Стандартне оподаткування доходів від капіталу
Дивіденди (резиденти-платники податку на прибуток)	5%	Дивіденди від українських компаній	Базовий режим оподаткування дивідендів
Дивіденди (нерезиденти та ICI)	9%	Дивіденди від нерезидентів та інвестиційних структур	Підвищена ставка через іноземне походження доходу
Привілейовані дивіденди	18%	Дивіденди з фіксованими або підвищеними виплатами	Спеціальні корпоративні права
Контрольовані іноземні компанії (КІК)	9% / 18%	Частина прибутку КІК	Залежно від статусу контролю та резидентності
Розподіл прибутку неюридичних утворень	9%	Доходи від розподілу прибутку партнерств	Без статусу юридичної особи
Виграші та призи	18%	Грошові виграші, призи	Загальний режим оподаткування

Іноземні доходи	18%	Доходи, отримані за межами України	Доходи резидентів із закордонних джерел
Продаж нерухомості (пільговий випадок)	0%	Один об'єкт нерухомості на рік (понад 3 роки у власності)	За умови дотримання строку володіння
Продаж нерухомості (пільгові межі спадщини)	0%	До двох об'єктів, отриманих у спадщину	Спадкові операції
Продаж нерухомості (1–2 об'єкти)	5%	Об'єкти нерухомості	Якщо менше 3 років у власності
Продаж нерухомості (3+ об'єкти)	18%	Наступні об'єкти нерухомості	Підвищене оподаткування спекулятивних операцій
Продаж нерухомості (нерезиденти)	18%	Будь-яка нерухомість	Повне оподаткування для нерезидентів
Продаж рухомого майна (1 об'єкт)	0%	Легковий автомобіль, мотоцикл, мопед	Один раз на рік
Продаж рухомого майна (2 об'єкт)	5%	Другий транспортний засіб	Протягом року
Продаж рухомого майна (3+)	18%	Третій і наступні транспортні засоби	Комерційний характер операцій
Спадщина / подарунки (1–2 ступінь споріднення)	0%	Спадкове майно	Члени сім'ї першого та другого ступеня
Спадщина від нерезидентів / нерезидентам	18%	Спадкові доходи	Міжнародні операції спадкування
ФОП на загальній системі	18%	Чистий оподатковуваний дохід	Різниця між доходами та витратами
Особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність	18%	Чистий професійний дохід	Адвокати, нотаріуси, консультанти тощо

Джерело: сформовано автором на основі [15; 17]

Таблиця Б2.

Ставки податку на додану вартість в Україні за видами операцій

Ставка ПДВ	Об'єкт оподаткування	Платники / умови застосування
20% (основна ставка)	Постачання товарів і послуг на митній території України; імпорт товарів; експорт (крім пільгових випадків); міжнародні перевезення пасажирів, багажу та вантажів	Зареєстровані платники ПДВ; особи, що здійснюють імпортні операції; отримувачі послуг від нерезидентів
20% (електронні послуги)	Постачання електронних послуг фізичним особам (у т.ч. через цифрові платформи)	Резиденти та нерезиденти без постійного представництва, які постачають електронні послуги на території України
14% (сільськогосподарська продукція)	Постачання та імпорт окремої сільськогосподарської продукції (зернові та олійні культури)	Зареєстровані платники ПДВ та імпортери
7% (соціально значущі товари та послуги)	Лікарські засоби, медичні вироби, медичне обладнання; окремі культурні, туристичні та готельні послуги	Зареєстровані платники ПДВ
0% (експорт та міжнародні операції)	Експорт товарів; міжнародні перевезення; постачання пального для морських, повітряних та космічних суден; постачання товарів у безмитній торгівлі; окремі послуги з міжнародного обслуговування транспорту	Зареєстровані платники ПДВ
0% (звільнені операції соціального та культурного характеру)	Послуги культури, мистецтва, музеїв, театрів, спортивних заходів; адаптований кінематографічний контент; окремі туристичні та готельні послуги	Зареєстровані платники ПДВ
Звільнення від оподаткування (0% за законом)	Продаж окремих видів нерухомості та рухомого майна за встановлених умов; окремі операції спадкування та приватизації	Фізичні особи-резиденти (за умовами володіння майном та кількості операцій)

Джерело: сформовано автором на основі [52]

Таблиця БЗ.

Ставки, об'єкти оподаткування та платники акцизного податку в Україні

Група підакцизних товарів	Ставка податку	Об'єкт оподаткування	Платники податку
Роздрібна реалізація підакцизних товарів (крім окремих тютюнових виробів)	5%	Операції з реалізації підакцизних товарів у роздрібній торгівлі	Суб'єкти господарювання роздрібно́ї торгівлі
Тютюнові вироби та рідини для електронних сигарет (виробники та імпортери)	5%	Реалізація тютюнових виробів та рідин для електронних сигарет	Виробники та імпортери
Вироблені в Україні та імпортовані підакцизні товари	3,20%	Реалізація та імпорт підакцизної продукції	Виробники, імпортери, постійні представництва
Пальне та спирт етиловий (акцизні склади)	специфічна ставка (євро/1000 л)	Реалізація пального зі складів понад дозволені обсяги	Оператори акцизних складів, постачальники пального
Виробництво підакцизних товарів в Україні	специфічні ставки (залежно від виду продукції)	Реалізація виробленої продукції, передача у межах підприємства, імпорт	Виробники, імпортери
Спирт етиловий, алкогольні напої, пиво	0,01 – 133,31 євро за 1 л 100% спирту	Реалізація алкогольної продукції	Виробники та імпортери алкоголю
Пальне (бензин, дизель, газ, мазут)	4,95 – 359 євро за 1000 л	Реалізація нафтопродуктів та газів	Виробники, імпортери, трейдери пального
Тютюнові вироби (сигарети, сигари)	67 – 85 євро / 1000 шт або кг	Реалізація тютюнових виробів	Виробники та імпортери тютюну
Рідини для електронних сигарет	300 євро за 1 л	Реалізація нікотиновмісних рідин	Виробники та імпортери
Транспортні засоби (легкові автомобілі)	50–150 євро + коефіцієнти	Імпорт та перереєстрація авто	Імпортери, власники ТЗ
Вантажні авто, мотоцикли, причепа	специфічні ставки (0,01–0,447 євро/см³ або за штуку)	Реалізація та імпорт транспортних засобів	Імпортери, виробники, власники

Джерело: сформовано автором на основі [1]

Додаток В.

Таблиця В1.

Розмір прожиткового мінімуму в Україні (2022–2026 рр.), грн

Соціальні групи населення	2022 (01.01)	2022 (01.07)	2022 (01.12)	2023	2024	2025	2026
Діти до 6 років	2100	2201	2272	2272	2563	2563	2817
Діти 6–18 років	2618	2744	2833	2833	3196	3196	3512
Працездатні особи	2481	2600	2684	2684	3028	3028	3328
Особи, що втратили працездатність	1934	2027	2093	2093	2361	2361	2595
Прожитковий мінімум на 1 особу (місяць)	2393	2508	2589	2589	2920	2920	3209

Джерело: сформовано автором на основі [83]

Таблиця В2.

Мінімальна заробітна плата в Україні (2022–2026 рр.)

Рік	Місячна МЗП, грн	Погодинна МЗП, грн
2022 (01.01)	6500	39,26
2022 (01.10)	6700	40,46
2023	6700	40,46
2024 (01.01)	7100	42,60
2024 (01.04)	8000	48,00
2025	8000	48,00
2026	8647	52,00

Джерело: сформовано автором на основі [81]

Таблиця В3.

Податкова соціальна пільга та її параметри (2005–2026 рр.)

Рік	МЗП, грн	ПСП 100%	ПСП 150%	ПСП 200%	Граничний дохід для ПСП, грн
2005	262	131,00	196,50	262,00	630
2006	350	175,00	262,50	350,00	680
2007	400	200,00	300,00	400,00	740
2008	515	257,50	386,25	515,00	890
2009	605	302,50	453,75	605,00	940
2010	869	434,50	651,75	869,00	1220
2011	941	470,50	705,75	941,00	1320
2012	1073	536,50	804,75	1073,00	1500
2013	1147	573,50	860,25	1147,00	1610
2014	1218	609,00	913,50	1218,00	1710
2015	1218	609,00	913,50	1218,00	1710
2016	1378	689,00	1033,50	1378,00	1930
2017	3200	800,00	1200,00	1600,00	2240
2018	3723	881,00	1321,50	1762,00	2470
2019	4173	960,50	1440,75	1921,00	2690
2020	4723	1051,00	1576,50	2102,00	2940
2021	6000	1135,00	1702,50	2270,00	3180

2022	6500	1240,50	1860,75	2481,00	3470
2023	6700	1342,00	2013,00	2684,00	3760
2024	7100	1514,00	2271,00	3028,00	4240
2025	8000	1514,00	2271,00	3028,00	4240
2026	8647	1664,00	2496,00	3328,00	4660

Джерело: сформовано автором на основі [82]

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Праці, які відображають основні наукові результати дисертації:

1. Кулібаба, Є. О. (2026). Оцінка впливу податкового навантаження на соціальну нерівність: підходи державного управління. Публічне управління і політика, (3(19), С. 100-109. DOI: <https://doi.org/10.70651/3041-2498/2026.3.19>.
2. Кулібаба Є. О. (2026). Механізми досягнення балансу між фіскальною ефективністю та соціальною справедливістю в системі державного управління оподаткуванням. Публічне управління і політика, (4(20), С. 1-9. DOI: <https://doi.org/10.70651/3041-2498/2026.4.01>.
3. Кулібаба, Є. О. (2026). Цифровізація податкового адміністрування як чинник підвищення фіскальної ефективності та забезпечення соціальної справедливості. Філософія та управління, (3(19), С. 42-54. DOI: <https://doi.org/10.70651/3041-248X/2026.3.09>.
4. Кулібаба, Є. О. (2026). Іноземний досвід і моделі управління податковою системою ЄС. Філософія та управління, (4(20), С. 1-8. DOI: <https://doi.org/10.70651/3041-248X/2026.4.01>.
5. [Kulibaba Ye \(2026\). State regulation of the tax system of Ukraine. European Journal of Interdisciplinary Issues, 3\(1\), p. 130–141. https://doi.org/10.5281/zenodo.22726155.](https://doi.org/10.5281/zenodo.22726155)
6. Кулібаба Є. О. Досвід країн Вишеградської групи у реформуванні механізмів державного управління податковою системою: кейси Польщі, Чехії та Словаччини. *Věda a perspektivy*. 2025. № 12(55). С. 427–441. DOI: [https://doi.org/10.52058/2695-1592-2025-12\(55\)-427-441](https://doi.org/10.52058/2695-1592-2025-12(55)-427-441).

Публікації, що засвідчують апробацію результатів дисертації:

1. Кулібаба Є. О. Оцінка впливу податкового навантаження на соціальну справедливість: управлінські підходи та індикатори ефективності // *Advanced Technologies in Scientific Research: Collection of Scientific Papers with Proceedings of the 4th International Scientific and Practical Conference (May 13–15, 2026, Rotterdam, Netherlands)*. 2026. С. 525–527. URL: https://isu-conference.com/wp-content/uploads/2026/05/Rotterdam_Netherlands_13.05.26.pdf.
2. Кулібаба Є. О. Баланс фіскальної ефективності та соціальної справедливості як пріоритет публічного управління податковою системою // *The XXII International scientific and practical conference «The impact of modern digital technologies and developments on the future of education»*, June 01-03, 2026, Krakow, С. 394–395. URL: <https://eu-conf.com/wp-content/uploads/2026/04/THE-IMPACT-OF-MODERN-DIGITAL-TECHNOLOGIES-AND-DEVELOPMENTS-ON-THE-FUTURE-OF-EDUCATION.pdf>.
3. Кулібаба Є. О. Цифровізація податкового адміністрування як фактор підвищення фіскальної ефективності держави // *Матеріали Міжнародної мультидисциплінарної наукової інтернет-конференції «Світ наукових*

досліджень». 2026. Вип. 53. URL: <https://www.economy-confer.com.ua/full-article/6923/>.