

CHAPTER

TRANSFORMATION PROCESSES OF THE TAX SYSTEM OF UKRAINE

DOI: <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-690-4-4>

Iryna Volokhova

*Doctor of Economic Sciences,
Professor at the Department of Management, Finance,
and Business Technology
Odesa Polytechnic National University
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6993-1757>*

Summary

This study examines the transformational processes of Ukraine's tax system in the context of current economic challenges and the country's European integration aspirations. Key areas of tax administration reform are analyzed, including digitalization of processes, the implementation of risk-based tax control, harmonization with European standards, as well as measures aimed at reducing the shadow economy and optimizing the tax burden. It is determined that Ukraine's modern tax system is undergoing a transition toward a service-oriented administration model; however, it still faces significant issues related to the shadow economy, uneven distribution of the tax burden, and insufficient efficiency in utilizing tax potential. The necessity of comprehensive digital transformation of the tax service, improvement of risk-based control mechanisms, and deeper integration with EU tax practices is substantiated. Systemic directions for improving the tax system are proposed, covering the development of electronic tax administration, increased transparency of tax procedures, enhancement of macro-fiscal forecasting, and strengthening of tax culture. The implementation of these measures will contribute to higher fiscal efficiency, improved taxpayer trust, and sustainable economic development in Ukraine.

Вступ

Актуальність дослідження трансформаційних процесів податкової системи України зумовлена глибокими економічними, інституційними та інтеграційними змінами, що відбуваються в державі під впливом внутрішніх реформ і зовнішніх викликів. Податкова система є ключовим елементом фінансової архітектури держави, оскільки забезпечує формування дохідної частини бюджетів усіх рівнів, впливає на розподіл національного доходу та визначає умови функціонування бізнес-середовища. Трансформаційні процеси пов'язані з необхідністю

підвищення фіскальної ефективності та розширення податкової бази в умовах обмежених ресурсів і високого рівня бюджетних потреб, зокрема через воєнні витрати, відновлення інфраструктури та соціальні зобов'язання держави. Це потребує перегляду підходів до адміністрування податків, удосконалення механізмів контролю та мінімізації податкових втрат.

Трансформація податкової системи України є відповіддю на структурні проблеми економіки, зокрема на значну частку тіньового сектору, нерівномірний розподіл податкового навантаження та недостатню ефективність окремих податків. У цьому контексті особливої ваги набуває аналіз податкового навантаження, ефективних ставок та продуктивності основних податків, що дозволяє виявити дисбаланси та потенціал для їхньої оптимізації. Крім того, цифровізація економіки та розвиток нових форм господарської діяльності вимагають адаптації податкової системи до сучасних реалій та глобалізацію фінансових потоків. Це робить дослідження трансформацій у цій сфері особливо важливим для формування ефективної та гнучкої податкової політики.

Важливим чинником є євроінтеграційний курс України. Гармонізація податкового законодавства та практик адміністрування з нормами Європейського Союзу передбачає впровадження прозорих процедур, цифровізацію податкових сервісів, посилення обміну інформацією та боротьбу з ухиленням від оподаткування. Це формує нову модель взаємодії між державою та платниками податків, орієнтовану на сервісність і довіру.

Отже, актуальність дослідження трансформаційних процесів податкової системи України полягає в необхідності наукового обґрунтування шляхів її подальшої модернізації, підвищення ефективності адміністрування та забезпечення відповідності сучасним економічним і європейським стандартам розвитку.

1. Прагматика розвитку податкової системи України

Окремо з позиції фіскальної та економічної ефективності доцільно характеризувати податкову систему будь-якої країни. Аналіз фіскального аспекту ми почнемо з оцінювання рівня наповнення бюджетів усіх рівнів податковими надходженнями. Динаміка надходження податків та їхньої частки у доходах зведеного бюджету України за період 2016 – 2024 роки наведена на рис. 1 [3; 4]. Щорічно ми спостерігали зростання податкових надходжень у доходах зведеного бюджету. І ці тенденції простежувалися аж до 2022 року, коли до бюджетів усіх рівнів було заоховано 1343,2 млрд. грн. податків, що менше показника 2021 року на 110,6 млрд. грн., або на 7,6%. У 2023 році в Україні довелося зібрати 1638,1 млрд. грн. податкових ресурсів, а це на 294,9 млрд. грн. більше показника попереднього року.

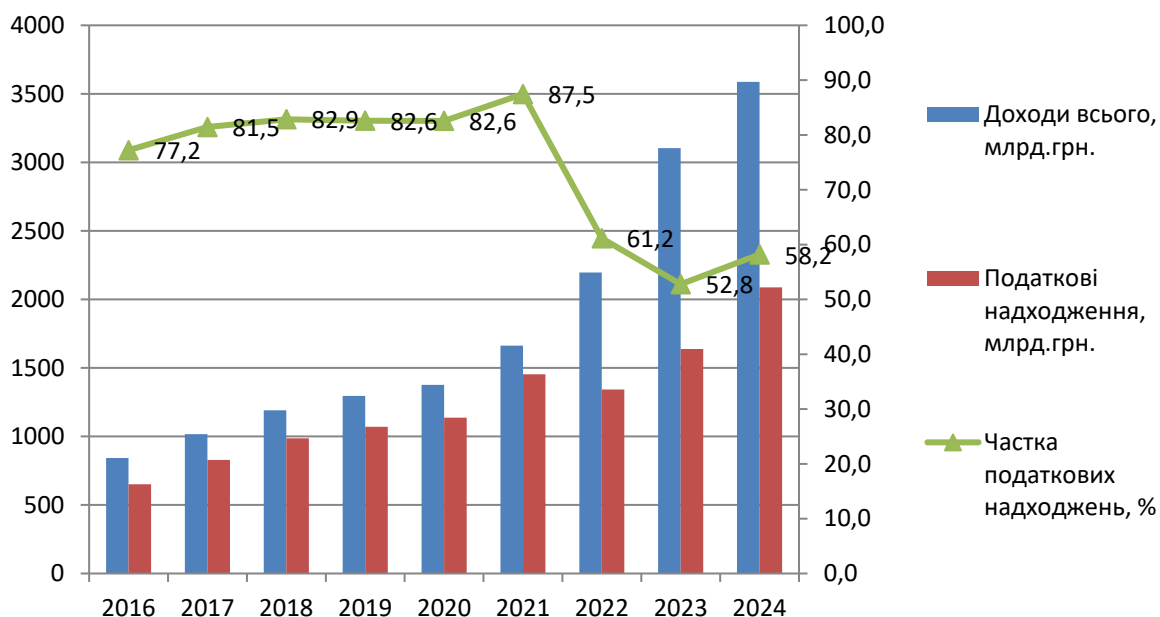


Рис. 1. Динаміка податкових надходжень та їхньої частки у доходах зведеного бюджету України за 2016–2024 роки

Джерело: [3; 4]

У 2024 році платники податків сплатили 2088,3 млрд. грн., тобто на 450,2 млрд. грн. більше минулорічного показника.

За період, який ми дослідили, сума зібраних податкових ресурсів зростає більш, ніж у 3,2 рази. На противагу цьому, у 4,3 рази збільшилися загальні обсяги доходів зведеного бюджету. А це показує нам послаблюючий фіскальний ефект від оподаткування. За спокійних часів значення податкового фіскального зростало: у 2016 році показник був на рівні 77,2% доходів зведеного бюджету, наступного року він збільшився до 81,5%, а у 2018 році – до 82,9%. У наступних 2019 та 2020 роках частка податкових ресурсів фіксувалася на рівні 82,6% доходів бюджетів усіх рівнів. Суттєвого зростання порівняно із доходами зведеного бюджету податкові сплати набули в 2021 році, коли їхнє фіскальне значення досягло максимального показника – 87,5%.

Суттєве зниження фіскальної ефективності податкових ресурсів спостерігалось під час дії воєнного стану. У 2022 році частка податкових надходжень різко зменшується – до 61,2%, а у 2023 році – до 52,8% доходів зведеного бюджету [1, с. 25]. У 2024 році показник незначним чином зростає до 58,2%. Скорочення частки у доходах зведеного бюджету податкових ресурсів свідчить про послаблення фіскальної бази в державі та зниження ефективності податкової системи [15, с. 216]. У результаті зростає залежність бюджету від неподаткових джерел і зовнішнього фінансування, що підвищило фінансові ризики та обмежило можливості

стабільного економічного розвитку. Саме в ці роки фіскальні можливості держави частково вдалося компенсувати надходженнями від закордонних держав і міжнародних організацій: до своїх бюджетів Україна одержала 481,3 млрд. грн., 433,6 млрд. грн. та 549,4 млрд. грн. відповідно [4].

Більш ґрунтовну оцінку фіскального ефекту від оподаткування дає змогу здійснити коефіцієнт еластичності податкових надходжень, який відображає чутливість обсягу податкових доходів до змін економічної бази. І тут найбільш підходящим є рівень номінального ВВП [1, с. 26]. Показник еластичності показує на скільки відсотків змінюються податкові надходження у відповідь на зміну обсягу виробництва або доходів у країні. Якщо коефіцієнт еластичності перевищує одиницю, це свідчить про випереджальне зростання податкових надходжень порівняно з економікою, що є ознакою високої фіскальної ефективності податкової системи. Значення менше одиниці означає, що податкові надходження зростають повільніше, ніж ВВП, що може вказувати на недосконалість податкової політики або значну частку тіньової економіки. Якщо ж коефіцієнт дорівнює одиниці, податкові надходження змінюються пропорційно до економічного зростання.

Розрахунок коефіцієнту еластичності податкових надходжень в Україні наведено в таблиці 1. Звертають на увагу неоднозначні тенденції змін розрахованого показника, адже податкові надходження до бюджетів усіх рівнів відзначалися еластичністю у 2016, 2017, 2020, 2022 та 2024 роках [3; 4; 8].

Таблиця 1

Розрахунок коефіцієнту еластичності податкових надходжень

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Номінальний ВВП, млрд. грн.	2383,2	2982,9	3558,7	3974,4	4194,1	5459,6	5191,0	6537,8	7658,6
Темп приросту ВВП, %	20,4	25,2	19,3	11,7	5,5	30,2	-4,9	25,9	17,1
Загальний обсяг податкових надходжень, млрд. грн.	650,8	828,2	986,3	1070,3	1136,7	1453,8	1343,2	1638,1	2088,3
Темп приросту податкових надходжень, %	28,2	27,3	19,1	8,5	6,2	27,9	-7,6	22,0	27,5
Коефіцієнт еластичності податкових надходжень	1,38	1,08	0,99	0,73	1,13	0,92	1,55	0,85	1,61

Джерело: [3; 4; 8]

Суттєве скорочення значення коефіцієнта еластичності податкових надходжень ми спостерігаємо у 2023 році – до рівня 0,85, при цьому приріст номінального ВВП був 25,9%, що на 3,9 процентних пункти перевищує темп приросту надходження податків. Подібне явище частково можемо пояснювати дією в державі воєнного стану. Проте нееластичністю відрізнялися податкові надходження і у попередніх роках: у 2019 році показник еластичності був за весь період дослідження найменшим та складав 0,72. Тут слід визначати у якості негативного явища скорочення темпу приросту податкових сплат у 2020 році порівняно із попередніми періодами поширення на території України пандемії COVID-19.

Отже, непоодинокі факти нееластичної поведінки податкової системи свідчили про зменшення її регулюючого впливу на економічний розвиток країни, а також про наявні негативні тенденції в її трансформації. Ці висновки підтверджує аналіз структури податкових надходжень зведеного бюджету України у цих же роках (рис. 2).

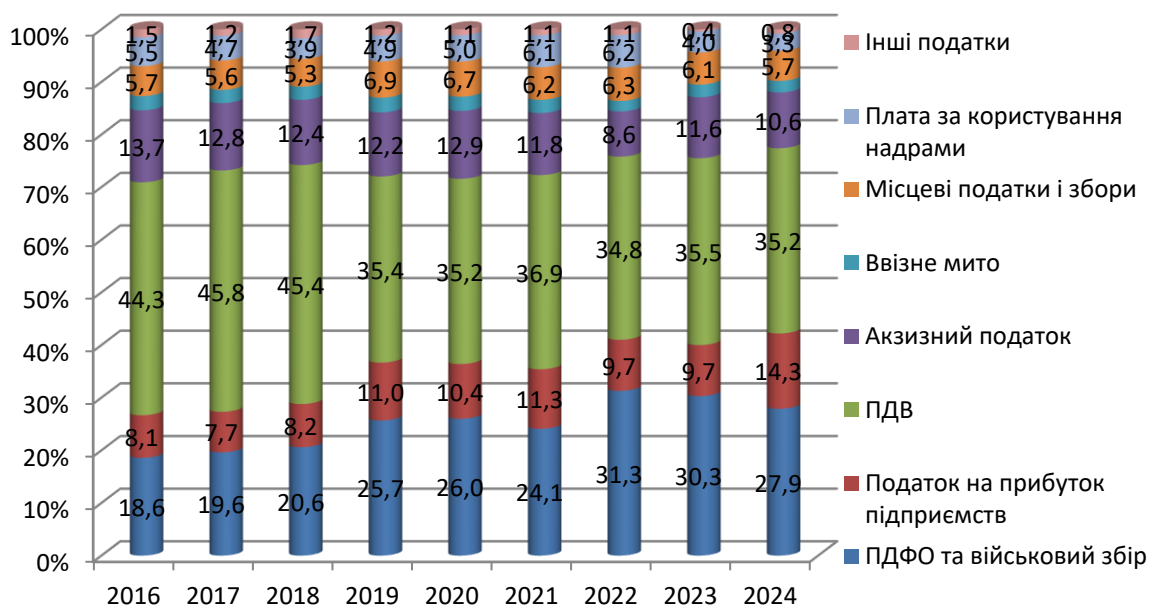


Рис. 2. Структура податкових надходжень зведеного бюджету України у 2016 – 2024 роках

Джерело: [3; 4]

Основною проблемою української податкової системи є всілякі перекося. Зокрема ми їх фіксуємо у бік непрямого оподаткування, коли тільки за рахунок надходження ПДВ у 2016 році було сформовано 44,3% податкових надходжень зведеного бюджету. У наступному році показник збільшується ще на 1,5 процентних пункти, а у 2018 році – зазнає

неістотних скорочень – до 45,4%. З 2019 року питома вага ПДВ в податкових надходженнях зведеного бюджету суттєво зменшується (на 10 процентних пункти) та фіксує своє значення упродовж 2019 – 2023 років (у 2021 році питома вага ПДВ дещо збільшилася – до 36,9%) [3; 4]. На таке зменшення фіскального тиску цього податку вплинуло скорочення обсягів споживання населення внаслідок локдауну коронавірусу та воєнний стан, що вимусило велику кількість населення покинути Україну, а іншу частину – позбавило можливостей повноцінно жити.

Схожу тенденцію ми прослідковували і стосовно акцизного податку, коливання сплат якого були більш відчутними відповідно змін економічної кон'юнктури: коливалася питома вага податку в межах від 8,6% (2022 рік) до 13,7% (2016 рік) [3; 4].

Динаміка перерозподілу частки номінального ВВП через надходження основних податків в Україні (табл. 2) показує ступінь залежності фіскальних доходів від економічної активності та оцінює ефективність функціонування податкової системи в цілому [13, с. 77].

Таблиця 2

**Динаміка надходження основних податків
у розрізі платників в Україні, % до ВВП**

Показники	Роки			
	2021	2022	2023	2024
<i>Непрямі податки з фізичних та юридичних осіб</i>	13,8	11,7	12,4	12,7
<i>Прямі податки з фізичних та юридичних осіб</i>	12,8	14,2	12,7	14,6
Податок на прибуток юридичних осіб	2,5	2,5	2,4	3,9
Податки та збори з доходів фізичних осіб	7,0	8,1	7,6	7,6
Інші прямі податки з фізичних та юридичних осіб	3,3	3,6	2,7	3,1
Загальний рівень податкового навантаження на фізичних та юридичних осіб	26,6	25,9	25,1	27,3

Джерело: [3; 4; 8]

Зіставлення темпів зростання податкових надходжень і ВВП дає змогу виявити, чи забезпечує податкова система випереджальне наповнення бюджету, чи, навпаки, відстає від економічної динаміки. Так, наведені дані показують високе фіскальне значення непрямих податків. У 2023 році до бюджетів усіх рівнів через непряме оподаткування було сплачено 12,4% номінального ВВП, яке не досягло довоєнного рівня 2021 року – 13,8%. У середньому за 2015–2020 роки питома вага непрямих податків складала 14,8% номінального ВВП, що на 0,9 відсоткових пункти нижче середнього значення 2008 – 014 років та на 0,8 відсоткових пункти вище середнього показника за 2001–2007 роки [3; 4; 8].

Зменшення сплат непрямих податків у період дії локдауну та воєнного стану компенсували зростаючі надходження податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та податку на прибуток: питома вага ПДФО та військового збору у 2022 році досягла максимального значення – 31,3% податкових надходжень зведеного бюджету, а це на 12,7 відсоткових пункти більше мінімального показника 2016 року. У 2023 році фіскальна роль ПДФО залишилася високою. Частково таку тенденцію ми можемо пояснити зростаючими обсягами виплаченого військовослужбовцям грошового забезпечення та зростанням саме такої категорії одержувачів грошових доходів.

Окрім співвідношення прямих та непрямих податків нас одночасно цікавить в якості важливої характеристики трансформаційних процесів у податковій системі країни яким є співвідношення податків, що оподатковуються фізичні та юридичні особи та на кого з них податкове навантаження є переважаючим (табл. 2).

Щодо податків з доходів та прибутку тут наочно показано, що при оподаткуванні цих баз однаковими ставками (18%), до бюджету більше перераховують своїх ресурсів саме фізичні особи. У 2023 році вони сплатили до державного та місцевих бюджетів 7,6% від обсягу номінального ВВП. За весь період дослідження найбільше значення показника ми спостерігали у 2022 році – 8,1%. На противагу громадянам України підприємства зі своїх прибутків сплатили 2,4 – 3,9% номінального ВВП протягом 2015 – 2024 років. Ситуація погіршувалася із окупацією східних земель України [3; 4; 8].

Нарівні із ПДФО збільшується податковий фіск на прибуток підприємств в Україні починаючи з 2019 року. Якщо у 2016 році частка цього податку складала 8,1% всіх податкових ресурсів зведеного бюджету і впродовж наступних двох років залишалася приблизно на тому ж рівні, то у 2019 році показник зростає до 11,0%. У 2020 році питома вага податку незначним чином скоротилася, а у 2021 році досягла свого максимального значення – 11,3%. У період дії воєнного стану частка податку на прибуток підприємств серед податкових ресурсів бюджетів усіх рівнів зменшилася до 9,7%.

Оцінка податкового навантаження дає можливість визначити рівень перерозподілу ВВП через бюджет та ступінь впливу податків на економічну діяльність суб'єктів господарювання і населення. Вона дозволяє з'ясувати, наскільки податкова система є збалансованою, чи не створює надмірного тиску на бізнес і домогосподарства, а також чи забезпечує достатній рівень доходів бюджету. Показник також допомагає визначити ефективність податкових реформ, виявити диспропорції у розподілі податкового тягаря між різними секторами економіки та сформулювати обґрунтовані напрями вдосконалення податкової політики [13, с. 80].

Ефективна ставка як рівень податкового навантаження відображає фактичну частку доходу або прибутку, що вилучається у вигляді податків, на відміну від номінальної (законодавчо встановленої) ставки. Вона дозволяє більш точно оцінити реальний податковий тиск на платників податків з урахуванням пільг, відрахувань, податкових кредитів та особливостей обчислення бази оподаткування.

Розрахунок ефективної ставки зазвичай здійснюється як відношення суми сплачених податків до відповідної бази (доходу, прибутку або доданої вартості). Ефективна ставка ПДВ відображає фактичний рівень податкового навантаження цього податку на економіку або окремі її сегменти з урахуванням пільг, диференціації ставок та особливостей адміністрування. На відміну від номінальної ставки ПДВ (в Україні – 20%, діють також знижені 7% і 0%), ефективна ставка розраховується як відношення фактичних надходжень ПДВ до бази оподаткування – обсягів кінцевого споживання [7].

Розрахунок ефективної ставки ПДВ наведено в таблиці 3, де розрахунки нам показують, що найбільшого податкового навантаження (аналогічно прямому оподаткуванню) зазнавали фізичні особи – кінцеві споживачі товарів та послуг. Про це також говорить структура кінцевих споживчих витрат, хоча витрати сектора загальнодержавного управління за часів воєнного стану почали суттєво збільшуватися.

Фактично до Державного бюджету України протягом 2016 – 2023 років надійшло 8,5–11,8%% загального обсягу кінцевих споживчих витрат [7; 4]. Коливання показника було несуттєвим до початку дії воєнного стану: до 2022 року відхилення ефективної ставки ПДВ було на рівні 1,5 відсоткових пункти, проте, навіть за таких умов механізм розрахунку цього податку створює багато можливостей його уникати. У 2022 році ситуація погіршується переважно за рахунок збільшення кінцевих споживчих витрат сектора загальнодержавного управління, які частково були звільнені від оподаткування ПДВ.

Коефіцієнт продуктивності податку – це показник, який вимірює ефективність збору податків в державі або певній галузі економіки. Він показує наскільки ефективна ставка податку відповідає нормативній. Відповідно цей коефіцієнт розраховується співвідношенням ефективної та нормативної ставок певного податку. Високий коефіцієнт свідчить про високу ефективність збору податків. Це може бути результатом ефективних трансформаційних процесів у податковій системі, мінімального рівня ухилення від сплати податків, а також ефективної роботи податкових органів. Низький коефіцієнт вказує на те, що система збору податків є менш ефективною. Це зазвичай є наслідком високого рівня ухилення від податків, недосконалого податкового адміністрування або несправедливої податкової системи [14, с. 60].

Таблиця 3

**Результати розрахунку ефективної ставки
та продуктивності ПДВ в Україні**

Показники	Роки дослідження							
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Кінцеві споживчі витрати сектора загальнодержавного управління, млрд. грн.	443,7	661,7	739,5	746,8	814,6	967,1	2087,1	2774,2
Кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, які надають послуги населенню, млрд. грн.	18,9	23,9	31,0	39,8	40,2	49,3	98,3	123,8
Кінцеві споживчі витрати населення, млрд. грн.	1569,7	1977,6	2438,8	2918,3	3054,0	3717,8	3283,9	3918,1
Надходження ПДВ до бюджету за вирахуванням відшкодування, млрд. грн.	235,5	314,0	374,5	378,7	400,6	536,5	466,9	580,8
Ефективна ставка ПДВ, %	11,6	11,8	11,7	10,2	10,2	11,3	8,5	8,5
Коефіцієнт продуктивності ПДВ	0,58	0,59	0,59	0,51	0,51	0,57	0,43	0,43

Джерело: [3; 4; 7]

Коефіцієнт продуктивності ПДВ в Україні потягом 2015 – 2021 років, виходячи із невисокого рівня ефективної податкової ставки, був низьким та не зазнавав суттєвих коливань. У 2022 та 2023 роках він скоротився до 0,43.

Розрахуємо також ефективну середню ставку ПДФО та військового збору, яка показує фактичну частину номінальних доходів фізичних осіб, що впродовж 2016 – 2023 років в Україні надійшла до бюджетів усіх рівнів (табл. 4) [3; 4].

Проведені розрахунки показали нам поступове зростання показників, що призвели до збільшення податкового навантаження на доходи фізичних осіб через зменшення можливостей користування податковими пільгами. Так, якщо у 2016 році середня ефективна ставка була лише 15,9%, у 2020 році вона зростає до 18,9% – це максимальний розмір за період, який досліджено. У 2021 та 2023 роках середня ефективна ставка фіксувалася на рівні 17,4%.

Таблиця 4

**Результати розрахунку ефективної середньої ставки
ПДФО та військового збору**

Показники	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Оплата праці найманих працівників, млрд. грн.	873,8	1170,7	1472,3	1732,3	1843,1	2231,2	2794,3	3289,4
Обсяги надходжень ПДФО та збору до бюджетів усіх рівнів, млрд. грн.	138,8	185,7	229,9	275,5	349,8	380,7	420,7	583,6
Середня ефективна ставка ПДФО та військового збору, %	15,9	15,9	15,6	15,9	18,9	17,1	15,1	17,7
Коефіцієнт продуктивності ПДФО та військового збору	0,82	0,82	0,80	0,82	0,97	0,88	0,77	0,91

Джерело: [3; 4]

Співвідношення середньої ефективної ставки та суми нормативних ставок демонструє продуктивність податку на доходи фізичних осіб та військового збору. В Україні основні нормативні ставки ПДФО та військового збору за період, який досліджено, були в розмірах 18% та 1,5% відповідно, та сумарно вони значно перевищували розраховану середню ефективну ставку ПДФО та військового збору.

Доцільність подальших розрахунків ефективної ставки та продуктивності податку на прибуток в Україні зумовлена потребою отримати об'єктивну оцінку реального податкового навантаження на бізнес і результативності цього податку як джерела бюджетних надходжень [1, с. 26]. Номінальна ставка податку на прибуток не відображає фактичного рівня оподаткування, оскільки на практиці він суттєво залежить від податкових пільг, різниць у визначенні бази оподаткування, можливостей податкового планування та рівня податкової дисципліни. Розрахунок ефективної ставки дозволяє визначити, яку частку прибутку підприємства реально сплачують до бюджету, що є важливим для оцінки справедливості та збалансованості податкової системи. Це дає змогу виявити диспропорції між різними секторами економіки, оцінити вплив податкових стимулів і визначити, чи не створює система необґрунтованих переваг для окремих груп платників.

Водночас показник продуктивності податку на прибуток дозволяє оцінити рівень реалізації податкового потенціалу. Низька продуктивність

зазвичай свідчить про звужену податкову базу, значний рівень тінізації прибутків, недосконалість адміністрування або ефективність схем мінімізації оподаткування.

Крім того, ці показники є важливими для формування податкової політики, оскільки дають змогу оцінити наслідки змін у законодавстві, порівнювати податкове навантаження з іншими країнами та визначати напрями гармонізації з європейськими стандартами. В умовах трансформації податкової системи України їх використання сприяє підвищенню обґрунтованості управлінських рішень, посиленню фіскальної ефективності та забезпеченню більш прозорого і справедливого оподаткування прибутку підприємств [13, с. 79].

Результати розрахунку ефективної ставки та продуктивності податку на прибуток в Україні представлені у таблиці 5. Ефективну ставку податку на прибуток підприємств ми розраховували як відношення загальних обсягів сплат платниками податку на прибуток та фінансового результату до оподаткування юридичних осіб, що працювали прибутково.

Таблиця 5

Результати розрахунку ефективної ставки та продуктивності податку на прибуток в Україні

	Роки								
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Фінансовий результат до оподаткування юридичних осіб, що отримали прибуток, млрд. грн.	523,8	674,4	746,5	933,2	848,6	1352,1	1010,1	1344,4	1702,8
Надходження податку на прибуток до зведеного бюджету України, млрд. грн.	60,2	73,4	91,1	117,3	118,5	163,8	130,6	159,3	299,1
Ефективна ставка податку на прибуток, %	11,5	10,9	12,2	12,6	13,9	12,1	12,9	11,8	17,6
Коефіцієнт продуктивності податку на прибуток	0,64	0,61	0,68	0,70	0,77	0,67	0,72	0,66	0,98

Джерело: [3; 4; 11]

Так, у 2015 року ефективна ставка податку на прибуток підприємств була найнижчою за весь період цього дослідження – 8,2%. У 2016 році вона суттєво збільшилася до 11,5% та у наступних роках поступово зростала до свого максимального значення – 13,9% у 2020 році. У 2021 та 2022 роках частка перерозподілу прибутку прибуткових підприємств незначним чином зменшилася. Відповідно можна спостерігати синхронні коливання коефіцієнту продуктивності податку на прибуток. Найменше значення коефіцієнту було зафіксовано у 2017 році – 0,61, найбільший показник вдалося одержати у 2020 році – 0,77. У 2024 році ми спостерігали безпрецедентне зростання ефективної ставки податку на прибуток – до 17,6%, відповідно збільшився коефіцієнт продуктивності податку до 0,98. Це пояснюється збільшенням нормативної ставки податку для банківських установ до 25%, та навіть 50% [3; 4; 11].

Загалом тенденція останніх років свідчить про стабілізацію податкового навантаження на рівні, що забезпечує збалансованість між фіскальною дохідністю бюджету та економічною спроможністю платників податків [1, с. 25]. Помірний рівень податкового навантаження є позитивним фактором для підтримання інвестиційної активності, розвитку малого та середнього бізнесу, а також забезпечення стійкості державних фінансів.

Розрахунок прогнозного рівня податкового навантаження в Україні на 2026–2028 роки (табл. 6) свідчить про прагнення до поступової фіскальної стабільності за умов економічної турбулентності.

Таблиця 6

Результати розрахунку прогнозного рівня податкового навантаження в Україні на 2026–2028 рр.

Показники	2026	2027	2028
Номинальний ВВП, млрд. грн.	10 443,5	11 920,9	13 471,7
Податкові надходження до бюджетів усіх рівнів	2 923,5	3 371,4	3 798,6
Надходження єдиного соціального внеску до Пенсійного фонду України	679,0	764,4	888,8
Надходження єдиного соціального внеску до Фонду загальнообов’язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	20,6	23,9	28,0
Прогнозний рівень податкового навантаження, %	34,7	34,9	35,0

Джерело: [2]

Гармонізація податкової політики, удосконалення податкових ставок, впровадження цифрових технологій у процес адміністрування та

скорочення масштабів тіньової економіки виступають основними передумовами створення ефективної, справедливої й конкурентоспроможної податкової системи [15], розвиток якої послідовно реалізується в Україні.

Як видно з розрахунку, прогнозується помірне зростання податкового навантаження – у межах 1,1–1,4 відсоткових пунктів протягом трьох років [2]. Це зростання передусім пояснюється очікуваним відновленням ділової активності, розширенням бази оподаткування за рахунок легалізації доходів, збільшенням обсягів імпорتنих операцій та споживання, а також удосконаленням системи електронного адміністрування податкових сплат.

Разом із тим Уряд України прогнозує збереження відносної стабільності структури податкових надходжень, у якій провідну роль і надалі відіграватимуть непрямі податки, зокрема ПДВ та акцизний податок, при одночасному поступовому посиленні значення прямих податків – податку на доходи фізичних осіб і податку на прибуток підприємств [2]. Очікується, що збільшення частки ПДФО буде пов'язане зі зростанням рівня заробітної плати та розширенням офіційної зайнятості населення. Водночас надходження від податку на прибуток підприємств мають тенденцію до зростання завдяки відновленню промислового сектору, зокрема активізації діяльності підприємств військово-промислового комплексу та розширенню експортоорієнтованої діяльності.

Слід підкреслити, що прогнозований рівень податкового навантаження на рівні 35–36% ВВП загалом відповідає оптимальним показникам фіскальної стабільності, характерним для країн із економікою, що постійно розвивається [2]. Такий рівень дає змогу забезпечувати фінансування державних видатків без істотного обмеження ділової активності та розвитку підприємництва. Однак надмірне зростання податкового навантаження може негативно позначитися на інвестиційних процесах, тому його подальше підвищення повинно супроводжуватися комплексними податковими трансформаціями, орієнтованими на зниження фіскального тиску на бізнес і вдосконалення механізмів функціонування податкової системи.

Податкова політика держави має забезпечувати більш збалансований розподіл податкового навантаження між різними галузями економіки та категоріями платників податків [1, с. 25]. Важливим напрямом є систематичне оцінювання ефективних податкових ставок і визначення їхньої відповідності фактичним можливостям економіки щодо сплати податків. Такий підхід сприятиме скороченню податкових диспропорцій, активізації інвестиційної діяльності та зміцненню конкурентних позицій вітчизняного бізнесу.

2. Проблематика інтегрованості податкової системи України в європейський економічний простір

Проблематика інтегрованості податкової системи України в європейський економічний простір полягає у наявності низки інституційних, правових та адміністративних розбіжностей, що ускладнюють повноцінну гармонізацію з податковими стандартами ЄС та знижують ефективність міжнародної економічної взаємодії.

Передусім, суттєвою проблемою є неповна адаптація податкового законодавства до норм Європейського Союзу [13, с. 76]. Попри прогрес у сфері ПДВ, трансфертного ціноутворення та обміну податковою інформацією, окремі положення залишаються фрагментарними або імплементаваними формально, без належної практичної реалізації. Це створює правову невизначеність і ускладнює діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Другим важливим аспектом є недостатній рівень інституційної спроможності податкових органів [12, с. 28]. В Україні ще не повністю сформована модель сервісно-орієнтованого адміністрування, притаманна країнам ЄС. Зберігаються проблеми з прозорістю процедур, стабільністю податкового законодавства та рівнем довіри платників, що негативно впливає на інвестиційний клімат.

Третьою проблемою є значна частка тіньової економіки та податкові розбіжності, які знижують продуктивність основних податків і ускладнюють інтеграцію в європейський ринок, де діють жорсткі вимоги до прозорості фінансових потоків і податкової дисципліни [14, с. 56].

З метою порівняльності показників із даними Євростату [10] скористаємося його методикою для дослідження основних результатів податкових надходжень в Україні та наскільки вони різняться із аналогічними даними по країнах ЄС та Єврозони.

Загальні надходження податків і соціальних внесків у % до ВВП в ЄС та Єврозоні, а також в Україні у 2016 – 2023 роках наведені на рис. 3.

У абсолютному вимірі в 2023 році обсяг надходжень від податків і соціальних внесків у країнах Європейського Союзу зріс на 308 млрд. євро порівняно з 2022 роком та досяг 6 883 млрд. євро. У країнах Єврозони цей показник збільшився на 246 млрд. євро, сягнувши 5 926 млрд. євро. Водночас у співвідношенні до ВВП рівень податкових надходжень, включаючи соціальні внески, у 2023 році дещо скоротився. Так, у ЄС-27 цей показник становив 40,0% ВВП проти 40,7% у 2022 році. Аналогічна тенденція спостерігалася і в Єврозоні (ЕА-20), де частка податкових надходжень знизилася з 41,4% до 40,6% ВВП.

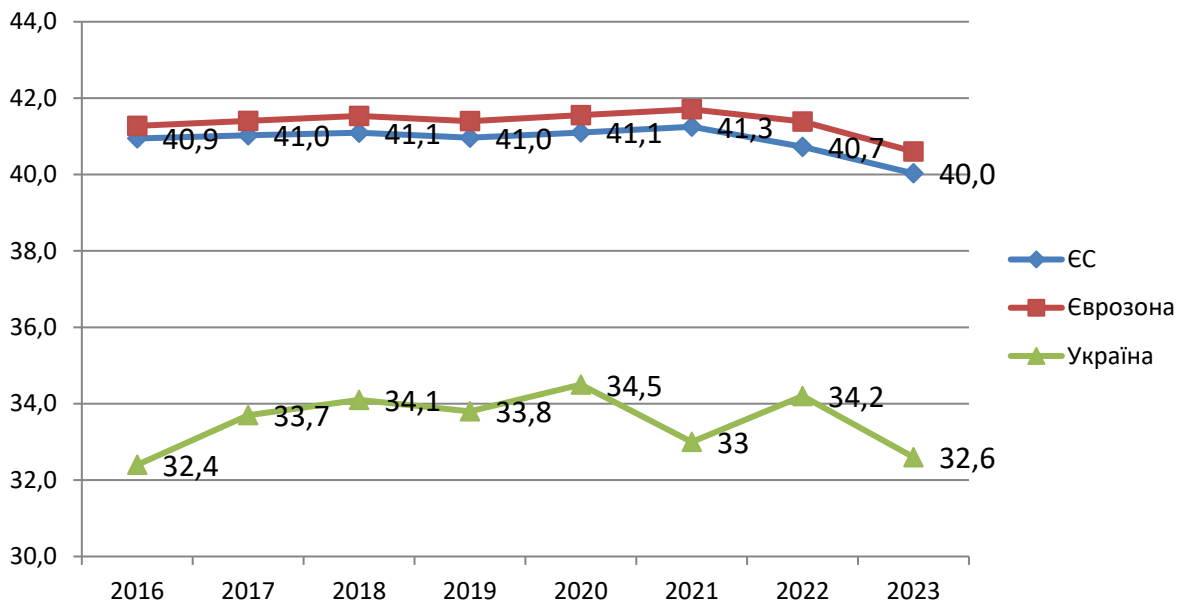


Рис. 3. Загальні надходження податків і соціальних внесків в ЄС, Єврозоні та в Україні у 2016 – 2023 роках, % від ВВП

Джерело: [3; 8; 10]

В Україні рівень податкових надходжень і соціальних внесків протягом усього досліджуваного періоду залишався суттєво нижчим порівняно з європейськими показниками. У 2023 році обсяг сплачених податків та соціальних внесків відносно номінального ВВП становив 32,6%, що на 1,6 відсоткового пункта менше, ніж у попередньому році. Значення цього показника у 2023 році фактично наблизилося до найнижчого рівня, зафіксованого у 2016 році, коли він становив 32,4% ВВП. Найвищий рівень податкових надходжень і соціальних внесків був зафіксований у 2020 році – 34,5% номінального ВВП [3; 8; 10].

Упродовж останніх років податкові надходження країн Європейського Союзу зазнали значного впливу через наслідки пандемії COVID-19. У 2020 році більшість держав ЄС впровадили заходи з відтермінування сплати податків і соціальних внесків з метою підтримки бізнесу та населення. У результаті податкові платежі були відображені у показниках доходів бюджету саме у 2020 році, однак їх фактична сплата переносилася на наступні періоди, що спричинило зростання дебіторської заборгованості сектору державного управління. Частина програм із податкових відстрочок продовжувала діяти також у 2021–2022 роках. Окрім цього, у багатьох країнах ЄС були запроваджені тимчасові податкові пільги та інші фіскальні стимули для пом'якшення економічних наслідків пандемії.

У 2021 році на динаміку податкових надходжень позитивно вплинуло часткове відновлення економічної активності після спаду, спричиненого

пандемією COVID-19. Водночас у 2022 році на обсяги податкових і соціальних надходжень негативно позначилися різке зростання цін на енергоносії та заходи державної підтримки виробників і населення, запроваджені урядами багатьох країн. Подальше збільшення загальних податкових надходжень у 2022–2023 роках значною мірою стало наслідком економічного відновлення, дії автоматичних фіскальних стабілізаторів та високих темпів інфляції. Крім того, низка країн ЄС реалізувала заходи щодо тимчасового зниження податкового навантаження, насамперед на енергоносії, з метою пом'якшення економічного тиску на бізнес і домогосподарства. На цьому тлі простежується суттєва відмінність між податковою політикою країн ЄС та України, оскільки в Україні масштаби фіскальної підтримки населення та виробників у період пандемії й під час різкого зростання цін були значно обмеженішими [14, с. 56].

Загальні надходження податків і соціальних внесків по деяких країнах ЄС, Єврозони та в Україні у 2022–2023 роках у % до ВВП наведено на рис. 4.

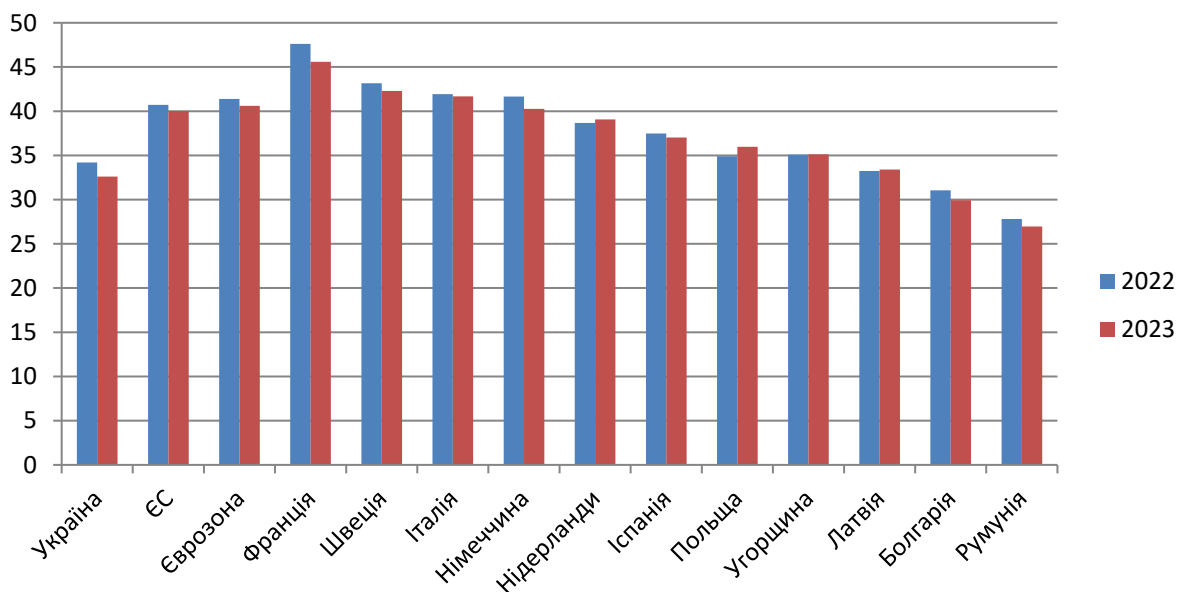


Рис. 4. Надходження податків і соціальних внесків по деяких країнах ЄС, Єврозони та в Україні, % від ВВП

Джерело: [3; 8; 10; 13]

У 2023 році рівень співвідношення податкових надходжень до ВВП суттєво відрізнявся серед країн Європейського Союзу. Найвищі показники частки податків і соціальних внесків у структурі ВВП були зафіксовані у Франції – 45,6%, Бельгії – 44,8%, Данії – 44,1%, Австрії –

43,5%, Люксембурзі – 42,8%, Фінляндії – 42,7% та Швеції – 42,3%. Натомість найнижчий рівень податкового навантаження спостерігався в Ірландії – 22,7%, Румунії – 27,0%, Мальті – 27,1%, Болгарії – 29,9%, а також у Швейцарії – 26,9% [10]. Україна, враховуючи порівняно невисокий рівень податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів та надходжень від єдиного соціального внеску (ЄСВ), демонструє показники, близькі до країн із нижчим рівнем податкового навантаження серед держав Центральної та Східної Європи.

Доходи від податків і соціальних внесків Євростат [10; 17] згрупує в три основні категорії або типи: непрямі податки, які визначаються як податки, пов'язані з виробництвом та імпортом (наприклад, ПДВ); прямі податки (поточні податки на доходи та майно); соціальні внески.

У класифікації ESA 2010 ці категорії відповідають кільком транзакціям. Податки виробництва та імпорт (D.2), поточні податки з доходу, багатства тощо (D.5), податки на капітал (D.91), соціальні внески (D.61), що складаються в основному із фактичних соціальних внесків (D.611 + D.613) [10; 17].

На рис. 5. показано недавню історичну тенденцію податків на виробництво та імпорт (D.2), поточних податків на дохід, багатство тощо (D.5) та соціальних внесків (D.61) для ЄС щодо ВВП.

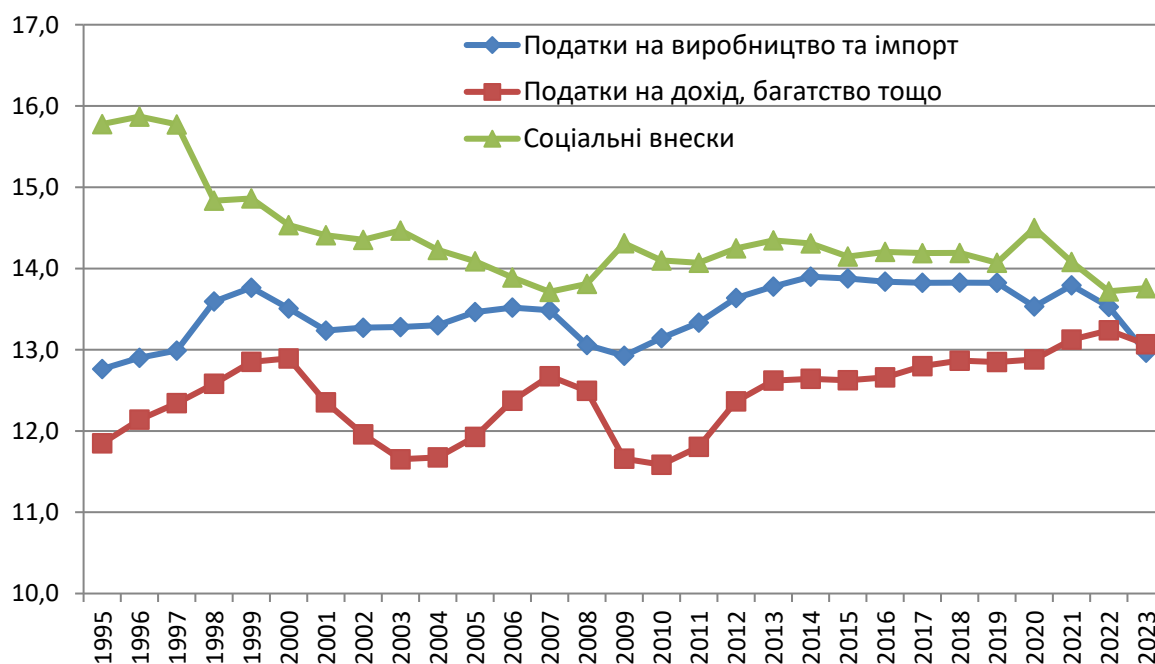


Рис. 5. Еволюція основних компонентів податкових надходжень та надходжень соціальних внесків у ЄС, % ВВП, 1995–2023 рр.

Джерело: [10; 17]

Наведені дані свідчать про відносно стабільну структуру податкових надходжень і соціальних внесків у середньому серед країн ЄС. Частка податків на виробництво та імпорт упродовж досліджуваного періоду коливалася в межах від 12,8% до 13,9% ВВП, тобто зміни становили лише 1,1 відсоткового пункта. Частка податків на доходи та майно перебувала в діапазоні від 11,6% до 13,1% ВВП. Що стосується соціальних внесків, їхній рівень варіювався від мінімального значення 13,7% ВВП до максимального – 15,9% ВВП, що також свідчить про відносну стабільність структури стягнутих надходжень у країнах Європейського Союзу.

Розглянемо структуру надходжень основних податків в окремих країнах ЄС та в Україні у 2023 році (в % від ВВП) на рис. 6.

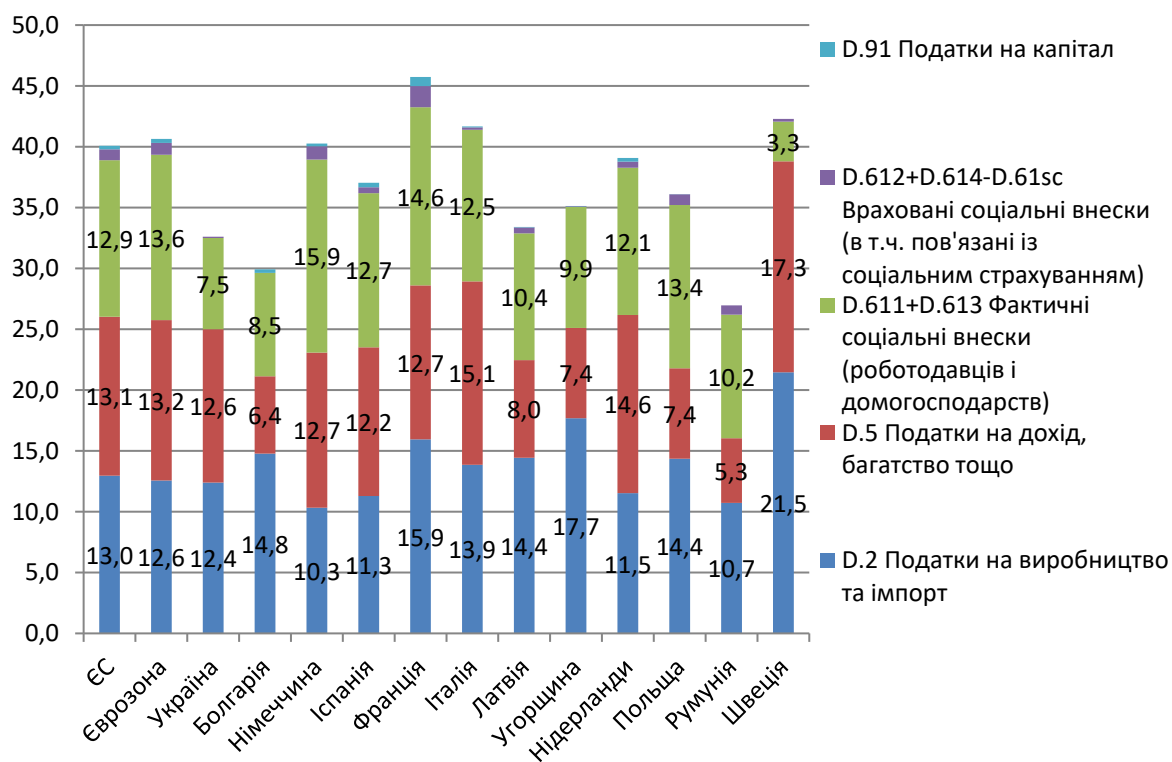


Рис. 6. Структура надходжень основних податків в окремих країнах ЄС та в Україні у 2023 році (в % від ВВП)

Джерело: [3; 8; 10; 17]

Податки на виробництво та імпорт (D.2) поділяються на податки на продукти (D.21), які сплачуються за одиницю товару чи послуги, вироблених чи переданих, та інші податки на виробництво (D.29). Податки на продукти далі поділяються на податки на додану вартість

(ПДВ; D.211), податки та мита на імпорт без ПДВ (D.212) та податки на продукти без ПДВ та імпортних податків (D.214) [10; 17].

Найвагомішу частку серед податків на виробництво та імпорт займає ПДВ. У 2023 році в країнах ЄС надходження від податків на продукти формували близько 81% загального обсягу податків на виробництво та імпорт, при цьому частка ПДВ становила приблизно 55%.

У 2023 році найвищі показники співвідношення податків на виробництво та імпорт до ВВП були зафіксовані у Швеції – 21,5%, Хорватії – 19,3%, Угорщині – 17,7% та Греції – 17,3%. Найнижчий рівень непрямих податків спостерігався в Ірландії – 6,7%, на Мальті – 9,6%, у Німеччині – 10,3%, Чехії та Румунії – по 10,7%, Іспанії – 11,2%, Литві – 11,4%, а також у Швейцарії – 5,2% та Норвегії – 10,0%. При цьому Ірландія та Швейцарія характеризуються загалом невисоким рівнем податкового навантаження відносно ВВП.

В Україні частка податків на виробництво та імпорт у 2023 році становила 12,4% ВВП, що наближує її до середнього рівня цього показника серед країн Європейського Союзу.

Податки з доходів, майна тощо (D.5) включають податки з доходів (D.51) та інші поточні податки (D.59). Податки на доходи охоплюють як податки на доходи фізичних осіб чи домогосподарств, податки з доходів чи прибуток корпорацій, і навіть включають податки прибуток від володіння [10; 17].

У 2023 році в середньому по країнах Європейського Союзу частка поточних податків на доходи, майно та інші види доходів становила 13,1% ВВП. При цьому найбільшу частку в цій категорії займали податки на доходи фізичних осіб і домогосподарств – 9,3% ВВП. В Україні аналогічний показник становив 12,6% ВВП, що є близьким до середнього рівня країн ЄС.

Найвищий рівень надходжень від поточних податків на доходи, майно та інші платежі у 2023 році був зафіксований у Данії – 29,5% ВВП. Така особливість пояснюється тим, що значна частина соціальних виплат у країні фінансується саме за рахунок податків на доходи, через що частка соціальних внесків є відносно низькою порівняно з іншими державами. Високі показники також спостерігалися у Люксембурзі – 18,0% ВВП, Швеції – 17,3%, Бельгії – 16,3% та Фінляндії – 15,9% ВВП. Серед країн, що не входять до ЄС, значні обсяги надходжень від цих податків мали Норвегія – 22,2% ВВП та Ісландія – 19,5% ВВП.

Водночас найнижчі показники у 2023 році були характерні для Румунії – 5,3% ВВП, Болгарії – 6,4%, Хорватії – 7,3%, Угорщини та Польщі – по 7,4%, а також Словенії та Словаччини – по 7,9% ВВП. Для цих країн також характерний загалом невисокий рівень податкових надходжень відносно ВВП.

Фактичні соціальні внески (D.611 і D.613 соціальні внески роботодавців і домогосподарств відповідно) є основним компонентом чистих соціальних внесків. Це джерело державних доходів охоплює обов'язкові та добровільні внески, що сплачуються працівниками, роботодавцями та самозайнятими та незайнятими особами [10; 17].

У 2023 році найвищі показники фактичних соціальних внесків у співвідношенні до ВВП були зафіксовані в Німеччині – 15,9%, Словенії – 15,6%, Чехії – 15,3% та Австрії – 15,2%. Найнижчі значення спостерігалися у Данії – 0,6%, Швеції – 3,3%, Ірландії – 3,4%, а також в Ісландії – 3,0% ВВП. В Україні фактичні соціальні внески до Пенсійного фонду та державних фондів соціального страхування у 2023 році становили 7,5% номінального ВВП.

У системі національних рахунків враховані соціальні внески (D.612) розглядаються як еквівалент нефінансованих соціальних виплат, які держава забезпечує як роботодавець. У 2023 році їх частка у ВВП становила 2,3% – у Бельгії, 1,9% – у Португалії, 1,8% – у Греції та 1,7% – у Франції. Водночас у дев'яти країнах ЄС та ЄАВТ цей показник не перевищував 0,1% ВВП. Подібний рівень спостерігався і в Україні, що пов'язано з витратами роботодавців, які компенсувалися за рахунок державних фондів соціального страхування та відповідно зменшували їхні зобов'язання зі сплати єдиного соціального внеску.

Чисті соціальні внески додатково містять додаткові соціальні внески домогосподарств (D.614), що становлять еквівалент доходу від власності накопичувальних схем соціального страхування, розподіленого серед домогосподарств та реінвестованого, а також плату за послуги схем соціального страхування (D.61sc), що є результатом накопичувальних схем соціального страхування – ця стаття має негативне значення в чистих соціальних внесках [10; 17].

Крім основних категорій податкових доходів, на рисунку також показано один другорядний компонент, який включений до визначення податкових доходів: податки на капітал (D.91) – це податки, що стягуються нерегулярно та нечасто з чистої вартості чи вартості активів, що перебувають у власності або передані у вигляді спадщини чи подарунків, наприклад податок на спадщину. Ці податки становили 0,3% ВВП у ЄС у 2023 році. Вони варіюються від 0,8% ВВП у Франції, 0,7% ВВП у Бельгії, 0,4% ВВП у Фінляндії, до повної відсутності в Естонії, Кіпрі, Румунії, Словаччині та Швеції. Відсутні такі надходження і в Україні.

Розподіл податкових надходжень по рівнях державної влади в окремих країнах ЄС та в Україні у 2023 році наведений на рис. 7, за яким ми бачимо, що податки та соціальні внески, що стягуються на рівні штатів та місцевих органів влади, склали 17,3% від загального обсягу податкових та соціальних надходжень у 2023 році до ЄС.

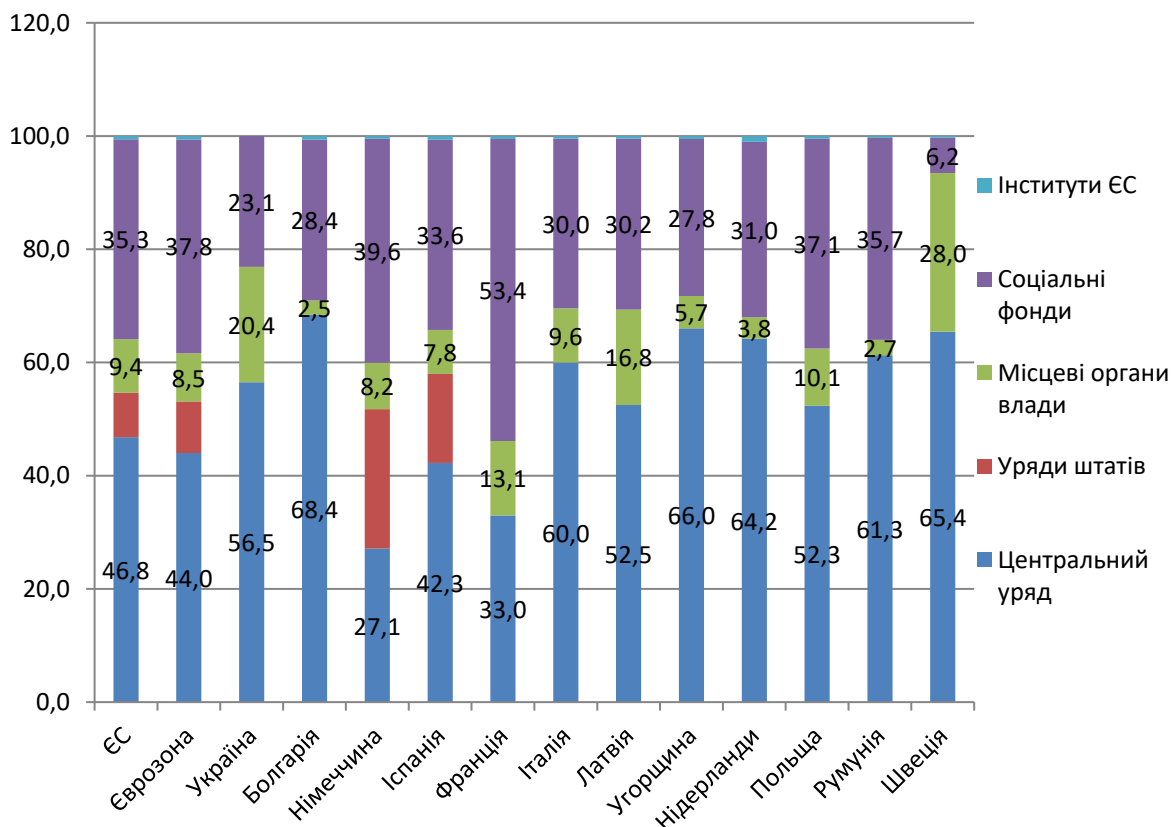


Рис. 7. Розподіл податкових надходжень по рівнях державної влади в окремих країнах ЄС та в Україні у 2023 році, %

Джерело: [3; 8; 10; 17]

На рівні Європейського Союзу у 2023 році податкові надходження та соціальні внески переважно акумулювалися центральними урядами, на частку яких припадало 46,8% загального обсягу таких надходжень. Регіональні уряди, що функціонують у Бельгії, Німеччині, Іспанії та Австрії, а також у Швейцарії серед країн ЄАВТ, забезпечували 7,9% загального обсягу податкових надходжень. Частка місцевих органів влади становила 9,4%, тоді як фонди соціального страхування акумулювали 35,3% усіх податкових і соціальних платежів. Ще 0,6% надходжень спрямовувалося до інституцій ЄС у вигляді сільськогосподарських зборів, імпорتنних мит та інших платежів, що формують власні ресурси Європейського Союзу, зокрема в межах Єдиного механізму врегулювання.

В Україні у структурі розподілу податкових надходжень та соціальних внесків спостерігається значна концентрація ресурсів у державному бюджеті, який у 2023 році акумулював 56,5% усіх відповідних надходжень. Досить вагома частка ресурсів також була спрямована до місцевих бюджетів – 20,4%. Водночас частка коштів, що надходили

до позабюджетних фондів соціального страхування, залишалася суттєво нижчою за середньоєвропейський рівень.

Отже, інтеграція податкової системи України до європейського економічного простору є тривалим і комплексним процесом, який супроводжується низкою структурних та інституційних викликів. Серед основних перешкод варто виокремити недостатню гармонізацію податкового законодавства з європейськими нормами, обмежену ефективність податкового адміністрування, значний рівень тіньової економіки та різницю у підходах до ведення податкової статистики [13, с. 76]. Додатковими факторами, що ускладнюють інтеграцію, залишаються нерівномірний рівень цифровізації та відмінності у податковій культурі й дисципліні.

Разом із тим Україна поступово впроваджує європейські стандарти у сфері оподаткування, що створює передумови для подальшого поглиблення інтеграційних процесів [14, с. 56]. Важливими напрямками залишаються вдосконалення податкового законодавства, розвиток цифрових механізмів адміністрування, забезпечення більшої прозорості діяльності податкових органів та зміцнення довіри платників податків. Значну роль також відіграє участь України у міжнародних податкових ініціативах і співпраця з європейськими інституціями.

Таким чином, ефективна інтеграція податкової системи України до європейського економічного простору можлива лише за умови реалізації послідовних і комплексних реформ, спрямованих на підвищення результативності податкової системи, її прозорості та відповідності європейським принципам і стандартам.

3. Запровадження європейських стандартів у сфері податкового адміністрування в Україні

Імплементация європейських стандартів податкового адміністрування в Україні є об'єктивною необхідністю, що впливає як із внутрішніх проблем функціонування податкової системи, так і зі стратегічного курсу держави на інтеграцію до Європейського Союзу [16]. Насамперед, українська система податкового адміністрування історично характеризувалася складністю процедур, значним адміністративним навантаженням на платників та недостатньою прозорістю. Це створювало передумови для ухилення від оподаткування, корупційних ризиків і низького рівня добровільної сплати податків. Європейські стандарти, засновані на принципах відкритості, передбачуваності та рівності платників, дозволяють мінімізувати ці недоліки.

Одним із ключових аргументів є підвищення фіскальної ефективності. У країнах ЄС широко застосовуються ризик-орієнтовані підходи до податкового контролю, автоматизовані системи аналізу даних,

електронні сервіси для подання звітності та сплати податків [17]. Це забезпечує більш точне виявлення порушень і водночас зменшує тиск на сумлінних платників. Для України впровадження таких інструментів означає скорочення податкового розриву, зростання бюджетних надходжень без підвищення ставок податків та оптимізацію витрат на адміністрування.

Не менш важливою є інституційна складова. Європейська модель податкового адміністрування передбачає трансформацію податкових органів у сервісно-орієнтовані структури [14, с. 57]. Це означає зміну підходу від фіскально-карального до партнерського, де держава зацікавлена у створенні зручних умов для виконання податкових обов'язків. Такий підхід підвищує рівень податкової культури, формує довіру до державних інституцій і стимулює добровільну сплату податків, що є значно ефективнішим за жорсткий контроль.

Окремого обґрунтування потребує аспект економічної конкурентоспроможності. Інвестори оцінюють не лише рівень податкових ставок, а й якість адміністрування: простоту процедур, стабільність правил, захист прав платників. Гармонізація з європейськими стандартами робить податкове середовище України більш зрозумілим і передбачуваним для іноземного бізнесу, що сприяє залученню інвестицій, розвитку підприємництва та інтеграції у глобальні виробничі ланцюги.

Важливим фактором є також міжнародні зобов'язання України. Угода про асоціацію з ЄС передбачає поступове наближення національного законодавства та адміністративних практик до європейських норм, зокрема у сфері ПДВ, обміну податковою інформацією, протидії ухиленню від оподаткування. Виконання цих зобов'язань є не лише політичним, а й економічним інструментом зміцнення фінансової стабільності держави [12, с. 28].

Крім того, імплементація європейських стандартів сприяє цифровій трансформації податкової системи. Використання електронних кабінетів платників, автоматичного обміну інформацією, електронного аудиту та інших сучасних технологій зменшує людський фактор, скорочує можливості для зловживань і підвищує загальну ефективність управління податковими процесами.

І в цьому контексті з метою оцінювання результативності податкового адміністрування в Україні нам допоможе податковий індекс, що є важливим економічним показником, який характеризує ефективність, обтяжливість, справедливість та стабільність податкової системи країни. Він дає змогу оцінити, наскільки ефективно система збору податків функціонує в умовах певної економічної реальності, і чи сприяє вона економічному зростанню, розвитку та соціальній справедливості; він торкається і проблем легкості розрахунків та сплат податків, а також

наскільки адміністрування податковою службою є дає ефективні результати.

Загальні показники податкового індексу України, які ґрунтуються на експертних оцінках легкості та ефективності діючого оподаткування, що поставлені платниками податків із можливих 5 балів, наведені на рис 8. Проводить опитування з 2011 року Європейська бізнес-асоціація (ЄБА) [5; 6]. Загальний показник податкового індексу розраховується фахівцями як інтегральний коефіцієнт середнього значення кожного із обраних чотирьох факторів, які дуже вдало характеризують податкову систему в Україні. Серед них:

- оцінка якості податкового законодавства;
- оцінка обтяжливості або легкості адміністрування податків, зборів та обов’язкових платежів;
- оцінка ступеню фіскального тиску на платників податків;
- оцінка якості податкового обслуговування, роботи державної податкової служби в Україні.

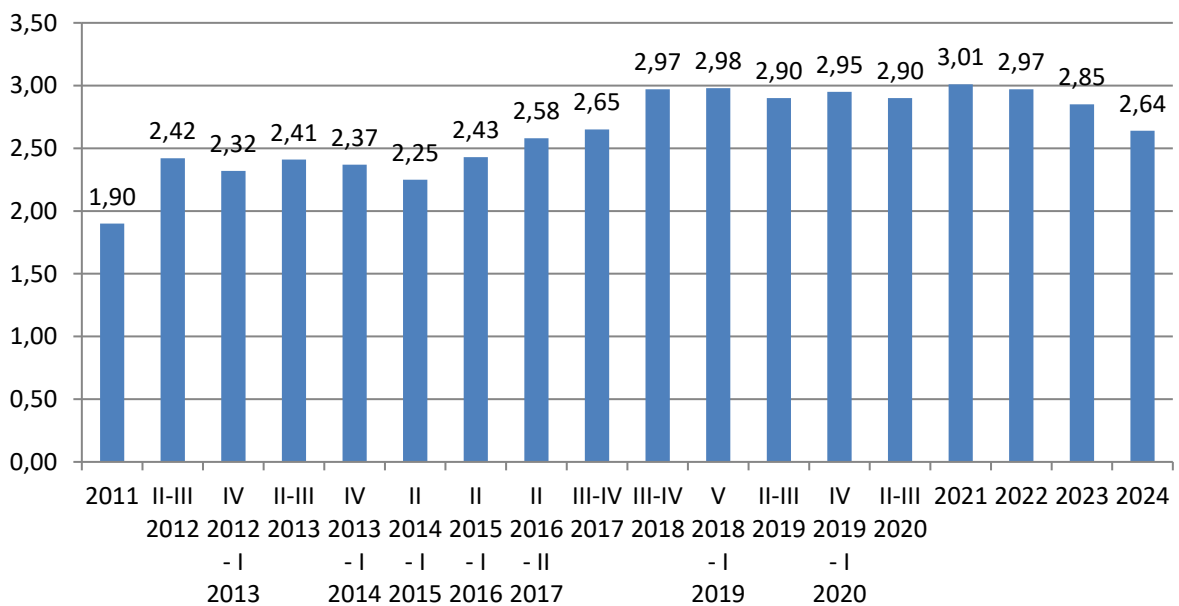


Рис. 8. Динаміка податкового індексу в Україні у 2011–2024 роках

Джерело: [5; 6]

Варто зазначити, що у 2011 році значення податкового індексу було найнижчим. Вже наступного року експерти підвищили свої оцінки до 2,42 та 2,32. До 2018 року податковий індекс не зазнав значних коливань та поступово зростав. З 2018 року його значення майже наблизилося до позначки 3 [5; 6]. А це непогані досягнення протягом досліджуваного

періоду. Під час дії воєнного стану він особливо поступово зменшується через недостатні зусилля влади та податківців.

Динаміка значень складових податкового індексу в Україні у 2021 – 2023 роках наведена на рис. 9 та показує, що за останні роки індекс «просів» переважно через посилення податкового тиску. Поте якість податкового обслуговування платників, навпаки, до 2024 року зростала на думку залучених експертів [5; 6].

Отже податковий індекс є важливим інструментом для оцінки роботи податкової системи країни. Він дає змогу виміряти ефективність, справедливість, прозорість і розвиток податкової політики. Високий податковий індекс свідчить про те, що система збору податків функціонує ефективно, забезпечує належні надходження до бюджету, сприяє економічному зростанню та розвитку, а також підтримує соціальну справедливість

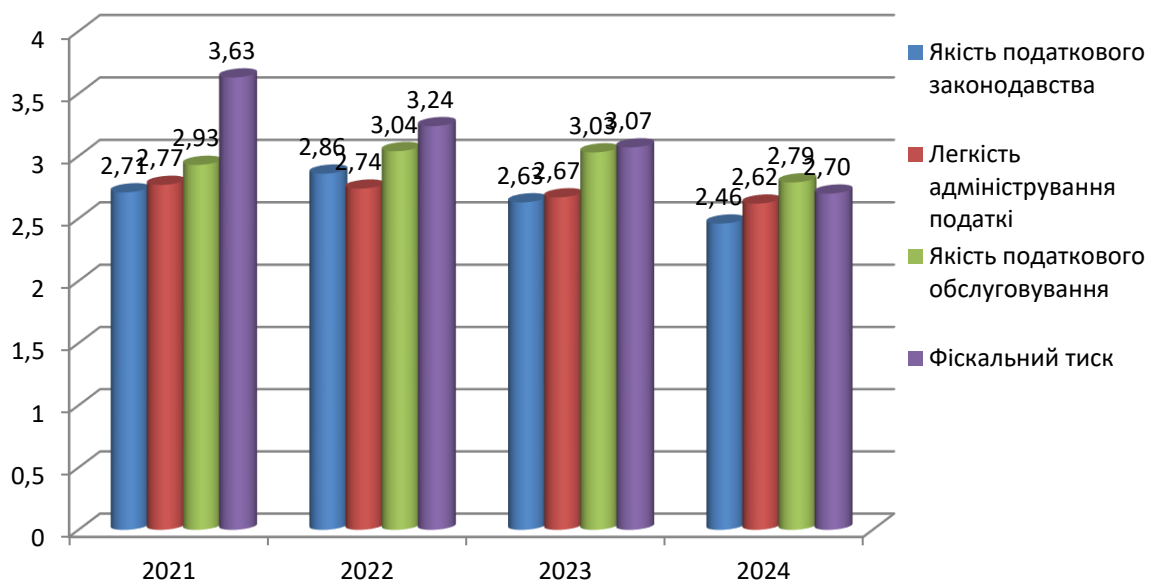


Рис. 9. Динаміка складових податкового індексу в Україні у 2021 – 2024 роках

Джерело: [5; 6]

Для більш повного аналізу ефективності податкового адміністрування доцільно дослідити його результативність з позиції діяльності Державної податкової служби України. Процеси адміністрування податкових надходжень відіграють важливу роль у формуванні доходів бюджетів усіх рівнів та забезпеченні фінансування суспільних потреб і функцій держави. Крім того, оцінювання результативності адміністрування податкових платежів є важливим інструментом підвищення прозорості та ефективності функціонування податкової системи.

Для оцінки результативності доцільно використовувати коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень, який дозволяє охарактеризувати як ефективність роботи Державної податкової служби України, так і загальні тенденції соціально-економічного розвитку держави. Цей показник визначається як співвідношення фактично сплачених податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і запланованих обсягів податкових доходів.

Такий коефіцієнт може розраховуватися як для зведеного бюджету загалом, так і окремо для державного та місцевих бюджетів різних рівнів. Динаміка коефіцієнта результативності адміністрування податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів України у 2016–2023 роках наведена на рис. 10. Аналіз показує неоднозначну зміну цього показника протягом досліджуваного періоду. Зокрема, найвище значення коефіцієнта було зафіксоване у 2017 році – 1,061, що свідчило про перевиконання планових показників податкових надходжень.

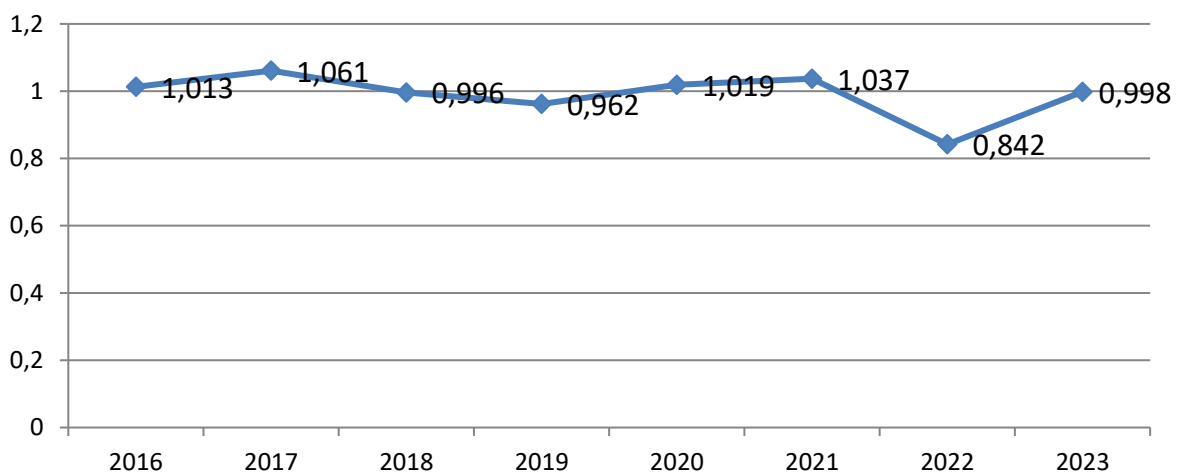


Рис. 10. Динаміка коефіцієнта результативності адміністрування податкових сплат у 2016-2023 роках

Джерело: [3]

Упродовж наступних двох років спостерігалось поступове зниження показника результативності адміністрування податкових надходжень. Так, у 2018 та 2019 роках значення відповідного коефіцієнта становило 0,996 та 0,962 відповідно, що свідчило про певне недовиконання планових показників податкових надходжень [3].

Водночас у 2020 році, незважаючи на складну економічну ситуацію, пов'язану з пандемією COVID-19, показник результативності зріс до 1,019. Це означає, що фактичні податкові надходження перевищили запланований рівень на 1,9%. У 2021 році спостерігалось подальше

покращення результативності адміністрування податкових платежів, а значення коефіцієнта досягло 1,037, що свідчило про ефективне виконання планових показників доходів бюджету.

Однак в умовах дії воєнного стану результативність адміністрування податкових надходжень суттєво погіршилася. У відповідні роки значення коефіцієнта знизилося до 0,842 та 0,998, що відображає негативний вплив воєнних дій на економічну активність, рівень податкових надходжень і можливості виконання бюджетних планів.

Підсумовуючи результати дослідження зазначимо, що імплементація європейських стандартів податкового адміністрування в Україні є важливим кроком на шляху до модернізації податкової системи, але вона супроводжується значними викликами. Для досягнення успіху необхідно не лише впроваджувати нові технології та підходи, але й працювати над зростанням довіри до податкових органів, покращенням правової культури та боротьбою з податковими ухиленнями [12, с. 29]. Водночас важливими є стабільність законодавства і продовження освітніх програм для підприємців, щоб забезпечити належне впровадження європейських стандартів у податковому адмініструванні. Впровадження їх в Україні дозволяє одночасно підвищити фіскальну результативність, зменшити тіньову економіку, покращити інвестиційний клімат і забезпечити інтеграцію країни до європейського економічного простору.

Необхідно забезпечити не лише формальне наближення норм, а й інституційну сумісність із європейською системою адміністрування. Це включає імплементацію директив ЄС щодо ПДВ, цифрових послуг, протидії BEPS-практикам та автоматичного обміну податковою інформацією [15]. Доцільно не лише розширювати електронні сервіси, а перейти до повністю інтегрованої цифрової екосистеми податкового адміністрування. Це передбачає об'єднання податкових, митних, банківських та реєстраційних даних в єдину аналітичну платформу. Такий підхід дозволить автоматизувати перевірку податкових зобов'язань, мінімізувати людський фактор, знизити корупційні ризики та підвищити швидкість обробки податкової інформації. Особливу увагу слід приділити впровадженню технологій Big Data та штучного інтелекту для прогнозування податкових надходжень і виявлення схем ухилення [14, с. 64]. Контрольна функція податкових органів має базуватися не на суцільних перевірках, а на системі управління податковими ризиками. Це передбачає класифікацію платників за рівнем ризику, автоматизоване виявлення аномалій у фінансовій звітності та концентрацію ресурсів на високоризикових секторах. Такий підхід дозволить підвищити ефективність податкового контролю без надмірного адміністративного навантаження на сумлінний бізнес.

Також доцільно удосконалити макрофіскальне планування шляхом використання економіко-математичних моделей прогнозування податкових надходжень, з урахуванням еластичності податків та структурних змін економіки. Це дозволить підвищити точність бюджетного планування та своєчасно реагувати на кризові явища.

Таким чином, запропоновані заходи мають не точковий, а системний характер і спрямовані на формування сучасної, ефективної та європейсько-орієнтованої моделі податкового адміністрування в Україні.

Висновок

Дослідження трансформаційних процесів податкової системи України дозволяє зробити висновок, що вона перебуває у стані активного реформування, яке зумовлене як внутрішніми економічними викликами, так і зовнішніми інтеграційними зобов'язаннями. Сучасний етап розвитку характеризується поступовим переходом від фіскально-адміністративної моделі до сервісно-орієнтованої системи податкового адміністрування, що базується на цифровізації, прозорості та ризик-орієнтованому контролі.

Водночас, незважаючи на позитивні зрушення, податкова система України залишається вразливою до впливу тіньової економіки, має певні диспропорції у податковому навантаженні та недостатньо ефективні механізми реалізації податкового потенціалу. Це знижує рівень фіскальної стійкості та обмежує можливості для стабільного економічного зростання. Отже, трансформаційні процеси є необхідною умовою підвищення ефективності податкової системи та її адаптації до сучасних економічних реалій. Відповідно варто зробити деякі пропозиції щодо подальшого удосконалення податкової системи. Потрібно забезпечити більш рівномірний розподіл податкового тягаря між фізичними та юридичними особами, між секторами економіки, з урахуванням ефективних ставок оподаткування та реальної платоспроможності платників. Доцільно вдосконалити механізми детінізації економіки через посилення контролю за готівковими операціями, розрахунками криптовалютою, стимулювати легальну діяльність бізнесу.

Необхідно продовжити імплементацію норм ЄС у сфері адміністрування податків, зокрема щодо обміну податковою інформацією, протидії ухиленню від оподаткування. Доцільно розширювати використання електронних сервісів, автоматизованих систем аналізу даних та електронного аудиту, що дозволить зменшити адміністративні витрати та мінімізувати людський фактор у прийнятті рішень. Варто удосконалити систему управління податковими ризиками для більш точного виявлення порушень при одночасному зниженні тиску на сумлінних платників. Важливо розвивати сервісну функцію податкових органів,

удосконалювати інформаційно-консультаційну підтримку платників і формувати культуру добровільної сплати податків.

Таким чином, реалізація запропонованих заходів сприятиме підвищенню ефективності податкової системи України, зміцненню її фіскальної стабільності та забезпеченню відповідності сучасним європейським стандартам.

Список використаних джерел:

1. Буцька О. Ю. Методика оцінки податкового навантаження: порівняльний аналіз. *Агросвіт*. 2013. № 24. С. 25-27.
2. Бюджетна декларація на 2026-2028 роки. Постанова Кабінету Міністрів України від 27 червня 2025 р. № 774. URL: <https://surl.li/tpxboc> (дата звернення: 22.04.2026)
3. Державна податкова служба України. Надходження податків і зборів. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokaznikiroboti/nadhodjennya-podatkiv-i-zboriv-obovyaz/nadhodjennya-podatkiv-i-zboriv/> (дата звернення: 22.04.2026)
4. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/> (дата звернення: 22.04.2026)
5. Європейська бізнес асоціація. Бізнес скаржиться на постійні податкові зміни та нестачу часу на адаптацію. 2023. URL: <https://eba.com.ua/biznes-skarzhysya-na-postijni-podatkovi-zminy-ta-nestachu-chasu-na-adaptatsiyu/> (дата звернення: 22.04.2026)
6. Європейська бізнес асоціація. Індекс податкового клімату Європейської Бізнес Асоціації 2024. URL: https://eba.com.ua/wp-content/uploads/2024/12/EBA_Tax_Index_2024-UKR.pdf (дата звернення: 22.04.2026)
7. Кінцеві споживчі витрати за категоріями споживачів за 2016 – 2023 роки / Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 22.04.2026)
8. Номінальний ВВП за 2016 – 2024 роки / Міністерство фінансів України. URL: <https://index.minfin.com.ua/> (дата звернення: 22.04.2026)
9. Петруха Н. М., Палійчук Т. В. Концептуальні засади фіскальної децентралізації в країнах-членах ЄС. *Облік і фінанси*. 2017. № 2(76). С. 99-106.
10. Статистика податкових надходжень. Євростат. URL: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics#General_overview (дата звернення: 22.04.2026)
11. Фінансові результати до оподаткування підприємств за видами економічної діяльності / Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 22.04.2026)
12. Шевчук О. А. Оцінка ефективності податкового контролю. *Економіка та держава*. 2013. № 1. С. 28–31.
13. Holovai N., Bei S. Harmonization of the Tax Policy of Ukraine in the Terms of European Integration: Challenges, Opportunities and Prospects. *Empirio*. 2024. Vol. 1. P. 76-83.

14. Monaienko A., Atamanchuk N., Soldatenko O., Vlasenko V., Striiashko G. Legal foundations of stimulating fiscal policy in the EU. *Social Legal Studios*. 2024. Vol. 7. P. 56-64.

15. Transformation of Ukraine's economy: formation of an inclusive economy system and functionality of financial inclusion: Scientific monograph. Riga, Latvia: "Baltija Publishing", 2023. 428 p.

16. Zhang G. Exploring the Application of Financial Indicator Prediction Models in Optimizing Tax Burden. *Applied Mathematics and Nonlinear Sciences*. 2024. Vol. 9. DOI: <https://doi.org/10.2478/amns-2024-1752> (дата звернення: 22.04.2026)

17. Paying Taxes, 2016, The global picture, IFC, International Finance Corporation, The world bank. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016-appendix-3.pdf> (дата звернення: 22.04.2026)

References:

1. Butska O. Yu. (2013) *Metodyka otsinky podatkovoho navantazhennia: porivnialnyi analiz* [Methodology for assessing the tax burden: comparative analysis]. *Ahrosvit*, vol. 24. pp. 25–27.

2. Biudzhetna deklaratsiia na 2026–2028 roky : Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 27 chervnia 2025 r. № 774 [Budget declaration for 2026-2028. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated June 27, 2025 No. 774]. Available at: <https://surl.li/tpxboc> (accessed April 22, 2026)

3. Derzhavna podatкова sluzhba Ukrainy. Nadkhodzhenia podatkiv i zboriv [State Tax Service of Ukraine. Revenue of taxes and fees]. Available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokaznikiroboti/nadhodzjennya-podatkiv-i-zboriv--obovyaz/nadhodzjennya-podatkiv-i-zboriv/> (accessed April 22, 2026)

4. Derzhavnyi veb-portal biudzhetu dlia hromadian [State budget web portal for citizens]. Available at: <https://openbudget.gov.ua/> (accessed April 22, 2026)

5. Yevropeiska Biznes Asotsiatsiia. Biznes skarzhytsia na postiini podatkovy zminy ta nestachu chasu na adaptatsiiu [European Business Association. Businesses complain about constant tax changes and lack of time to adapt]. 2023. Available at: <https://eba.com.ua/biznes-skarzhytsya-na-postijni-podatkovy-zminy-ta-nestachu-chasu-na-adaptatsiyu/> (accessed April 22, 2026)

6. Yevropeiska Biznes Asotsiatsiia. Indeks podatkovoho klimatu Yevropeiskoi Biznes Asotsiatsii [European Business Association. European Business Association Tax Climate Index]. 2024. Available at: https://eba.com.ua/wp-content/uploads/2024/12/EBA_Tax_Index_2024-UKR.pdf (accessed April 22, 2026)

7. Kintsevi spozhyvchi vytraty za katehoriiami spozhyvachiv za 2016–2023 roky [Final consumer spending by consumer categories for 2016 - 2023]. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. Available at: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (accessed April 22, 2026)

8. Nominalnyi VVP za 2016–2024 roky [Nominal GDP for 2016 – 2024]. Ministerstvo finansiv Ukrainy. Available at: <https://index.minfin.com.ua/> (accessed April 22, 2026)

9. Petrukha N. M., Paliichuk T. V. (2017) Kontseptualni zasady fiskalnoi detsentralizatsii v krainakh-chlenakh YeS [Conceptual principles of fiscal decentralization in EU member states]. *Oblik i finansy*, vol. 2(76). pp. 99–106.
10. Statystyka podatkovykh nadkhodzhen [Tax revenue statistics]. Yevrostat. Available at: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics#General_overview (accessed April 22, 2026)
11. Finansovi rezultaty do opodatkuvannia pidpriemstv za vydamy ekonomichnoi diialnosti [Financial results before taxation of enterprises by types of economic activity]. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. Available at: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (accessed April 22, 2026)
12. Shevchuk O. A. (2013) Otsinka efektyvnosti podatkovoho kontroliu [Assessment of the effectiveness of tax control]. *Ekonomika ta derzhava*, vol. 1. pp. 28–31.
13. Holovai N., Bei S. (2024) Harmonization of the Tax Policy of Ukraine in the Terms of European Integration: Challenges, Opportunities and Prospects. *Empirio*, vol. 1, pp. 76-83.
14. Monaienko A., Atamanchuk N., Soldatenko O., Vlasenko V., Striiashko G. (2024) Legal foundations of stimulating fiscal policy in the EU. *Social Legal Studios*, vol. 7, pp. 56-64.
15. Transformation of Ukraine’s economy: formation of an inclusive economy system and functionality of financial inclusion: Scientific monograph. Riga, Latvia: ”Baltija Publishing”, 2023. 428 p.
16. Zhang G. (2024) Exploring the Application of Financial Indicator Prediction Models in Optimizing Tax Burden. *Applied Mathematics and Nonlinear Sciences*, vol. 9. DOI: <https://doi.org/10.2478/amns-2024-1752> (accessed April 22, 2026)
17. Paying Taxes, 2016, The global picture, IFC, International Finance Corporation, The world bank. Available at: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016-appendix-3.pdf> (accessed April 22, 2026)