

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ЧИРВА ОЛЕКСАНДР ВАСИЛЬОВИЧ

УДК 336.2+351.82

ДИСЕРТАЦІЯ

**РОЗВИТОК СИСТЕМИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ ЯК
МЕХАНІЗМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ**

051 - економіка

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело..

_____ Олександр Чирва

Науковий керівник:
доктор економічних наук, професор
Швабій Костянтин Іванович

Ірпінь-2025

АНОТАЦІЯ

Чирва О.В. Розвиток системи непрямого оподаткування як механізм забезпечення економічної безпеки України. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 051 «Економіка» (05 – Соціальні та поведінкові науки). – Державний податковий університет, Ірпінь, 2025.

У дисертації здійснено теоретичне обґрунтування та запропоновано розв’язання наукового завдання, що полягає у вдосконаленні механізму забезпечення економічної безпеки держави на основі системи непрямого оподаткування.

У межах дослідження концептуальних основ податкового забезпечення економічної безпеки держави показано, що процес розбудови країни, утворення нації є неможливим без належного рівня забезпечення економічної безпеки держави. Запорукою незалежності та життєдіяльності держави є її економічна безпека, що створює необхідний ґрунт для розвитку країни, суспільства та утвердження державності. Сукупність окремих елементів реалізації податкової політики держави формує національну систему оподаткування, що забезпечують фінансову безпеку країни та економічну загалом. Обґрунтовано, що національна система оподаткування як основа економічної безпеки держави складається з таких складових : 1) загальний рівень податкового навантаження та податкової культури; 2) структура податкової системи; 3) адміністрування податків; 4) міжнародні податкові правовідносини. Ключовим елементом досягнення економічної безпеки держави є формування мережевої стійкості складових національної системи оподаткування як на рівні інституцій, так й на рівні системи. Показано, що стан економічної безпеки держави відхиляється від траєкторії стійкого і збалансованого руху соціально-економічної системи країни, якщо вже на рівні прагматичної реалізації складових форм безпеки виникають перешкоди та прогалини досягнення цільових орієнтирів розвитку. Наведено періодизацію процесу становлення вітчизняної системи оподаткування на основі критерію

зовнішніх шоків, які мали суттєвий вплив на стан соціально-економічної системи країни та її економічну безпеку. На основі цього показано, що еволюція структури вітчизняної системи оподаткування засвідчує тривалий і складний період становлення і розвитку податкових правовідносин, а одним із результатів такого поступу є значна роль податків на споживання. Підсумковий результат акумульованих змін елементів на кожному конкретному часовому відрізку еволюції формує специфіку та властивості всієї системи оподаткування, які справляють вплив на діяльність платників податків та, зрештою, є одним із ключових факторів впливу на фінансову та економічну безпеку країни, яка досягається за рахунок стійких темпів економічного зростання, що протягом певного періоду часу дозволяють набутти достатній рівень суспільного та індивідуального добробуту. З огляду на це, доведено, що непрямі податки відіграють важливу роль у забезпеченні економічної безпеки держави забезпечуючи належний рівень фінансування публічних видатків та сприяють економічній стабільності країни у критичні моменти історії. Крім цього, ці податки використовуються як інструмент зовнішньоекономічної політики, а тому мають потенціал впливу на безпеку країни у різних її аспектах.

У межах дослідження процесів еволюції системи непрямого оподаткування як невід'ємної складової економічної безпеки України показано, що макроекономічні умови характеризують не лише стан економічної безпеки держави, а також напряду впливають на податкові надходження та її податкову політику. На основі статистичного аналізу податкових даних доведено, що унікальна особливість вітчизняної системи непрямого оподаткування полягає у тому, що значна частина податкових надходжень формується за рахунок оподаткування імпорту, а результати аналізу більшості змін податкового законодавства під час воєнного стану свідчать про їх надмірну лібералізацію, оскільки вони не принесли бажаного регулюючого ефекту, а натомість створили загрози фінансовій безпеці держави та передумови для зловживань недобросовісними платниками податків. Показано, що для розвитку вітчизняної системи непрямого оподаткування велике значення мали дві події : 1) вступ України до СОТ; 2) підписання угоди

про асоціацію з ЄС. Вони задають рамкові параметри подальшого розвитку вітчизняної системи непрямого оподаткування. Проаналізовано фіскальну ефективність непрямих податків і показано, що тенденції змін даного параметру для ПДВ та акцизного податку є різноспрямованими. На основі аналізу динаміки податкового розриву ПДВ зроблено висновок про стійку тенденцію його зменшення завдяки запровадженню системи електронного адміністрування в той час як зміни фіскальної ефективності акцизу не мають чіткого вираженого тренду щодо збільшення або зменшення і носять здебільшого кон'юнктурний характер. Шляхом доповнення методології International Tax Competitiveness Index, яка дозволяє оцінити конкурентоспроможність податкової системи, показано, що в Україні досить великим є рівень адміністративного навантаження на платників непрямих податків, зокрема, значні витрати праці і часу працівників вони здійснюють під час проведення процедур податкового комплаєнсу. Отримані результати аналізу дозволяють бачити переваги і слабкі місця вітчизняної системи непрямого оподаткування, які потрібно усувати у процесі її подальшого вдосконалення і приведення до оптимальних кондицій. Висновок ґрунтується також на оцінках рівня податкового комплаєнсу, що були зроблені Світовим банком та експертами ОЕСР.

У роботі визначено напрями подальшого розвитку системи непрямого оподаткування України для цілей економічної безпеки держави. Показано, що ключовими аспектами подальшої еволюції непрямих податків української системи оподаткування є імплементація норм і положень *acquis communautaire* ЄС, а також, як паралельні і комплементарні процеси, цифровізація процедур адміністрування податків, підвищення рівня податкової культури. Показано, що акцизне оподаткування частково узгоджено із законодавством ЄС (Директива Ради ЄС 2020/262), проте Україні необхідно продовжити роботу над структурою акцизів та над пільгами з ПДВ, щоб привести їх у відповідність до *acquis communautaire*. Потрібна подальша гармонізація щодо категорій тютюнових виробів та застосовних ставок акцизного збору відповідно до європейських податкових директив. Вдосконалення системи непрямого оподаткування за стандартами ЄС дозволяє забезпечити

дотримання не лише вимог євроінтеграційного процесу, а також збільшує фіскальну ефективність непрямих податків, що важливо з огляду на необхідність забезпечення економічної безпеки держави. На основі моделі цифрової трансформації податкових адміністрацій Tax Administration 3.0 ОЕСР, яка враховує довгострокові тенденції розвитку цифрових технологій та їх вплив на зміну умов ведення фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, розроблено пропозиції щодо подальших напрямів вдосконалення процедур адміністрування ПДВ та акцизного податку. Показано, що створення сучасного цифрового середовища адміністрування податків є одним із ключових факторів забезпечення економічної безпеки держави. На основі моделі цифрової трансформації податкових адміністрацій, зокрема Блоку 6 «Управління даними», розроблено нову концептуальну модель архітектури податкових даних і податкової метрики, що дозволяє в найбільш ефективний спосіб використовувати їх для аналізу та підтримки управлінських функцій в сфері податкової політики держави. Прикладним аспектом такої моделі є розроблені нові підходи прогнозування ключових макроекономічних параметрів економіки України – ВВП та кінцевих споживчих витрат населення - на основі аналізу динаміки податкових надходжень від сплати ПДВ на внутрішні товари і послуги та ПДВ на товари і послуги, що ввезені на територію України відповідно. Такий підхід дозволяє більш оперативним чином без втрати якості достовірності прогнозу передбачати траєкторію руху зазначених макроекономічних параметрів та динаміку вітчизняної економіки в цілому, що є важливим з огляду на необхідність впливу на соціально-економічну динаміку та забезпечення економічної безпеки держави.

Ключові слова : *податкова система, ПДВ, акцизний податок, система непрямого оподаткування, економічна безпека, конкурентоспроможність податкової системи, податки на споживання, податкове адміністрування, податкове навантаження, цифровізація, податкова політика, фіскальна ефективність.*

SUMMARY

Chyrva O.V. Development of the indirect taxation system as a mechanism for ensuring the economic security of Ukraine. Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

The dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in specialty 051 «Economics» (05 – Social and Behavioral Sciences). – State Tax University, Irpin, 2025.

The dissertation provides theoretical justification and proposes a solution to the scientific problem, which consists in improving the mechanism for ensuring the economic security of the state based on the indirect taxation system.

Within the framework of the study of the conceptual foundations of tax provision of the economic security of the state, it is shown that the process of country development, the formation of a nation is impossible without an adequate level of provision of the economic security of the state. The key to the independence and vital activity of the state is its economic security, which creates the necessary ground for the development of the country, society and the establishment of statehood. The set of individual elements of the implementation of the state's tax policy forms the national taxation system, which ensures the financial security of the country and the economy as a whole. It is substantiated that the national taxation system as the basis of the economic security of the state consists of the following components: 1) the general level of tax burden and tax culture; 2) the structure of the tax system; 3) tax administration; 4) international tax legal relations. The key element in achieving the economic security of the state is the formation of network stability of the components of the national taxation system both at the institutional level and at the system level. It is shown that the state of economic security of the state deviates from the trajectory of stable and balanced movement of the socio-economic system of the country, if at the level of pragmatic implementation of the constituent forms of security there are obstacles and gaps in achieving the target development guidelines. The periodization of the process of formation of the domestic taxation system is

presented based on the criterion of external shocks that had a significant impact on the state of the socio-economic system of the country and its economic security. On this basis, it is shown that the evolution of the structure of the domestic taxation system testifies to a long and complex period of formation and development of tax legal relations, and one of the results of such progress is the significant role of consumption taxes. The final result of the accumulated changes in the elements at each specific time period of evolution forms the specificity and properties of the entire taxation system, which have an impact on the activities of taxpayers and, ultimately, are one of the key factors influencing the financial and economic security of the country, which is achieved through stable economic growth rates, which over a certain period of time allow for a sufficient level of social and individual well-being. In view of this, it has been proven that indirect taxes play an important role in ensuring the economic security of the state by ensuring the appropriate level of financing of public expenditures and contributing to the economic stability of the country at critical moments in history. In addition, these taxes are used as an instrument of foreign economic policy, and therefore have the potential to influence the country's security in various aspects.

Within the framework of the study of the processes of evolution of the indirect taxation system as an integral component of the economic security of Ukraine, it is shown that macroeconomic conditions characterize not only the state of the economic security of the state, but also directly affect tax revenues and its tax policy. Based on the statistical analysis of tax data, it is proven that the unique feature of the domestic indirect taxation system is that a significant part of tax revenues is formed at the expense of import taxation, and the results of the analysis of most changes in tax legislation during martial law indicate their excessive liberalization, since they did not bring the desired regulatory effect, but instead created threats to the fiscal security of the state and prerequisites for abuse by unscrupulous taxpayers. It is shown that two events were of great importance for the development of the domestic indirect taxation system: 1) Ukraine's accession to the WTO; 2) the signing of the association agreement with the EU. They set the framework parameters for the

further development of the domestic indirect taxation system. The fiscal efficiency of indirect taxes is analyzed and it is shown that the trends of changes in this parameter for VAT and excise tax are multidirectional. Based on the analysis of the dynamics of the VAT tax gap, a conclusion is made about a stable trend of its reduction due to the introduction of the electronic administration system, while changes in the fiscal efficiency of excise tax do not have a clearly expressed trend of increase or decrease and are mostly of a conjunctural nature. By supplementing the International Tax Competitiveness Index methodology, which allows assessing the competitiveness of the tax system, it is shown that in Ukraine the level of administrative burden on payers of indirect taxes is quite high, in particular, they incur significant labor and time costs of employees during tax compliance procedures. The obtained results of the analysis allow us to see the advantages and weaknesses of the domestic indirect taxation system, which need to be eliminated in the process of its further improvement and bringing it to optimal conditions. The conclusion is also based on assessments of the level of tax compliance made by the World Bank and OECD experts.

The paper identifies directions for further development of the indirect taxation system of Ukraine for the purposes of economic security of the state. It is shown that the key aspects of the further evolution of indirect taxes of the Ukrainian taxation system are the implementation of the norms and provisions of the EU *acquis communautaire*, as well as, as parallel and complementary processes, the digitalization of tax administration procedures, and the improvement of the level of tax culture. It is shown that excise taxation is partially harmonized with EU legislation (EU Council Directive 2020/262), however, Ukraine needs to continue working on the structure of excise duties and VAT benefits to bring them into line with the *acquis communautaire*. Further harmonization is needed regarding the categories of tobacco products and applicable excise duty rates in accordance with European tax directives. Improving the indirect taxation system according to EU standards allows ensuring compliance not only with the requirements of the European integration process, but also increases the fiscal efficiency of indirect

taxes, which is important given the need to ensure the economic security of the state. Based on the OECD Tax Administration 3.0 model of digital transformation of tax administrations, which takes into account long-term trends in the development of digital technologies and their impact on changing conditions for conducting financial and economic activities of business entities, proposals have been developed for further directions for improving VAT and excise tax administration procedures. It has been shown that the creation of a modern digital environment for tax administration is one of the key factors in ensuring the economic security of the state. Based on the model of digital transformation of tax administrations, in particular Block 6 “Data Management”, a new conceptual model of the architecture of tax data and tax metrics has been developed, which allows them to be used in the most effective way for analyzing and supporting management functions in the field of state tax policy. An applied aspect of such a model is the development of new approaches to forecasting key macroeconomic parameters of the Ukrainian economy - GDP and final consumer spending of the population based on an analysis of the dynamics of tax revenues from VAT on domestic goods and services and VAT on goods and services imported into the territory of Ukraine, respectively. This approach allows us to more quickly predict the trajectory of the above macroeconomic parameters and the dynamics of the domestic economy as a whole, without losing the quality and reliability of the forecast, which is important given the need to influence socio-economic dynamics and ensure the economic security of the state.

Key words: *tax system, VAT, excise tax, indirect taxation system, economic security, competitiveness of the tax system, consumption taxes, tax administration, tax burden, digitalization, tax policy, fiscal efficiency.*

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України

1. Швабій К., Чирва О. Новітні тенденції розвитку системи непрямого оподаткування в Україні // *Проблеми і перспективи економіки та*

управління, 2022. № 3(31). С. 11-18. 0,5 д.а. DOI: [https://doi.org/10.25140/2411-5215-2022-3\(31\)-150-162](https://doi.org/10.25140/2411-5215-2022-3(31)-150-162) (автором досліджено та визначено основні тенденції розвитку системи непрямого оподаткування в Україні).

2. Швабій К., Чирва О. Ідентифікація поведінкової реакції на зміни оподаткування трудових доходів населення України // *Світ фінансів*, 2023. Випуск 4. С. 22-40. 1 д.а. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2023.04.022> (автором визначено підходи до ідентифікації реакції платників податків на зміни в оподаткуванні).

3. Чирва О. Конкурентоспроможність податкової системи України як основа економічної безпеки держави // *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*, 2024. №7. С. 265-274. 0,5 д.а. DOI: <https://doi.org/10.58423/2786-6742/2024-7-265-274>

4. Чирва О. Макроекономічні умови формування системи непрямого оподаткування в Україні // *Проблеми і перспективи економіки та управління*, 2025. № 1(41). С. 456–464. 0,4 д.а. DOI: [https://doi.org/10.25140/2411-5215-2025-1\(41\)-456-464](https://doi.org/10.25140/2411-5215-2025-1(41)-456-464)

5. Чирва О. Оцінка фіскальної ефективності ПДВ як критерій стійкості державного бюджету // *Український економічний часопис*, 2025. Випуск №9. С. 157-161. 0,5 д.а. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2025-9-27>

Матеріали наукових конференцій:

6. Чирва О. Тенденції реформування ПДВ у країнах ЄС / Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції [Електронне видання] : збірник матеріалів XIV Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 8 грудня 2023 р. (м. Ірпінь, Державний податковий університет, 2024). С. 176-178. 0,1 д.а.

7. Чирва О. Тенденції розвитку системи непрямого оподаткування у країнах-членах ЄС / Фінансово-бюджетна політика в умовах воєнного стану [Електронне видання] : збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної

конференції, Ірпінь, 17-18 квітня 2024 р. (м. Київ, Державний торговельно-економічний університет, 2024). С. 203-205. 0,1 д.а.

8. Чирва О. Актуальні проблеми вдосконалення податкової системи України. ДПУ / Економічні перспективи підприємництва: виклики воєнного часу та повоєнної відбудови [Електронне видання] : збірник матеріалів VII Міжнародної науково-практичної конференції, 31 травня 2024 р. (м. Ірпінь, Державний податковий університет, ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАН України», 2024). С. 347–349. 0,1 д.а.

9. Швабій К., Чирва О. Підвищення якості рішень в сфері податкової політики держави / Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції [Електронне видання] : збірник матеріалів XV Міжнародної науково-практичної конференції, 22 листопада 2024 року. Частина 1. (м. Ірпінь, Державний податковий університет, 2024). С. 217-219. 0,1 д.а. (автором запропоновано підходи до інформаційно-аналітичного забезпечення рішень в сфері оподаткування).

10. Чирва О.В. Методологія оцінки конкурентоспроможності оподаткування споживання / «Сучасна фінансова політика України: проблеми та перспективи» [Текст]: матеріали XII Всеукраїнської науково-практичної конференції, 12 грудня 2024 р. (м. Київ, Київський столичний університет імені Бориса Грінченка, 2024). С. 108-110. 0,1 д.а.

11. Чирва О.В. Фіскальна ефективність ПДВ як критерій стійкості державного бюджету / «Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес аналітики» [Електронне видання]: збірник тез за матеріалами IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 6 травня 2025 р. (м. Ірпінь : Державний податковий університет, 2025). С. 376-379. 0,1 д.а.

Монографії, опубліковані за рішенням Вченої ради ЗВО (наукової установи)

12. Швабій К., Кошук Т., Чирва О. Теоретичні засади і світовий досвід оподаткування домогосподарств // Фінансово-облікова політика України в умовах європейської інтеграції : нові можливості та перспективи : монографія

за заг. ред. Л.П. Сідельникової. (Херсон : Книжкове видавництво ФОП Вишемирський В.С., 2024). С. 45-64. 1 д.а. *(автором проаналізовано статус домогосподарства як платників податків)*.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ ТА УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	14
ВСТУП	15
Розділ 1. Концептуальні основи податкового забезпечення економічної безпеки держави	22
1.1. Економічна безпека держави : сутність, поняття та засоби її забезпечення.....	22
1.2. Національна система оподаткування як основа економічної безпеки України	38
1.3. Міжнародна практика податкової підтримки економічної безпеки держави	57
Висновки до розділу 1.....	69
Розділ 2. Еволюція системи непрямого оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки України	74
2.1. Формування та розвиток вітчизняної системи непрямого оподаткування	74
2.2. Оцінка фіскальної ефективності системи непрямого оподаткування	94
2.3. Конкурентоспроможність системи непрямого оподаткування України у порівнянні з країнами Центральної та Східної Європи.....	110
Висновки до розділу 2.....	124
Розділ 3. Напрями подальшого розвитку системи непрямого оподаткування України для цілей економічної безпеки держави	130
3.1. Вектори розвитку системи непрямого оподаткування України у контексті європейської інтеграції	130
3.2. Перспективи цифровізації адміністрування непрямих податків як основа економічної безпеки держави.....	145
Висновки до розділу 3.....	165
ВИСНОВКИ	169
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	178
ДОДАТКИ	193

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ ТА УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

АП – акцизний податок

ВВП – валовий внутрішній продукт

ДБУ – державний бюджету України

ДПС – Державна податкова служба України

ДСС – Державна служба статистики України

ЗБУ – зведений бюджет України

КВЕД – класифікатор видів економічної діяльності

ЕКПП – електронний кабінет платника податків

ЄС – Європейський союз

НСД – Національна стратегія доходів

НБУ – Національний банк України

ОЕСР – Організація економічног⁹⁵о співробітництва та розвитку

ПКУ – податковий кодекс України

ПДВ – податок на додану вартість

СЕА ПДВ – система електронного адміністрування ПДВ

СМКОР – система моніторингу і контролю ризикових операцій

СОТ – Світова організація торгівлі

УКТ ЗЕД – класифікатор товарів зовнішньо-економічної діяльності

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Економічна безпека держави є основою її суверенітету. Війна України проти агресора є наочною ілюстрацією цієї тези, адже сьогодні всі зібрані податки спрямовуються на фінансування сектору безпеки і оборони.

Історично склалось, що у структурі податкової системи України непрямі податки (ПДВ і акциз) займають домінуючі позиції. Навіть до війни сукупні податкові надходження від сплати цих податків становили більше половини доходів державного бюджету. Сьогодні їх роль для забезпечення безпеки, підтримки соціально-економічної стабільності, забезпечення суспільних потреб є ще більш значущою.

На відміну від прямих податків, які за визначенням Дж. М. Кейнса виступають автоматичними стабілізаторами економіки під час перебігу різного роду криз, соціально-економічних пертурбацій, непрямі також виконують стабілізаційну функцію, тільки в інший спосіб. Так, у період повномасштабної війни на території нашої держави відбувались процеси втрати територій, руйнування соціально-економічної інфраструктури, закриття і релокація підприємств, масової міграції населення. За таких обставин саме податки на споживання стали тим важливим демпфером для економіки і бюджету, що забезпечив стабілізацію і стійкість, економічну безпеку держави.

Розвиток системи непрямого оподаткування відбувався під впливом різних факторів як зовнішнього, так внутрішнього походження. З набуттям незалежності України домінуючим фактором впливу було формування національної системи оподаткування європейського типу. Сьогодні коли наша країна дороговказом свого розвитку обрала інтеграцію до ЄС цей чинник залишається одним із головних, що визначає державну податкову політику і формує вектори розвитку національної системи оподаткування. Основний внутрішній чинник має обов'язково враховувати рівень розвитку економіки

України (рівень доходів населення, структуру економіки, сьогодні - реалії війни тощо). На перетині впливу цих факторів має відбуватись подальша еволюція системи непрямого оподаткування, що, як ми знаємо, сама по собі становить важливий механізм забезпечення економічної безпеки держави.

З огляду на це, обрана тема дисертаційної роботи є актуальною і становить вагому практичну значущість.

Теоретичні та методологічні основи дослідження економічної безпеки держави закладені у працях таких вчених як О. Барановський, Т. Богдан, З. Варналій, Дж.М. Кейнс, Я. Жаліло, Ф. Ліст, І. Лютий, Л. Лазебник, О. Молдован, Е. Райнерт та багатьох інших. Вплив податкової політики держави і податкові механізми на економічну і фінансову безпеку держави досліджували В. Андрущенко, В. Валігура, О. Іванишина, Я. Ізмайлов, А. Крисоватий, Т. Кошук, Н. Новицька, М. Пасічний, Т. Пікетті, А. Соколовська, Дж. Стігліц, І. Хлебнікова, Г. Цукман, К. Швабій та інші.

Поряд з фундаментальним внеском цих та інших вчених у розробку досліджуваної проблематики відкритими залишаються питання взаємозв'язку та впливу системи непрямого оподаткування як механізму забезпечення економічної безпеки держави. Питання структури податкової системи є одним із ключових у сфері податкової політики держави, а в сучасних умовах на розвиток національної податкової системи справляють вплив такі чинники як процеси економічної та політичної інтеграції, розвиток нових цифрових технологій та, на їх основі, підходів до адміністрування податків.

Недостатній рівень розробленості окреслених питань, а також актуальність зазначеної проблематики зумовили вибір теми дисертаційної роботи, його мету і завдання.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є теоретичне обґрунтування і розв'язання наукового завдання, що полягає у вдосконаленні механізму забезпечення економічної безпеки держави на основі системи непрямого оподаткування.

Досягнення поставленої мети зумовлює необхідність розв'язання таких теоретико-методичних та практичних завдань:

- систематизувати сутність, поняття та засоби забезпечення економічної безпеки держави;
- дослідити роль податків для забезпечення економічної безпеки держави;
- проаналізувати міжнародну практику податкової підтримки економічної безпеки держави;
- дослідити формування та розвиток вітчизняної системи непрямого оподаткування;
- оцінити фіскальну ефективність української системи непрямого оподаткування;
- оцінити конкурентоспроможність вітчизняної системи непрямого оподаткування у міжнародному аспекті;
- визначити вектори розвитку системи непрямого оподаткування України у контексті європейської інтеграції;
- розробити напрями цифровізації системи непрямого оподаткування як основи економічної безпеки держави.

Об'єкт дослідження – податковий механізм забезпечення економічної безпеки держави.

Предмет дослідження – теоретико-методичні та практичні засади оподаткування та їх вплив на економічну безпеку держави.

Методи дослідження. Методологічною базою дослідження слугували загальнонаукові методи пізнання. Спеціальні методи пізнання в ході роботи були використані для розкриття окремих завдань роботи. Зокрема, формально-логічний метод для визначення сутності економічної безпеки держави та засобів її забезпечення, кліометричний метод – для дослідження етапів становлення національної системи оподаткування, метод міжнародного порівняльного аналізу – для вивчення практики підтримки економічної безпеки держави за допомогою податкових механізмів, статистичний метод

для дослідження тенденцій еволюції вітчизняної системи непрямого оподаткування, метод структурного аналізу – для оцінки фінансової ефективності непрямих податків, індексний метод – для визначення конкурентоспроможності системи непрямого оподаткування, дедукція та індукція – для розробки моделі архітектури податкових даних.

Інформаційну базу дослідження склали наукові публікації вітчизняних та зарубіжних науковців, практиків, експертів у сферах оподаткування та економічної безпеки держави; нормативно-правові та законодавчі акти України, Ради ЄС, країн ЄС, ОЕСР та інших країн, що регулюють питання безпеки і податкової політики держави; статистичні дані Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України, Державної податкової служби, Державної митної служби, Державної служби статистики, Національного банку України; бази податкових даних ЄС, ОЕСР, МВФ, Світового банку.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у розробці теоретико-методичних підходів до вдосконалення механізму забезпечення економічної безпеки держави на основі системи непрямого оподаткування. Зміст ключових результатів дослідження, сформульованим автором особисто, полягає у такому:

вперше :

розроблено модель архітектури податкових даних на основі моделі ОЕСР «Цифрова податкова адміністрація 3.0», що пов'язує податкові дані макро та мікрорівня. Її застосування дозволяє вирішувати прикладні завдання у сфері прогнозування макроекономічних параметрів вітчизняної економіки, а також податкової політики держави, зокрема, надає можливість здійснювати оцінку параметрів розподілу податкового навантаження на основі методології Національних рахунків розподілу доходів (DINA), що сприяє підвищенню економічної безпеки держави.

Удосконалено :

методологію оцінки конкурентоспроможності податкових систем, що використовується для визначення Міжнародного індексу податкової конкурентоспроможності (International Tax Competitiveness Index), шляхом її доповнення додатковими показниками, що характеризують функціонування системи непрямого оподаткування. Отримані результати аналізу дозволяють бачити переваги і слабкі місця вітчизняної системи непрямого оподаткування, які потрібно усувати у процесі її подальшого вдосконалення і приведення до оптимальних кондицій.

Набуло подальшого розвитку :

теоретико-методологічні підходи, що характеризують взаємозв'язок багаторівневої ієрархічної структури економічної безпеки держави і регулюючої функції непрямих податків; представлення ключових структурних диспропорцій у системі непрямого оподаткування, які полягають у переважанні оподаткування імпорту як бази оподаткування податків на споживання; підхід до оцінювання ефекту впливу приєднання до ЄС на розвиток системи непрямого оподаткування, на основі якого показано, що вступ до ЄС призводить до помірного зростання ПДВ, зменшення митних платежів та помірного зменшення акцизів як частки ВВП країни. Поряд з цим відбувається стабілізація сукупного рівня податкового навантаження і його поступова конвергенція.

Зв'язок з науковими програмами, планами, темами, грантами.

Окремі положення і результати дисертаційної роботи використано в межах виконання науково-дослідної роботи кафедри економіки, підприємництва та бізнес-адміністрування Державного податкового університету за темою «Підприємництво в епоху глобальних трансформацій: виклики та перспективи розвитку» (державний реєстраційний номер №0119U000718), у межах якої автором обґрунтовано висновок, що структура податкових надходжень України в цілому відповідає світовій тенденції поширення ПДВ, а розробка податкової політики держави повинна ґрунтуватись на врахуванні адміністративного аспекту оподаткування.

Практичне значення отриманих результатів полягає в можливості їх практичної реалізації в ході подальшого вдосконалення системи непрямого оподаткування України як механізму забезпечення економічної безпеки держави. Окремі результати дисертаційного дослідження віднайшли використання у практичній діяльності незалежної неурядової організації GROWFORD Institute, яка здійснює дослідження у сфері економіки та фінансів. Аналітичні матеріали і пропозиції автора були використані при підготовці аналітичних записок для Міністерства фінансів України та Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики (довідка про впровадження результатів дисертаційного дослідження вих. № 28/08-01 від 28.08.2024).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійною науковою працею. Наукові положення, практичні рекомендації, висновки та пропозиції, винесені на захист роботи, отримано автором самостійно. Особистий внесок автора у наукових працях, опублікованих у співавторстві, зазначається у списку публікацій здобувача.

Апробація матеріалів дисертації. Основні положення дисертаційної роботи оприлюднено на: XIV Міжнародній науково-практичній конференції «Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції» (8 грудня 2023 р., Ірпінь), Міжнародній науково-практичній конференції «Фінансово-бюджетна політика в умовах воєнного стану» (17 - 18 квітня 2024 р., Ірпінь), VII Міжнародній науково-практичній конференції «Економічні перспективи підприємництва: виклики воєнного часу та повоєнної відбудови» (31 травня 2024 р., Ірпінь), XV Міжнародній науково-практичній конференції «Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції» (22 листопада 2024 р., Ірпінь), XII Всеукраїнській науково-практичній конференції «Сучасна фінансова політика України: проблеми та перспективи» (12 грудня 2024 р., Київ), IV Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес аналітики» (6 травня 2025 р., Ірпінь).

Наукові публікації. Основні наукові положення, практичні рекомендації, висновки та пропозиції автора опубліковано у 12 наукових працях, серед них: 1 підрозділ у колективній монографії (у співавторстві), 5 статей, опублікованих у наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України, 2 з яких у співавторстві, та 6 тез-доповідей, опублікованих у збірках тез за результатами роботи Міжнародних та Всеукраїнських конференцій. Сукупний обсяг публікацій складає 4,5 д.а., з яких 3,0 д.а. належать особисто автору.

Структура і обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, що містять вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи складає 202 сторінки тексту комп'ютерного набору. Основний зміст дисертації викладено на 155 сторінках. Робота містить 11 таблиць, 37 рисунків, 7 додатків, розміщених на 57 сторінках. Список використаних джерел нараховує 136 найменувань та розміщений на 15 сторінках.

РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

1.1. Економічна безпека держави : сутність, поняття та засоби її забезпечення

Історія української державності засвідчує, що процес розбудови країни, утворення нації є неможливим без належного рівня забезпечення економічної безпеки держави.

Український історик П. Гай-Нижник, досліджуючи податкову політику Центральної Ради, урядів УНР, Української держави, УСРР 1917-1930 рр., зазначає, що продумана фінансова політика уряду в поєднанні з соціально-економічною та політичною стабільністю, набувають ваги і значення гаранта державної безпеки країни, забезпечує стаке довготривале зростання добробуту кожного громадянина і всієї нації загалом [13, с.6].

Відомий німецький економіст Ф. Ліст у своїй головній праці «Національна система політичної економії» (1910 р.) зазначає : «сьогодні між націями існують незліченні відмінності; ми бачимо серед них гігантів і ліліпутів, здорових істот і калік, нації цивілізовані, наполовину цивілізовані та варварському стані. Але їм усім, як і кожній людині, природою дароване прагнення до самозбереження і вдосконалення... Здорова нація має спільну мову та літературу, простору і добре окреслену територію з різноманітними допоміжними джерелами, велике населення. Її землеробство, мануфактури, торгівля і судноплавство рівномірно розвинуті, у ній мистецтва та науки, заклади освіти та загальне просвітництво стоять на одному рівні з матеріальним виробництвом. Конституція, закони й інституції надають їй громадянам високий рівень безпеки і свободи... Така нація володіє достатніми морськими та сухопутними силами, щоб захистити свою самостійність і незалежність, має власну зовнішню торгівлю» [37, с. 173].

З наведених слів очевидно, що запорукою незалежності та життєдіяльності держави є її економічна безпека, що створює необхідний ґрунт для розвитку країни, суспільства та утвердження національної державності. Загрози, що виникають для економічної безпеки держави, одночасно зумовлюють виникнення ризиків для існування держави як такої.

Тому економічна безпека визначається як стан, коли економіка країни здатна забезпечити стале збалансоване економічне зростання, відповідність основним соціальним потребам розвитку суспільства та утримання фінансової стабільності. У найширшому розумінні це також спроможність національної економіки зберігати стійкість та невразливість до внутрішніх та зовнішніх загроз і одночасне забезпечення високої конкурентоспроможності у світовому економічному середовищі.

Ключові аспекти економічної безпеки такі:

1. **Стійкість фінансової системи:** Це включає стабільність банківської системи, ефективне функціонування фінансових ринків і здатність до операційної і капітальної ліквідності.
2. **Ефективність регулювання і нагляду:** Для забезпечення стійкості фінансової системи і запобігання кризам, а також для захисту інвесторів і споживачів.
3. **Стабільність валютного ринку:** Збереження стійкості курсу національної валюти і зменшення валютного ризику.
4. **Макроекономічна стійкість:** Досягнення стійкого інфляційного рівня, низької безробіття і узгоджені економічні політики.
5. **Здатність до адаптації до зовнішніх шоків:** Це означає гнучкість і резерви в економіці для подолання впливу глобальних економічних криз і змін.
6. **Забезпечення стійкого економічного зростання:** Розвиток конкурентоспроможних галузей, інновації, підтримка підприємництва і зростання доходів населення.

7. Соціальна справедливість і інклюзивний розвиток:

Забезпечення рівного доступу до можливостей і вигід економічного розвитку для всіх шарів населення.

8. Забезпечення сталості економічних законодавчих і правових рамок: Це включає чіткі і прозорі правила гри, мінімізацію корупції і підтримку прав людини і прав інвесторів.

9. Захист економічних інтересів країни на міжнародному рівні: Ефективна торгівля, захист від демпінгу і недобросовісної конкуренції, врахування інтересів в міжнародних економічних відносинах.

Отже, економічна безпека держави є комплексним поняттям, що враховує багато аспектів функціонування економіки і суспільства. Вона є ключовим елементом стабільного і прогресивного розвитку країни. У зв'язку з багатоаспектністю визначення економічної безпеки держави слід погодитись з О. Молдованом, який дослідивши дефініції цього терміну у відповідності з різними науковими підходами і школами зазначає, що високий рівень фрагментації наукової думки проявляється у питання визначення даного терміну. Тому існує велика кількість дефініцій, які суттєво відрізняються одна від одної. Він зазначає, що «така термінологічна невизначеність, з одного боку, не є критичною проблемою для наукової дисципліни, оскільки свідчить про високу активність методологічних пошуків. З іншого боку, теорія економічної безпеки держави претендує на статус зрілої наукової дисципліни, що вимагає певних усталених поглядів на феномен економічної безпеки держави» [43, с. 10].

З огляду на це, спільне бачення об'єкта дослідження проявляється здебільшого тільки у розумінні наявності невід'ємних складових економічної безпеки країни є : макроекономічна, виробнича, фінансова, зовнішньоекономічна, інвестиційно-інноваційна, соціальна і продовольча [70]. Оскільки всі складові економічної безпеки складають єдину систему, то вони є пов'язаними між собою внутрішніми зв'язками, можуть

посилювати дію одна одної як з огляду на позитивний результат, так й негативні наслідки – у разі виникнення відповідних ризиків та загроз.

Фінансова безпека становить ключовий елемент системи економічної безпеки держави.

Професор З. Варналій зазначає, що фінансова безпека держави – це «захищеність фінансових інтересів на усіх рівнях фінансових відносин; певний рівень фінансової незалежності, стабільності та стійкості фінансової системи країни в умовах впливу на неї зовнішніх та внутрішніх дестабілізуючих факторів, що становлять загрозу фінансовій безпеці; здатність фінансової системи держави забезпечити ефективне функціонування національної економічної системи і стає економічне зростання» [73, с. 84].

З гносеологічної точки зору продуктивним є підхід до розуміння безпеки як багаторівневої структури : безпека людини (нанорівень), безпека суб'єкта господарювання (мікрорівень), безпека регіону, галузі, сфери відносин (мезорівень), безпека держави (макрорівень), глобальна безпека (мегарівень) [9, с. 91]. Такий підхід дозволяє трактувати безпеку загалом як комплексний та ієрархічно впорядкований феномен нашого життя, прагматична реалізація якого потребує вимагає наявності певного набору механізмів та інструментів (див. додаток А).

Тому, фінансова безпека - це стан, коли держава, суб'єкт господарювання, організація чи людина мають достатні ресурси та можливості для забезпечення своїх поточних та майбутніх фінансових потреб без суттєвих ризиків фінансових труднощів або втрат.

Основні аспекти фінансової безпеки включають:

1. **Фінансова стабільність:** Здатність зберігати стабільний рівень доходів та витрат, щоб уникнути фінансових криз або дефіциту.
2. **Резерви та заощадження:** Можливість мати достатній фінансовий запас для непередбачуваних витрат або екстрених ситуацій.
3. **Доходи та інвестиції:** Здатність генерувати стабільний дохід або дохід з інвестицій для забезпечення майбутніх потреб.

4. **Менеджмент ризиків:** Уміння оцінювати та управляти ризиками фінансових втрат.

5. **Фінансова підготовленість:** Планування на майбутнє, включаючи пенсійний зберігання, страхування та інвестиції.

6. **Доступ до фінансових послуг:** Можливість отримання доступу до необхідних банківських послуг, кредитів або фінансової консультації.

Складовими фінансової безпеки є бюджетна безпека, боргова, інвестиційна та податкова [Error! Bookmark not defined., с. 85]. Логічно, що фінансова безпека поділяється на такі складові, оскільки її належний рівень забезпечення досягається комплексним застосуванням інструментів бюджетного, податкового, боргового та інвестиційного характеру. Їх еволюція та розвиток відбувається паралельно з розвитком держави, економічних, сучасних форм державного управління, фінансіалізацією глобальної економіки та розвитком міжнародних податкових відносин.



Рис. 1.1. Взаємозв'язок фінансової складової економічної безпеки держави з механізмом та формами реалізації

Джерело : складено автором

З огляду на це, ієрархію та складові економічної безпеки держави, механізм забезпечення та форми її реалізації можна представити у

взаємозв'язку таких системних елементів наступним чином. З рисунку 1.1 ми бачимо, що існує системний функціональний взаємозв'язок між усіма елементами економічної безпеки держави між собою, а кожна складова має конкретний механізм (політики) та форму реалізації.

Сукупність окремих елементів реалізації податкової політики держави формує національну систему оподаткування, що на цьому рівні підпорядкування забезпечують фінансову безпеку країни та економічну загалом. Національна система оподаткування як основа економічної безпеки держави, в свою чергу, складається з таких складових : 1) загальний рівень податкового навантаження та податкової культури (tax burden and tax compliance); 2) структура податкової системи (tax composition, tax mix); 3) адміністрування податків (tax administration); 4) міжнародні податкові правовідносини (international taxation).

Слід зазначити, що поступ національних податкових систем всіх країн світу, зумовлений глобальними тенденціями, що виступають одночасно в якості загроз та системно формуючим чинником їх подальшого розвитку.

Спільна думка науковців та експертів в сфері оподаткування полягає у тому, що такими «мегатрендами» -викликами є [114]:

- 1) другий демографічний перехід, що має свій прояв у стабілізації темпів приросту і поступового старіння населення, що в окремих регіонах світу також призводить до деполуляції;
- 2) чергова зміна технологічного укладу світової економіки, перехід до цифрової економіки, діджиталізація (цифровізація) технологій;
- 3) кліматичні зміни;
- 4) зростання нерівності у світі як поміж країнами, так й у середині країн за доходами, майном та інформаційна нерівність;
- 5) глобалізація;
- 6) фінансіалізація економік.

Розглянемо більш детально кожен з цих тенденцій.

Спільна характеристика тенденцій в сфері демографії більшості країн світу, в першу чергу це стосується розвинених країн Північної Америки, Євросоюзу, полягає зменшенні кількості та старінні населення. Наприклад, за прогнозами вчених у країнах-членах ЄС, незважаючи на приплив значної кількості мігрантів, з 2030 р. чисельність населення почне зменшуватись [92]. Вікова структура населення внаслідок зростання середньої тривалості життя змінюється таким чином, що співвідношення частки людей працездатного віку та пенсійного починає зменшуватись. Це накладає додаткові обмеження на системи соціального забезпечення таких країн, оскільки в довгостроковій перспективі їх стабільність опиняється під загрозою. Частка витрат на соціальне забезпечення стрімко зростає, їх обсяг стає не забезпечений відповідними податковими надходженнями, соціальними внесками. Екстраполяція цих демографічних тенденцій вимагає перегляду існуючих механізмів оподаткування доходів населення, а також систем соціального забезпечення.

Перехід до цифрової економіки та технологічна діджиталізація створюють як нові можливості для податкових систем, так й містять певні загрози. Цифрова економіка створює нові можливості для накопичення, обробки, поширення та використання інформації в економічних цілях. Вона також включає в себе економічну діяльність, що ґрунтується на сучасних обчислювальних технологіях. Як зазначають науковці, «вона включає як виробництво, так і споживання товарів і послуг з допомогою цифрових платформ, інтернету та інших цифрових інструментів, охоплюючи широкий спектр діяльності : від онлайн-торгівлі та цифрових платежів до розробки програмного забезпечення та створення цифрового контенту» [67, с. 6].

На оподаткування цифровізація справляє неоднозначний вплив. З одного боку, виникають певні труднощі з оподаткуванням та контролем операцій на основі цифрових екстериторіальних платформ, цифрових продуктів та послуг у діяльності транснаціональних корпорацій [128]. В якості наочної ілюстрації вітчизняні науковці наводять приклад трансформацій, що

змінюють структуру та якість ринку праці. Gig або шерінгова економіка змінює форми і структуру зайнятості. Повна зайнятість змінюється на часткову, а наймані працівники – на самозайнятих. Це означає, що з великою ймовірністю сплата податку у джерела доходу буде змінюватись на деклараційну модель. Але також докорінні зміни відбуваються і з системою адміністрування податків [55, с. 38-39]. Все більше виникає підстав для застосування можливостей штучного інтелекту для цього процесу.

Тому, з іншого боку, відкриваються абсолютно нові можливості для вдосконалення процесу адміністрування податків на основі застосування штучного інтелекту і цифрових технологій. Такими можливостями є : широкомасштабне впровадження реєстраторів розрахункових операцій; електронні інвойси та електронна звітність платників; застосування big data для верифікації та контролю діяльності платників податків тощо [131].

На глобальному рівні у зв'язку з цифровізацією відбувається кардинальні зміни. Зокрема, експертами ОЕСР була запропонована модель цифрової трансформації податкових адміністрацій (Tax Administration 3.0), що враховує довгострокові тенденції розвитку цифрових технологій та їх вплив на зміну умов ведення фінансово-господарської діяльності, а зрештою дозволяє забезпечити належний рівень економічної безпеки держави. Запропонована архітектура цифрової трансформації системи адміністрування податків включає в себе шість фундаментальних елементів: 1) цифрова ідентифікація (платника податку); 2) податкові правила; 3) точка доступу платника податку; 4) управління; 5) нові правила і навички; 6) управління даними [127]. Більш детально ці складові цифрової трансформації податкових адміністрацій будуть розглянуті у третьому розділі.

Цілком очевидно, що у подальшому розвиток технологій адміністрування податків буде відбуватись з урахуванням елементів нової моделі цифрової трансформації податкових адміністрацій.

Одним важливих викликів для економічної безпеки держави та національної системи оподаткування є кліматичні зміни. З огляду на це, у

більшості країн світу, зокрема країни ОЕСР, ЄС обраний шлях так званого «зеленого переходу», яка вимагає досить суттєвих інвестицій з боку держав і бізнесу. Податкові механізми дозволяють створити належну систему стимулів економічних агентів для досягнення цілей екологічної трансформації економік і водночас слугувати джерелом таких інвестицій. Податкові механізми відіграють важливу роль у зменшенні карбонових викидів та дозволяють економічним системам залишатись конкурентоспроможними у глобальному вимірі.

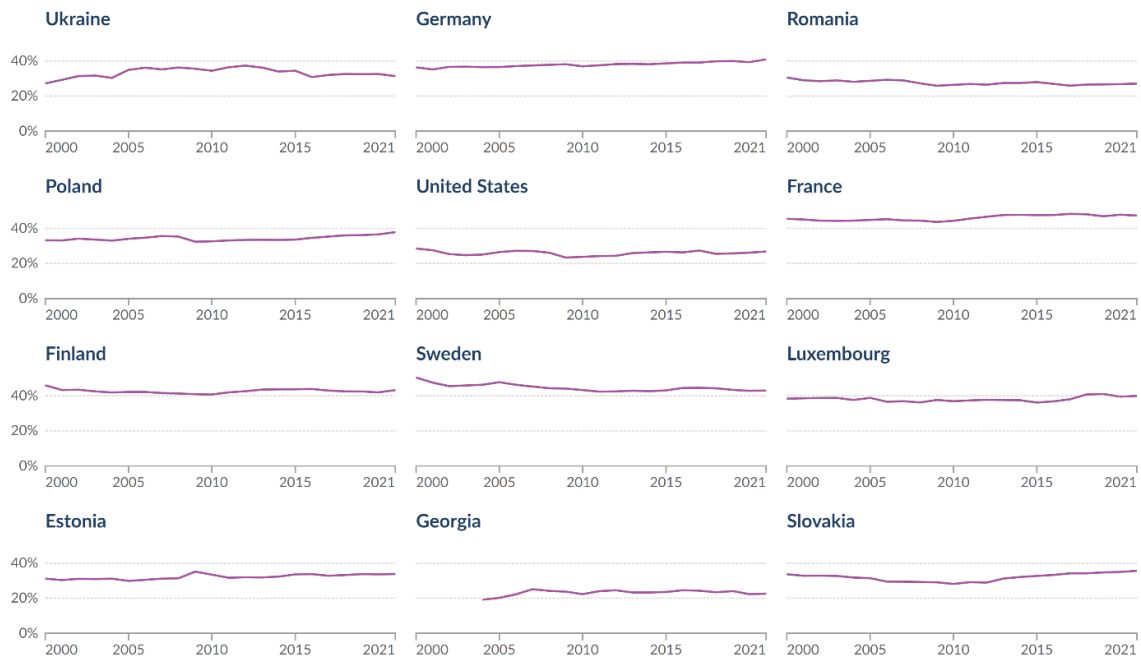
Наступна глобальна тенденція, яка потребує вирішення в першу чергу шляхом застосування податкових інструментів, полягає у зростанні нерівності за доходами, майном, в останні роки говорять також про цифрову нерівність, між країнами світу та в межах країн. Вона одна з ключових у сучасному світі, і прямо пов'язана з процесами глобалізації, фінансіалізації, розвитку і поширення цифрових технологій, а також є безпосереднім наслідком політичних рішень останніх десятиліть.

Тому загальний рівень податкового навантаження характеризує рівень втручання держави до процесу створення і розподілу валового національного продукту. Це показник здатності держави мобілізувати за допомогою податків ресурси для фінансування суспільно важливих потреб (оборона, безпека, освіта, медицина, соціальне страхування, наука тощо), оскільки саме ці потреби та видатки на них визначають економічну безпеку держави. Здатність держави мобілізувати податки характеризує узагальнюючий вплив різного роду соціально-економічних факторів та явищ в тому числі рівень економічної безпеки держави.

Tax revenues as a share of GDP

Direct and indirect taxes as well as social contributions included.

Our World
in Data



Data source: UNU-WIDER Government Revenue Dataset (2023)

OurWorldInData.org/taxation | CC BY

Рис. 1.2. Загальний рівень податкового навантаження в Україні та окремих країнах світу протягом 2000-2021 рр., % ВВП

Джерело : складено автором за даними [118]

З наведеного рисунку ми бачимо, що загальний рівень податкового навантаження варіюється у часі в незначних межах та є різним для різних країн. Як правило, у країнах з вищим рівнем соціально-економічного розвитку він є вищим, але існують й виключення, наприклад, США. Для країн ЄС у загальному характерний достатньо високий рівень податкового навантаження.

Податкова культура є одним із головних факторів, що формує та визначає загальні соціальні норми в сфері податкових правовідносин між платниками податків і державою. Високий рівень податкової культури, як здатності платників податків вчасно, в повному обсязі та у відповідності до податкового законодавства, означає високий рівень добровільності сплати податків, низькому рівню податкової культури відповідає низький рівень добровільності сплати податків. Зі зменшенням рівня добровільності сплати

податків виникають ризики і загрози як бюджетній та фінансовій системі країни, так й економічній безпеці держави взагалі. Інтегральним показником, що характеризує податкову культуру, виступає податковий комплаєнс (tax compliance). У загальному розумінні це процес дотримання фізичними особами, підприємствами та іншими організаціями податкового законодавства та нормативних актів відповідної юрисдикції. Він охоплює всі дії, пов'язані з виконанням податкових зобов'язань, наприклад своєчасне подання податкових декларацій, точне звітування про доходи та відрахування, а також повну та своєчасну сплату податків.

В. Андрущенко і Т. Тучак зазначають, що податкову культуру потрібно сприймати у двох аспектах : як культуру поведінки всіх учасників податкового процесу та як процедурно-технологічну культуру, як пов'язана з діяльністю причетних до оподаткування державних і суспільних інститутів [3, с. 311]. Останній аспект податкової культури є результатом еволюційних процесів, їх втілення в практику сьогодення. У найбільш спрощеному розумінні ми можемо говорити відносно цього про певні традиції, звичаєві практики оподаткування. Тут доцільно погодитись з думкою зазначених авторів про те, що культурний аспект оподаткування характеризує розвиток податкових відносин та національної системи оподаткування від менш досконалих до більш досконалих форм, а свій прояв цей феномен знаходить безпосередньо у практиці адміністрування податків.

По суті, тотожна цим висновкам думка, з якою потрібно погодитись, наводиться в іншому дослідженні, де зазначається, що «Довільність та грабіжницький характер податків формували зміст податкової політики держави на ранніх етапах розвитку сучасної цивілізації. Головний історичний тренд, який можна простежити, полягає у тому, що з розвитком економічних та суспільних відносин відбувається трансформація практики оподаткування від примусу до добровільної сплати, від експропріації майна, засобів існування людини до сучасних тонких механізмів регулювання соціально-економічних

процесів, самооподаткування» [55, с. 8]. Ця глобальна історична тенденція, на нашу думку, є важливою в контексті проблематики нашого дослідження.

Наступним важливим елементом національної податкової системи виступає її структура (tax composition). Залежно від того на основі яких податків побудована національна податкова системи тієї чи іншої країни формується комплекс притаманних їй внутрішніх властивостей, виникнення податкових ризиків, що, відповідно, можуть мати вплив на фінансову та економічну безпеку держави. Структура податкової системи є одночасно результатом еволюційного процесу розвитку національної системи оподаткування, результатом політичних процесів і рішень в сфері податкової політики. Для прикладу існуючих відмінностей між структурою податкових систем можна навести податкові системи країн ЄС та США. Якщо у першому випадку в складі національних податкових систем країн ЄС домінують непрямі податки [130], то у другому - наочним є домінування прямих податків [124, с. 8-11]. Все це впливає на формування важливих властивостей податкових систем у тому розумінні, що окремі податки, згідно визначення Дж.М. Кейнса [30], зокрема, прямі, здатні виконувати функцію автоматичних стабілізаторів економіки. Відповідно до цих властивостей виникають можливості для ведення контрциклічної фіскальної політики чи проциклічної. Для досягнення цілей економічної безпеки держави здатність уряду реалізовувати контрциклічну фіскальну політику може мати і має надважливе значення, адже це призводить до збереження збалансованих темпів економічного зростання, макроекономічної, фінансової стабільності тощо [56].

Для економічної безпеки держави вагоме значення має те в якій спосіб, наскільки ефективно податки сплачуються та адмініструються відповідними контролюючими органами (tax administration). Модель кожного конкретного податку визначає особливості та специфіку його адміністрування. Для прикладу, більшість податків на персональні трудові доходи в країнах ЄС побудовані на основі принципу сплати податкового зобов'язання у джерела

доходу. Як правило, цю функцію виконують податкові агенти (роботодавці, треті особи тощо), а найманий працівник, отримуючи нетто-дохід, звільнений від виконання цих обов'язків. На відміну від цієї практики, у США більшість платників податків-фізичних осіб повинні самотійно подавати податкові декларації. Тому сума усіх витрат на адміністрування податків складає відповідні трансакційні непродуктивні витрати економіки. У цьому контексті необхідним є формування такої національної податкової системи, що мінімізує такі витрати.

Міжнародні податкові відносини включають в себе правила, угоди та інші механізми, що регулюють оподаткування у ситуаціях, пов'язаних з перетином кордонів країн, діяльністю міжнародних корпорацій та/або участю відомств різних країн. Основні аспекти міжнародних податкових відносин включають такі питання: правила та врегулювання питань уникнення подвійного оподаткування; міжнародне стандарти інформаційного обміну; застосування процедур і правил оподаткування в межах міжнародного співробітництва. Процес співробітництва різних країн світу, різних податкових юрисдикцій, виник не межі XIX-XX ст., коли з формуванням глобалізаційних процесів, постала необхідність співпраці, координації дій урядів різних країн щодо розподілу прав оподаткування прибутків компаній, що працювали в різних одночасно країнах. Вважається, що перша угода про уникнення подвійного оподаткування була підписана між Австрією, Пруссією та Угорщиною. Започаткована в ті часи практика міжнародного співробітництва станом на сьогоднішній день кардинально змінилась. Корпус правових документів, що регулює питання міжнародного податкового співробітництва, налічує сотні, якщо не тисячі підписаних договорів [107, с.3].

Кожному елементу національної системи оподаткування притаманні власні ризики, що можуть породжувати загрози економічній безпеці держави.

У Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 р. зазначається, що основними викликами та загрозами у сфері фінансової безпеки є [70]:

- втрата доходів бюджету внаслідок поширених явищ «сірого» імпорту та контрабанди, схем ухилення від оподаткування, розмивання бази оподаткування шляхом використання «низькоподаткових» юрисдикцій;
- непослідовність правового регулювання відносин у податковій сфері.

З цими застерегами потрібно цілком погодитись, адже основну загрозу фінансовій та економічній безпеці держави не тільки в Україні, а й в інших країнах світу становлять різного роду схеми ухилення від сплати податків, які виникають як внаслідок прогалин та суперечностей податкового законодавства, так й недостатнього рівня податкової культури, що зумовлює низький податковий комплаєнс.

Застосування офшорів, або низькоподаткових юрисдикцій, набуло значного поширення в схемах уникнення оподаткування у XX сторіччі. Як зазначає професор Г. Цукман виникнення офшорів стало, з однієї сторони, безпосереднім наслідком поширення глобалізаційних процесів у світі, а з іншої – реакцією економічних агентів, світової фінансової системи на запровадження різко прогресивного оподаткування доходів та активів заможних громадян після Першої світової війни. Згідно з його оцінками, в низькоподаткових юрисдикціях зберігається активів на суму близько 10% світового ВВП, що становить значну загрозу системі державних фінансів багатьох країн [136].

Непослідовність правового регулювання у податковій сфері є притаманною практикою реалізації державної податкової політики в Україні. Така практика породжує брак довіри платників податків до дій та рішень державних інституцій в сфері податкової політики, тобто в цьому контексті можна вести мову про недостатній рівень податкової культури в розумінні послідовності заходів та дій також зі сторони державних інституцій. У цьому контекст слушною є думка вітчизняних науковців, які зазначають, що зі зміною уряду фактично розпочинався новий процес реформування податкової системи, що наштовхувало на думку, що головною метою податкової політики

держави було не дієздатність податкової системи і якість податкового законодавства, а отримання можновладцями політичних дивідендів та податкових преференцій [48, с. 140]. Зрештою така невпорядкованість і непослідовність дій в сфері податкової політики призвела лише до накопичення великого масиву суперечностей і прогалин податкового законодавства, виникнення додаткових ризиків, у тому числі фіскальних, для фінансової та економічної безпеки держави.

З огляду на це, концептуальним є питання досягнення стійкості економічної безпеки, фінансової як її невід'ємної ключової складової. Тому в цьому контексті важливими є напрацювання професора Я. Жаліло, який зазначає, що «це вимагає оперативного переходу у методології оцінки та забезпечення економічної безпеки від організації протидії наперед визначеним загрозам до формування спроможності економіки відновлювати та зберігати дієздатність під впливом невизначеного комплексу складнопрогнозованих ризиків» [23, с. 383].

Виникнення таких ризиків для держави, заснованої на оподаткуванні, як зазначає професор В. Андрущенко, є можливими за таких умов [4, с. 260] :

- 1) надмірного переростання податкової держави у фіскальну державу, тобто збільшення позикового фінансування державних потреб до величини, близької до обсягу ВВП і навіть вище від нього;
- 2) втрати державою здатності ефективно адмініструвати податки, повністю контролювати податковий процес у силу дисфункції податкової служби і деморалізації населення;
- 3) перебільшення розвитку функцій держави і росту видатків бюджету;
- 4) у разі війн, природних катаклізмів, катастрофічних явищ в енергетичній, екологічній, технологічній сферах з макроекономічними наслідками.

На нашу думку, з цього переліку умов неявно слідує існування також такої важливої передумови загроз економічній та фіскальній безпеці держави

як вживання політичними акторами, що є відповідальним за формування податкової політики, популістичних рішень. Такі рішення у довгостроковій перспективі призводять до накопичення нерозв'язаних раніше проблем, що, врешті-решт, підсилюють свій вплив і можуть призводити до катастрофічних для економіки та суспільства наслідків.

Саме тому важливим механізмом запобігання виникнення ризиків та загроз економічній безпеці держави є «формування мережевої моделі стійкості, яка включає відкриті інституційні системи адаптивності, що надають можливість адекватної координації моделей індивідуальної стійкості головних акторів та досягнення згуртованості щодо довгострокового шляху до стійкості. Завдяки цьому відбуваються консолідація розподілених ресурсів, децентралізація прийняття рішень та розподілення витрат та ризиків, а економіка в цілому продовжує генерацію ресурсів, долаючи ресурсні обмеження» [23, с. 384].

З цього випливає, що ключовим елементом досягнення економічної безпеки держави є формування мережевої стійкості складових національної системи оподаткування як на рівні інституцій, так й на рівні системи. Стан економічної безпеки держави відхиляється від траєкторії стійкого і збалансованого руху соціально-економічної системи країни, якщо вже на рівні прагматичної реалізації складових форм безпеки виникають перешкоди та прогалини досягнення цільових орієнтирів.

Таким чином, дослідження сутності економічної безпеки держави, її складових, ризиків і загроз, що виникають у сучасному глобалізованому економічному середовищі, дозволяє нам констатувати, що національна система оподаткування є однією з ключових підвалин, прямою формою реалізації комплексу рішень, дій та заходів суб'єктів (акторів), що є відповідальними за забезпечення економічної безпеки держави.

З огляду на це, у наступному параграфі представляється необхідним розгляд національної системи оподаткування України як основи економічної безпеки держави.

1.2. Національна система оподаткування як основа економічної безпеки України

Україна є податковою державою. Це держава, існування та діяльність якої забезпечені головним чином за рахунок податків, оскільки оподаткування створює саму можливість держави [3, с. 232]. Економічну безпеку такої держави забезпечують податки, а у загальному розумінні - національна система оподаткування. Різні форми реалізації оподаткування – податковий тягар, податкова культура, структура податкової системи, адміністрування податків та міжнародні податкові відносини – в кожній країні мають свою специфіку та власні параметри кількісної верифікації.

Так, протягом історії незалежної України національна система оподаткування пройшла різні етапи на шляху своєї еволюції. Професор А. Соколовська зазначає, що з набуттям Україною незалежності у 1991 р. почалась розбудова вітчизняної системи оподаткування. Головна особливість її становлення полягала у тому, що на той час була відсутність досвіду сплати основних податків, що добре зарекомендували себе в усіх розвинутих країнах світу. На відміну від країн Центральної та Східної Європи в Україні процес формування податкової системи збігся зі становленням державності і громадянського суспільства [69, с.165-167]. Фактично можемо констатувати, що процес становлення національної системи оподаткування відбувався паралельно з перебігом кризових явищ в економіці та суспільстві, що мали місце в Україні протягом 1990-х років.

Потрібно нагадати, що вони суттєвим чином вплинули на соціально-економічний стан країни. Основні кризові явища в економіці України в цей період включають:

1. **Гіперінфляція:** У період з 1992 по 1994 роки в Україні спостерігалася надзвичайно висока інфляція, яка в деякі періоди сягала кількох сотень

відсотків на рік. Це призвело до швидкого знецінення грошей і втрати їх покупної спроможності.

2. **Економічна депресія і зниження виробництва:** Внаслідок реформ, пов'язаних з перехідним періодом до ринкової економіки, багато підприємств зазнали важкостей у пристосуванні до нових умов. Це призвело до спаду виробництва та збільшення безробіття.
3. **Фінансові проблеми бюджету і державних підприємств:** ЗБУ часто був недостатньо фінансованим, що призвело до накопичення державного боргу та фінансових труднощів державних підприємств.
4. **Соціальні напруги:** Зниження рівня життя багатьох громадян, зокрема пенсіонерів та працівників підприємств, які потрапили під удар реформ, призвело до зростання соціальних напруг.
5. **Корупція та недостатня правова держава:** В цей період Україна також стикалася з серйозними проблемами корупції, недостатньою правовою державою та неефективністю системи управління.

Ці кризові явища в економіці 1990-х років стали викликом для України на шляху до стабільної економічної та політичної системи. Вони мали значний вплив як на розвиток країни в подальшому, так й на еволюцію національної податкової системи.

Характерними рисами вітчизняної системи оподаткування в цей період є [69, с. 186-189]:

- Фіскальна спрямованість оподаткування без врахування платоспроможності платників податків, потреб економіки в інвестиційних ресурсах для подолання кризових явищ;
- Неоднакове становлення контролюючих органів до різних платників податків, дискримінаційний характер оподаткування;
- Відсутність еквівалентності між державою і платниками податків (недотримання принципу реципрокності оподаткування);
- Відсутність ефективної системи міжбюджетних відносин та впорядкованого розвитку системи місцевих податків і зборів;

- Копіювання податкових інструментів та механізмів в практику оподаткування України, що є властивими для більш розвинених соціально-економічних систем.

З огляду на такі тенденції розвитку національної системи оподаткування протягом 1990 рр. ми можемо бачити, що в цілому процес становлення мав безсистемний характер, а провадження нехарактерних для транзитивних економік форм оподаткування гальмувало процес становлення ринкових відносин і подолання негативних кризових явищ в економіці того часу.

Важливим позитивним кроком на шляху розбудови національної системи оподаткування стало запровадження альтернативної – спрощеної системи оподаткування у 1999 р., головною метою якої було підтримки формування підприємницького класу в Україні та самозайнятості населення. Цей захід також можна вважати першою вдалою спробою застосування регулятивних властивостей оподаткування для стимулювання економічного розвитку вітчизняної економіки на противагу домінуючим фіскальним тенденціям. Впровадження спрощеної системи оподаткування мало важливий поведінковий ефект, оскільки дало новий поштовх розвитку малого і середнього бізнесу [39, 40].

Розвиток системи оподаткування України у 2000-2010-х рр. характеризувався кількома важливими етапами та змінами, спрямованими на підвищення ефективності податкового адміністрування, спрощення податкової системи, а також стимулювання економічного зростання. Основні події та зміни цього періоду включають прийняття ПКУ, який набрав чинності з 1 січня 2011 року. Цей документ це намагання систематизації податкового законодавства. Хоча здебільшого розробка кодексу відбувалась шляхом кооптації вже існуючого податкового законодавства, позаяк відбулись також важливі зміни в податковій політиці держави.

Так, протягом 1990-х рр. існувала тенденція до розширення переліку податків і зборів, що були в арсеналі державного регулювання економіки, то в 2000-х тенденція змінилась на протилежну. Зокрема, у 2010 р. кілька

соціальних внесків було об'єднано в один єдиний соціальний внесок, а його адміністрування в частині нарахування та контролю за сплатою передано від Пенсійного фонду України до ДПС України. Аналогічним чином, відбулось об'єднання в один майновий податок трьох відмінних раніше платежів : податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; земельного податку; транспортного збору. Це стосувалось також об'єднання, під час розробки ПКУ, окремих рентних платежів в єдину рентну плату.

На нашу думку, у контексті тематики нашого дослідження розглядати періодизацію процесу становлення вітчизняної системи оподаткування потрібно з прив'язкою до зовнішніх шоків, які мали суттєвий вплив на стан соціально-економічної системи країни та економічну безпеку.

Критерій таких зовнішніх шоків і загроз дозволяє виділити такі етапи еволюції вітчизняної системи оподаткування:

I етап (1991–1999 рр.) – період трансформації економіки України від командно-адміністративної системи до ринкової, який завершився глобальною фінансовою кризою, що сталася у Східній Азії в 1997-1998 рр.

II етап (2000-2008 рр.) – період стрімкого економічного зростання вітчизняної економіки, зумовлений сприятливою кон'юктурою на світових ринках на товари вітчизняного експорту, який звершився глобальною Великою рецесією 2008 р.

III етап (2009-2013 рр.) – період відновлення після глобальної рецесії, що завершився анексією АР Крим та частини територій Донецької та Луганської областей України.

IV етап (2014-2021 рр.) – період функціонування економіки в умовах втрати значної частини економічного потенціалу, зумовленої анексією, та ведення військових дій на сході країни.

V етап (2022 р.-теперішній час) – функціонування національної системи оподаткування в умовах повномасштабної війни.

У таблиці 1.1 наведені основні показники, що характеризують розвиток вітчизняної системи оподаткування за період з 1991 по 2023 рр. згідно з

зазначеною періодизацією. Значення показників наведено у відсотках до ВВП, що наочно характеризує не лише їх релевантну співставну динаміку, а також зміни структуру системи оподаткування.

Таблиця 1.1

Показники розвитку системи оподаткування України за 1991 - 2023 рр., % ВВП (середнє значення показника за вказаний період)

Показники	Період				
	1991-1999	2000 -2008	2009-2013	2014-2021	2022-2023
Податок на доходи фізичних осіб	3,04	4,6	5	6,5	7,5
Податок на прибуток	7,7	5	4,4	4,3	2,5
ПДВ	7,1	6,8	9,2	9,7	8,9
Акцизний податок	1,2	1,3	2,6	3,6	2,6
Соціальні внески	10,8	11,6	15,9	11,8	11,8
Інші податки	6,6	1,9	1,3	2,4	3,5
Податковий коефіцієнт	36,4	31,2	38,4	38,3	36,8
Темпи приросту реального ВВП	-9,2	6,9	-1,04	-1,33	-0,78

Джерело : складено автором за даними [16, 24].

Податкові надходження ЗБУ в середньому за період з 2000 по 2021 рік становили 85 - 90% від усіх надходжень. З початком повномасштабної війни ця пропорція змінилась в меншу сторону – податкові надходження складають близько половини доходів, що зумовлено впливом війни : втратою територій, міграцією населення, колосальними руйнування економічної та соціальної інфраструктури, великими збитками суб'єктів господарювання.

Наведені у таблиці 1.1 показники, їх зміна впродовж усього періоду з розбивкою за визначеними етапами дозволяє говорити про те, що загальний рівень податкового навантаження (податковий коефіцієнт) в Україні тримається на досить високому рівні 36-38% ВВП. Лише на другому етапі 2000-2008 рр. його середнє за цей період значення становило 31,2%, що

зумовлено досить високими темпами економічного зростання на той час. Середні темпи приросту реального ВВП становили 6,9%.

У такий довгостроковий ретроспективі відбулись помітні структурні зрушення всередині самої системи оподаткування.

По-перше, більш як удвічі зросла частка у ВВП податку на доходи фізичних осіб (з 3,04% до 7,5%), одночасно з майже потрійним зменшенням частки податку на прибуток підприємств (з 7,7% до 2,5%). Така тенденція заміщення одного прямого податку іншим є сталою і довготривалою для національної системи оподаткування.

По-друге, впродовж зазначеного періоду більш як удвічі зросла частка акцизного податку в ВВП (з 1,2% до 2,6%) в той час як питома вага ПДВ зростала досить повільно, а саме, з 7,1% до максимального значення на протягом 2014-2021 рр. на рівні 9,7%.

По-третє, в середньому соціальні внески, станом на сьогодні це ЄСВ, залишається фактично стабільним на одному рівні (11-12% ВВП).

Слід зазначити, що зростання частки ПДФО і ЄСВ відбувалось на фоні негативних демографічних тенденцій. Зменшення рівня народжуваності, масштабні міграційні процеси, старіння населення та швидке погіршення вікової структури населення призвели до того, що порівняно з 1991 р., коли згідно останнього перепису кількість населення України становила майже 52 млн осіб, станом на теперішній час поточні оцінки експертів щодо кількості населення становлять близько 34-35 млн осіб. Вітчизняні науковці, характеризуючи демографічні тенденції протягом перших тридцяти років незалежності України, стверджують наступне, що трансформаційні процеси, які розпочались у 1990-х рр., мають відчутний вплив на демографічну ситуацію. «На межі XX і XXI сторіччя наша країна вирізнялась найнижчим в Європі рівнем народжуваності та одним з найнижчих показників тривалості життя, а також найбільш високою інтенсивністю депопуляції» [46, с. 5].

Співставлення довгострокової тенденції депопуляції населення України та зростання у ВВП частки ПДФО і сумарної частки непрямих податків

засвідчує зростання загального рівня податкового навантаження на фізичних осіб в той час як процес оподаткування юридичних осіб стає більш ліберальним – податкове навантаження на юридичних осіб зменшується і стає помірним.

Підтвердження описаних вище структурних зрушень знаходимо ґрунтуючись на аналізі розподілу податкового тягаря за основними базами оподаткування.

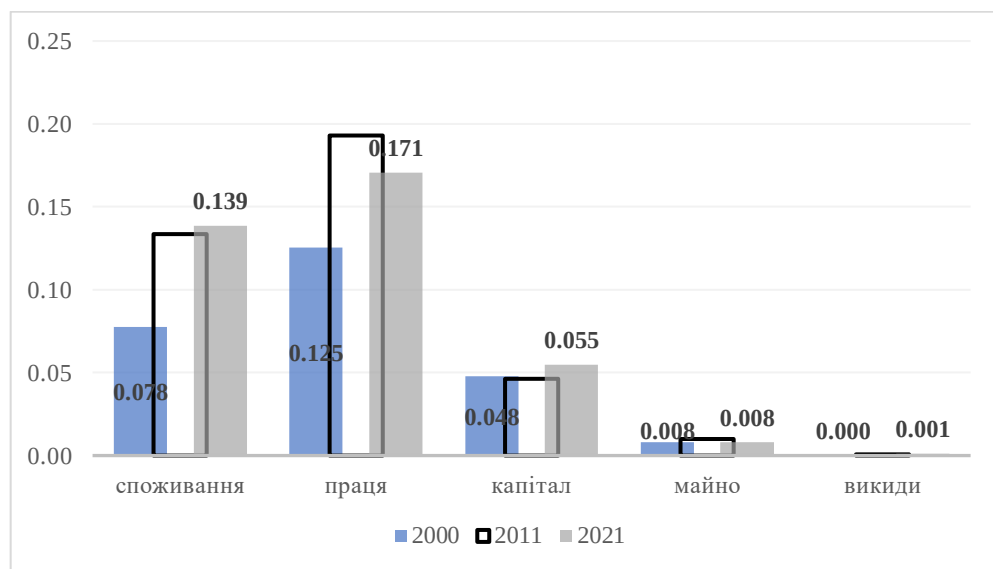


Рис. 1.3. Динаміка зміни структури податкової системи України за основними базами оподаткування станом на 2000, 2011, 2021 рр., % ВВП
Джерело : складено автором за даними [16, 24].

Як зрозуміло з наведеного графіку впродовж більш як 20 років суттєвим чином зросло податкове навантаження на такі бази оподаткування як праця і споживання. Очевидно, що вони безпосередньо пов'язані з кількістю населення, рівнем доходів та обсягами споживання. Ця тенденція розвитку вітчизняної системи оподаткування є усталеною і очевидно буде продовжуватись надалі, оскільки цільовим орієнтиром для України в цій сфері є податкове законодавство (*acquis communautaire*) і податкові системи країн-членів ЄС як результат обраного стратегічного шляху розвитку нашої держави

– інтеграція та вступ до ЄС. На відміну від цього тренду впродовж зазначеного періоду рівень оподаткування капіталу, майна та шкідливих викидів залишається майже незмінним.

Структура податкової системи має не менш важливе значення ніж загальний рівень податкового навантаження. Невипадково, у щорічному звіті Європейської комісії «Річний звіт з оподаткування 2024» у першому реченні зазначається, що «спосіб в який ми збираємо податки глибоко змінює наше суспільство і зокрема їх можливості забезпечувати процвітання та згуртованість для всіх громадян. Ми потребуємо живих дебатів в Європі щодо нашої податкової структури (tax mix) для того щоб упевнитись в нашій готовності до майбутніх викликів» [93 , с.4]. Хоча за окремими групами країн, особливо близьким за рівнем соціально-економічного розвитку, традиціями оподаткування, податковою культурою тощо, можна виділити спільні характеристики структури і тенденції розвитку, водночас структура податкової системи для кожної окремої країни є специфічною. Індивідуальний мікст поєднання податків робить відповідно для кожної країни індивідуальним набір факторів впливу на рішення та поведінку платників податків, втрати ефективності економіки, рівень прогресивності системи оподаткування в частині розподілу/перерозподілу податкового тягаря тощо.

Більш конкретне уявлення про структуру національної системи оподаткування дає аналіз питомої ваги частки окремих податків у загальних податкових надходженнях та динаміка змін цієї частки, яка представлена на рисунку 1.4.

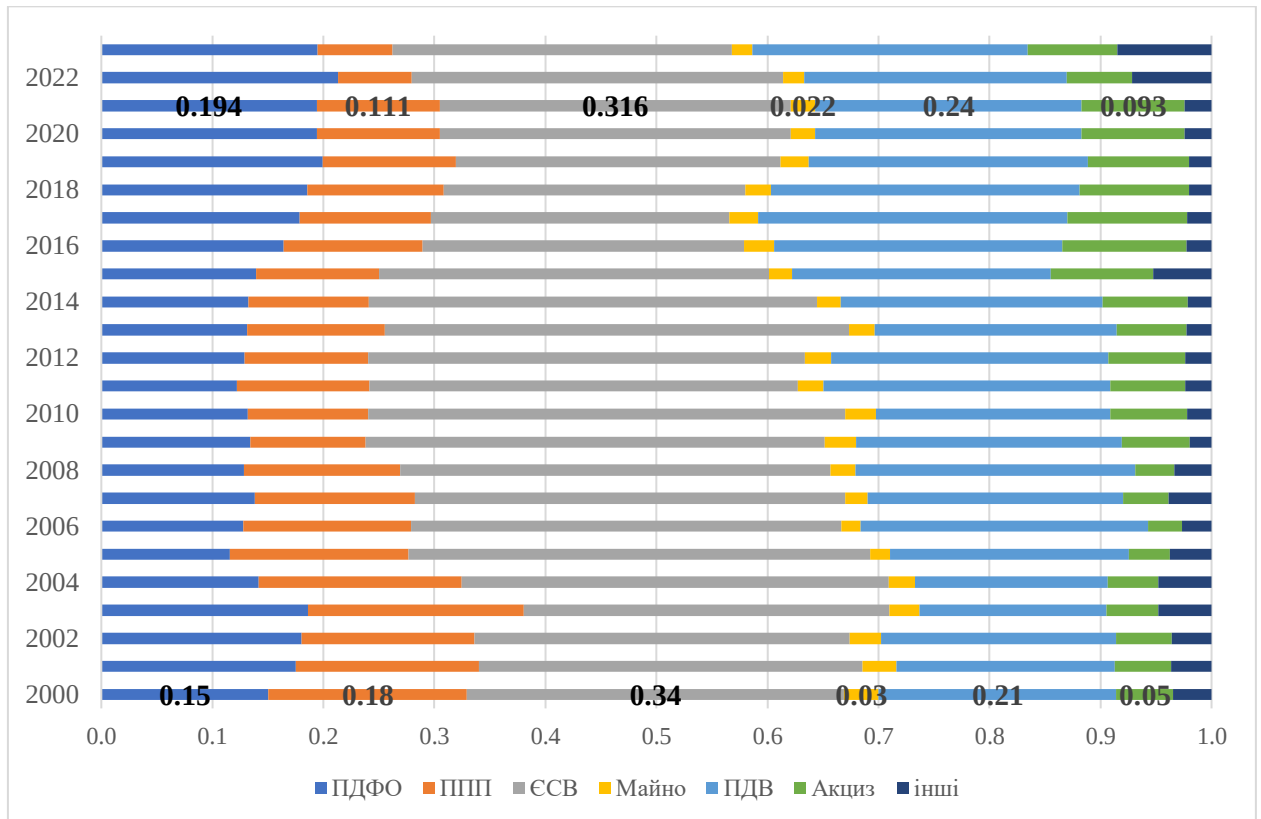


Рис. 1.4. Динаміка зміни структури податкової системи України за 2000-2023 рр., % від сукупних податкових надходжень

Джерело : складено автором за даними[16, 24].

Структура сукупних податкових надходжень віддзеркалює тенденції змін, що є характерними для їх структури як частки ВВП. Ми спостерігаємо протягом цього періоду збільшення питомої ваги ПДФО з одночасним скороченням частки ППП. Сумарно частка цих прямих податків в структурі сукупних податкових надходжень залишається відносно стабільною на рівні 30-32%. У цей же час спостерігається зростання сумарної частки податків на споживання, яка збільшилась з 26% станом на 2000 р. до 33,3% станом на 2021 р.

На рисунку 1.5 представлена динаміка базисних індексів зміни структури податкових надходжень від сплати прямих і непрямих податків в сукупних податкових надходженнях, що пояснює еволюцію структури податкової системи наведену на рисунку 1.4.

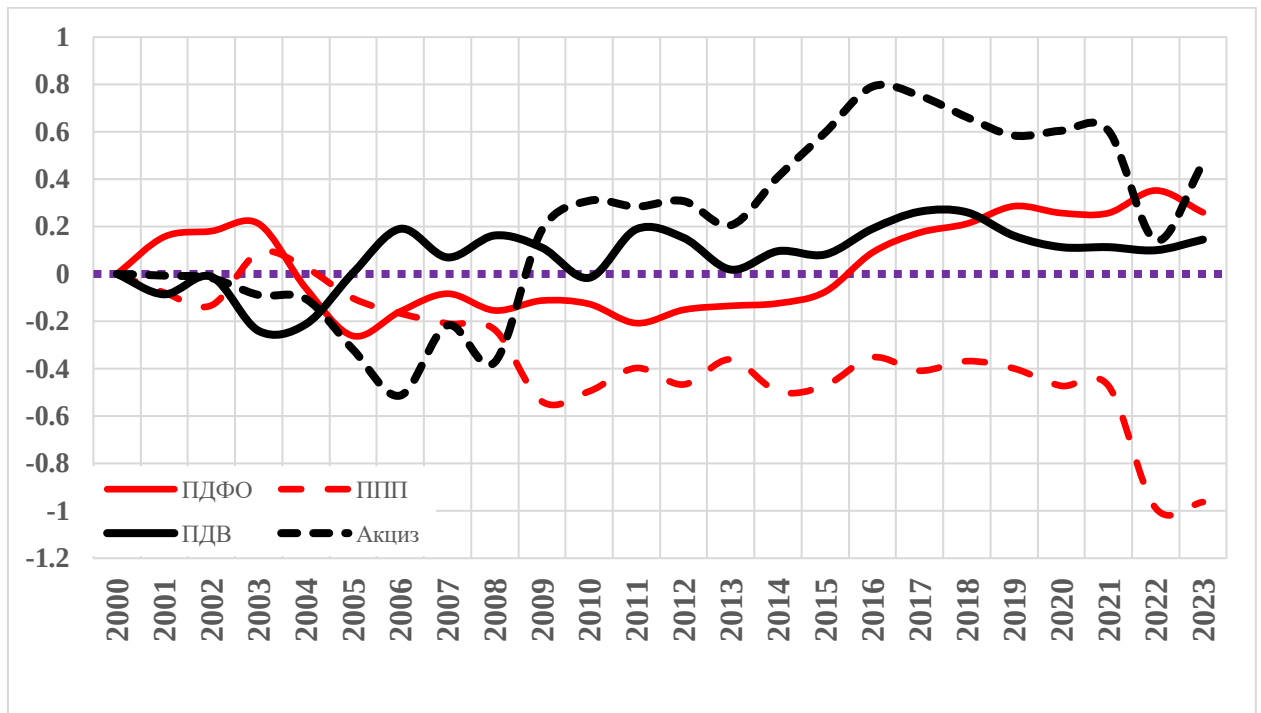


Рис. 1.5. Індекс структурних зрушень основних складових податкової системи України за 2000-2023 рр., базисний індекс у %

Джерело : розрахунки автора.

З наведеного графіку ми можемо спостерігати переважаючі темпи приросту саме податків на споживання в структурі податкової системи над прямими податками. Так, впродовж зазначеного періоду зменшення частки податку на прибуток відбувалось найбільшими темпами, що накопичувальним підсумком за 23 роки становить 96%. Таке зменшення було часткового компенсовано приростом ПДФО, частка якого зросла на чверть.

Важливою характеристикою структури національної системи оподаткування є співвідношення прямих і непрямих податків. Слід нагадати, що прямі податки – це податки на доходи, прибутки, приріст капіталу, що сплачуються фізичними та юридичними особами. В свою чергу, непрямі податки – це податки на товари і послуги, що купують платники податків в країні, податки на міжнародну торгівлю. Їх класифікація згідно з методологією ОЕСР представлена у додатках (див. додаток Б).

З точки зору необхідності досягнення стану економічної безпеки окрім фінансової функції непрямих податків важливою є також їх регулятивна функція. На основі методологічного підходу, який розглядає економічну безпеку як багаторівневу ієрархічну структуру (див. додаток А), ми можемо визначити наявний взаємозв'язок між регулюючим впливом непрямих податків та багаторівневою структурою економічної безпеки.

податок	регулятивна функція	суб'єкт впливу	економічна безпека
• ПДВ	• обмеження споживання через виключення з бази оподаткування заощаджень	• людина/сім'я	• індивідуальна
• Акциз	• обмеження споживання шкідливих товарів/послуг	• людина/громада/соціум	• колективна
• Мито	• захист національного виробника і споживача	• економіка/суспільство	• національна

Рис. 1.6. Зв'язок регулятивної функції непрямих податків з економічною безпекою

Джерело : розробка автора.

Ми бачимо, що для кожного непрямого податку існує власна специфіка прояву його регулятивної функції. Наприклад, як відомо, однією з основних причин запровадження ПДВ стало його здатність обмежувати споживання і у такий спосіб стимулювати заощадження. Прямий безпосередній вплив ця властивість ПДВ має на окремих індивідів та їх економічну безпеку. Мито, на відміну від ПДВ, може використовуватись для захисту національного виробника/споживача і є інструментом впливу на національному, макроекономічному рівні.

Саме тому поділ податків на прямі та непрямі є одним із фундаментальних питань теорії оподаткування, оскільки залежно від домінування тих чи інших податків формуються властивості всієї

національної податкової системи. Дискусія стосується критеріїв класифікації (носій податкового тягаря, форма об'єкту оподаткування тощо). Різні підходи мають право на існування, а у нашій роботі ми визначаємо непрямі податки на основі загальновизнаного в світовому експертному середовищі підходу, згідно з яким розрізняють податки на доходи (включно з капітальними доходами і податками на багатство) і податки на споживання (непрямі) [109, с. 128]. Останні є однією з найдавніших джерел державних доходів. До непрямих податків, як правило, відносять : ПДВ, АП, податки з продажів, податки на послуги, податки на трансакції та реєстраційні збори.

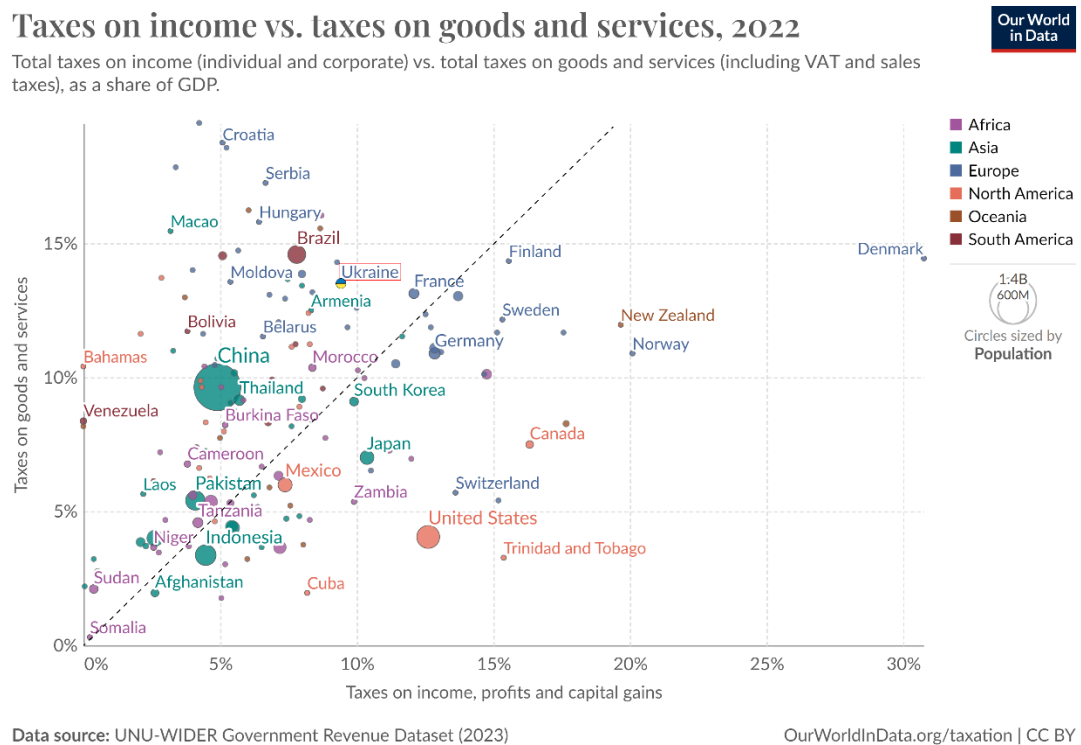


Рис. 1.7. Класифікація країн світу в системі координат «прямі-непрямі податки» станом на 2022 р.

Джерело : складено автором за даними [118].

На рисунках 1.7 та 1.8 представлена структура вітчизняної системи оподаткування станом на 2022 рік у порівнянні з іншими країнами світу та зміна структури вітчизняної системи оподаткування за 1990-2021 рр. в системі

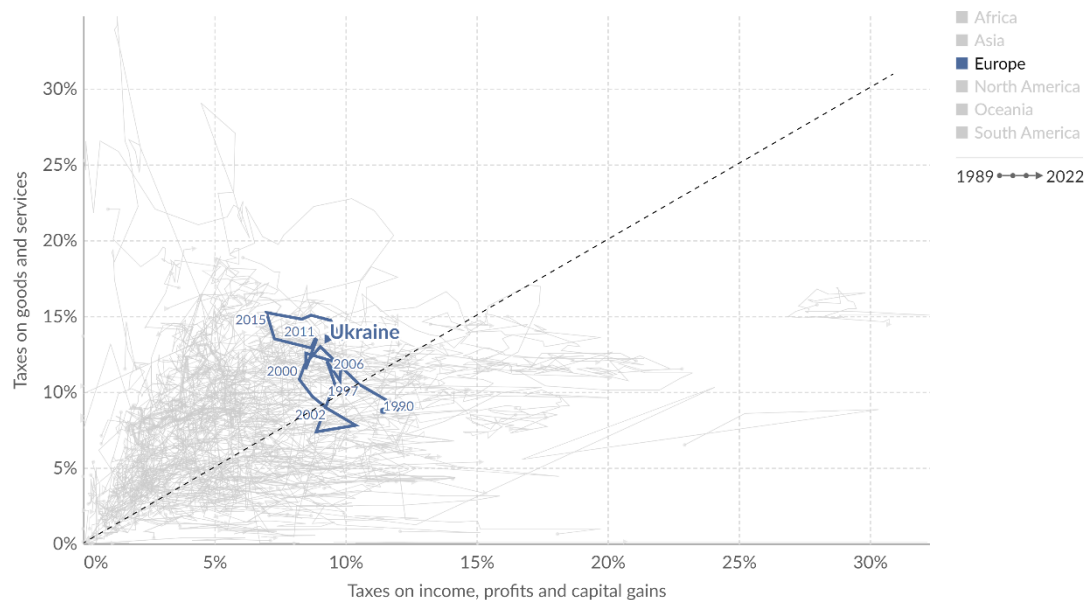
координат «прямі – непрямі податки». Штрих-пунктирна лінія на обох графіках позначає геометричне місце точок рівномірного розподілу країн за обраними ознаками податкової системи.

На рисунку 1.7 ми можемо бачити, що Україна тяжіє до вибірки країн, в яких домінуючими є непрямі податки. Як бачимо, як правило, це країни, що розвиваються (developing economies), або транзитивні економіки (transition economies). До іншої вибірки країн по лінії рівномірного розподілу або нижче неї, як правило, відносять країни з високим рівнем соціально-економічного розвитку і зокрема доходу на душу населення (advanced economies). Наприклад, це більшість країн ОЕСР. З цього можна зробити висновок, що податкова структура країн з високорозвиненою економікою характеризується здебільшого домінуванням прямих податків, в інших країнах навпаки – домінують непрямі податки.

Taxes on income vs. taxes on goods and services, 1989 to 2022

Total taxes on income (individual and corporate) vs. total taxes on goods and services (including VAT and sales taxes), as a share of GDP.

Our World
in Data



Data source: UNU-WIDER Government Revenue Dataset (2023)

OurWorldInData.org/taxation | CC BY

Рис. 1.8. Еволюція структури системи оподаткування України за 1990-2021 рр.

Джерело : складено автором за даними [118]

З рисунку 1.8 ми бачимо, що впродовж 1990-2021 рр. структура вітчизняної системи оподаткування зазнавала істотних змін. Зокрема, протягом 1990-х рр. констатуємо постійні зміни домінування то прямих, то непрямих податків в той час як з початком 2000-х відбувається зміна тенденції в бік переважання частки непрямих податків в структурі податкової системи України.

Професор А. Соколовська з цього приводу зазначає : «непрямі податки переважали у складі податкової системи у 1992 і 1993 рр. З 1994 р. частка прямих податків перевищує частку непрямих. Щодо тенденцій у динаміці їх, то частка прямих податків зростала з 1992 р. по 1994 р. (включно), від 1995 до 1997 р. зменшувалась, потім знову почала зростати. Натомість частка непрямих податків зменшувалась з 1992 по 1996 р. У 1997 р. вона дещо підвищилась до (до 28,8% (сукупних податкових надходжень – *авт.*)) і знову почала падати. В результаті різноспрямованих тенденцій у динаміці прямих і непрямих податків різниця між їхніми частками зменшилась... що свідчить про формування в Україні структури оподаткування близької до врівноваженої» [69, с.193-197].

Подальше поступове зростання частки непрямих податків в структурі податкових надходжень було зумовлено, з однієї сторони, розширенням бази оподаткування, - а саме, споживання – в результаті зростання купівельної спроможності населення, зумовленого економічним зростанням 2000-2008 рр., та поступовим збільшенням ставок акцизного податку, зумовленого обраним вектором розвитку на європейські стандарти оподаткування. З іншої сторони, елементи прямих податків протягом 2000-х і 2010-х рр. зазнавали постійних змін в напрямку лібералізації оподаткування. Так, у 2004 р. прогресивна шкала ставок ПДФО (10, 20, 30 і 40%) була замінена єдиною ставкою в розмірі 13%. Разом з цим, замість обов'язку всім фізичним особам подавати щорічну декларацію була запроваджена система сплати податку у джерела доходу і набув стрімкого поширення інститут податкового агента – посередника, який

сплачує податкові зобов'язання замість безпосередньо платника податку. Згодом ставка ПДФО підвищувалась : у 2007-2010 рр. до 15%, у 2011-2014 рр. була повернута помірно прогресивна шкала ставок 15 та 17%, у 2015 р. – 15 і 20%, з 2016 р. в Україні знову запроваджена єдина плоска ставка в розмірі 18% [83, 86]. Щодо податку на прибуток, то ставка податку завжди залишалась помірною. Основною новацією, що сприяла зменшенню податкового навантаження на прибуток підприємств слід вважати зміни у 2016 р. підходів до визначення бази оподаткування цього податку. Якщо раніше вона визначалась за даними податкового обліку, то з 2016 р. величина прибутку до оподаткування стала визначатись за даними і методологією бухгалтерського обліку.

Отже, еволюція структури вітчизняної системи оподаткування засвідчує тривалий і складний період становлення і розвитку податкових правовідносин в суспільстві. Водночас підсумковий результат акумульованих змін елементів в кожному конкретному часовому відрізку формує специфіку та властивості всієї системи оподаткування, які справляють вплив на діяльність платників податків та, зрештою, є одним із ключових факторів впливу на фінансову та економічну безпеку країни. З огляду на це, дослідження та формування на основі отриманих знань оптимальної структури системи оподаткування має важливе значення для досягнення стійких темпів економічного зростання, прогресу в розвитку соціально-економічних процесів, забезпеченні економічної безпеки держави.

Як було зазначено раніше важливою формою реалізації економічної безпеки держави є податкова культура, яка піддається якісній та кількісній верифікації через податковий комплаєнс. У вітчизняній практиці з цим поняттям часто ототожнюють поняття добровільності сплати податків. У НСД, прийнятій наприкінці 2023 р. як дороговказ розвитку вітчизняної системи оподаткування на середньострокову перспективу, зазначається, що однією із стратегічних цілей податкового адміністрування є постійне

підвищення рівня добровільного дотримання платниками податків вимог податкового законодавства [47].

Як бачимо з цього контексту існує безпосередній взаємообумовлений зв'язок між рівнем податкової культури, добровільністю сплати податків, з однієї сторони, та податковим адмініструванням, з іншої. Тут в повній мірі проявляється регулятивна функція податків, яка впливає на поведінку економічних агентів. Як зазначається в авторській роботі, ідентифікація поведінкового ефекту впливу змін оподаткування є нетривіальним завданням *per se*. Концептуально основний спосіб такої ідентифікації полягає в *post-factum* оцінці впливу сутнісних змін оподаткування (1) на реакцію (рішення) (2), поведінку (діяльність) економічних агентів (3) та результати їхньої діяльності (4). Проблема полягає у тому, що повністю спостережними для дослідника можуть бути параметри, що характеризують лише першу ланку цього ланцюга, повністю або частково (у випадку наявності частки тіньової діяльності) – четвертої ланки [86, с. 25]. Незважаючи на це, реакція платників на зміну підходів в оподаткуванні є важливим фактором забезпечення економічної безпеки держави. Його потрібно враховувати при оцінці ризиків доходів ЗБУ, перспектив розвитку ринку праці та економіки взагалі.

Податкова культура і практика оподаткування формують моделі поведінки платників податків, що стверджуючих під впливом цих чинників стають невід'ємною складовою відносин між платниками податків і державою.

Наочним прикладом такого взаємозв'язку є спостереження, яке описує професор Т. Меркулова. Зокрема, характеризуючи зміни в оподаткуванні доходів фізичних осіб, що відбулись у 2004 р., вона зазначає, що навички податкової культури, стереотипи податкової поведінки, що передбачають затвердження таких звичок як облік доходів та видатків, їх документальне підтвердження, вивчення податкового законодавства, надання податкової звітності, що почали формуватися в середовищі українських платників податків, можуть виявитись непотрібними в умовах тотального стягнення

податку у джерела доходу, не встигнувши закріпитись в податковій культурі, вони послабнуть та атрофуються [40, с.27]. Сьогодні можемо констатувати, що це передбачення стало напрочуд пророчим. Рівень обізнаності, податкової грамотності більшості громадян - пересічних платників податків в Україні залишає бажати кращого.

З огляду на це, інтегральним показником існуючих загроз економічній безпеці держави внаслідок опортуністичної поведінки платників податків є рівень тіньового сектору економіки. В Україні, як відомо, його величина є досить значною [10, 125]. Великий тіньова економіка становить пряму загрозу економічній безпеці держави, оскільки, за таких обставин, домінуючими моделями поведінки платників податків стають оптимізація (мінімізація) податкових зобов'язань чи безпосередньо ухилення від сплати податків. Це, в свою чергу, створює ризики для ЗБУ, належного фінансування публічних видатків, підриває основи державності.

У цьому контексті надзвичайно важливим є те, наскільки ефективно відбувається процес адміністрування податків з боку контролюючих органів. Цей аспект оподаткування у комплексі з іншими має важливий вплив на економічну безпеку держави. Слід зазначити, що стосовно оцінки ефективності податкового адміністрування, то тут не існує єдиної думки. Так, представники держави, контролюючі органи вважають, що вони справляються з цією роботою достатньо ефективно, а платники податків мають певні нарікання щодо цього питання.

Взагалі становлення системи адміністрування податків в Україні було складним та багатоетапним процесом. Впроваджені реформи спрямовані на створення прозорої, ефективної та справедливої податкової системи, яка б сприяла економічному розвитку країни.

У 1990 р. було створено ДПС України, яка стала центральним органом виконавчої влади, відповідальним за адміністрування податків і зборів. Податкова служба відповідала за контроль за дотриманням податкового законодавства, проведення податкових перевірок, а також за збір податків.

Організаційна структура ДПС протягом історії свого існування зазнавала вагомих як внутрішніх структурних змін, так і зовнішніх. Зокрема, одним із кардинальних кроків в сфері адміністрування податків було створення 24 грудня 2012 року Міністерства доходів і зборів України. Це міністерство об'єднало функції податкової служби та митної служби України, а також деякі функції інших органів, зокрема, з адміністрування єдиного соціального внеску. Основною метою створення цього міністерства було підвищення ефективності адміністрування податків і зборів, а також спрощення процедур для платників податків.

Однак Міністерство доходів і зборів існувало недовго. 1 березня 2014 року воно було реорганізоване, а його функції були передані новоствореним Державній фіскальній службі України (ДФСУ) та Державній податковій службі України.

На нашу думку, спорадичність та інколи суперечність дій держави в сфері розбудови організаційної та міжвідомчої структури контролюючих органів, відповідальних за реалізацію державної політики в сфері адміністрування податків і зборів, є однією із причин наявності втрачених можливостей на шляху розбудови ефективної системи адміністрування податків.

Одним із існуючих стандартизованих підходів оцінки системи адміністрування податків в країні є TADAT (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool). Така оцінка здійснюється за методологією розробленою спільно МВФ, Світовим банком, Єврокомісією та країнами ЄС. Перший і поки єдиний раз така в Україні здійснювалась у 2018 р [119]. За її результатами у звіті TADAT визначено такі переваги процесу адміністрування податків в Україні [63]:

- сформовані всі умови для своєчасної подання звітності;
- забезпечено всі умови для своєчасної сплати податків;
- сформовано незалежний підрозділ для вирішення податкових оскаржень;

- податкові органи діють відповідно до результатів податкових спорів;
- податкові органи регулярно публікують плани та результати своєї діяльності.

До недоліків експерти віднесли такі прогалини існуючої практики адміністрування:

- відсутність комплексного плану щодо підвищення рівня добровільної сплати податків;
- недостатньо заходів для допомоги платникам в уникненні помилок у звітності та обмежений контроль за їх виявленням;
- методологія оцінки податкових ризиків є застарілою та не відповідає сучасним стандартам;
- занадто високий рівень накопичених податкових боргів;
- відсутність систематичного аналізу податкового розриву (tax gap);
- відсутній процес автоматизованого обміну інформацією податкових з банками та фінустановами.

Не вдаючись до детального аналізу зазначених недоліків стисло варто підкріпити ці висновки статистикою податкового боргу. Станом на 2021 р. сума накопиченої податкової заборгованості становила 105,7 млрд грн, в якій частка безнадійної податкової заборгованості становила 61,1%. У розрізі основних податків заборгованість припадала 45,3% на ПДВ, 16,2% - податок на прибуток і 4,3% - ПДФО [111].

Слід зазначити, що Україна активно співпрацює з міжнародними організаціями, що сприяє отриманню технічної допомоги та впровадженню кращого міжнародного досвіду в сфері податкового адміністрування в тому числі імплементації сучасних цифрових технологій.

У сфері розвитку міжнародних податкових відносин та міжнародного співробітництва щодо адміністрування податків Україна знаходиться в руслі світової тенденції, приймає активну участь у форматі різних форумів та майданчиків з метою узгоджених дій щодо спільного прогресу та дій різних країн, спрямованих на усунення перешкод економічного співробітництва,

запобігання недоброзичливої податкової конкуренції та створення ефективних механізмів протидії агресивному податковому плануванню, ухиленню від сплати податків.

Таким чином, ми бачимо, що ефективна та прозора система оподаткування є основою економічної безпеки держави. Вона забезпечує фінансові ресурси для виконання державних функцій, сприяє соціальній стабільності, стимулює економічний розвиток та забезпечує національну безпеку. Постійне вдосконалення податкової системи є необхідним для адаптації до змін в економіці та суспільстві, а також для підтримання стабільності та процвітання держави.

Водночас потрібно також погодитись із вітчизняними науковцями, які зазначають, що «незважаючи на позитивні зміни, що відбулися в останнє десятиріччя у податковій системі України, залишається багато справедливих сумнівів щодо її ефективності, багато актуальних завдань, які необхідно виконати та теоретичних питань, що потребують наукового дослідження. Оскільки головною проблемою минулих років була недостатня обґрунтованість податкової політики, відсутність чіткої стратегії і концепції комплексного далекоглядного реформування, яка мала б під собою наукове підґрунтя та описувала б конкретні шляхи реалізації необхідних змін» [8, с. 18]. Тому розвиток як взагалі податкової системи країни, так й її невід'ємної складової – системи непрямого оподаткування – потребує виваженого науково обґрунтованого підходу, оскільки податки є фундаментом економічної безпеки держави.

1.3. Міжнародна практика податкової підтримки економічної безпеки держави

Економічна безпека держави досягається за рахунок стійких темпів економічного зростання, що протягом певного періоду часу дозволяють досягти достатнього рівня суспільного та індивідуального добробуту.

Вважається, що загальний надвисокий або наднизький рівень податкового навантаження (tax ratio) в економіці негативно впливає на темпи економічного зростання. Негативний вплив здійснюється через різні канали трансмісії, прямо чи опосередковано. Зокрема, у випадку наднизького рівня податків і доходів ЗБУ, публічні видатки фінансуються в недостатньому обсязі для здійснення належних державних інвестицій, формування суспільно важливих інститутів, соціального забезпечення населення. Економіка відхиляється від оптимальної траєкторії розвитку. З цим же результатом маємо справу у випадку, коли податкове навантаження в економіці є надвисоким, адже вважається, що держава через податкові інструменти забирає в економічних агентів зайві кошти, що може призводити до недофінансування капітальних інвестицій, зменшення приватного споживчого попиту тощо.

Враховуючи це, на сьогоднішній день існує велика кількість наукових розвідок, у яких досліджується питання оптимального, для сталих темпів економічного зростання, рівня податкового навантаження. Водночас, сучасні дослідження показують, що значення має не тільки сумарна величина податкового навантаження, а також структура податкової системи (tax mix). Іншими словами податкове навантаження має бути сформованим таким чином, за рахунок таких податків, щоб бути найменш шкідливим для економічного зростання.

Отже, дискусія оптимальної величини податкового навантаження поглибилась і тепер також триває навколо питань оптимальної податкової структури і дизайну системи оподаткування.

Згідно з висновками досліджень Дж. Арнольда [94], А. Йохансона та ін. [113] зсув структури податкової системи в бік непрямих податків у довгостроковій перспективі корелює з вищими темпами економічного зростання. Ці висновки автори отримали на основі проведеного емпіричного аналізу статистичних даних за вибіркою країн ОЕСР. Теоретично вважається, що прямі податки є більш шкідливими для економічного зростання ніж непрямі, оскільки об'єктами їх оподаткування є фактори виробництва (праця і

капітал) і вони напряду впливають на стимули економічних агентів. Але у подальших дослідженнях інших авторів цей висновок ставиться під сумнів, оскільки не виявлено достатніх підстав для доведення більшої шкідливості для економічного зростання непрямих податків [96, 104]. Інші автори зазначають, що більша частка податків на майно характерна для країн з вищим рівнем ВВП на душу населення [135].

Окреслені механізми впливу величини й структури національної системи оподаткування на темпи економічного зростання та, відповідно, економічну безпеку держави характерні для нормальної лінійної динаміки соціально-економічних процесів. Однак, податкові важелі мають не менш важливе значення для подолання кризових процесів та явищ.

З розвитком глобалізації, зростанням обсягів міжнародної торгівлі по мірі поглиблення міжнародних торгових відносин та співробітництва значення податків на імпорт та мит відійшло на другий план. Проте період зростання національного добробуту, багатства країн Європи після першої і другої промислових революцій насправді характеризується практикою використання податків для захисту національного виробника. Професор Е.С. Райнерт зазначає, що «загальноприйнята мудрість намагається запевнити нас у тому, що Англія розбагатіла саме завдяки імплементації смітових рекомендацій (політики *laissez-fair* та вільної торгівлі), однак економічні історики, які глибоко вивчають цю тему, щоразу вказують на протилежне... якщо Англія/Британія усе ж колись винаходила власний унікальний спосіб індустріалізації, то, мабуть, не через те, що її культура була, скажімо, підприємницькою та техноцентричною, а через те, що відрізнялася інституційною системою, ключову роль у якій мали акцизи (податки) і тарифна стіна» [65, с. 83-84].

Історичний досвід засвідчує, що з різних мотивів (захист національного виробника, індустріалізація, післявоєнне відновлення економік) провідні країни світу широкого використовували непрямі податки для цілей протекціонізму.

Податки важливі для ведення війни, а тому виходять на перший план не тільки в мирний час, а особливо воєнний. У мирний час вони забезпечують економічну безпеку держави, у воєнний – військову. Професор В. Мельник зазначає, що «в цілому практично жодна із держав – учасниць будь-яких воєн в історії не уникала запровадження нових податків та/або модернізації і збільшення обсягів справляння/збору існуючих» [42, с. 742].

У Великій Британії після Першої світової війни уряд Девіда Ллойда Джорджа проводили активну політику відбудови, де податки, зокрема акцизи, стали основним джерелом фінансування. В окремі роки частка акцизів становила більше половини доходів державного бюджету. Акцизна система після війни стала частиною довгострокової фінансової стратегії, яка зберігалася протягом 1920-х рр. Вона була спрямована на стабілізацію бюджету та поступове зниження державного боргу. Незважаючи на те, що основна частка податкового тягаря лягала на найбільш вразливі верстви населення, втім широке застосування саме акцизів сприяло швидким темпами повоєнного відновлення, адже саме цей податок є найменш шкідливим для економічного зростання.

Непрямі податки відігравали важливу роль у відновленні економік і після Другої світової війни. Виразні особливості соціально-економічного стану того часу полягали не тільки у збитках завданих війною, для окремих країн необхідності виплати репарацій, а також у значній частці доходів від оплати праці у ВВП та, відповідно, дефіциті капіталу. Інвестиції, очевидно, були не менш необхідні для відновлення ніж робоча сила. Так, Т. Пікетті та Г. Цукман зазначають, що серед топ 8 розвинених країн світу (США, Японія, Німеччина, Франція, Велика Британія, Італія, Канада, Австралія) коефіцієнт співвідношення приватного багатства до національного доходу був одним із найнижчих за всю історію, що існують статистичні спостереження. У цих країнах у післявоєнний період у середньому він складав 200 – 300% у 1970-х роках вже 400 – 600%, а станом на поточний момент його значення повернулись до історичних максимумів на рівні 600–700%, які спостерігались

у XVIII та XIX сторіччях [121, с. 1308]. Нижче на рисунку 1.9 наведена динаміка співвідношення приватного багатства до національного доходу у зазначених провідних країнах світу протягом 1970–2010 рр., що є прямим і безпосереднім результатом двох довгострокових глобальних тенденцій – економічної інтеграції світової економіки та її фінансіалізації.

З огляду на ці обставини, що склались у світі та Європі зокрема, після Другої світової війни, очевидним рішенням було необхідність запровадження податку, що виключав з бази оподаткування заощадження, що слугували джерелом інвестицій для економіки. І таке рішення було втілено у життя у 1954 році, коли у Франції вперше було запроваджено ПДВ. Згодом ПДВ поступово почали запроваджувати інші країни Західної Європи, особливо після того, як Європейське економічне співтовариство (ЄЕС, попередник ЄС) визнало ПДВ найефективнішою формою непрямого оподаткування.

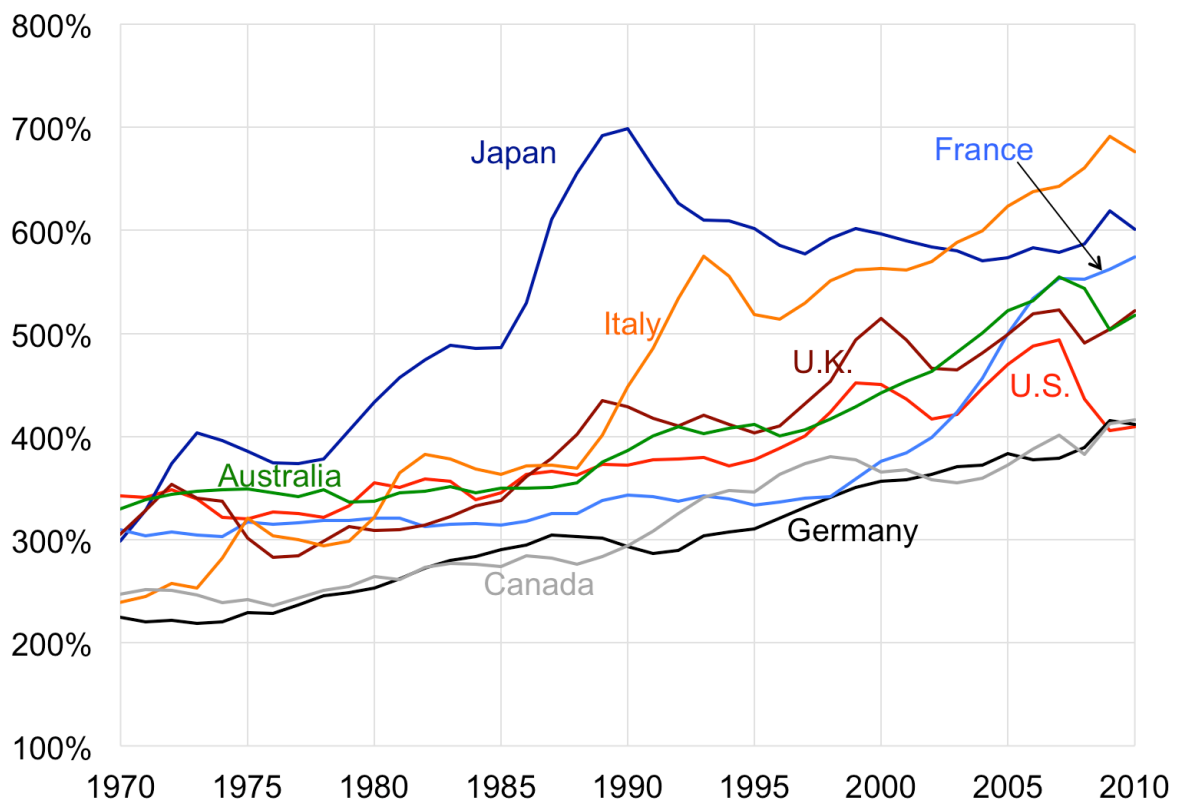


Рис. 1.9. Співвідношення приватного багатства та національного доходу в окремих країнах світу, 1970–2010 рр.

Джерело : [121]

Висока частка у ВВП доходів від оплати праці у перші роки після Другої світової війни та післявоєнний демографічний бум слугували важливими передумовами запровадження відрахувань, по суті податків (Social Security Contributions), до фондів соціального страхування, що фінансували необхідні видатки держави суспільного добробуту (пенсії, накопичувальні пенсії, медицина тощо).

Тому непрямі податки були важливим джерелом фінансування державних видатків та, водночас, відновлення економіки після Другої світової війни, оскільки забезпечували вагому частину інвестицій. Гарним історичним прикладом може слугувати Фінляндія.

Оскільки важливим джерелом відновлення економічного потенціалу були інвестиції, тому на той час постала необхідність обмеження споживання та здійснення цілеспрямованих капітальних вкладень в тому числі державних у відновлення соціально-економічної системи країни. Для цього після війни уряд країни збирав за допомогою податків більше ніж витрачалось на поточні державні видатки і соціальні трансфери. Профіцит доходів державного бюджету, що за економічною сутністю є публічними заощадженнями, спрямовувались на прямі інвестиції у державні підприємства та для забезпечення фінансування фондів, що підтримували приватний сектор економіки. Дж. В. Фредріксон зазначає, що протягом десяти післявоєнних років (1945–1954 рр.) поточні витрати державного бюджету в середньому складали 62% поточних доходів. Використання державного фіскального механізму в такий спосіб для обмеження споживання та спрямування коштів на інвестиції було важливим чинником підтримки високого рівня заощаджень та інвестицій у післявоєнній Фінляндії [106, с. 31]. У таблиці 1.2 наведена інформація щодо структури податкової системи Фінляндії у післявоєнний період. З неї можна побачити, що структура податкової системи цієї країни після завершення війни суттєвим чином змінилась порівняно з довоєнним 1938 р. З однієї сторони фінансування видатків та інвестицій після війни здійснювалось за рахунок підвищення ставок податку на доходи і

запровадження додаткового податку для найзаможніших, проте, з іншої, у 1945 р. відбулось запровадження загального податку на продажі товарів/послуг, так званого універсального акцизу з широкою базою. Специфічні акцизи, базою оподаткування яких виступали такі товари як алкоголь, кава, чай, тютюн і т.і., існували і до того моменту. Таким чином, основним джерелом фінансування публічних видатків, у тому числі виплати репарацій СРСР, слугували непрямі податки, частка яких у структурі податкових надходжень, починаючи з 1947 р. становила 60% і більше.

Таблиця 1.2

Структура податкової системи Фінляндії до та після Другої світової війни, %

РОКИ	1938	1945	1946	1947	1948	1949	1950	1951
Прямі податки в т.ч.:	39	50	46	40	37	35	40	35
1) на доходи і багатство	18	25	24	25	23	23	24	21
2) додатковий на багатство	-	13	14	7	6	6	3	0
3) соціальні внески	-	-	-	-	-	1	8	8
4) інші прямі податки	21	12	8	8	8	4	5	6
Непрямі податки в т.ч.:	61	50	54	60	63	65	60	65
1) податки на продаж товарів/послуг	-	15	21	25	26	29	27	32
2) акцизи	17	28	25	24	23	19	18	16
3) мито	38	1	4	7	9	11	10	9
4) гербовий збір та інші непрямі	6	6	3	4	4	6	4	8
Разом, %	100	100	100	100	100	100	100	100
Податковий коефіцієнт, % ВВП	9,9	20,2	24,1	20,7	21,6	20,5	21,1	19,1

Джерело : [120].

Універсальні та специфічні акцизи по суті є компліментарними податками, тому бачимо поступове зростання першого типу непрямих податків, оскільки вони мають широку базу, відносно невисокі ставки і створюють менший спотворюючий вплив на економіку та рішення економічних агентів. Нагадаємо, що ПДВ було запроваджено у 1954 р. у Франції і ця тенденція у податковій політиці Європейських держава є продовженням тенденції, що наведено у таблиці 1.2.

Таким чином, кейс Фінляндії є наочною ілюстрацією того в який спосіб непрямі податки можуть використовуватись для забезпечення економічної безпеки держави, її відновлення та виходу на траєкторію сталого зростання в умовах обмежених інвестиційних ресурсів.

Сьогодні існує великий масив фактологічного матеріалу, на основі якого можна робити висновки яким чином країни виходили з економічних криз, що трапляються з певною періодичністю. Так, завдяки Великій рецесії 2008 року було отримано багато інформації про те як діяли уряди різних країн для подолання кризових явищ. Однозначно можна констатувати лише те, що дії урядів різних країн по подоланню самої кризи та її наслідків були різними. Тому на питання яким чином відбувається стимулювання економіки бюджетно-податковими (фіскальними) методами відповідь не є однозначною. Багато залежить від місця, часу, світоглядного розуміння ситуації людей, які приймають макроекономічні політичні рішення.

У якості прикладу можна привести розбіжності які виникли не лише поміж політиками, а й в академічних колах щодо шляхів подолання Великої рецесії у США та країнах ЄС. Якщо західноєвропейські країни, особливо Німеччина, пішли шляхом фіскальної консолідації (жорстка бюджетна дисципліна і зменшення бюджетних витрат з одночасним закриттям податкових прогалин), жорсткої монетарної політики, простими словами економії на всьому що тільки можна, то в США реакція дії уряду набули протилежного, експансіоністського характеру, у стилі Кейнса. Логіка дій проста, якщо економіка опинилась в стані кризи, то ми локалізуємо її наслідки,

а іншим секторам та галузям економіки пропонуємо дешеві кредити, великі державні замовлення та інвестиції. У короткостроковому періоду часу економіка США начебто оговталась значно швидше ніж європейська, але всі фахівці визнають, що макроекономічний стан, стан державних фінансів значно краще в тих країнах, які вдалися до фіскальної консолідації.

Офіційні дані МВФ говорять про те, що за період з 2010 по 2018 рр. включно середні щорічні темпи приросту реального ВВП в США становили 2,27% проти 2,11% у Німеччині, а сукупний приріст реального ВВП за цей період склали відповідно 20,5% і 19% [110]. Але при цьому державний борг Німеччини на порядок менше, продуктивність праці в цій країні протягом цього періоду вперше за багато років стала вищою ніж аналогічний показник США. У 2014 році значення цього показника в Німеччині становили 64,43 \$/год проти 63,36 \$/год у США [118].

Вітчизняні науковці не залишили питання підтримки економічної безпеки держави у період кризи поза увагою. Ці дослідження так само значно активізувались після кризи 2009 р., за наслідками якої ВВП нашої країни скоротився, можливо, найбільшими у світі темпами, майже на 15%.

Так, Т. Богдан, І. Богдан дійшли висновку про необхідність балансування між ризиками гальмування економічної діяльності та порушенням боргової стійкості системи державних фінансів, тому приходять до висновку про необхідність проведення фіскальної консолідації в Україні під час кризи, яка, на їхню думку, може лише посилити стабілізаційний, контриклічний потенціал фіскальної політики [6]. Я. Петраков, оцінюючи за макроекономічними даними України фіскальні мультиплікатори безпосередньо податкових інструментів, зазначає, що потенціал контриклічності податків досяг у 2015 р. свого піку і обмежується в подальшому лише відсутністю глибоких структурних реформ вітчизняної економіки [52].

У дослідженні А. Вдовиченка також зазначається про обмежений потенціал стабілізаційних заходів фіскальної політики в Україні в період

рецесії. При цьому, різні податки по різному реагують на економічну динаміку. Так, за результатами моделювання на основі даних України було виявлено, що встановлено високі коефіцієнти еластичності для імпортного ПДВ та мита. Короткострокова еластичність для імпортного ПДВ становить 2,7, а довгострокова – 1,2. Для мита, відповідно, - 0,9 та 1,7. Що є значно вищими значеннями ніж середні оцінки відповідних показників для вибірки країн ОЕСР. Вони є високими через асиметричну реакцію цих доходів у періоди економічного піднесення і криз. [134, с. 55]. Водночас цей же автор зазначає, що «порівняння реакції фіскальної політики на економічні кризи свідчить про те, що після кризи 2014 р. фіскальна політика стала значно жорсткішою, ніж була в 2008-2009 рр. Причини такої поведінки уряду полягають у різному масштабі та природі шоків двох зазначених криз та специфіці функції реакції фіскальної політики в Україні, яка переключається в активний (контрциклічний) режим лише за високих значень рівня державного боргу та позитивного розриву ВВП»[11, с. 35].

Всі дослідники сходяться на думці, що у період економічного зростання українська держава не може створити запас фінансової міцності і здійснює проциклічну фіскальну політику, а різні податки, не відміну від теоретичних представлень про те, що лише прямі податки виступають як автоматичні стабілізатори економіки, мають різні властивості.

Тому адаптивність національної системи оподаткування до викликів і загроз для економічної безпеки держави в Україні залишається незначною.

Під адаптивністю податкової системи у цьому контексті слід розуміти її здатність швидко та ефективно реагувати на зміни в економічному середовищі, соціальних умовах, технологічному розвитку, міжнародних тенденціях та викликах економічній безпеці держави. Високий рівень адаптивності дозволяє податковій системі підтримувати стабільність надходжень до ЗБУ, стимулювати економічний розвиток і забезпечувати соціальну справедливість.

В історії економічної думки можливо одним з найбільш дискусійних питань є цілі та способи застосування митних тарифів, оскільки спосіб їх застосування визначає державну політику у сфері торгівлі (протекціонізм чи вільна торгівля). На такій властивості мита та зв'язку його регулятивної властивості з економічною безпекою держави ми вже наголошували раніше (див. рис. 1.6).

Тарифи майже такі ж старі, як і сама торгівля. Реформи Ж.Б. Кольбера 1667 р. є одним із перших прикладів того, як уряди використовували тарифи для захисту внутрішньої промисловості. Протягом більшої частини ХХ-го сторіччя, особливо після Другої світової війни, багатосторонні та двосторонні торгові угоди призвели до історично низького рівня тарифів. Сьогодні ситуація у світі змінюється на наших очах. Американо-китайська торгова війна та запровадження мит країнами ЄС на китайські електромобілі яскраво підкреслюють повернення ери протекціонізму. Існує велика невизначеність чим врешті-решт це може завершитись.

З поглибленням економічної та політичної інтеграції країн ЄС значення податків на імпорт та мит зменшується, оскільки формується великий внутрішній ринок безмитної торгівлі. Згідно з офіційними статистичними даними протягом останніх двадцяти років частка цих платежів по відношенню до ВВП у середньому по країнах ЄС не перевищує 0,4% ВВП. Хоча існує досить широка варіативність. З наведеного нижче графіку можна бачити, що станом на 2023 р. в Естонії та Люксембурзі питома вага податків на імпорт та мито була найвищою – 2,8% та 2,4% відповідно. Найменшою частка цих платежів є в таких країнах як Фінляндія та Норвегія. Менше 0,1% ВВП цих країн. По всій вибірці країн ЄС спостерігається тенденція скорочення податків на імпорт та мит (рис. 1.9).

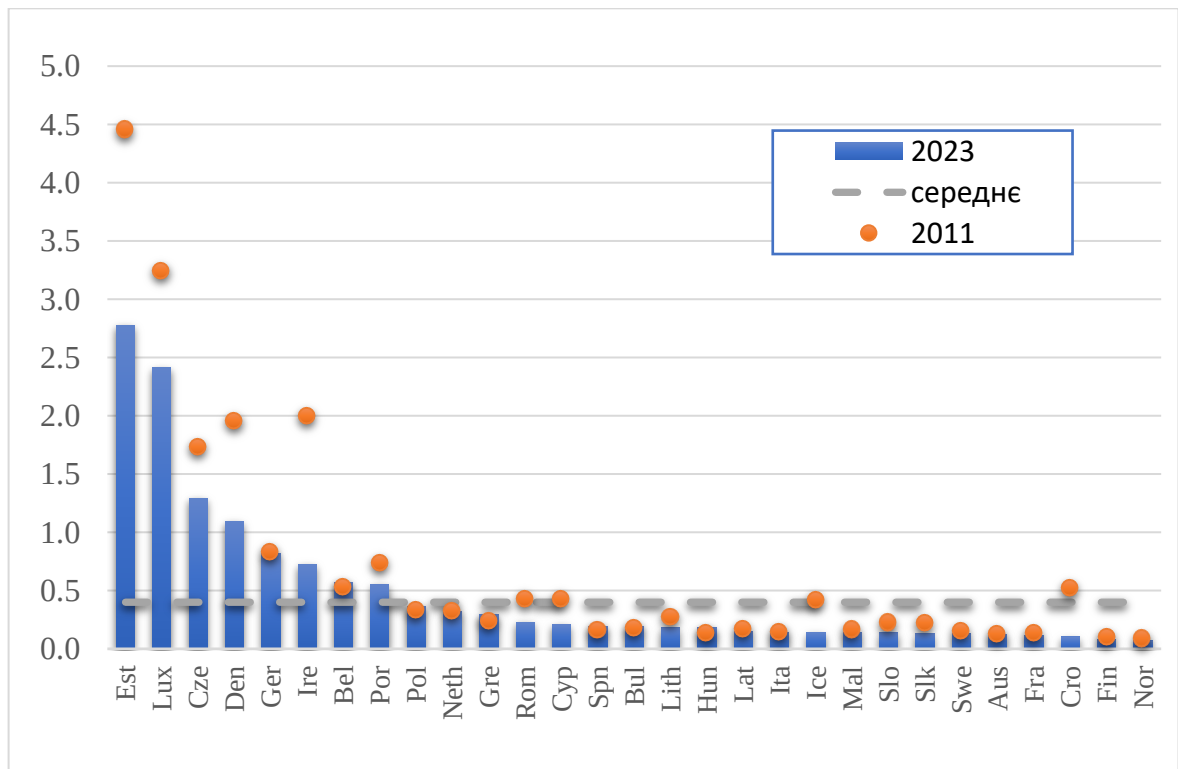


Рис. 1.9. Податки на імпорт та мита у країнах ЄС у 2011 та 2023 рр., % ВВП

Джерело : складено за даними [130].

Тому, очевидно, що саме непрямі податки відіграють важливу роль у забезпеченні економічної безпеки держави забезпечуючи належний рівень фінансування публічних видатків та сприяють економічній стабільності країни у критичні моменти історії. Крім цього, ми бачимо, що ці податки використовуються як інструмент зовнішньоекономічної політики, а тому мають потенціал впливу на безпеку країни у різних її аспектах.

Зрештою, потрібно погодитись із думкою вітчизняних науковців, які зазначають, що «протекціонізм завжди був і буде залежати від умов та історичних обставин, а його практична реалізація має здійснюватися з урахуванням рівня економічного розвитку країни та її місця в світовому економічному просторі. Це слід враховувати і нашій державі» [66, с. 21].

Висновки до розділу 1

Історія української державності засвідчує, що процес розбудови країни, утворення нації є неможливим без належного рівня забезпечення економічної безпеки держави. Запорукою незалежності та життєдіяльності держави є її економічна безпека, що створює необхідний ґрунт для розвитку країни, суспільства та утвердження національної державності. Загрози, що виникають для економічної безпеки держави, одночасно зумовлюють виникнення ризиків для існування держави як такої.

Тому, економічна безпека визначається як стан, коли економіка країни здатна забезпечити стаке збалансоване економічне зростання, відповідність основним соціальним потребам розвитку суспільства та утримання фінансової стабільності. У найширшому розумінні це також спроможність національної економіки зберігати стійкість та невразливість до внутрішніх та зовнішніх загроз і одночасне забезпечення високої конкурентоспроможності у світовому економічному середовищі. Фінансова безпека становить ключовий елемент системи економічної безпеки держави.

Складовими фінансової безпеки є бюджетна безпека, боргова, інвестиційна та податкова.

Сукупність окремих елементів реалізації податкової політики держави формує національну систему оподаткування, що на цьому рівні підпорядкування забезпечують фінансову безпеку країни та економічну загалом. Національна система оподаткування як основа економічної безпеки держави, в свою чергу, складається з таких складових : 1) загальний рівень податкового навантаження та податкової культури; 2) структура податкової системи; 3) адміністрування податків; 4) міжнародні податкові правовідносини. Розвиток національних податкових систем всіх країн світу, зумовлений глобальними тенденціями, що виступають одночасно в якості загроз та системно формуючим чинником їх подальшого розвитку.

Податкова культура є одним із головних факторів, що формує та визначає загальні соціальні норми в сфері податкових правовідносин між платниками податків і державою. Високий рівень податкової культури, як здатності платників податків вчасно, в повному обсязі та у відповідності до податкового законодавства, означає високий рівень добровільності сплати податків, низькому рівню податкової культури відповідає низький рівень добровільності сплати податків. Зі зменшенням рівня добровільності сплати податків виникають ризики і загрози як бюджетній та фінансовій системі країни, так й економічній безпеці держави взагалі. Інтегральним показником, що характеризує податкову культуру, виступає податковий комплаєнс. У загальному розумінні це процес дотримання фізичними особами, підприємствами та іншими організаціями податкового законодавства та нормативних актів відповідної юрисдикції.

Ключовим елементом досягнення економічної безпеки держави є формування мережевої стійкості складових національної системи оподаткування як на рівні інституцій, так й на рівні системи. Стан економічної безпеки держави відхиляється від траєкторії стійкого і збалансованого руху соціально-економічної системи країни, якщо вже на рівні прагматичної реалізації складових форм безпеки виникають перешкоди та прогалини досягнення цільових орієнтирів.

Протягом історії незалежної України національна система оподаткування пройшла різні етапи на шляху своєї еволюції. У контексті тематики дослідження періодизацію процесу становлення вітчизняної системи оподаткування зроблено на основі критерію зовнішніх шоків, які мали суттєвий вплив на стан соціально-економічної системи країни та її економічну безпеку.

Критерій таких зовнішніх шоків і загроз дозволяє виділити такі етапи еволюції вітчизняної системи оподаткування:

Перший етап (1991–1999 рр.) – період трансформації економіки України від командно-адміністративної системи до ринкової, який завершився глобальною фінансовою кризою, що сталася у Східній Азії в 1997-1998 рр.

Другий етап (2000-2008 рр.) – період стрімкого економічного зростання вітчизняної економіки, зумовлений сприятливою кон'юктурою на світових ринках на товари вітчизняного експорту, який завершився глобальною Великою рецесією 2008 р.

Третій етап (2009–2013 рр.) – період відновлення після глобальної рецесії, що завершився анексією АР Крим та частини територій Донецької та Луганської областей України.

Четвертий етап (2014–2021 рр.) – період функціонування економіки в умовах втрати значної частини економічного потенціалу, зумовленої анексією, та ведення військових дій на сході країни.

П'ятий етап (2022 р.–теперішній час) – функціонування національної системи оподаткування в умовах повномасштабної війни.

У результаті розвитку вітчизняної системи оподаткування сформувалась її певна структура. Один із існуючих підходів дослідження структури характеризується поділом податків на прямі та непрямі, а залежно від домінування тих чи інших податків формуються властивості всієї національної податкової системи. Протягом 1990-2021 рр. структура вітчизняної системи оподаткування зазнавала істотних змін. Зокрема, протягом 1990-х рр. констатуємо постійні зміни домінування то прямих, то непрямих податків в той час як з початком 2000-х відбувається зміна тенденції в бік переважання частки непрямих податків в структурі податкової системи України. Сьогодні Україна тяжіє до вибірки країн, в яких домінуючими є непрямі податки. Як бачимо, як правило, це країни, що розвиваються, або транзитивні економіки.

У сфері розвитку міжнародних податкових відносин та міжнародного співробітництва адміністрування податків Україна знаходиться в руслі світової тенденції, приймає активну участь у форматі різних форумів та

майданчиків з метою узгоджених дій щодо спільного прогресу та дій різних країн, спрямованих на усунення перешкод економічного співробітництва, запобігання недоброзичливої податкової конкуренції та створення ефективних механізмів протидії агресивному податковому плануванню, ухиленню від сплати податків.

З огляду на це, еволюція структури вітчизняної системи оподаткування засвідчує тривалий і складний період становлення і розвитку податкових правовідносин. Підсумковий результат акумульованих змін елементів на кожному конкретному часовому відрізку формує специфіку та властивості всієї системи оподаткування, які справляють вплив на діяльність платників податків та, зрештою, є одним із ключових факторів впливу на фінансову та економічну безпеку країни.

Економічна безпека держави досягається за рахунок стійких темпів економічного зростання, що протягом певного періоду часу дозволяють набутти достатній рівень суспільного та індивідуального добробуту.

Дослідження показують, що для досягнення стійких темпів економічного зростання значення має не тільки сумарна величина податкового навантаження, а також структура податкової системи. Сукупне податкове навантаження має бути сформованим таким чином, за рахунок таких податків, щоб бути найменш шкідливим для економічного зростання. У найбільшій мірі увага розвитку системи непрямого оподаткування приділяється саме у країнах ЄС. Водночас з поглибленням економічної та політичної інтеграції країн ЄС значення податків на імпорт та мит зменшується, оскільки формується великий внутрішній ринок безмитної торгівлі. Згідно з офіційними статистичними даними протягом останніх двадцяти років частка цих платежів по відношенню до ВВП у середньому по країнах ЄС не перевищує 0,4% ВВП.

Таким чином, непрямі податки відіграють важливу роль у забезпеченні економічної безпеки держави забезпечуючи належний рівень фінансування публічних видатків та сприяють економічній стабільності країни у критичні моменти історії. Крім цього, ми бачимо, що ці податки використовуються як

інструмент зовнішньоекономічної політики, а тому мають потенціал впливу на безпеку країни у різних її аспектах.

Основі результати дослідження, що відображені у даному розділі, опубліковані у наукових працях автора [86, 87, 89].

У розділі використовувалися праці інших авторів [3, 4, 6, 8, 9, 10, 11, 13, 16, 23, 30, 37, 39, 40, 42, 43, 46, 47, 48, 52, 55, 56, 63, 65, 66, 67, 69, 70, 73, 83, 92, 93, 94, 96, 104, 106, 107, 109, 110, 111, 113, 114, 118, 119, 120, 121, 124, 125, 127, 128, 130, 131, 134, 135, 136].

РОЗДІЛ 2. ЕВОЛЮЦІЯ СИСТЕМИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

2.1. Формування та розвиток вітчизняної системи непрямого оподаткування

Розвиток системи оподаткування безпосередньо пов'язаний із розвитком економіки. Макроекономічні умови, що визначаються показниками економічного зростання, інфляції, інвестицій, зайнятості, державного боргу тощо, характеризують не лише стан економічної безпеки держави, а також напряду впливають на податкові надходження і податкову політику держави. Тому необхідно стисло розглянути ключові тенденції у цій сфері для того щоб розуміти в якому ширшому контексті відбувалось формування та розвиток вітчизняної системи непрямого оподаткування.

ПДВ та АП є базовими складовими системи непрямого оподаткування, яка, в свою чергу, є основною системи державних фінансів більшості країн світу. Після Другої світової війни і по теперішній час ПДВ став важливим джерелом доходів для більш як 160 країн світу. Як частка ВВП він становить від 4 % у країнах, що розвиваються, та країнах з низькими доходами до 7 % в країнах з розвинутою економікою. У країнах-членах ЄС у середньому частка ПДВ протягом останнього десятиріччя становить понад 10 % ВВП. Серед країн, які відносно недавно запровадили цей податок, є такі як Ангола, Бангладеш, Бахрейн, ОАЄ, Оман, Саудівська Аравія та Суринам [99].

АП у структурі своїх податкових систем окремі країни ОЕСР мають цей податок протягом століть. На відміну від ПДВ, АП має вузьку базу оподаткування, здебільшого низьку еластичність попиту на підакцизну продукцію. Порівняно з ПДВ система адміністрування АП є не такою складною, оскільки, зазвичай, кількість виробників підакцизної продукції є значно меншою порівняно з платниками ПДВ.

В Україні ці податки також відіграють важливу роль у системі доходів державного бюджету та системи публічних фінансів загалом протягом тривалого періоду.

Впродовж 2000-2024 рр. частка непрямих податків у загальній структурі податкових надходжень ЗБУ зросла з 30 до 36 % [16]. Ця тенденція зростання частки непрямих податків в загальній структурі системи оподаткування протягом цього періоду часу характерна для більшості країн ЄС й особливо для країн східноєвропейського регіону. Це зумовлено тим, що непрямі податки стали ключовим елементом фіскальної системи, оскільки протягом цього періоду у цих країнах поступово зростали ставки податків та розширювалась база оподаткування.

У першому розділі роботи подано поділ етапів еволюції вітчизняної системи оподаткування за критерієм зовнішніх шоків та загроз. На нашу думку, він є універсальним, а тому можна розглядати динаміку ключових макроекономічних показників і розвиток складових системи непрямого оподаткування саме за наведеною вище періодизацією. Всі вихідні статистичні дані для подальших розрахунків у цьому розділі наведені у додатку В.

На рисунку 2.1 представлена динаміка індексу фізичного обсягу ВВП у відсотках до попереднього року, річного індексу споживчих цін (інфляція) та середньорічного курсу гривні відносно основної валюти зовнішньоекономічних розрахунків – долару США. З неї простежується періодизація етапів економічного розвитку відповідно за критерієм зовнішніх (екзогенних) шоків. Зокрема, ми бачимо, фізичне скорочення обсягу вітчизняного ВВП відбувалось внаслідок чотирьох шоків : 1) глобальна рецесія 2008-2009 рр.; 2) анексія АР Крим та окремих територій Донецької та Луганської областей у 2014р.; 3) глобальні обмежувальні заходів внаслідок пандемії COVID-19 у 2019-2020 р.; 4) початок повномасштабної війни на території України у 2022 р.

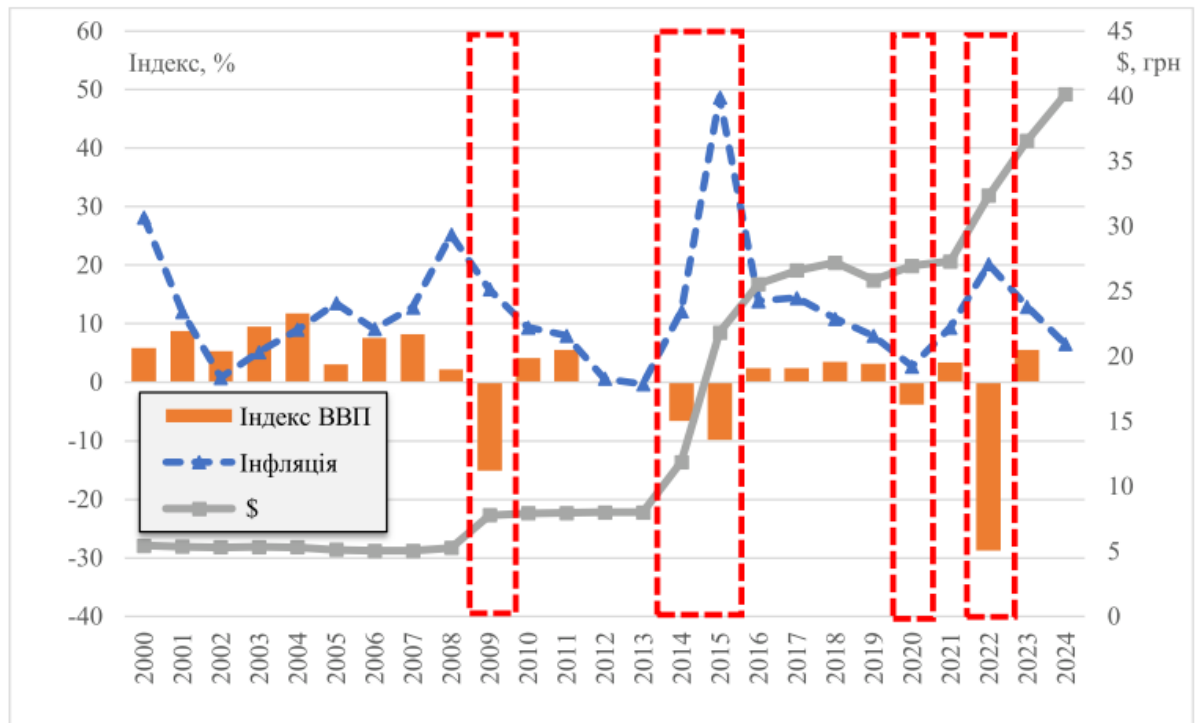


Рис. 2.1. Динаміка індексу фізичного обсягу ВВП, індексу споживчих цін та курсу долара США, 2000-2024 рр.

Джерело : складено автором за даними [16, 24].

Спільною рисою цих кризових періодів є зростання інфляції та курсу американського долара. Така особливість динаміки макроекономічних параметрів зумовлена специфікою вітчизняної економіки, її структурою та місцем в міжнародній системі торгівлі та поділу праці. Українська економіка є енергоємною сировинною економікою відкритого типу з хронічним дефіцитом платіжного балансу, тому динаміка наведених макроекономічних показників, як-то інфляція та курс долара США, засвідчує наявність існуючих ризиків та загроз.

Періоди сприятливої зовнішньоекономічної кон'юнктури, стійкого попиту на продукцію вітчизняного АПК, добувної промисловості, характеризуються стабільними темпами зростання ВВП, наприклад протягом 2000-2008 рр., та достатнім рівнем податкових надходжень до ДБУ.

Протягом 2000-2025 рр. українська економіка зазнає чотири великих екзогенних шоки, що негативним чином відбиваються на динаміці соціально-

економічного розвитку країни. В усіх випадках ми бачимо скорочення фізичного обсягу ВВП України. Хоча природа цих впливів є різною, в усіх випадках ми можемо констатувати суттєве зростання фіскальних ризиків, що виразно проявляється, зокрема, у недостатності податкових надходжень при наповненні ЗБУ. У свою чергу, неспроможність держави фінансування публічні видатки ставить під загрозу соціальну та економічну безпеку країни.

Говорячи про наслідки екзогенних шоків для економіки та доходів ЗБУ, слід зазначити, що у випадку 2008-2009 рр. та 2019-2020 рр. падіння темпів реального приросту податкових надходжень було зумовлено зменшенням ВВП внаслідок дії негативних економічних чинників. Зокрема, глобальна фінансова криза 2008 р. призвела до відтоку капіталів з української економіки та погіршення кон'юнктури на сировинну продукцію вітчизняного виробництва на зовнішніх ринках. У 2009 р. реальний ВВП України скоротився на 14,8%. У 2019-2020 рр. внаслідок дії стримуючих заходів-локдауни, ізоляція людей, обмеження на подорожі, закриття підприємств, порушення ланцюгів міжнародної торгівлі і постачання – у більшості країн світу у тому числі в Україні реальний ВВП скорочується на 4%.

У 2014-2015 рр. та у 2022 р. внаслідок військової агресії проти України відбувається скорочення фізичного обсягу ВВП ми бачимо відповідне скорочення бази оподаткування непрямих податків (див. рис. 2.2). Тому війна в Україні є одним з найбільших зовнішніх шоків, який має прямий вплив на динаміку ВВП. Війна призводить до руйнувань інфраструктури, відтоку капіталу, скорочення робочої сили та інші негативні економічні наслідки. Це значно знижує виробничі можливості та економічний потенціал країни. Війна підвищує невизначеність і ризики, що зменшує інвестиційну привабливість України як для внутрішніх, так і для міжнародних інвесторів.

Отже, в усіх ситуаціях перебігу кризових явищ спостерігається суттєве скорочення або призупинення зростання кінцевих споживчих витрат населення. На рисунку 2.2 ці витрати представлені розрахунковою величиною на одну особу у перерахунку на поточний курс долара США. Очевидно, що

подібна динаміка споживчих витрат негативним чином позначається на фактичних обсягах податкових надходжень від сплати податків на споживання.

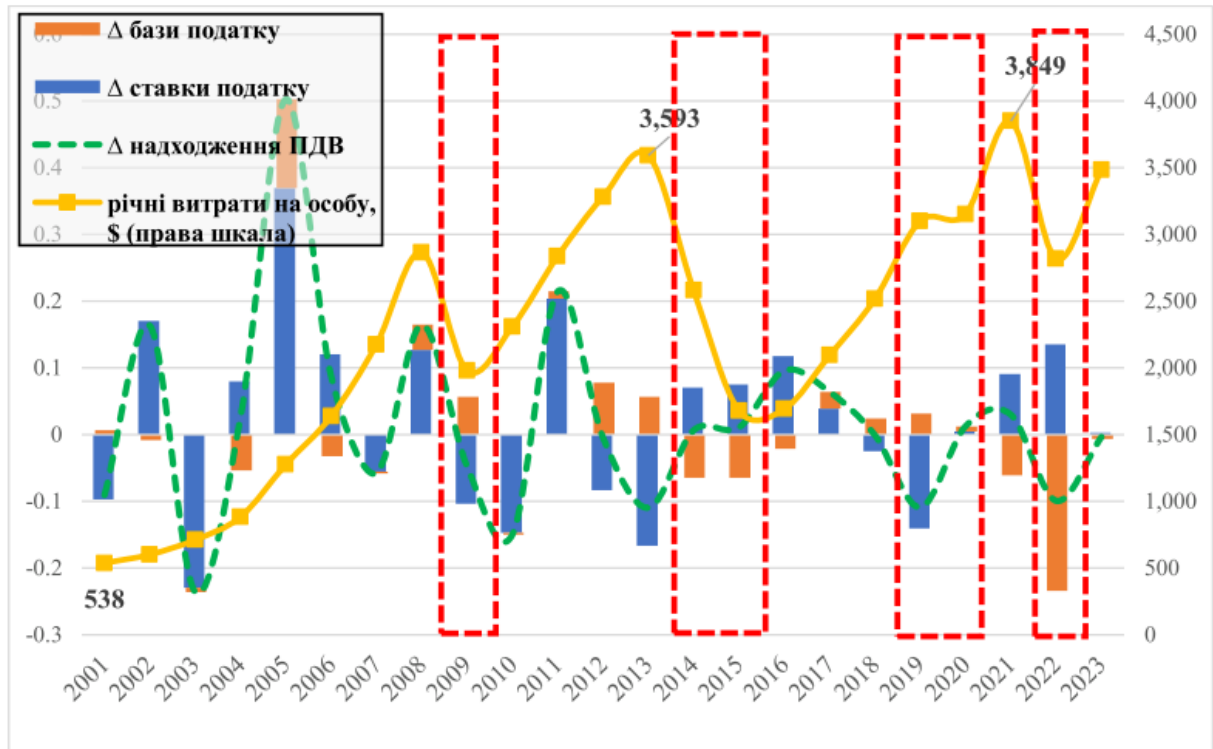


Рис. 2.2. Декомпозиція приросту податкових надходжень з ПДВ за базою, середньою ставкою податку та порівняльна динаміка річних споживчих витрат на особу у доларах США, 2001-2024 рр.

Джерело : складено автором за даними [16, 24].

Динаміка кінцевих споживчих витрат населення та імпорту мають важливе значення для розвитку системи непрямого оподаткування, оскільки ці компоненти ВВП є ключовими елементами бази оподаткування непрямих податків. Тенденції змін цих компонентів ВВП представлені на рисунку 2.3, з якого можна бачити, що динаміка приросту падіння цілком відповідає впливу зовнішніх шоків.

Зокрема, за даними Центру економічних стратегій з початку повномасштабного вторгнення Росії в Україну станом на кінець листопада 2024 року за кордоном залишається 5,2 млн українських біженців [72]. За

оцінками експертів станом на кінець 2024 р. кількість постійного населення становить близько 31 млн осіб. Таке скорочення кількості населення, тобто споживачів, є критичним для розвитку системи непрямого оподаткування. Відбулося найбільше скорочення кінцевих споживчих витрат населення внаслідок відтоку споживачів за межі України у 2022 р. починаючи з 2000 р.

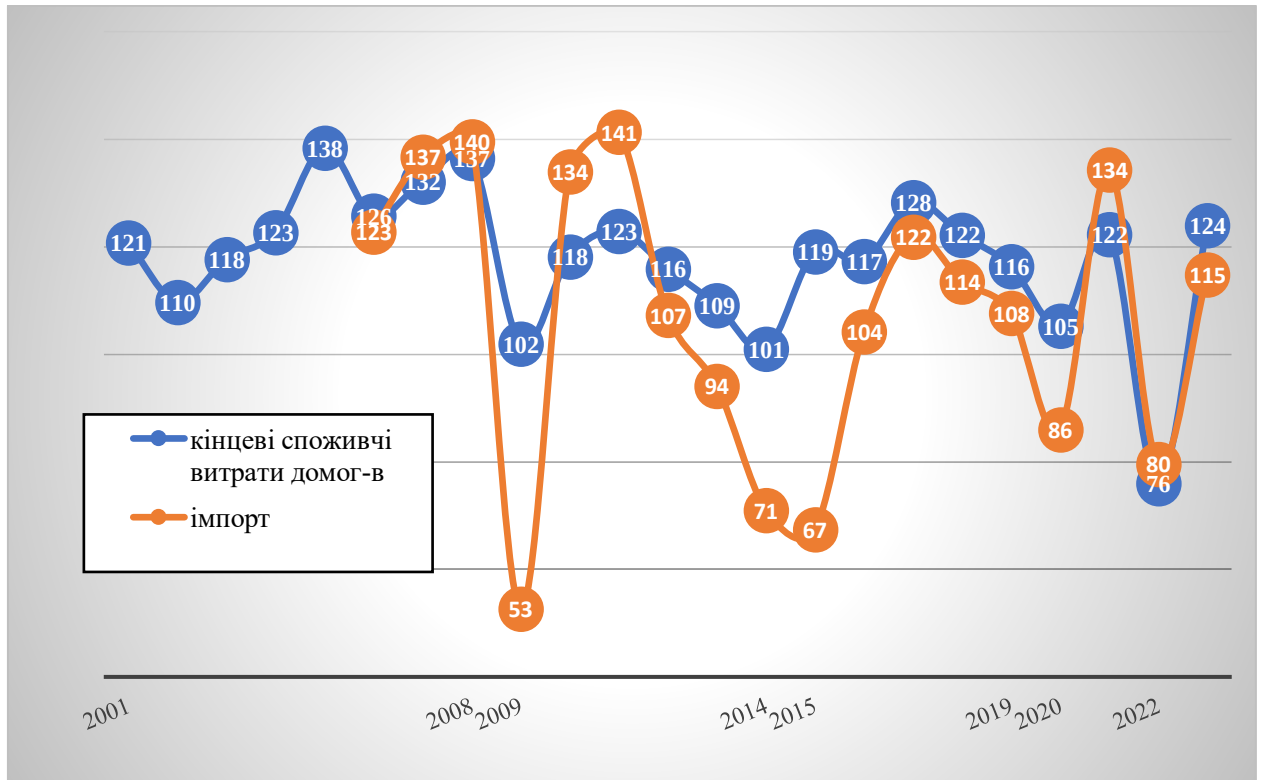


Рис. 2.3. Динаміка імпорту та кінцевих споживчих витрат домогосподарств, % до попереднього року

Джерело : складено автором за даними [16, 24].

Унікальна особливість вітчизняної системи непрямого оподаткування полягає у тому, що значна частина податкових надходжень формується за рахунок оподаткування імпорту. Вітчизняна економіка є енергоємною, тому це означає значну її залежність від імпорту енергоресурсів, особливо в період повномасштабної війни.

З огляду на це, однією з основних особливостей розвитку вітчизняної системи непрямого оподаткування є те, що станом на поточний момент значна

частина податкових надходжень, як від сплати ПДВ, так й АП, формується за рахунок імпорту товарів (продукції).

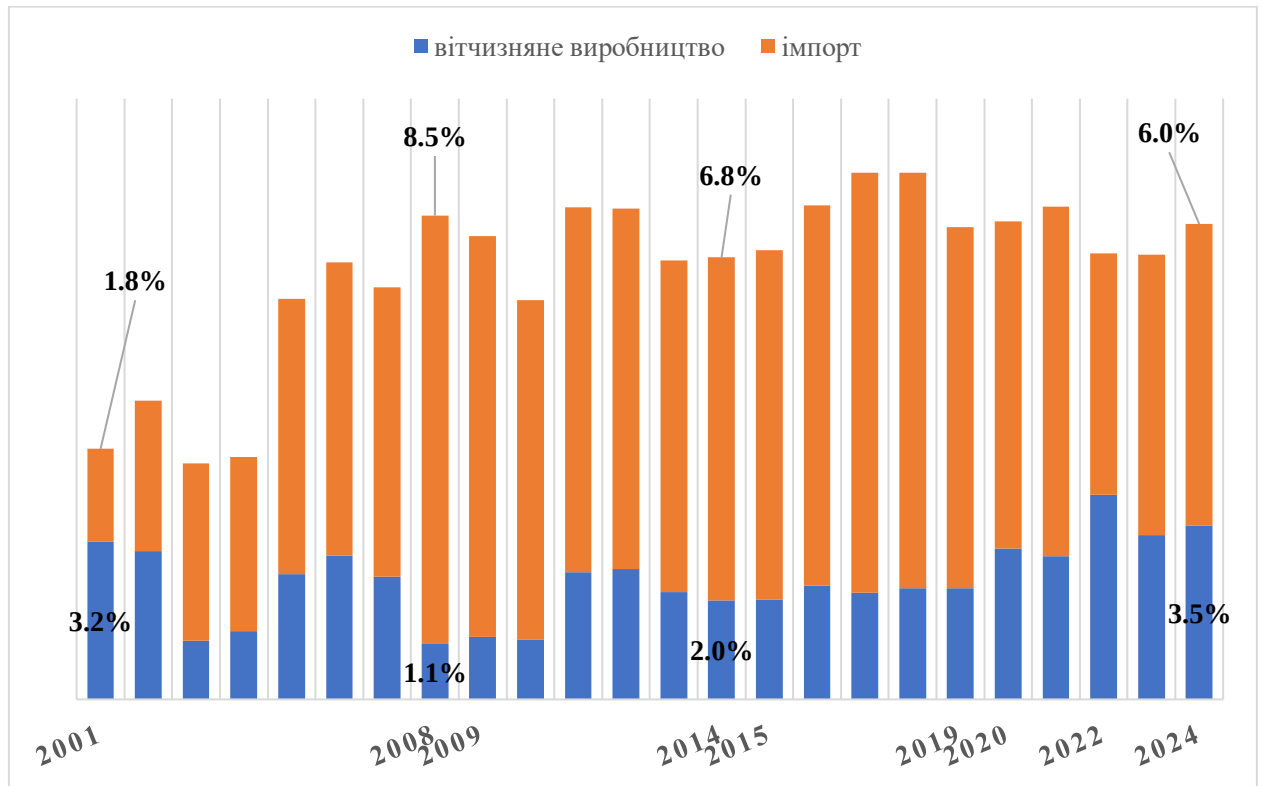


Рис. 2.4. Розподіл податкових надходжень від сплати ПДВ з вироблених в Україні товарів (продукції) та ввезених на територію України товарів (продукції), % ВВП

Джерело : складено автором за даними [16, 24].

На рисунку 2.4 показано, що більша частина податкових надходжень від сплати ПДВ формується за рахунок оподаткування імпорту товарів та послуг. Це зумовлено як особливостями української економіки, так і специфікою елементів податку.

Професор К. Швабій з цього приводу зазначає, що «ця тенденція - лише відбиття іншої загрозливої тенденції - деіндустріалізації економіки, яка посилюється існуванням самого ПДВ, що спотворює стимули економічних агентів, а саме, не до створення продукції, послуг, в найбільш продуктивний

спосіб, а навпаки до наросування витрат з метою ухилення від сплати податку та/або отримання неправомірної вигоди» [85, с. 23].

Головною особливістю ПДВ є наявність у механізмі податку такого елементу як бюджетне відшкодування, що, згідно пп. 1.18 п. 14 ст. ПКУ, являє собою відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку за результатами перевірки платника. Бюджетне відшкодування ПДВ виникає тоді, коли сума податкового кредиту (сума ПДВ, сплачена при купівлі товарів/послуг) перевищує суму податкових зобов'язань (сума ПДВ, яку нарахували при продажу товарів/послуг) за звітний період. Найчастіше бюджетне відшкодування для платників ПДВ виникає у ситуації, коли платник здійснює капітальні вкладення (інвестиції) у виробництво товарів і послуг, продає свою продукцію на експорт, оскільки до таких операцій, згідно вимог ПКУ, застосовується нульова ставка податку. Окремою є ситуація, коли платник ПДВ є несумлінним платником і здійснює практику формування фіктивного податкового кредиту для оптимізації своїх податкових зобов'язань. Останній випадок становить серйозну загрозу для фінансової та економічної безпеки держави взагалі, тому контролюючі органи застосовують різні інструменти запобігання та виявлення таких ситуацій.

Отже, фіскальні ризики бюджетного відшкодування ПДВ є важливою аспектом економічної та податкової політики держави, оскільки воно впливає на стабільність державних фінансів і може становити загрозу для фінансової безпеки держави. Зокрема, на основі аналізу даних про обсяги доданої вартості, експорту та отриманого бюджетного відшкодування у розрізі галузей економіки (КВЕД) зазначається, що «в Україні протягом 2017-2019 рр. близько 30% (!) бюджетного відшкодування з ПДВ було незаконним. У цінах 2019 року це 43 млрд грн/рік або 3,5 млрд грн/міс. Для отримання такої неправомірної вигоди в галузі оптової торгівлі у 2019 році було згенеровано близько 260 млрд грн/рік фіктивного податкового кредиту або 21,5 млрд грн/міс» [82Error! Bookmark not defined.].

На рисунку 2.5 наведена динаміка бюджетного відшкодування ПДВ стосовно податкових надходжень від ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг).

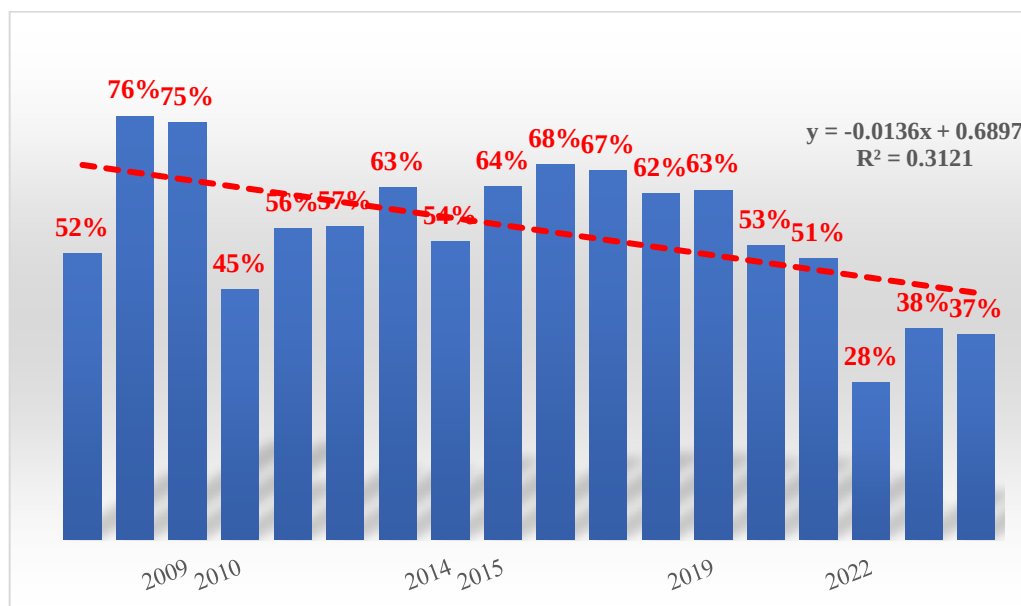


Рис. 2.5. Бюджетне відшкодування ПДВ, % надходжень від ПДВ на товари внутрішнього виробництва за 2007-2024 рр.

Джерело : складено автором за даними [15].

З наведеного графіку спостерігається довгострокова тенденція скорочення обсягів бюджетного відшкодування ПДВ. При цьому, якщо спочатку, зокрема з 2007 р., ця частка зростала з 52% до 67-68% у 2016-2017 рр, то після запровадження СЕА ПДВ вона поступово зменшується. Особливості адміністрування ПДВ будуть розглянути у наступному параграфі. Тут лише зазначимо, що цей тренд має як свої переваги, так й недоліки. У 2024 р. обсяг бюджетного відшкодування становив 37% стосовно надходжень від сплати ПДВ на товари та послуги вітчизняного виробництва, що, не рахуючи аномальний за всіма параметрами для вітчизняної економіки та податкової системи 2022 р., є найменшим рівнем впродовж усього періоду функціонування ПДВ в Україні.

Слід зазначити, що обсяги бюджетного відшкодування в Україні тривалий час були одними із найбільших у світі.

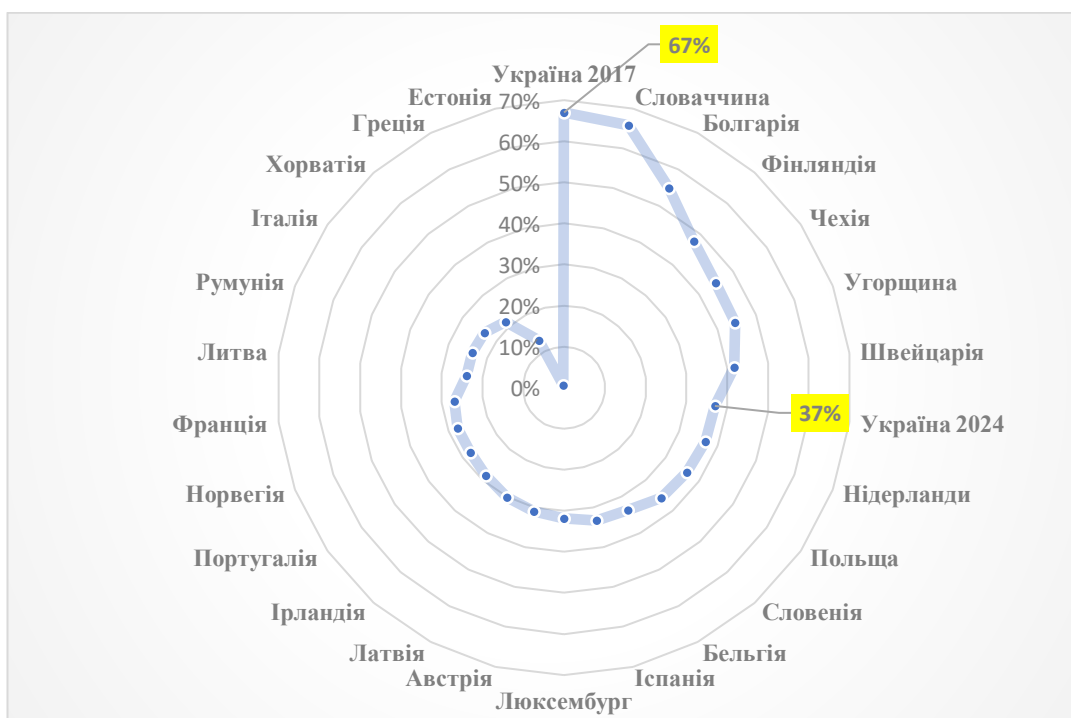


Рис. 2.6. Обсяги бюджетного відшкодування ПДВ (% ПДВ внутрішнього) в Україні та країнах ЄС, 2017 р.

Джерело : складено автором за даними [111].

На графіку наведено обсяги бюджетного відшкодування у порівнянні з країнами ЄС. Ще у 2017 р. ця величина була найбільшою серед даної вибірки країн. Станом на поточний момент для України воно значно зменшилась, проте слід зазначити, що у більшості країн ЄС бюджетне відшкодування ПДВ відбувається в автоматичному режимі, а тому обсяги бюджетного відшкодування окремо не обліковуються. В Україні бюджетне відшкодування здійснюється за запитом платника. При цьому найчастіше, у такому випадку, відбувається фактична податкова перевірка заявлених до відшкодування сум.

На відміну від ПДВ, надходження від сплати АП на початкових етапах його функціонування в основному акумулювались за рахунок внутрішніх джерел. Але поступово частка надходжень на імпорتنу підакцизну продукцію починає зростати. Тенденції акцизного оподаткування в Україні в останні роки відображають загальну економічну ситуацію та зміни в державній політиці

щодо розвитку та підтримки певних галузей, а також вибором євроінтеграційного вектору розвитку. Україна активно адаптує своє акцизне законодавство до вимог ЄС. Зокрема, це стосується стандартизації ставок акцизу на алкогольні напої та тютюнові вироби, щоб забезпечити їх відповідність нормам, прийнятим у країнах ЄС. Відповідно до прийнятих в країнах ЄС практик відбувається автоматизація процедур сплати акцизів, що дозволяє зменшити адміністративне навантаження та підвищити ефективність контролю.

Аналіз динаміки надходжень від АП та ВВП свідчить про те, що протягом 2002-2008 рр. у реальних величинах надходження від акцизів падали, незважаючи на піднесення економіки. Після кризи 2008–2009 років уряд постав перед необхідністю пошуку нових джерел фінансування бюджету, унаслідок чого акцизи були підвищені і до 2014 року відповідали динаміці ВВП.

Пріоритети акцизної політики держави визначені НСД, в якій зазначається, що основною метою реформування АП є його приведення у відповідність до законодавства ЄС, оскільки поточні ставки податку є значно нижчими за аналогічні ставки у країнах ЄС та необхідні мінімальні ставки. Тому ставки АП на алкогольні напої, сигарети, моторне паливо та електроенергію мають бути підвищені до рівня мінімальних ставок ЄС [47, с. 89].

У цьому контексті в Україні в експертному середовищі триває дискусія наскільки підвищення ставок акцизу є доцільним і повинно бути швидким, враховуючи соціально-економічні реалії, зокрема, рівень доходів населення, купівельну спроможність, обсяги тіньової економіки тощо.

З рисунку 2.7 простежується тренд поступового зростання у базі оподаткування АП частки продукції імпортного виробництва. Якщо у 2001 р. надходження від сплати АП за товарами, ввезеними на митну територію України становили лише 0,2% ВВП, то у 2024 р. ця величина становить 1,5%.

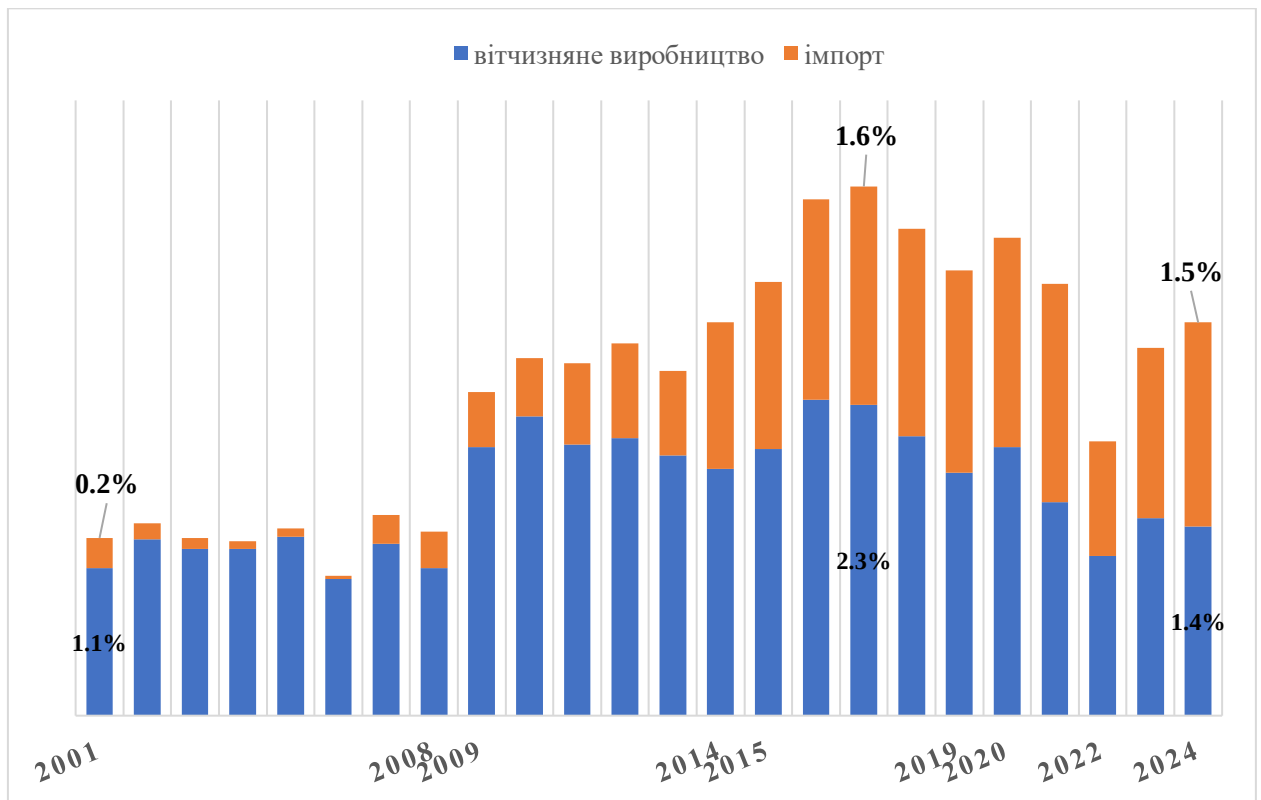


Рис. 2.7. Розподіл податкових надходжень від сплати АП з вироблених в Україні товарів (продукції) та ввезених на територію України товарів (продукції), % ВВП

Джерело : складено автором за даними [16, 24].

Така тенденція є результатом як розширення бази оподаткування АП, так і поетапного підвищення ставок податку, які змінюються у відповідності до вимог податкових директив ЄС.

Згідно зі п. 1 ст. 215 ПКУ До підакцизних товарів належать: 1) спирт етиловий, спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння); 2) тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; 3) тютюнова сировина, тютюнові відходи; 4) рідини, що використовуються в електронних сигаретах; 5) пальне, у тому числі товари (продукція), що використовуються як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згорання із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згорання з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згорання з кривошипно-шатунним

механізмом та коди яких згідно з УКТ ЗЕД; 6) автомобілі легкові, кузови до них, причеи та напівпричеи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; 7) електрична енергія [57].

На рисунках 2.8 та 2.9 наведено структуру податкових надходжень від сплати АП та зміни цієї структури за 2010-2024 рр. (номінальні показники див. додаток В).

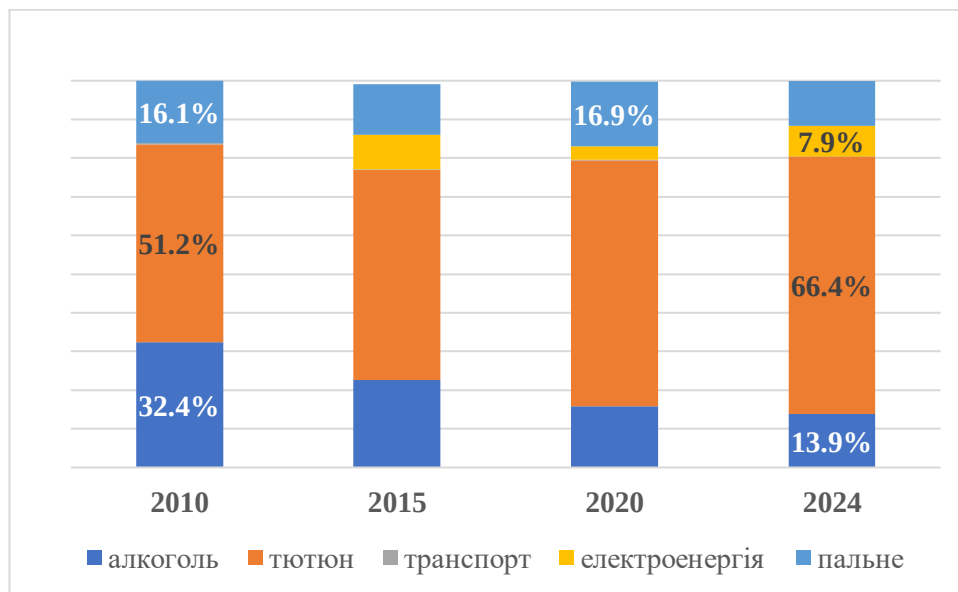


Рис. 2.8. Структура бази оподаткування АП з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), %

Джерело : складено автором за даними [16].

Що стосується АП з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), то протягом 15 років спостерігається зростання частки тютюну і тютюнових виробів, водночас скорочується питома вага надходжень від спирту та алкогольної продукції. Зокрема, падіння частки цієї бази оподаткування АП протягом зазначеного періоду відбулось більш як удвічі.

На противагу до цього структура надходжень від сплати АП з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) характеризується

переважання частки пального, що в цілому характеризує як особливості структури економіки, а також пріоритети акцизної політики держави.

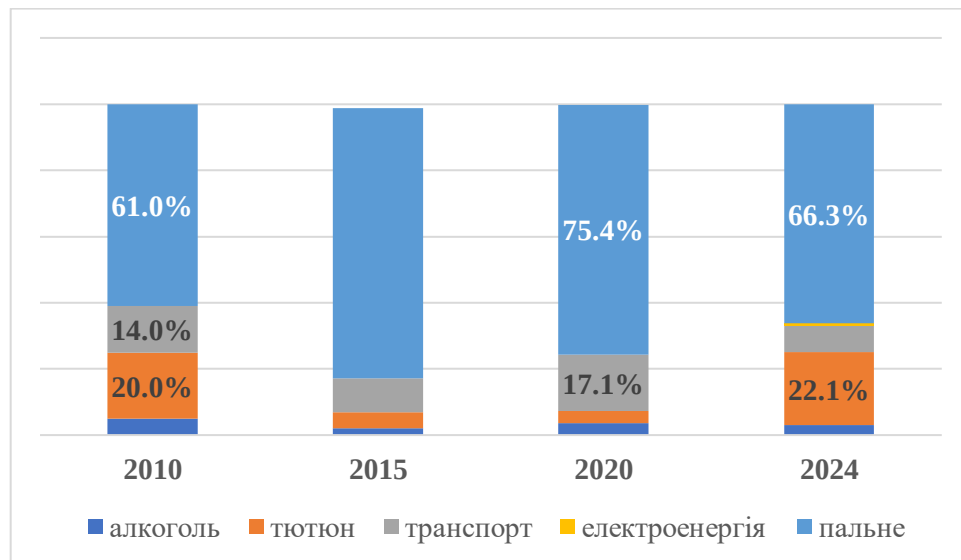


Рис. 2.9. Структура бази оподаткування АП з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), %

Джерело : складено автором за даними [16].

Як зазначають фахівців, «специфікою ринку підакцизних товарів є високий рівень акцизного оподаткування, завдяки якому створюються цінові сигнали призначені для зміни споживчої поведінки». Як видно з рисунку 2.9, частка АП у ціні підакцизних товарів упродовж 2011–2020 рр. для горілки та лікеро-горілчаних виробів становила 47,8 %, для виноробної продукції – 11,8 %, пиво – 31,3 %, тютюнові вироби – 45,3 %, автомобілі та мотоцикли – 7,3 %, бензин – 25,3 %, скраплений газ та дизпаливо – 13,7 % та 13,2 % відповідно.

Взагалі спостерігається довгострокова тенденція до зростання податкової складової у ціні підакцизної продукції . Так, у ціні пачки сигарет частка АП зросла з 34,8% у 2011 р. до 60,7% у 2020 р. За оцінками експертів сьогодні частка непрямих податків у ціні цих виробів становить близько 75% [1]. Ставки АП постійно переглядаються, тому цей податок фактично є дискреційним інструментом виконання ДБУ за доходами.

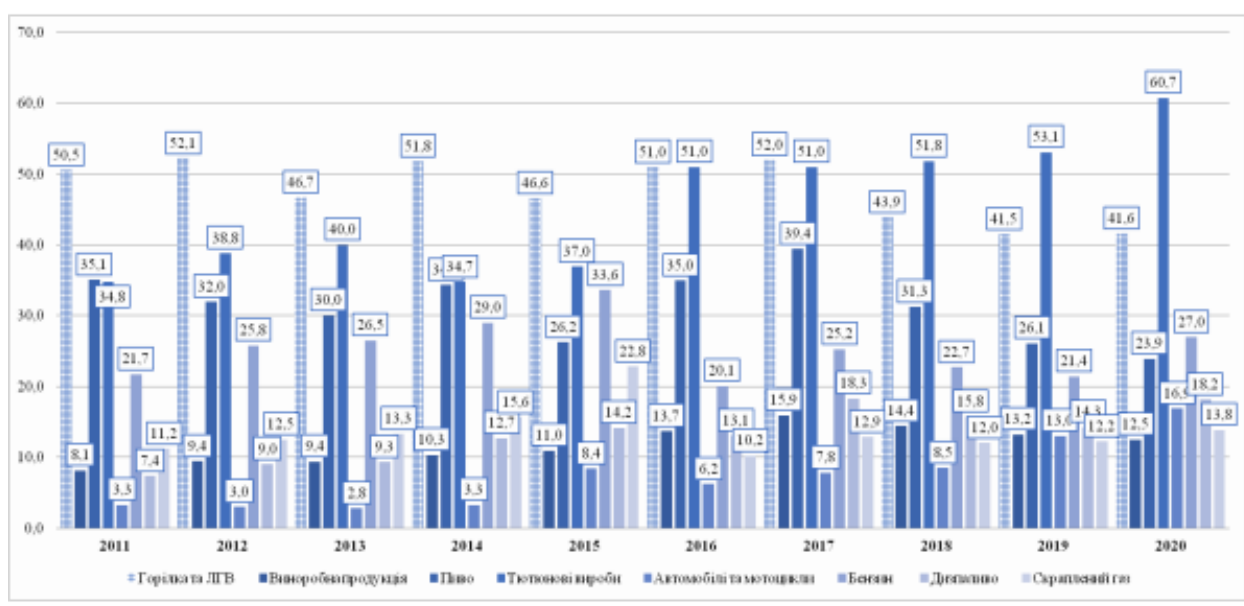


Рис. 2.10. Динаміка частки акцизного податку у ціні підакцизних товарів протягом 2011-2020 рр.

Джерело : [38, с. 96].

Завдяки цим факторам існує довгострокова тенденція падіння співвідношення надходжень від сплати АП за товарами внутрішнього виробництва та імпортними товарами. За період з 2010 по 2024 рр. це співвідношення зменшилось уп'ятеро, а у 2021 р. вперше в історії України надходження від зовнішнього акцизу до зведеного бюджету були більшими (87 млрд грн), ніж від внутрішнього (85 млрд грн).

За період з 2015 по 2021 рр. сумарна частка АП (внутрішнього та імпортного) зменшилась з 4,2 % до 3,2 % ВВП. Крім цього, триває тенденція заміщення товарів внутрішнього виробництва на зовнішні, що фактично означає втрату робочих місць, виробничих потужностей та податкового потенціалу відповідних галузей вітчизняної економіки. Свідченням цього є ситуація з тютюновою галуззю та перспективами її розвитку. Зокрема, внаслідок щорічного підвищення ставок акцизного податку на сигарети на 20 % (Закон України № 2245-VIII від 07 грудня 2017 р.) відбулося падіння податкових надходжень на 1,1 млрд грн у 2021 році порівняно з попереднім.

З огляду на це, протягом 2020-2021 рр. спостерігалась тенденція поступового наростання структурних диспропорцій у системі непрямого оподаткування – домінуванням у базі оподаткування товарів і послуг, ввезених на територію України. У 2022 р. тенденція наростання диспропорцій у системі непрямого оподаткування посилилась ще більше у зв'язку з повномасштабною військовою агресією РФ проти України. Велика кількість населення були вимушені виїхати за межі України, що негативним чином позначилось на скороченні сукупного попиту. Він впав значною мірою не лише внаслідок фізичного скорочення споживачів, а також згодом по мірі поступового падіння добробуту населення, зумовленого збитками, завданими війною, втратою робочих місць, зростанням інфляції.

Значна кількість виробничих потужностей, особливо на раніше окупованих територіях і прилеглих до зони активних бойових дій, зазнали пошкоджень, суб'єкти господарювання матеріальних збитків. У зв'язку з цими обставинами, а також необхідністю релокації зменшились обсяги виробництва товарів та послуг.

У відповідь на такі події у сфері непрямого оподаткування були реалізовані такі заходи [27]:

- Тимчасове (березень – вересень 2022 р.) зниження ставки акцизного податку у розмірі 0,00 євро за 1000 літрів для палива моторного альтернативного.
- Призупинення реєстрації платником ПДВ (не анулювання) при переході платника ПДВ на спрощену систему оподаткування на час воєнного стану.
- Мораторій на період дії воєнного стану щодо проведення документальних перевірок з питань митної справи та зупинення строків вже розпочатих документальних перевірок.
- Тимчасове звільнення від оподаткування ПДВ, акцизним податком та ввізним митом за ввезення легкових автомобілів, мотоциклів, а також інших транспортних засобів з 1 квітня 2022 року до 1 липня 2022 року.

- Приведення товарної номенклатури України у відповідність до сучасної сьомої редакції Гармонізованої системи опису та кодування товарів версії 2022 року шляхом прийняття Закону України «Про Митний тариф України».
- Звільнення від оподаткування ввізним митом імпорту до України мішків, рукавів, обладнання для зберігання зернових та олійних культур.
- Звільнення від сплати ПДВ, ввізного мита та акцизу товарів при ввезенні благодійними та громадськими організаціями на митну територію, що безоплатно передаються нашим захисникам.
- З метою відновлення енергетичної інфраструктури звільнення до 1 травня 2023 року від оподаткування ввізним митом та ПДВ імпорту генераторів та інших компонентів.
- Ухвалено Закон про так званий «митний безвіз», яким внесено зміни до Митного кодексу України, запроваджено європейські практики, що дало змогу здійснити підготовку національного законодавства до виконання організаційних заходів для приєднання нашої держави до Конвенції про процедуру спільного транзиту від 20 травня 1987 р.

Слід зазначити, що окремі податків новації, пов'язані з повномасштабною військовою агресією проти України були цілком доречними і дозволили стабілізувати ситуацію в економіці та суспільстві. Зокрема, введення на період воєнного стану ставки ПДВ у розмірі 7 % за операціями постачання на митній території України та ввезення на неї багатьох видів палива. Хоча за такими операціями не надається бюджетне відшкодування, проте сума від'ємного значення зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

На цьому фоні окремі рішення в сфері податкової політики були дискусійними. Зокрема, численні зловживання у сфері імпорту транспортних засобів без сплати митних платежів стали підставою для внесення до Верховної Ради України законопроєкту «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих

пільг з оподаткування» № 7418, яким надання пільг щодо ввезення транспортних засобів, крім потреб Збройних сил України, з 1 липня 2022 р. було скасовано.

З огляду на це, можемо погодитись із висновками науковців, які зазначають, що результати аналізу більшості податкових реформ під час воєнного стану свідчать про їх надмірну лібералізацію. Окремі з розглянутих змін не принесли бажаного регулюючого ефекту, а натомість створили загрози фінансовій безпеці держави та передумови для зловживань недобросовісними платниками податків [34, с. 44].

Важливим елементом системи непрямого оподаткування є податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції – ввізне та вивізне мито (див. додаток Б).

Хоча фінансовий ефект застосування мит не є таким відчутним для ДБУ як у випадку ПДВ чи АП, проте оподаткування товарів, що переміщуються через державний кордон країни, є важливим інструментом у зовнішньоекономічній діяльності країни, а також стимулюють/обмежують певні види імпорту чи експорту товарів.

Протягом останніх 25 років частка мита повільно зменшується. У середньому протягом цього періоду такий показник залишається трохи менше 1% ВВП.

Для прикладу необхідного регулятивного впливу, можна взяти такий вид підприємницької діяльності як здійснення електронної комерції міжнародними поштовими відправленнями., З масштабуванням цифрових технологій цей ринок стрімко збільшується й в Україні.

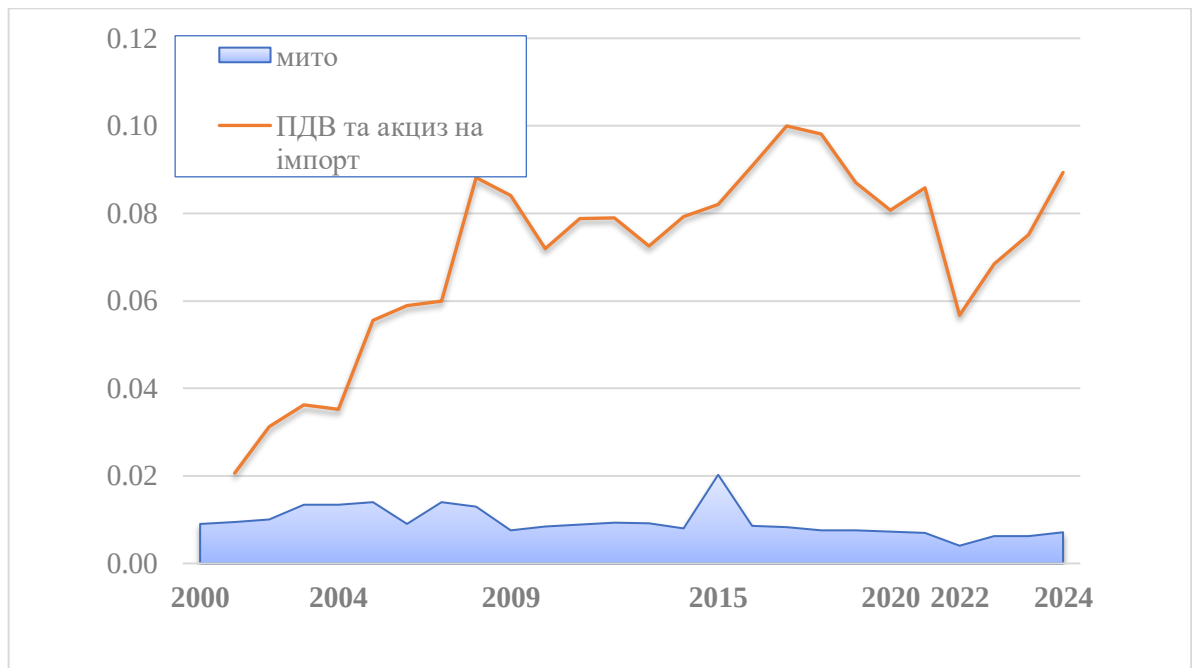


Рис. 2.11. Динаміка податків на імпорту та мито в Україні, % ВВП

Джерело : складено автором за даними [16].

Фахівці зазначають, що обсяги покупок на глобальних маркетплейсах (Amazon, Temu, AliExpress тощо) вітчизняних покупців зростають, що призводить до зменшення виробництва та реалізації вітчизняних продукції. У світі сформувалося розуміння, що поряд з перевагами такої діяльності через зменшення бар'єрів у транскордонній торгівлі існують виклики та загрози для національних економік. Ключовими з них є ризики для економічної безпеки держави (згорання діяльності національних виробників і ритейлерів захисту персональних даних тощо), можливості для оптимізації податкових зобов'язань та ухилення від сплати податків, що можуть набувати значних масштабів [41].

З огляду на це, не можна недооцінювати значення митних платежів для захисту національних економічних інтересів, забезпечення економічної безпеки держави.

Наочним прикладом захисту інтересів держави за допомогою встановлення додаткового імпортного збору була ситуація, що мала місце у

нашій державі у 2014-2015 рр. Зокрема, у 2014 році Україна зіткнулася з серйозними проблемами у сфері платіжного балансу, через економічну кризу, анексію Криму Росією та початок війни на сході країни. Для стабілізації платіжного балансу були вжиті низка заходів, одним із яких було запровадження у грудні 2014 р. додаткового імпортного збору у розмірі 5 - 10%. Це дозволило зменшити дефіцит поточного рахунку, скоротити обсяг імпорту, в основному через зменшення споживчого попиту. Крім того, було скорочено державні витрати, що також допомогло стабілізувати ситуацію (див. рис. 2.11).

З огляду на це, впровадження додаткового імпортного збору у 2015 році було заходом тимчасового підвищення ставок імпортного мита як екстреного кроку відновлення вітчизняної економіки після кризи 2014 року. У 2014 році надходження від слати імпортного мита склали 12,6 млрд грн, а у 2015 – 40,3 млрд грн.

У подальшому цей додатковий збір було скасовано з міркувань усунення ризиків скасування безмитного режиму, наданого країнами ЄС в односторонньому порядку з метою відновлення сприятливих умов ведення бізнесу в Україні, що забезпечували достатні податкові надходженнями до ДБУ.

Для розвитку вітчизняної системи непрямого оподаткування велике значення мали дві події : 1) вступ України до СОТ; 2) підписання угоди про асоціацію з ЄС.

Вступ України до СОТ став важливим етапом у розвитку її економічних відносин із міжнародним співтовариством. Україна подала заявку на вступ до СОТ ще в 1996 році, і процес тривав близько тринадцяти років. Офіційно Україна стала членом СОТ 16 травня 2008 року. Це стало важливим кроком для інтеграції країни в глобальну економіку та відкриття нових можливостей для розвитку торгівлі.

Членство в СОТ забезпечило Україні доступ до глобальних ринків, оскільки українські компанії отримали можливість продавати свої товари та

послуги на міжнародних ринках з меншими торговими бар'єрами. Захист від дискримінації, адже Україна отримала доступ до механізмів вирішення торгових спорів, що допомагає захистити її інтереси на міжнародній арені. Для виконання умов членства Україні довелося адаптувати свої законодавчі та економічні стандарти до міжнародних вимог, що стимулювало проведення реформ. Але поряд з цим, членство в СОТ також включає певні зобов'язання, такі як забезпечення прозорості в торгівлі, дотримання правил щодо тарифів і нетарифних бар'єрів, а також виконання зобов'язань щодо підтримки конкурентоспроможності національних ринків.

Угода про асоціацію України з ЄС була підписана 27 червня 2014 року в Брюсселі. Вона була ратифікована Верховною Радою України 16 вересня 2014 року, а Європейським Парламентом – 15 грудня 2016 року. Повний текст угоди набрав чинності 1 вересня 2017 року. Одним із основних положень угоди економічна інтеграція, яка передбачає створення глибокої та всеосяжної зони вільної торгівлі (DCFTA), яка дозволяє Україні мати доступ до європейських ринків знижуючи або усуваючи торгові бар'єри. Крім цього, важливим напрямом інтеграції до ЄС є регуляторна гармонізація. Україна зобов'язується адаптувати своє законодавство до стандартів ЄС, що включає сферу торгівлі, безпеки товарів, екології та інші області. До неї входить і податкове законодавство.

Таким чином, вступ до СОТ та ЄС є важливими етапами розвитку податкової системи України, оскільки сприяє цілям інтеграції до світової економіки та налагодженню регіональних торгових відносин.

2.2. Оцінка фінансової ефективності системи непрямого оподаткування

Непрямі податки забезпечують найбільшу частку податкових надходжень ЗБУ. Водночас, вони також можуть спричиняти виникнення суттєвих податкових ризиків. Ці ризики становлять загрозу стабільності

системі державних фінансів. Тому у світовій та вітчизняній практиці все більшого вжитку набуває практика їх вимірювання з метою коригування рішень у сфері податкової політики держави, оцінки ефективності процедур адміністрування податків, визначення рівня податкового комплаєнсу тощо.

Загальноживаним у міжнародній практиці інтегральним показником, що дозволяє кількісно оцінити величину такого ризику є податковий розрив, що найчастіше розраховується для окремих податків, але може оцінюватись для податкової системи взагалі.

У вітчизняній науковій літературі фіскальна ефективність ПДВ в основному розглядається з позицій питомої ваги податкових надходжень стосовно сукупних податкових надходжень державного бюджету та/або як частки ВВП. Цей підхід є простим та дозволяє здійснювати коректні розрахунки за різні проміжні часу, здійснювати порівняльний аналіз з іншими країнами, що представлено у роботах таких науковців як Далекорей Т.М., Бошота Н.В., Таранов І.М., Валігура В.А., Шуневич А.С. [14, 71, 90]. У практичній діяльності Державної податкової служби України використовується ще один показник – податкова ефективність ПДВ за кожним платником податків та у розрізі видів економічної діяльності на рівні класу. Він обчислюється як сума податкових зобов'язань до бази оподаткування (оподатковуваний обсяг постачання товарів, робіт, послуг). Цей показник використовується для оцінки ймовірних податкових ризиків платника та використовується в якості одного з критеріїв відбору суб'єктів господарювання до податкових перевірок.

На противагу до цих практик оцінка величини податкового розриву з ПДВ не набула належного поширення, хоча її застосування дозволяє доповнити важливими аналітичними даними загальну картину фіскальної ефективності податку в тому числі, враховуючи високу фіскальну значущість ПДВ, слугувати для упередження можливих ризиків і загроз для державного бюджету країни.

Концепція податкового розриву доволі проста. Цей показник визначають як різницю між потенційними податковими надходженнями та фактичними податковими надходженнями [108]. При цьому окремо для кожного податку інтегральна величина розриву складається з трьох основних компонентів : 1) розрив, зумовлений моделлю (елементами) податку; 2) розрив, зумовлений недоліками процесу адміністрування податку; 3) розрив, зумовлений діями та рішеннями платників податків (комплаєнс розрив). Наочна інтерпретація концепції податкового розриву та його складових представлена на рисунку 2.12.



Рис. 2.12. Складові податкового розриву

Джерело : складено автором.

Систематичну оцінку величини податкових втрат для ПДВ на щорічній основі починаючи з 2009 р. здійснює Європейська комісія. Так, згідно зі звітом за 2023 р., середній розрив у 2022 р по сплаті ПДВ у зоні ЄС-27 становив приблизно 45% потенціальних податкових надходжень. При цьому, розрив у нормативній ставці ПДВ збільшився порівняно з 2020 р. У той же час розрив,

зумовлений дифузією бази оподаткування ПДВ, який становить найбільшу частину розриву, зменшився. Зменшення дифузії бази оподаткування ПДВ пояснюється змінами в структурі попиту, адже протягом цього періоду не було суттєвих змін до Директиви ПДВ щодо додаткових звільнень від оподаткування [132].

Провідні країни ОЕСР також здійснюють практику оцінки цього показника : Велика Британія, Австралія, Чилі, Колумбія, Канада тощо. У Латинській Америці спостерігається ситуація, що країни ОЕСР в середньому мають нижчий рівень податкового розриву порівняно з країнами, що не входять до складу цієї організації, оскільки мають доступ до кращих практик адміністрування та, відповідно, вищу податкову культуру.

Простежується глобальна тенденція поступово зменшення розриву, що зумовлено декількома причинами. Як не дивно однією з головних причин, що призвело до зменшення розриву була пандемія COVID-19.

У рамках заходів підтримки бізнесу під час пандемії більшість країн запровадили заходи для полегшення процедур адміністрування ПДВ, зокрема через розширення застосування цифрової звітності та для підтримки грошових потоків бізнесу. Ці заходи призвели до зменшення неплатоспроможності і банкрутства платників податків. Відбулось прискорення зростання цифрової торгівлі, де, як правило, домінує обмежена кількість великих міжнародних операторів, серед яких вищим за середній рівень карткових платежів, що дозволило точніше відстежувати грошові потоки, належним чином звітувати [99].

Так, у відповідному звіті Європейської комісії за 2024 р. зазначається помітне зменшення податкового розриву з ПДВ серед країн ЄС до рівня 7%, що у вартісному вимірі становить близько 15,3 млрд. При цьому за вибіркою країн ЄС простежується довгострокова тенденція зменшення рівня податкового розриву ПДВ з 18% у 2009 р. до 7% у 2023 р. [133].

Іншим глобальним чинником зменшення рівня податкового розриву ПДВ є застосування сучасних цифрових технологій для адміністрування

податку. Завдяки цифровізації все більше податкових даних доступні для податкових адміністрацій в т.ч. від третіх осіб : електронні інвойси, автоматичні звіти про трансакції, дані про розрахункові операції та фінансові рахунки. Збір, обробка та аналіз цих даних дають можливість контролюючим органам діяти більш цілеспрямовано та ефективності у сфері податкового контролю, оцінки ризиків, верифікації об'єктів оподаткування.

Оцінка рівня податкового розриву є інтегральним критерієм успішності адміністративних заходів, фіскальної ефективності податку взагалі.

Методологія розрахунку податкового розриву постійно удосконалюється, статистичні дані, що використовуються в таких розрахунках, уточнюються, а тому відбувається певні ревізії раніше проведених оцінок. Найголовніше це те, що оцінки податкового розриву є системними і систематичними, а практика їх здійснення у світі набуває все більшого значення.

У роботах вітчизняних авторів наводяться різні оцінки величини податкового розриву з ПДВ, проте всі вони вказують на одну тенденцію – поступове скорочення його величини. При цьому існування значного розриву з ПДВ було здебільшого зумовлено використання схем оптимізації податкового навантаження, формування фіктивного податкового кредиту, зокрема.

Власне саме це підтверджується в іншому дослідженні вітчизняних вчених, в якому зазначається : «з моменту запровадження СМКОР ... ринок схемного ПДВ був дещо звужений. Але поліпшення мало лише тимчасовий характер. Питання формування схемного податкового кредиту не було вирішене остаточно внаслідок як недосконалості автоматичної системи моніторингу, її особливої вразливості до людського фактору, так і низької результативності податкових перевірок - з прогнозних втрат бюджету (на мінімальному рівні 20 млрд грн) заходами податкового контролю за період 2 півріччя 2019 -1 півріччя 2020 року було повернуто лише 2,5 млрд грн або 12,5%» [21].

Для оцінки податкового розриву з ПДВ в нашій роботі ми використовували методологію підходу «згори→донизу», суть якого полягає у в оцінці величини потенційних податкових надходжень (виходячи з фактичних макроекономічних даних) та її співставленні з фактичними податковими надходженнями від сплати ПДВ. Ця методика обчислення податкового розриву ПДВ представлена у роботі експертів ОЕСР [126**Error! Bookmark not defined.**].

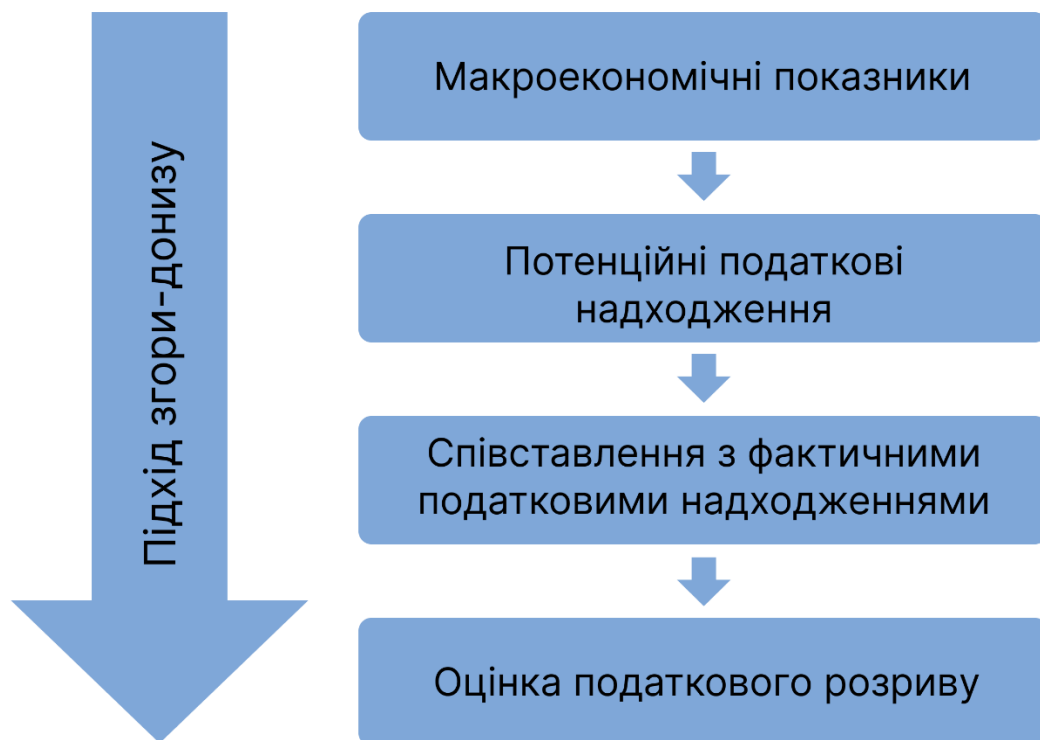


Рис. 2.13. Оцінка податкового розриву на основі підходу «згори→донизу»

Джерело : [126].

Оскільки базою оподаткування ПДВ виступають кінцеві споживчі витрати населення, то відштовхуючись від цих даних ДССУ була розрахована величина потенційних податкових надходжень як добуток кінцевих споживчих витрат та нормативної ставки податку. Різниця між потенційними

та фактичними надходженнями і є розрив ПДВ, який складається з компонентів представлених на рисунку 2.12.

В цілому ми також можемо констатувати довгострокову тенденцію зменшення рівня податкового розриву. На графіку нижче наведені оцінки цього показника за 2010–2024 рр., з якого очевидна тенденція його поступового зменшення з найвищого рівня 41% у 2013 р. до 5% у 2024 р.

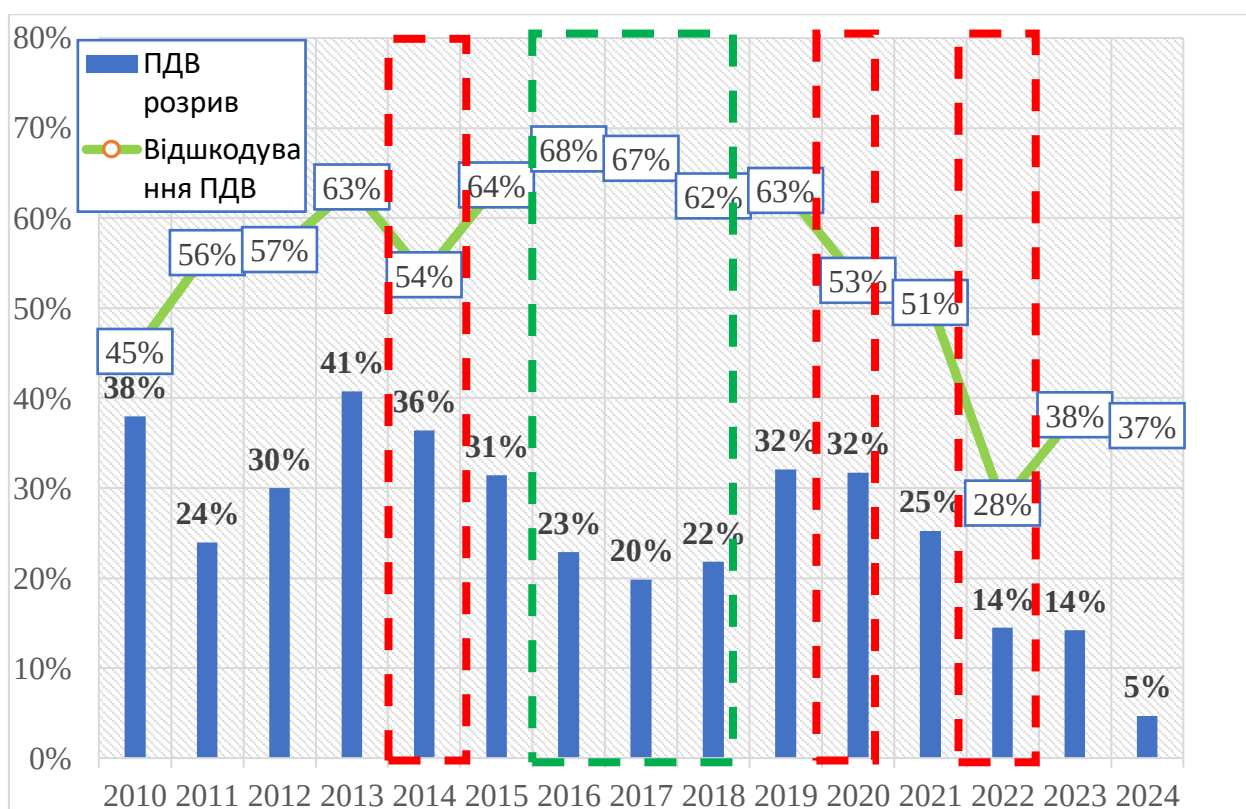


Рис. 2.14. Динаміка податкового розриву ПДВ і величина бюджетного відшкодування, 2010–2024 рр.

Джерело : складено автором за даними [16, 24].

Тут ми дійсно можемо констатувати, що із запровадженням СЕА ПДВ у 2015 р. протягом наступних трьох років податковий розрив був безпрецедентно низьким, якщо не брати до уваги роки повномасштабної війни на території України. При цьому рівень відшкодування ПДВ не зменшився, а навіть дещо збільшився у порівнянні з попередніми роками. Зокрема, з наведеного графіку можемо бачити, що у 2010 р. бюджетне відшкодування

становило 45% від внутрішнього ПДВ, то протягом 2016–2018 рр. значення відповідного показника коливалось у діапазоні від 62 до 68%. Більші значення цього показника було констатовано лише у 2008, 2009 рр. перед глобальною Великою рецесією.

Слід нагадати, що нерівномірність бюджетного відшкодування, затримки та додаткові перевірки можуть використовуватись контролюючими органами у довільний спосіб з метою наповнення державного бюджету, виконання плану податкових надходжень. Але у даному випадку саме протягом перших трьох років від моменту запровадження СЕА ПДВ за цими формальними критеріями процес адміністрування був найбільш ефективним.

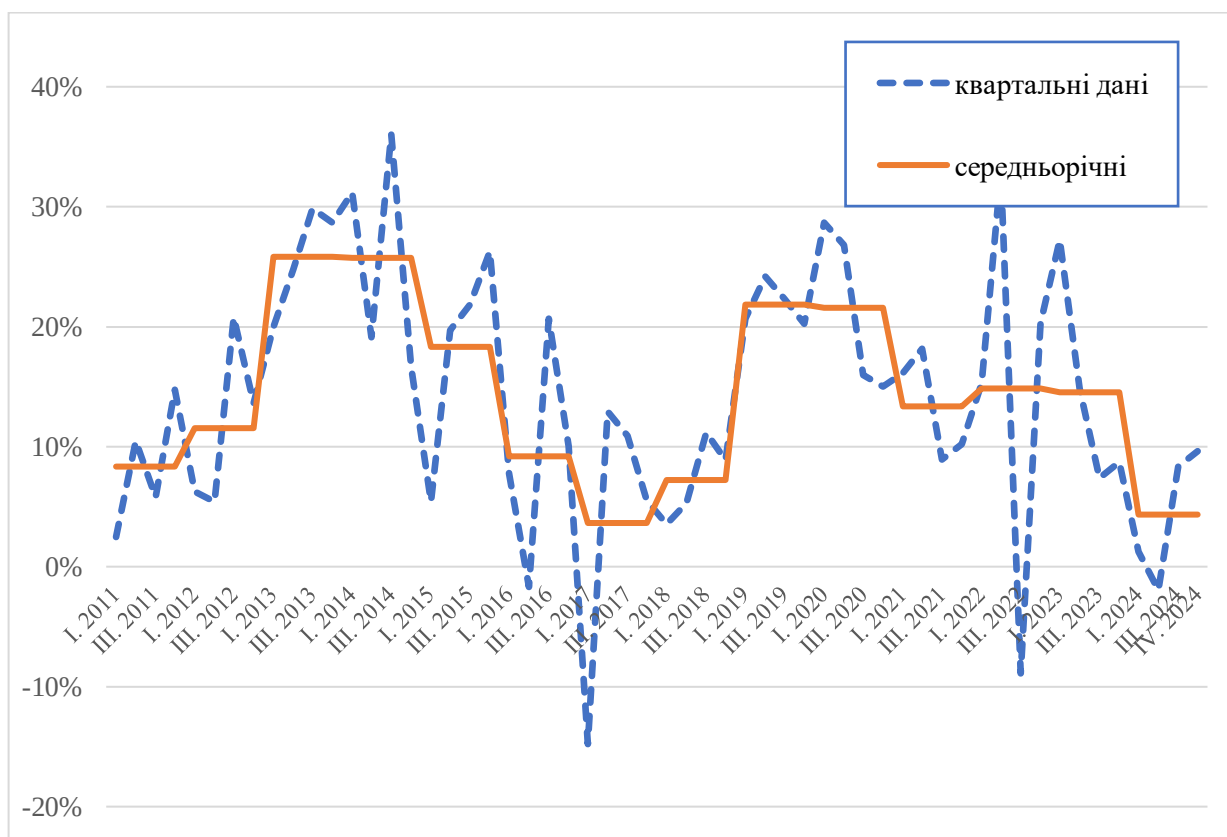


Рис. 2.15. Динаміка податкового розриву по кварталах, 2010–2024 рр.

Джерело : складено автором за даними [16, 24].

На рисунку 2.15 наведена квартальна динаміка податкового розриву з ПДВ протягом 2010–2024 рр. На ньому спостерігається досить висока

волатильність податкового розриву у кварталному вимірі, але згладжені статистичні дані підтверджують тенденції його змін, що представлені на рисунку 2.14 у щорічному вимірі.

Потрібно зауважити, що існують втрати державного бюджету за рахунок надання тимчасових пільг з ПДВ. Так, у НСД зазначається, що в Україні існує ряд пільг, що не є прийнятними з точки зору 112 директиви ЄС. Зокрема, потребують перегляду існуючі податкові пільги та випадки застосування зниженої ставки ПДВ. Також узгодження потребує процедури адміністрування податку з існуючими в ЄС регламентами [47]. Величина податкового розриву урахуванням пільг представлена нижче у таблиці.

Таблиця 2.1

Пільги з ПДВ, що призводять до втрат доходів бюджету

Показник	2020	2021	2022	2023
Кількість отриманих пільг	58 131	64 838	73 686	79 734
Сума втрат від надання пільг, млн грн	26 926,8	35 811,6	58 910,2	76 565,3
Податковий розрив, млн грн	186 272	181 326	78 949	96 121
Податковий розрив з урахуванням пільг, % потенційних податкових надходжень	27%	20%	4%	3%

Джерело : складено автором за даними [16, 24, 47].

Отже, якщо враховувати пільги, то величина податкового розриву фактично є ще меншою, а зрештою тенденція зменшення величини втрат податкових надходжень в Україні є сталою у довгостроковому періоді.

Але потрібно зазначити, що ключовою проблемою фіскальної ефективності ПДВ в Україні є проблема блокування податкових накладних,

що, в свою чергу, є похідною від застосування несумлінними платниками податків схем оптимізації шляхом формування фіктивного податкового кредиту.

Науковці також зазначають, що виконання зобов'язань щодо відшкодування ПДВ найчастіше зазнає ускладнень через недосконале законодавство, яким регулюється процедура відшкодування [28]. Зокрема, до Постанови КМУ №1165 від 11.12.2019 [60] від часу її прийняття дев'ять раз вносились зміни і доповнення. Ці зміни стосувалися впровадження нових критеріїв ризиковості платників податків, удосконалення процедур оскарження рішень про зупинення реєстрації податкових накладних, впровадження можливості дистанційного заслуховування платників податків через відеозв'язок під час розгляду скарг, адаптація процедур до режиму експортного забезпечення тощо.

У цій постанові встановлено критерії, згідно з якими в СМКОР в автоматичному порядку здійснюється перевірка відповідності ознакам безумовної реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування, відповідності критеріям ризиковості платника податку, показникам, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку, відповідності критеріям ризиковості здійснення операцій, за результатами яких податкові накладні/розрахунки коригування реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Проблема полягає у тому, що існує значна розбіжність у поглядах платників ПДВ та представників контролюючих органів на те як ця система має працювати.

Так, за даними дослідження Національного агентства з питань запобігання корупції впродовж 2023 року щомісячно блокують податкові накладні 24-28 тис платників ПДВ, що складає близько 10-11% від тих платників, хто подає податкові накладні до реєстрації. Експерти агенції у цьому дослідженні наголошують на тому, що існує певні корупційні ризики у

діяльності контролюючих органів, які можуть слугувати факторами недоброчесної поведінки контролерів, зокрема [31]:

- 1) Непрозора робота системи автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків СМКОР на користь «ручного режиму» регулювання;
- 2) Необґрунтоване зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування;
- 3) Неврахування таблиць даних платника податку;
- 4) Невиконання судових рішень щодо реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування;
- 5) Наявність корупціогенних факторів у роботі комісій податкових органів регіонального рівня після зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування.

У звіті Рахункової палати також зазначається, що «процедура адміністративного та судового оскарження рішень органів ДПС має недоліки, які перешкоджають ефективному вирішенню податкових спорів. За результатами аудиту виявлено такі основні недоліки: неефективне планування, недостатня якість доказової бази при винесенні органами ДПС рішень, затримки у виконанні судових рішень, винесених на користь платників податків, фінансове навантаження на державний бюджет та платників податків» [26].

ДПС для упередження звинувачень щодо неправомірного блокування податкових накладних на офіційному сайті оприлюднює інформацію про показники за результатами проведення автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків.

Аналіз наведених у таблиці 2.2 даних дає підстави констатувати тенденцію до поступового покращення ситуації блокування податкових накладних. Зокрема, протягом 2024 та у першому кварталі 2025 р. ми бачимо поступове зменшення кількості платників, у яких здійснювалась зупинка

реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді.

Таблиця 2.2

Окремі показники за результатами проведення автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, 2023 р. – 1 кв 2025 р.

Період	Загальна кількість платників ПДВ	Кількість платників, які відповідають критерію(ям) ризиковості	Платники, яким заблоковано реєстрацію, %	Середня сума ПДВ зупинена, млрд грн/міс	Заблокована сума ПДВ до загальної суми податку, %
1 кв 2023	242 122	4 189	10,7	4,2	2,5
2 кв 2023	240 224	4 582	11,1	4,1	2,1
3 кв 2023	248 874	4 079	10,2	4,7	2,3
4 кв 2023	248 155	3 252	11,9	4,4	1,9
1 кв 2024	243 863	3 602	9,6	3,9	1,3
2 кв 2024	244 181	3 855	8,7	2,8	1,4
3 кв 2024	244 787	3 231	9,4	3,1	1,2
4 кв 2024	245 728	3 461	9,9	5,1	1,8
1 кв 2025	244 864	2 182	7,6	2,8	1,1
Середнє	244 755	3 604	9,9%	3,9	1,7

Джерело : складено автором за даними [15].

Якщо на початку 2023 р. кількість платників, яким блокувались документи, становило більше 10% від загальної кількості платників ПДВ, то у першому кварталі цей показник зменшився до 7,6%. При цьому, слід зазначити, що загальна кількість платників ПДВ навіть збільшилась. У середньому СМКОР в автоматичному режимі блокує податкові накладні/розрахунки коригування на суму ПДВ близько 3,9 млрд грн на місяць, що відповідає раніше наведеним оцінками науковців щодо обсягів фіктивного податкового кредиту. Відповідно протягом року можуть блокуватись накладні на суму до 48-50 млрд грн.

Іншим важливим превентивним механізмом протидії застосуванню платниками схем ухилення/оптимізації сплати податків є контрольно-

перевірочна робота підрозділів ДПС. Так, згідно ст. 200 ПКУ платники податку, які мають право на бюджетне відшкодування відповідно та подали заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, отримують таке бюджетне відшкодування в разі узгодження контролюючим органом заявленої суми бюджетного відшкодування за результатами камеральної перевірки, що проводиться протягом 20 календарних днів.

До того контролюючі підрозділи ДПС відповідно до пп. 78.1.8 ПКУ мають право провести документальну перевірку правомірності заявки бюджетного відшкодування на суму більше 100 тис грн. протягом 30 календарних днів після закінчення строків на проведення камеральної перевірки відповідної декларації або уточнюючого розрахунку. За нинішніх умов, як правило, майже всі такі заявки проходять процедуру документальної перевірки.

Оскільки ПДВ є найбільш фіскально значущим податком для ДБУ структурні підрозділи ДПС приділяють значну увагу здійсненню контролю за своєчасним та повноцінним дотриманням виконання податкових зобов'язань платників податків.

Такі процедури створюють додаткове адміністративне навантаження як на платників податків, так й на працівників контролюючих органів. Взагалі перевірки правильності нарахування і сплати саме ПДВ дають найбільші донарахування до ДБУ. Так, за даними ДПС у 2023 р. за результатами контрольно-перевірочної роботи було зафіксовано порушень на суму 45,9 млрд грн, з яких за ПДВ на суму – 11,3 млрд грн (24,6%). За 2024 рік показники відповідно становили 123,7 млрд грн та 18,1 млрд грн (14,6%) [15].

Все це відбувається на фоні скорочення кількості структурних підрозділів ДПС України та штатної чисельності працівників. Зокрема, у 2023 р. кількість Державних податкових інспекцій становила 527 одиниць, а станом на початок 2025 р. – 117. За останні роки більш як утричі скоротилась штатна чисельність працівників і станом на початок 2025 р. вона становить 21116 осіб. Але головна проблема полягає у диспропорції функціональної

структури персоналу контролюючих органів. На графіку 2.16 наведено показники функціоналу контролюючих органів в Україні та у середньому для країн ЄС.

З наведеного графіку слід констатувати, що основна невідповідність полягає у тому, що в Україні адміністративними процедурами з аудиту, перевірок та розслідувань займаються лише 13% персоналу ДПС в той час як у середньому для країн ЄС він становить 33%. Ця диспропорція існує за рахунок надмірної концентрації працівників у головних офісах, де чисельність працівників більш як утричі більше у порівнянні з усередненим показником по ЄС, що, на нашу думку, зменшує ефективність контрольно-перевірочної роботи. Значні резерви її підвищення містяться у подальшій цифровізації процесів та процедур адміністрування ПДВ.



Рис. 2.16. Персонал податкових офісів країн ЄС та України за функціями, 2022 р.

Джерело : складено за даними [111].

Аналізуючи фіскальну ефективність АП слід звернути увагу на те, що протягом останніх років намітився тренд на її зменшення. Вище на рисунку 2.7 наведена частка АП у ВВП з розподілом на товари внутрішнього

виробництва та імпорту, на якому можна візуалізувати три різні етапи історії розвитку фіскальної значущості та ефективності цього податку. Перший (2000–2008 рр.), протягом якого частка АП у ВВП залишалась відносно стабільною. Другий (2009–2017 рр.) – коли вона зростала і третій (2018–2024 рр.) – спадає.

На графіку 2.17 представлена деталізація показників, які комплексно характеризують фіскальну ефективність АП протягом 2020–2024 рр. Питома вага АП у сукупних податкових надходженнях поступово спадає з 14 до 11%, хоча у номінальному грошовому вираженні ми бачимо приріст.

Така динаміка фіскальної ефективності АП зумовлена тим, що ринок підакцизної продукції в Україні характеризується існуванням значного сегменту ринку, що знаходиться у тіні. Очевидно, що це справляє негативний вплив на фіскальну ефективність АП.

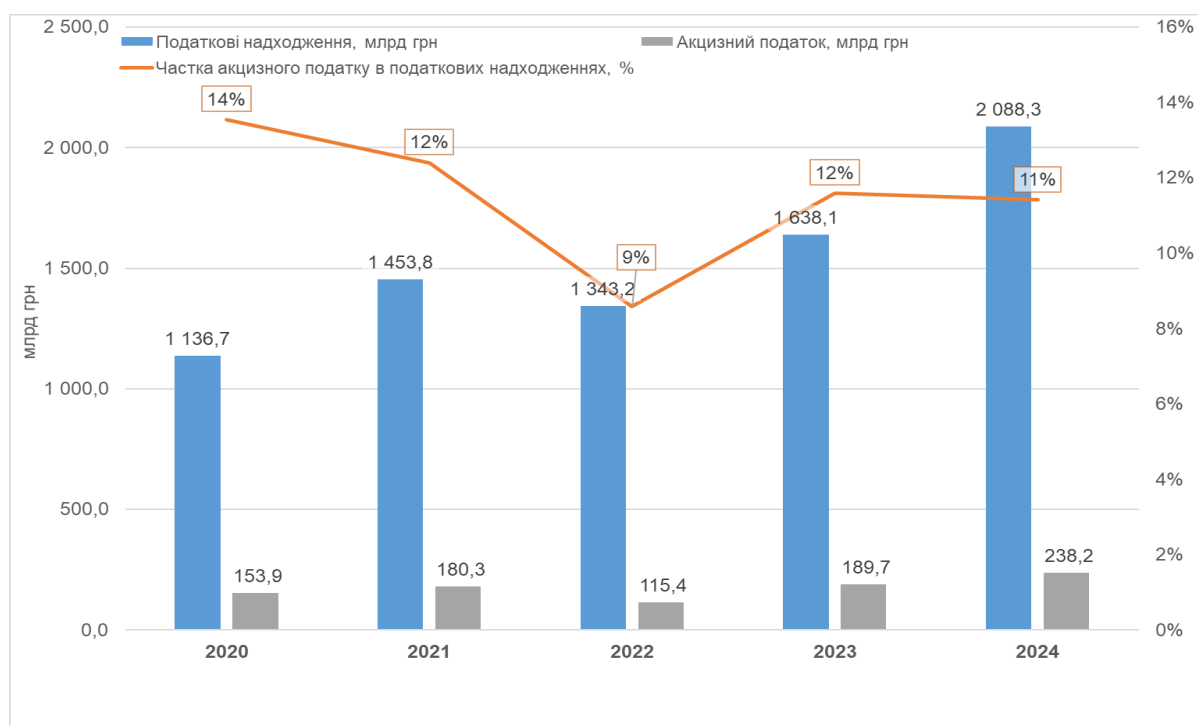


Рис. 2.17. Динаміка надходжень АП та його частка у загальних податкових надходженнях, 2020–2024 рр.

Джерело : складено автором за даними [16].

Так, у розрізі основних груп підакцизної продукції параметри тіні є такі. Частка тіньового ринку пального складає від 13% до 34% продукції, що реалізується офіційно. Частка тіньового ринку тютюнової продукції становить від 7% до 24% відповідно. Тіньовий ринок алкогольної продукції становить 18-47% [12, 45]. Як бачимо, питома вага тіньової підакцизної продукції коливається у досить широких діапазонах, що в основному відображає адміністративні зусилля контролюючих органів щодо протидії незаконній діяльності та ухиленню від сплати податків.

Інша причина існування значного тіньового сегменту ринку криється у податковій політиці держави. Справа полягає у тому, що існуючи зобов'язання на шляху інтеграції України до ЄС вимагають приведення елементів АП до стандартів *acquis communautaire*. Зокрема, згідно розділу 4.3.6 НСД «Реформа акцизного оподаткування» Україна має до 2029 р. має перейти до визначення ставок АП на тютюнові вироби у євро та продовжити графік їх наближення до вимог ЄС, те саме стосується акцизів на паливо. До 2028 р. мають бути запроваджені акцизи на алкогольні напої на рівні мінімальної ставки ЄС.

Такі зміни у сфері акцизного оподаткування не враховують важливу обставину соціально-економічної ситуації в Україні. Йдеться насамперед про те, що «зупинка виробництв в прилеглий зоні до бойових дій, проблеми з логістикою, мільйонні міграційні потоки та падіння купівельної спроможності населення є системними викликами для ринку тютюнових виробів. Зростання тіньового ринку сигарет до рекордних майже 20% та втрата бюджетних надходжень у розмірі 19,1 млрд грн (у 2022 р. – *авт.*) в умовах війни є кричущими подіями» [1, с. 52]. Важливі обставини місця, часу та соціально-економічної ситуації у країні часто не приймаються до уваги під час прийняття тих чи інших рішень в сфері податкової політики, оскільки «у контексті України варто забезпечити послідовне та виважене підвищення мінімального акцизного зобов'язання, враховуючи динаміку споживчих цін і доходів населення» [50, с. 59].

Таким чином, за підрахунками експертів втрати податкових надходжень від несплати АП за 2024 рік на ринку пального складають 10-12 млрд грн, на ринку тютюнової продукції – 21,9-24,0 млрд грн, на ринку алкоголю - 7,5-9,0 млрд грн [12]. Сумарно інтервал оцінки втрат податкових надходжень становить від 39,4 до 45 млрд грн., що відповідає податковому розриву на рівні 16,5–19 % фактичних податкових надходжень АП за відповідний період.

З огляду на це, можна порівняти фіскальну ефективність непрямих податків за показником податкового розриву. Як бачимо, тенденції змін даного параметру для ПДВ та АП є різноспрямованими. На основі аналізу динаміки податкового розриву ПДВ слід зробити висновок про стійку тенденцію його зменшення завдяки запровадженню СЕА ПДВ в той час як зміни фіскальної ефективності акцизу не мають чіткого вираженого тренду щодо збільшення або зменшення і носять здебільшого кон'юнктурний характер. Але враховуючи те, що база оподаткування АП є значно меншою у порівнянні з базою оподаткування ПДВ, тому фіскальна ефективність АП в значній мірі залежить не тільки від ефективності адміністрування чи купівельної спроможності населення, а також від рівня охоплення потенціальної бази оподаткування, який визначається тим в якій мірі ця база оподаткування є приведеною у відповідність до положень *acquis communautaire*.

2.3. Конкурентоспроможність системи непрямого оподаткування України у порівнянні з країнами Центральної та Східної Європи

Підтримка економічної безпеки держави на достатньому рівні – одна головних функцій держави. Досягнення цієї мети стає можливим завдяки використанню різних політик та механізмів державного регулювання в тому числі податкових. Національна система оподаткування для того щоб бути ефективним та цілісним механізмом соціально-економічного прогресу має

відповідати певним характеристикам. Найголовнішою такою властивістю системи є конкурентоспроможність.

Конкурентоспроможність національної податкової системи є основною економічної безпеки держави, оскільки вона впливає на здатність країни залучати інвестиції, підтримувати бізнес, забезпечувати економічну безпеку держави та стійкі темпи економічного зростання. Для покращення конкурентоспроможності податкової системи державі слід активно працювати над удосконаленням її ключових складових, що може включати в себе як реформування існуючих податкових механізмів, так і впровадження нових підходів і технологій.

Податкова система є тим механізмом державного регулювання, що має виконувати свої функції фіскального та регулятивного характеру в повній мірі. Для вітчизняних та міжнародних суб'єктів господарювання важливим є те, наскільки національна система оподаткування є конкурентоздатною в системі міжнародного поділу робочої сили, капіталів, товарних потоків, фінансових трансакцій тощо. При цьому, зазначаючи конкурентоспроможність податкової системи у міжнародному порівняльному аспекті, йдеться, як правило, про співставлення різних якісних та кількісних характеристик системи, приведених до певного спільного знаменника, що дозволяє визначити ступінь її привабливості для інвестицій, ведення фінансово-господарської діяльності платників податків. Саме тому проблема податкової конкурентоздатності на основі розробки стандартизованої методології кількісної верифікації означеної характеристики набуває не тільки теоретичної ваги, а також повноцінної практичної значущості.

Конкурентоспроможність податкової системи проявляється в її сильних та слабких сторонах у порівнянні з податковими системами інших країн. Вона є результатом тривалої еволюції соціально-економічних відносин у певному суспільстві, політичних рішень, інститутів. Оскільки податкова системи напряду і безпосередньо впливає на діяльність економічних агентів, а системи оподаткування різних країн мають між собою як багато спільного, так й безліч

індивідуальних відмінностей, тому виникає необхідність оцінити їх по відношенню одна до одної.

Для цього використовується певна стандартизована методологія, яка дозволяє за сукупністю обраних параметрів привести різні системи до спільного знаменнику і зробити достовірні висновки про їх порівнювані властивості. Наприклад, досить популярним світовим рейтингом, до 2018 р. був рейтинг конкурентоздатності національних податкових системи Світового банку Paying Taxes, в якому інтегральна оцінка конкурентоздатності визначалась як сума трьох головних компонент : 1) часу на сплату податків платниками, вимірюваного в годинах за різними податками; 2) сукупного рівня податкового навантаження на дохід середньостатистичного платника податків, вимірюваного у відсотках до доходу; 3) кількості податкових платежів, які необхідно здійснити для виконання всіх податкових обов'язків.

Існують альтернативні рейтинги конкурентоспроможності податкових системи, які використовують більш релевантну методологію, тому результати такого ранжування можна вважати більш достовірними. Так, одним із таких рейтингів є щорічний International Tax Competitiveness Index, який щорічно наводить оцінки конкурентоспроможності для податкових системи країн ОЕСР [112].

Методологія визначення цього індексу полягає у наступному. Для оцінки інтегрального балу та місця країни у рейтингу використовуються 41 показник за шістьма категоріями : корпоративне оподаткування (14 показників), оподаткування індивідуальних доходів громадян (7), оподаткування споживання (3), оподаткування майна (8), міжнародні правила оподаткування (9). Останні, в свою чергу, мають певні підкатегорії, що характеризують, як правило, елементи податку : об'єкт оподаткування, базу, правила оцінки бази, ставки тощо (див. рис. 2.18).

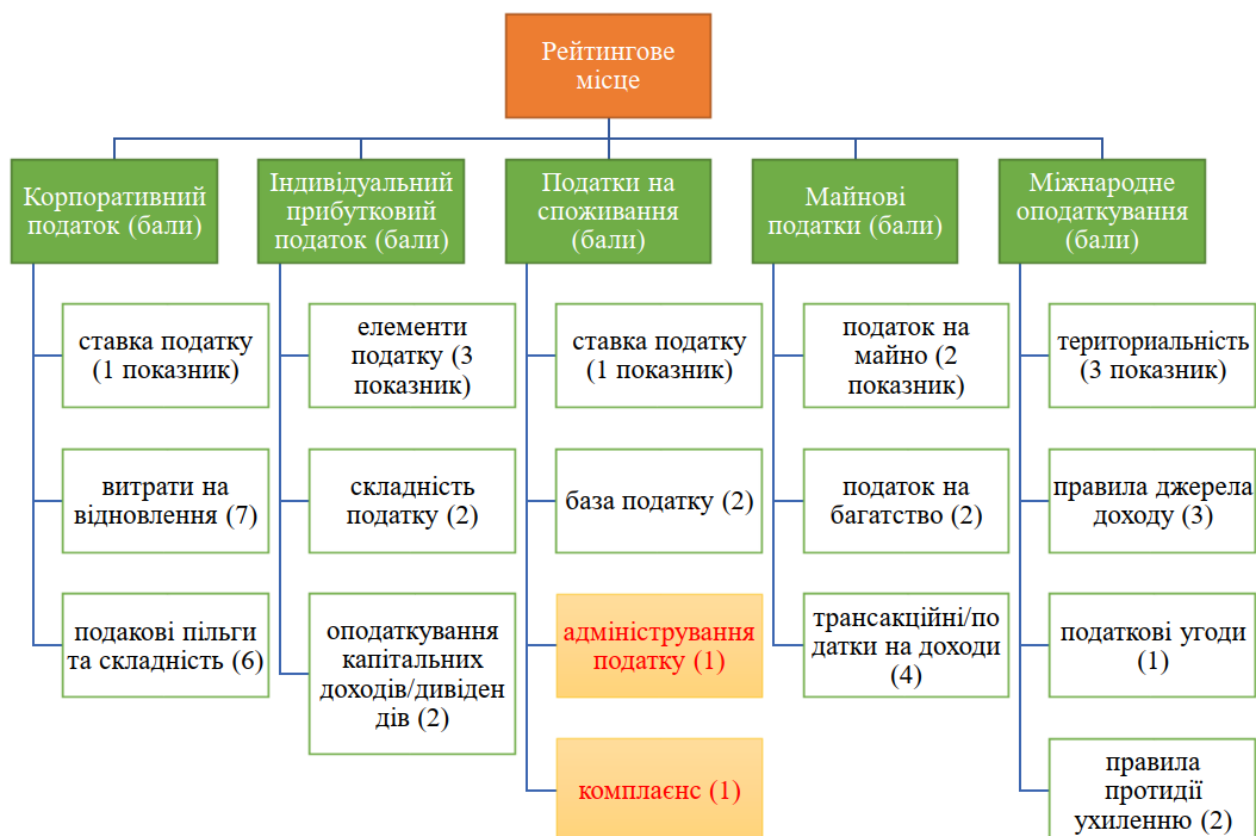


Рис. 2.18. Складові індексу конкурентоспроможності системи оподаткування

Джерело :складено автором за даними [112]

На приведеному рисунку зеленими прямокутними позначено категорії, а білими – субкатегорії. Наприклад, в категорії оподаткування індивідуальних доходів громадян використовуються субкатегорії модель податку, складність оподаткування та оподаткування капітальних доходів і дивідендів. В оподаткування споживання використовуються лише дві субкатегорії : ставка і база оподаткування.

Процес кількісної верифікації кожного показника відбувається наступним чином. Формується ряд кількісних значень кожного показника по вибірці країн. По кожному такому ряду обчислюється середня і середньоквадратичне відхилення. Для того щоб уникнути отриманих від'ємних значень нормованої величини найменше значення зазначеного ряду помножується на мінус одиницю і до отриманого значення змінної додається ще одиниця. Останнє отримане значення найменшого показника додається до

всіх значень змінної в ряді, таким чином всі отримані числа змінних є додатними і для зазначеного ряду зберігається інтервал варіативності, тобто значення середньоквадратичного відхилення.

Для того щоб отримати підсумковий бал для показника в кожній субкатегорії отримані кількісні значення всього ряду для кожної окремої країни ділять на значення максимальної величини ряду і помножують на 100. Таким чином отримуємо весь ряд значень приведеним в інтервалі від 0% до 100%. Максимальний бал відповідає найвищому місцю і більшому рівню конкурентоздатності країни, що його отримала, стосовно усіх інших країн. Якщо в субкатегорії є кілька показників, то підсумкове значення показників отримується як середньоарифметична величина. Після цього ітерація з приведення значень показника до інтервалу 0-100% повторюється.

Як було зазначено, даний індекс розраховується щорічно для країн 38 країн ОЕСР. Згідно з цим рейтингом найбільш конкурентоздатною протягом останніх років є податкова системи Естонії, яка, зокрема, характеризується досить ліберальним підходом в оподаткування корпоративних прибутків, ефективною системою оподаткування споживання тощо.

Як зрозуміло з рисунку 1 кількість показників, що допомагають оцінити конкурентоспроможність національної системи оподаткування за категорією оподаткування споживання є найменшою. Вона включає лише такі показники як (1) нормативна ставка податку на додану вартість; (2) величина доходу, який не підлягає оподаткування ПДВ, у грошовому виразі в доларах США і (3) коефіцієнт, який характеризує співвідношення бази оподаткування податками на споживання до загальної величини кінцевих споживчих витрат. Останній показник розраховується шляхом ділення суми фактично отриманих податкових надходжень від сплати ПДВ до потенціальної суми податкових надходжень, яка визначається як добуток множення нормативної стандартної ставки ПДВ та кінцевих споживчих витрат домогосподарств.

З огляду на це, останній показник достатньо гарно характеризує саму модель податку, оскільки різниця між фактичними і потенціальними

податковими надходженнями виникає або через застосування знижених ставок податку, або через недостатній рівень податкового комплаєнсу. Як відомо, знижені ставки ПДВ у багатьох країнах застосовуються до товарів і послуг першої необхідності з метою усунення такого недоліку податку як регресивність розподілу податкового тягаря за рівнем доходів населення.

На нашу думку, підхід щодо оцінки конкурентоспроможності за категорією оподаткування споживання можна зробити більш комплексним шляхом врахуванням в підсумкових оцінках більшої кількості показників. Зокрема, пропонуємо використовувати додаткові показники, що характеризують ефективність процесу адміністрування податку, а також рівень податкового комплаєнсу, тобто рівня добровільності сплати податкових зобов'язань. На рисунку 2.18 додаткові субкатегорії позначено світло-жовтим кольором.

У субкатегорії «адміністрування» категорії «податки на споживання» використано показник, що характеризує співвідношення відшкодування ПДВ вчасно до загальної суми відшкодування ПДВ у відсотках. У субкатегорії «комплаєнс» показник, що характеризує співвідношення фактичні податкові надходження від сплати ПДВ до задекларованих податкових зобов'язань.

Отже, ґрунтуючись на такому форматі вдосконаленого методологічного підходу щодо оцінки конкурентоспроможності податкової системи в частині оподаткування споживання було проведено розрахунки для наступної вибірки країн : Австрія, Греція, Естонія, Латвія, Литва, Польща, Словаччина, Словенія, Угорщина, Чехія та Україна. Ця вибірка, що складається з одинадцяти країн, дозволяє нам оцінити конкурентоспроможність системи оподаткування споживання в Україні у порівнянні з сусідніми країнами Центральної Європи, що також є країнами-членами Європейського Союзу.

Інформаційною базою для розрахунку показників по категоріях, які входять до ІТСІ, тобто субкатегорії «ставка податку» і «база податку», були взяті наведені у звіті ІТСІ значення показників за 2021 рік. Для України взято відповідні дані за 2021 рік. Зокрема, нормативна ставка ПДВ 20%, величина

доходу, який не підлягає оподаткуванню ПДВ у розмірі 1 млн грн (\$36643 по середньозваженому за рік офіційному курсу НБУ гривня/долар США). Коефіцієнт, який характеризує співвідношення бази оподаткування податками на споживання до загальної величини кінцевих споживчих витрат, розраховано за даними ДССУ про зведені національні рахунки і Міністерства фінансів про податкові надходження з ПДВ за відповідний період [24]. Його величина за 2021 рік становить 62%, що є достатньо високим показником для обраної вибірки. Зокрема, більше значення даного коефіцієнту маємо лише в Естонії – 73,4%. Широка база оподаткування, як відомо, є однією з бажаних характеристик податку, оскільки за інших рівних обставин передбачає менший спотворюючий вплив оподаткування.

Окремо потрібно звернути увагу, що незважаючи на наявність більш нових даних для проведення оцінок конкурентоспроможності, всі розрахунки за обраною вибіркою країн були зроблені лише за даними 2021 р. Це пояснюється тим, що з початком повномасштабної військової агресії в Україні більшість макроекономічних показників в тому числі тих, що характеризують податкові надходження, були спотворені зовнішнім шоком. Це призводить до викривлення бази та умов порівняння з іншими країнами, життєдіяльність яких відбувається в нормальних - мирних умовах.

У таблиці 2.3 представлено результати оцінки рівня конкурентоспроможності системи оподаткування споживання серед вибірки країн Центральної Європи.

Як бачимо, Україна посідає лише 8 місце з кількістю балів 70. Нижче місце посідають три країни : Греція, Литва, Угорщина. За показником ставки податку Україна посідає досить найвище місце, а бази оподаткування – дев'яте. Нижче за цим критерієм знаходяться Австрія і Греція.

Примітно, що на першому місці, як і в рейтингу ІТСІ протягом останніх років, знаходиться Естонія. В цій країні застосовується, як і в Україні, відносно невисока порівно з іншими країнами ЄС та Центральної Європи нормативна

ставка податку на рівні 20%. Для прикладу в Угорщині вона складає 27%, у Греції – 24%.

Таблиця 2.3

Конкурентоспроможність системи оподаткування споживання

Країна	місце	рахунок	ставка		база		адміністрування		комплаєнс	
			ранг	бал	ранг	бал	ранг	бал	ранг	бал
Австрія	4	92	1	100	10	59,3	6	88,2	3	97,5
Греція	9	69	5	56,5	11	25,7	2	98,4	5	78,5
Естонія	1	100	1	100	1	100	9	75,2	1	100
Латвія	5	87	2	89,2	2	79	7	78,4	5	78,5
Литва	11	61,9	2	89,2	4	76,1	11	22,1	8	45
Польща	7	82,8	4	67,4	5	75,6	5	89,8	6	78
Словаччина	3	93	1	100	8	68,4	3	98,1	4	82,7
Словенія	6	83,2	3	78,3	7	71,5	1	100	7	62,4
Угорщина	10	66,5	6	23,8	3	76,9	10	70,6	5	78,5
Чехія	2	95	2	89,2	6	75,4	4	93,5	2	98,8
Україна	8	70	1	100	9	61,9	8	77,8	9	23,5

Джерело : розраховано автором за даними [111].

Як зазначалось раніше, в Естонії рівень охоплення загальної бази оподаткування (кінцеві споживчі витрати домогосподарств) базою оподаткування ПДВ є найбільшим, а саме 73,4%. На додаток до цього рівень адміністративного тягаря для платників податків є відносно невеликим. В Україні досить великим є рівень адміністративного навантаження на податкових агентів, зокрема, великих витрат часу, трудових ресурсів вимагає діяльність по дотриманню вимог реєстрації, підтвердження достовірності податкових накладних. Зокрема, як вже зазначалось раніше, що непрозора робота системи автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріями ризику працює в багатьох випадках у ручному режимі. У випадку рішення суду про розблокування накладних «під час виконання судового рішення податкові органи можуть необґрунтовано довго «шукати необхідний час для реалізації механізму реєстрації ПН/РК на підставі судового рішення» чи «вживати заходів щодо

виконання рішення суду», що суперечить інтересам бізнесу. Суб'єкти господарювання розуміють, що для результативних бізнес-процесів потрібно ефективно використовувати час і, відповідно, затягування виконання судового рішення для розблокування податкових накладних може негативно вплинути на господарську діяльність» [31].

Подібна практика адміністрування податків істотно знижує конкурентоспроможність системи оподаткування споживання України порівняно з сусідніми країнами. За показником відношення відшкодування ПДВ вчасно до загальної суми відшкодованого ПДВ, що характеризує субкатегорію «адміністрування», Україна за 2021 р. має показник 91,2%, це також лише 8 місце з вибірки. За показником відношення податкові надходження отримані від сплати ПДВ до задекларованих податкових зобов'язань, що характеризує субкатегорію «комплаєнс», - останнє місце.

Таким чином, можемо констатувати, що запропонована методологія визначення конкурентоспроможності системи оподаткування споживання України в цілому надає об'єктивні оцінки ситуації щодо її стану у порівнянні з сильними та слабкими сторонами відповідних систем оподаткування інших країн.

Складність адміністрування саме ПДВ є «ахіллесовою п'ятою» вітчизняної системи непрямого оподаткування, що суттєвим чином зменшує її конкурентоспроможність. Наші висновки підтверджується результатами інших досліджень.

Так, за даними Звіту Світового банку «Україна: Дослідження витрат на дотримання податкового законодавства (податковий комплаєнс) у 2024 році», що здійснюється шляхом опитування платників податків, отримано такий висновок : «Серед усіх підприємств ПДВ виявився найдорожчим податком з точки зору комплаєнсу - в середньому 121 050 грн. на підприємство. В середньому українські підприємства, зареєстровані платниками ПДВ, витрачали близько 120 000 грн. на виконання вимог щодо сплати ПДВ. Ця цифра еквівалентна найму бухгалтера на повну ставку протягом приблизно 8-

ми місяців щороку для виконання вимог щодо сплати ПДВ» [19, с. 16]. У додатку Г наведена деталізація фінансових витрат на комплаєнс у розрізі окремих податків.

Україна не є конкурентоздатною за цією позицією у міжнародному контексті, що красномовно характеризує рисунок 2.19.

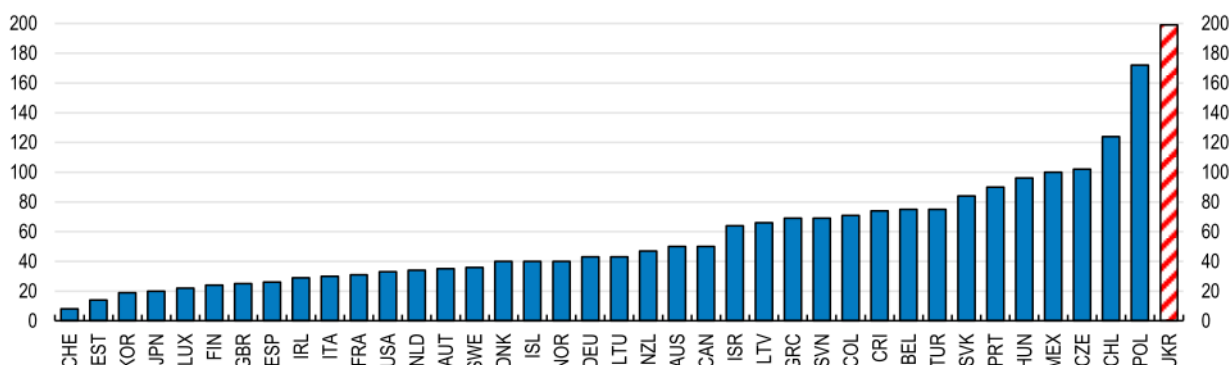


Рис. 2.19. Час на підготовку звітування і сплату ПДВ у різних країнах світу, годин на рік, 2019 р.

Джерело : [117, с. 97].

Тому, очевидно, що СЕА ПДВ хоча і є системою, що дозволила підвищити фіскальну ефективність податку, проте складність його адміністрування залишається високою, що, з точки зору платників податків, є неоптимальним рішенням.

Важливою складовою оподаткування споживання є АП. Податкові надходження від сплати АП приносять значні доходи урядам усіх країн ЄС. В останні десятиліття уряди все частіше використовують АП не лише для збільшення доходів, але й для впливу на поведінку споживачів, коли споживання певних товарів вважається шкідливим для здоров'я або для навколишнього середовища.

Основні характеристики АП та їхні політичні цілі як засобів збільшення доходів та інструментів впливу на поведінку споживачів значною мірою є спільними для країн ЄС. Однак їхні ставки та структура суттєво відрізняються,

і тому нелегко оцінити порядок величини сукупного податкового навантаження на конкретні підакцизні товари. Наприклад, стандартні ставки акцизу на пиво можуть бути пом'якшені шляхом застосування знижених ставок до малих пивоварень. Для тютюнових виробів різні ставки мита, що застосовуються до замінників (сигарет та тютюну для самокруток), також можуть робити порівняння неспівставними. Аналогічно, акцизи на дорожнє паливо відображають лише частину політики оподаткування автомобілів, яка також включає дорожні збори, податки на реєстрацію та використання транспортних засобів, податки на страхування тощо.

Тому для оцінки рівня конкурентоздатності вітчизняної системи оподаткування споживання у співставленні з вибіркою країн-сусідів найбільш доречно, для коректного порівняння, використати показник податкових надходжень за основними базами оподаткування: алкогольні, тютюнові вироби та електроенергія.

Порівняння даних дає підстави зробити основний висновок, що структура бази оподаткування АП в Україні істотним чином відрізняється від сусідніх країн : маючи щонайменше удвічі менший національний дохід на дорослу особу за паритетом купівельної спроможності ніж у будь-якій з наведених країн, домінуючою базою оподаткування в нашій країні є тютюнові вироби. Величина частки є співставною лише з відповідним показником Румунії, де станом на 2021 р. питома вага акцизу на тютюн та тютюнові вироби становила 1,3% ВВП. Для порівняння в Україні цей показник складав 1,1% у 2021 р., а у 2024 – також 1,3% ВВП.

У середньому за наведеною вибіркою країн значно більшою є база оподаткування – споживання електричної енергії. Такий стан справ є безпосереднім результатом політики «зеленого переходу», тобто декарбонізації та перехід до відновлюваних джерел енергії. Щоб стимулювати споживачів економити енергію і застосовувати менш шкідливі для навколишнього середовища технології, було запроваджено акциз на споживання електроенергії. Частина доходів від сплати цього акцизу йде на

субсидії для розвитку сонячної, вітрової та інших відновлюваних джерел енергії, а також на підтримку енергоефективних програм для домогосподарств та бізнесу.

Таблиця 2.4

Частка акцизного податку у ВВП за окремим базами оподаткування станом на 2021 р. (% ВВП) та валовий національний дохід на дорослу особу (€) в окремих країнах Центральної та Східної Європи

Країна	Валовий національний дохід на дорослу особу за ПКС, €	Разом	База оподаткування		
			<i>Алкоголь</i>	<i>Тютюн</i>	<i>Е/енергія</i>
Австрія	47 955	1,9	0,08	0,5	1,3
Латвія	26 623	3,4	0,8	0,7	1,9
Литва	36 593	3,0	0,8	0,6	1,6
Польща	31 189	3,2	0,5	0,9	1,8
Словаччина	30 215	2,9	0,3	0,8	1,8
Румунія	28 603	2,9	0,1	1,3	1,5
Угорщина	28 268	2,2	0,2	0,7	1,3
Чехія	32 776	2,5	0,2	0,9	1,4
Середнє		2,75	0,4	0,8	1,6
Україна (2021)	13 096	1,5	0,3	1,1	0,07
Україна (2024)	-	1,5	0,2	1,3	0,1

Джерело : складено автором за даними [16, 24, 130].

В Україні політика у сфері акцизного оподаткування має інші пріоритети, що наочно підкреслюють дані таблиці. Так, в Україні порівняно із усередненою структурою податкових надходжень від сплати АП для наведеної вибірки країн ЄС спостерігається вищий рівень оподаткування тютюнових виробів, відносно співставний рівень оподаткування алкогольної продукції та значно менший – електроенергії. Зокрема, вітчизняні науковці відзначають, що наприкінці 2023 р. «Міністерство фінансів оприлюднило проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок акцизного податку на тютюнові вироби», яким

передбачено оновлення графіку зростання акцизу та перехід до ставок у євро. Згідно із запропонованими змінами, Україна в 2028 р. гарантовано виконає європейський стандарт щодо мінімального рівня акцизу на сигарети 90 євро за тис шт. Окрім того, рівень диференціації акцизного навантаження на сигарети і ТВЕН поступово зросте до 20%... Обидві новації відповідають сучасній європейській практиці. Тому ухвалення законопроекту сприятиме кращому наповненню державного і місцевих бюджетів» [2, с. 30–31.]. Співставлення цих рішень у сфері акцизного оподаткування з даними щодо структури надходжень від сплати АП вказує на тенденцію домінування оподаткування саме тютюнових виробів.

Таблиця 2.5

Динаміка частки акцизного податку у ВВП в окремих країнах Центральної та Східної Європи, %

Країна	2005	2010	2015	2021
Австрія	2,6	2,3	2,3	2,0
Естонія	3,6	4,1	4,1	3,1
Латвія	3,5	3,3	3,3	3,4
Литва	2,9	3,1	3,1	3,0
Польща	4,3	3,9	3,9	3,7
Словаччина	3,6	3,2	3,2	3,0
Румунія				2,9
Угорщина	3,5	3,2	3,2	2,4
Чехія	3,4	3,3	3,3	3,6
Середнє	3,4	3,3	3,3	3,0
Україна	1,4	2,6	3,2	3,3

Джерело : складено автором за даними [16, 24, 130].

Якщо порівнювати сукупний рівень податкових надходжень від сплати АП із даними країнами, то можна зробити висновок про те, що у середньому в країнах ЄС спостерігається зменшення надходжень від сплати акцизу (табл. 2.5). В Україні ж навпаки існує тенденції до зростання. Зокрема, загальна питома вага податкових надходжень від сплати АП в Україні зросла з 1,4%

ВВП у 2005 р. до 3,3% у 2021 р. З початком повномасштабної військової агресії база оподаткування АП в Україна зменшилась внаслідок об'єктивних причин (зменшення сукупного попиту, збитки, релокація виробників тощо). Тому частка АП по відношенню до ВВП зменшилась до 2,7–2,8% ВВП.

В сучасних умовах війни акцизне оподаткування залишається вагомими джерелом належного фінансування обороноздатності держави та, водночас, забезпечення її економічної безпеки. Тому пріоритетом для податкової політики держави в Україні є подальше підвищення ставок акцизного податку, що ми наочно спостерігаємо на прикладі тютюнових виробів. Зауважимо, що історичний досвід засвідчує, що акцизи є класичним інструментом наповнення державної скарбниці у багатьох країнах у період військових конфліктів та повоєнного відновлення економік. У сучасних умовах така політика в Україні дозволяє також досягти іншої важливої мети – гармонізації податкового законодавства у сфері акцизного оподаткування із *acquis communautaire*. Водночас в умовах недостатньої ефективності контролюючих органів у сфері протидії нелегальній торгівлі підакцизними товарами, як бачимо, виникають суттєві податкові розриви, що зменшують фіскальну ефективність АП та створюють загрози для економічної безпеки держави.

Висновки до розділу 2

Макроекономічні умови, що визначаються показниками економічного зростання, інфляції, інвестицій, зайнятості, державного боргу, характеризують не лише стан економічної безпеки держави, а також напряму впливають на податкові надходження і податкову політику держави.

Протягом 2000-2025 рр. українська економіка зазнає чотири великих екзогенних шоки, що негативним чином відбиваються на динаміці соціально-економічного розвитку країни. В усіх випадках ми бачимо скорочення фізичного обсягу ВВП України. Хоча природа цих впливів є різною, кожен раз можемо констатувати суттєве зростання фіскальних ризиків, що виразно проявляється, зокрема, у недостатності податкових надходжень при наповненні державного бюджету, що створює загрози економічній безпеці держави.

Кінцевих споживчі витрати населення та імпорт мають важливе значення для розвитку системи непрямого оподаткування, оскільки ці компоненти ВВП є ключовими елементами бази оподаткування непрямих податків. В усіх ситуаціях перебігу кризових явищ спостерігається суттєве скорочення або призупинення зростання кінцевих споживчих витрат населення.

Унікальна особливість вітчизняної системи непрямого оподаткування полягає у тому, що значна частина податкових надходжень формується за рахунок оподаткування імпорту. Наприклад, за результатами 2024 р. частка податкових надходжень ПДВ від оподаткування товарів та послуг внутрішнього виробництва становила 3,5% ВВП, а за рахунок товарів і послуг, ввезених на територію України, 6% ВВП. Для АП ці показники становили 1,4% та 1,5% відповідно.

Структура надходжень від сплати АП з ввезених на митну територію України піддакцизних товарів (продукції) характеризується переважання частки пального, що в цілому характеризує як особливості структури

економіки, а також пріоритети акцизної політики держави, що зумовлені в тому числі й взятими зобов'язаннями щодо імплементації до вітчизняного податкового законодавства положень *acquis communautaire*.

Протягом 2020-2021 рр. спостерігалась тенденція поступового наростання структурних диспропорцій у системі непрямого оподаткування – домінуванням у базі оподаткування товарів і послуг, ввезених на територію України. У 2022 році тенденція наростання диспропорцій у системі непрямого оподаткування посилилась ще більше у зв'язку з повномасштабною військовою агресією РФ проти України. Велика кількість населення були вимушені виїхати за межі України, що негативним чином позначилось на скороченні сукупного попиту. Він впав значною мірою не лише внаслідок фізичного скорочення споживачів, а також по мірі поступового падіння добробуту населення, зумовленого збитками, завданими війною, втратою робочих місць, зростанням інфляції.

Результати аналізу більшості податкових змін під час воєнного стану свідчать про надмірну лібералізацію. Окремі з розглянутих змін не принесли бажаного регулюючого ефекту, а натомість створили загрози фіскальній безпеці держави та передумови для зловживань недобросовісними платниками податків.

Для розвитку вітчизняної системи непрямого оподаткування велике значення мали дві події : 1) вступ України до СОТ; 2) підписання угоди про асоціацію з ЄС.

Вступ України до СОТ став важливим етапом у розвитку її економічних відносин із міжнародним співтовариством. Україна подала заявку на вступ до СОТ ще в 1996 році, і процес тривав близько тринадцяти років. Офіційно Україна стала членом СОТ 16 травня 2008 року. Це стало важливим кроком для інтеграції країни в глобальну економіку та відкриття нових можливостей для розвитку торгівлі.

Непрямі податки забезпечують найбільшу частку податкових надходжень ЗБУ, але разом з тим вони також можуть спричиняти виникнення суттєвих податкових ризиків.

Загальновживаним у міжнародній практиці інтегральним показником, що дозволяє кількісно оцінити величину такого ризику є податковий розрив, який визначають як різницю між потенційними податковими надходженнями та фактичними. Інтегральна величина розриву складається з трьох основних компонентів : 1) розрив, зумовлений моделлю (елементами) податку; 2) розрив, зумовлений недоліками процесу адміністрування податку; 3) розрив, зумовлений діями та рішеннями платників податків (комплаєнс розрив).

Наведені оцінки цього показника для України за 2010-2024 рр. засвідчують тенденція його поступового зменшення з найвищого рівня 41% у 2013-му до 5% у 2024 році.

Із запровадженням системи електронного адміністрування ПДВ у 2015 році протягом наступних трьох років податковий розрив був безпрецедентно низьким (якщо не брати до уваги роки повномасштабної війни не території України, коли діяли зовсім інші фактори). При цьому рівень відшкодування ПДВ не зменшився, а навіть дещо збільшився у порівняння з попередніми роками. Зокрема, з наведеного графіку можемо бачити, що у 2010 році бюджетне відшкодування становило 45% від внутрішнього ПДВ, то протягом 2016-2018 роках значення відповідного показника коливалось у діапазоні від 62 до 68%. Більші значення цього показника було констатовано лише у 2008 і 2009 роках перед глобальною Великою рецесією. Слід нагадати, що нерівномірність бюджетного відшкодування, затримки та додаткові перевірки можуть використовуватись контролюючими органами у довільний спосіб з метою наповнення державного бюджету, виконання плану податкових надходжень. Але у даному випадку саме протягом перших трьох років від моменту запровадження системи електронного адміністрування ПДВ за цими формальними критеріями процес адміністрування був найбільш ефективним.

Аналітичний підхід щодо оцінки величини податкового розриву з ПДВ є комплементарним до систематичного аналізу фіскальної ефективності податку, що ґрунтується на визначенні питомої ваги ПДВ як частки ВВП на макрорівні та податкової ефективності на рівні підприємств чи галузі.

Деталізація і доповнення стандартного аналітичного підходу новими даними дозволяє обґрунтовано та швидко реагувати на зміни тенденцій у реальному секторі економіки та сфері державних фінансів, оперативним чином приймати рішення в сфері адміністрування податків, що, зрештою, має сприяти підвищенню стійкості і збалансованості державного бюджету.

Фіскальна ефективність АП протягом 2018-2024 рр. спадає. Така динаміка показника зумовлена тим, що ринок підакцизної продукції в Україні характеризується існуванням значного сегменту ринку, що знаходиться у тіні. Очевидно, що це справляє негативний вплив на фіскальну ефективність податку. Сумарно інтервал оцінки втрат податкових надходжень становить від 39,4 до 45 млрд грн., що відповідає податковому розриву на рівні 16,5 – 19 % фактичних податкових надходжень АП за 2024 р.

Тенденції змін фіскальної ефективності для ПДВ та АП є різноспрямованими. На основі аналізу динаміки податкового розриву ПДВ слід зробити висновок про стійку тенденцію його зменшення завдяки запровадженню СЕА ПДВ в той час як зміни фіскальної ефективності акцизу не мають чіткого вираженого тренду щодо збільшення або зменшення і носять здебільшого кон'юнктурний характер.

Конкурентоспроможність національної податкової системи є одним із ключових чинників ефективного соціально-економічного розвитку країни та водночас фактором забезпечення економічної безпеки держави. Вона є результатом тривалої еволюції соціально-економічних відносин у певному суспільстві, політичних рішень, інститутів. Оскільки податкова системи напряду і безпосередньо впливає на діяльність економічних агентів, а системи оподаткування різних країн мають між собою як багато спільного, так й безліч індивідуальних відмінностей, тому виникає необхідність оцінити її по

відношенню до сильних та слабких сторін у порівняння з податковими системами інших країн.

Для оцінки конкурентоспроможності податкової системи використовується певна стандартизована методологія, яка дозволяє за сукупністю обраних параметрів привести різні системи до спільного знаменнику і зробити достовірні висновки про їх порівнювані властивості. У даному дослідженні нами була використана удосконалена методологія оцінки International Tax Competitiveness Index. Оскільки підхід щодо оцінки конкурентоспроможності за категорією оподаткування споживання можна зробити більш комплексним шляхом врахуванням в підсумкових оцінках більшої кількості показників. Зокрема, було використано додаткові показники, що характеризують ефективність процесу адміністрування податку, а також рівень податкового комплаєнсу, тобто рівня добровільності сплати податкових зобов'язань.

За результатами проведеної оцінки визначено, що Україна посідає лише 8 місце з кількістю балів 70. Нижче місце посідають три країни : Греція, Литва, Угорщина. На першому місці, як і в рейтингу ІТСІ протягом останніх років, знаходиться Естонія. В цій країні застосовується, як і в Україні, відносно невисока порівно з іншими країнами ЄС та Центральної Європи нормативна ставка податку на рівні 20%. В Естонії рівень охоплення загальної бази оподаткування базою оподаткування ПДВ є найбільшим, а саме 73,4%. На додаток до цього рівень адміністративного тягаря для платників податків є відносно невеликим. В Україні досить великим є рівень адміністративного навантаження на податкових агентів, зокрема, великих витрат часу, трудових ресурсів вимагає діяльність по дотриманню вимог реєстрації, підтвердження достовірності податкових накладних. Цей висновок також підтверджується оцінками рівня податкового комплаєнсу, що були зроблені Світовим банком та експертами ОЕСР.

Отримані результати аналізу дозволяють бачити переваги і слабкі місця вітчизняної системи оподаткування, на які потрібно звернути увагу у процесі її подальшого вдосконалення і приведення до оптимальних кондицій.

Основні результати дослідження, що відображені у даному розділі, опубліковані у наукових працях автора [74-81].

У розділі використовувалися праці інших авторів [1, 2, 12, 14, 15, 16, 19, 24, 26, 28, 31, 34, 38, 41, 45, 47, 57, 60, 71, 82, 85, 90, 99, 108, 111, 112, 117, 126, 130, 132].

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ПОДАЛЬШОГО РОЗВИТКУ СИСТЕМИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

3.1. Вектори розвитку системи непрямого оподаткування України у контексті європейської інтеграції

Євроінтеграційний вектор розвитку України зумовлює необхідність поступового наближення норм і правил вітчизняного оподаткування до податкових стандартів ЄС, що виступають своєрідним спільним знаменником, який дозволяє мінімізувати трансакційні витрати для платників податків, зробити для них зручним та якомога простішим адміністрування податків, усунути прояви недоброзичливої податкової конкуренції. Такти чином елементи непрямих податків поступово уніфікуються.

Фундаментальні цінності чотирьох свобод, на яких засновано євроінтеграційний проєкт, а саме, вільного переміщення людей, капіталів, товарів та послуг, є основою податкової політики країн - членів ЄС. Реалізація податкової політики відбувається шляхом гармонізації законодавства як для країн-членів ЄС, так і країн-кандидатів. Головною метою гармонізації податкової політики держав-членів ЄС є забезпечення функціонування єдиного внутрішнього ринку ЄС.

Тому для подальшого розвитку національної системи оподаткування та її найбільшої складової – системи непрямого оподаткування – ключове питання полягає у тому як вступ до ЄС може вплинути на параметри і тенденції розвитку податкової системи.

Кожна країна, яка стає членом ЄС має адаптувати свої податкові закони до європейських директив і регламентів. Зокрема, ЄС має чіткі правила щодо мінімальних ставок та системи адміністрування ПДВ, АП, оскільки країна приєднується до митного союзу ЄС, то між членами митні збори скасовуються, а зовнішні тарифи уніфікуються. Теоретично приєднання до ЄС

справляє позитивний вплив на розвиток національної системи оподаткування, оскільки в ЄС є вищим рівень податкової культури, рівень довіри платників податків до контролюючих органів, що призводить до зменшення практики ухилення від сплати податків, податкових розривів в цілому та за окремими податками.

Вітчизняні науковці зазначають, що податкова політика країн ЄС характеризується щонайменше двома основними відмінностями: тенденція до посилення фіскальної функції оподаткування з метою зменшення бюджетних дефіцитів та акумуляції фінансових ресурсів для виходу з боргової кризи та тенденція до активного використання перерозподільної функції оподаткування з метою підвищення його соціальної справедливості [68].

Порівняно з іншими країнами світу податкова політика країн ЄС є менш толерантною до проблеми державного боргу, тому, як правило, практикується жорстка бюджетна дисципліна із дотриманням певних фіскальних правил. Крім того, традиційно сукупний рівень податкового навантаження в ЄС є досить високим, а стандартною є практика застосування прогресивного оподаткування та інших його перерозподільних механізмів, що містять окремі податки.

Важливо зазначити, що «в ЄС найбільш гармонізованими є ПДВ і специфічні акцизи. Це зумовлено не тільки важливістю забезпечення вільного руху товарів і послуг у межах єдиного ринку, але й меншими відмінностями в обсягах споживання, ніж у рівні доходів населення та прибутку компаній у розрізі «старожилів» і нових країн ЄС» [35, с. 42].

Фіскальна значущість ПДВ для системи публічних фінансів країн ЄС зумовлює необхідність постійної уваги урядів, податкових адміністрацій, науковців та експертів до механізму його належного функціонування, ефективної роботи системи адміністрування податку як в межах окремих країн, так й на міжнародному рівні.

Для цього протягом останніх років були вжиті такі заходи: 1) гармонізація та запровадження правил оподаткування ПДВ цифрових послуг

серед країн-учасниць ЄС; 2) гармонізація та запровадження правил оподаткування електронної комерційної діяльності на спільному ринку ЄС; 3) заходи протидії махінаціям та ухиленню від сплати податку шляхом запровадження механізму швидкого реагування (QRM); 4) імплементація до механізму ПДВ елементів політики сприяння цілям збереження навколишнього середовища, зокрема, в окремих країнах було запроваджено диференційні ставки податку з метою заохочення застосування екологічно менш шкідливих продуктів та практик; 5) запровадження механізму OSS (One-Stop-Shop) з метою спрощення адміністрування податку платниками.

Хоча зміни елементів податків відбуваються постійно, що продиктовано як об'єктивними, так й суб'єктивними чинниками, важливим для нас також є досвід країн, що вже пройшли процедуру вступу до ЄС. Ми можемо відслідкувати яким чином відбувались зміни у системах непрямого оподаткування країн, що приєднувались до ЄС. Як відомо, у 2004 р. до ЄС приєдналось відразу 10 країн (Польща, Угорщина, Чехія, Словаччина, Литва, Латвія, Естонія, Словенія, Кіпр, Мальта), у 2007 р. - Болгарія та Румунія і останньою, у 2013 р., - Хорватія.

На макроекономічному рівні системи оподаткування вступ до ЄС не призводить до суттєвої зміни загального рівня податкового навантаження. Середнє арифметичне значення податкового коефіцієнту для вибірки цих країн у 2000 р. і у 2020 р. становило 32,9% ВВП. Протягом усього періоду відбувались коливання цього параметру у вузькому інтервалі. Водночас, слід констатувати тенденцію до конвергенції : у 2000 р. найбільше значення показника становило 39,6% ВВП для Хорватія, найменше 25,7% ВВП – для Мальти, а вже у 2020 р. максимальне значення показника було трохи меншим і спостерігалось у Словенії 37,6%, а мінімальне – 26% ВВП у Румунії. Як бачимо, розбіжність у рівнях податкового навантаження між країнами, незважаючи на помірне зменшення диференціації, залишається доволі суттєвою. З цього слід зробити висновок, що історично усталена структура системи оподаткування кожної окремої країни, навіть незважаючи на

необхідність гармонізації, залишається найбільш вагомим чинником формування податкової політики держави в усіх країнах.

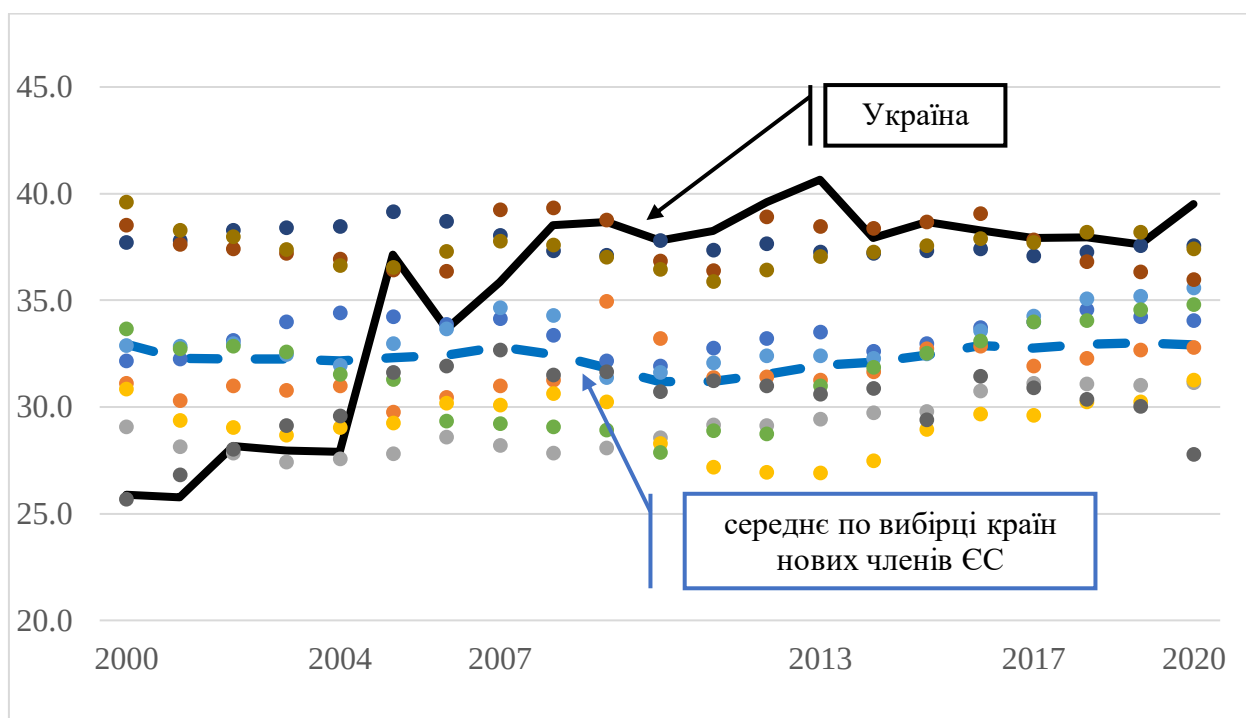


Рис. 3.1. Загальний рівень податкового навантаження в Україні та країнах, що доєдналися до ЄС протягом 2000 – 2020 рр., % ВВП.

Джерело : складено автором за даними [16, 24, 130].

На представленому рисунку наведено порівняння загального рівня податкового навантаження (середнє арифметичне) по вибірці країн нових членів ЄС та України. Рівень перерозподілу ВВП через податки в Україні вже є одним із найбільших у порівнянні з вибіркою країн-членів ЄС. Тому ймовірність подальшого зростання значення цього показника є незначною як з огляду на політичні реалії, так й обмеження соціально-економічного характеру, що існують в Україні. Значення податкового коефіцієнту для України на поточний момент є одним із найбільших у порівнянні з країнами ЄС.

Вступ до ЄС справляє різноспрямований вплив на систему непрямого оподаткування. Найбільш очевидний вплив вступ до ЄС справляє на митні

платежі. За означеною вибіркою країн середнє значення митних платежів за відповідний період зменшилось з 0,9% ВВП у 2000 р. до 0,1% у 2020 р.

Раніше зазначалось, що протягом 2000 – 2024 рр. частка мита в Україні у середньому залишається на рівні трохи менше 1% ВВП. Тому цілком очевидно, що приєднання до єдиного європейського ринку, коли має відбутись скасування митних платежів та уніфікація зовнішніх тарифів, призведе до подальшого зменшення їх питомої ваги у структурі сукупних податкових надходжень.

На відміну від цього, різна ситуація спостерігається з податками на споживання. Так, аналіз статистичних даних за означеною вибіркою країн щодо частки ПДВ і АП по відношенню до ВВП засвідчує, що протягом зазначеного періоду відбувається хоча й повільне, але поступове зростання питомої ваги ПДВ в той час як питома вага АП здебільшого залишається такою ж або, в окремих країнах, повільно зменшується.

Зокрема, середнє значення ПДВ як частки ВВП збільшилось з 7,7% у 2000 р. до 8,3% у 2020 р. Цей самий показник акцизу залишається фактично незмінним. Протягом зазначеного періоду його значення трохи збільшилось до 3,7% ВВП, але згодом повернулось до початкового рівня 3,2% у – 3,3% ВВП.

На рисунку 3.2 наведене порівняння середніх показників для вибірки країн ЄС і для України. Як видно з наведеного рисунку частка і ПДВ, і АП вже є вищою ніж середній рівень за вибіркою країн, тому можна зробити висновок, що потенціал подальшого підвищення ставок, розширення бази оподаткування даних податків в Україні фактично вичерпаний. Серед іноземних експертів існує позиція, що Україна може підвищити нормативну ставку ПДВ, оскільки вона залишається нижчою ніж у порівнянні з окремими сусідніми країнами – членами ЄС [117, с. 45]. Так, Чехія, Латвія, Литва станом на поточний момент мають стандартну ставку ПДВ 21%, Естонія – 22%, Польща – 23%, Хорватія – 25%, Угорщина – 27%. Середня арифметична

нормативна ставка ПДВ для всіх країн – членів ЄС станом на 2023р. становить 21,5% (див. додаток Д).

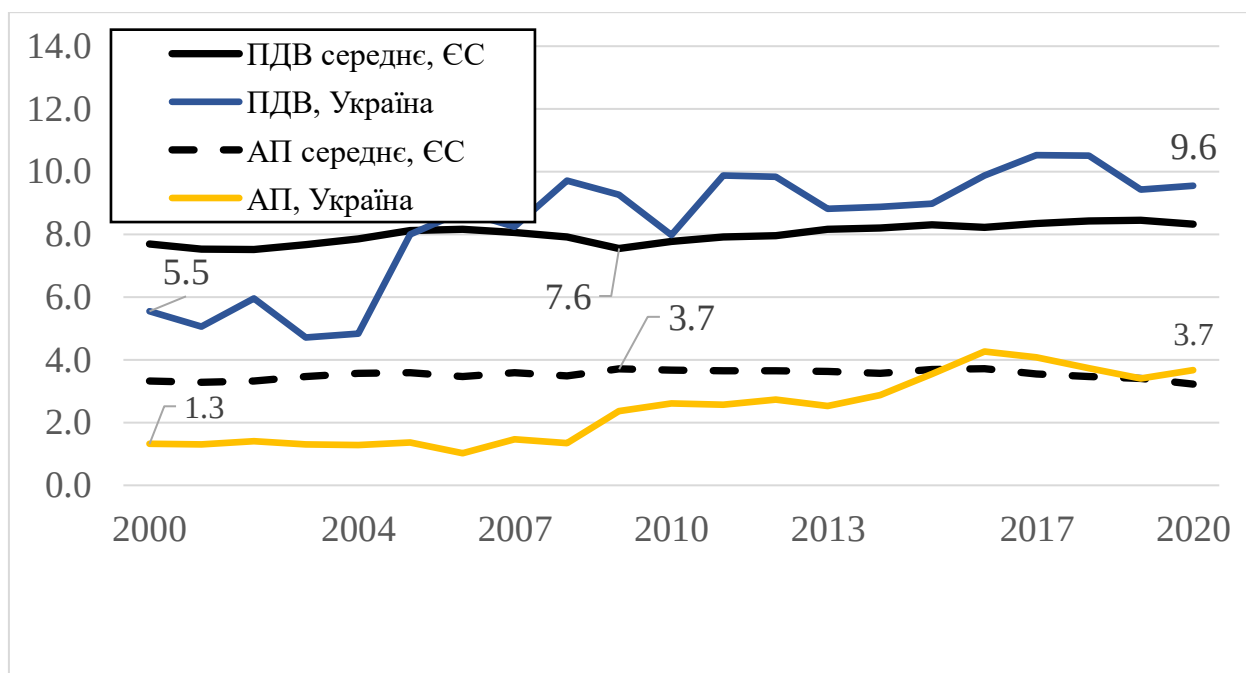


Рис. 3.2. Динаміка ПДВ і АП як частки ВВП в Україні та середнє за вибіркою країн нових членів ЄС протягом 2000 – 2020 рр., %ВВП

Джерело : складено автором за даними [16, 24, 130].

Станом на 2000 р. середня арифметична ставка ПДВ по країнах нових членах ЄС становила 19,7%. Її помірне зростання до рівня 21,5%, тобто за 24 роки на 1,8 в.п. характеризує тенденцію поступового збільшення ролі ПДВ як основного податкового інструменту у системі публічних фінансів країн ЄС.

Важливо зазначити, що вступ до ЄС не спричиняв негайного підвищення нормативної ставки ПДВ у країнах нових членах. Серед вибірки країн нових членів у Чехії у 2004 р. навіть відбулось зменшення нормативної ставки ПДВ з 22% до 19%. Лише у 2010 р., тобто після 6 років перебування у ЄС, в цій країні ставку було збільшено до 20%. В Естонії ставку було збільшено на 2 в.п. до 20% у 2009 р., у Хорватії ставку збільшено на 1 в.п. до 23% через два роки перебування у ЄС у 2010 р., а у 2012 р. - до 25%. Латвія і Литва збільшили ставки через 5 років після вступу до 21% і 19% відповідно. Угорщина маючи найвищу нормативну ставку ПДВ при вступі до ЄС на рівні 25% через два роки

після вступу зменшує її до 20%, а у 2009 р. знову підвищує до початкового рівня, у 2012 р. – до 27%. Польща збільшує нормативну ставку ПДВ через 7 років після вступу до ЄС у 2011 р. до 23%, Румунія – через 2 роки у 2010 до 24%, Словенія збільшує ставку ПДВ через 9 років до 22% у 2013 р., а Словаччина зі вступом до ЄС її зменшила з 20% до 19% і лише через 7 років знову повернула її до рівня 20%. У Болгарії нормативна ставка ПДВ залишається незмінною протягом усього зазначеного періоду (див. додаток Д). Таким чином, ми можемо констатувати, що після вступу до ЄС країни по різному формують свою податкову політику щодо непрямих податків, хоча загальна спільна нормативно-правова рамка - *acquis communautaire* – залишається стандартом їх гармонізації.

Необхідність подальшого вдосконалення механізмів функціонування непрямих податків в Україні у відповідності з практикою країн ЄС та *acquis communautaire* полягає у тому, що непрямі податки вимагають вищого рівня гармонізації порівняно з прямими.

Вітчизняні науковці зазначають, що «Європейська комісія координує та гармонізує політику держав-членів щодо непрямих податків через такі Директиви ЄС, як: Директива Ради 2011/16/ЄС про адміністративну взаємодію у сфері оподаткування; Директива Ради 2016/1164 ЄС, що встановлює правила протидії практиці ухилення від сплати податків, що безпосередньо впливає на функціонування внутрішнього ринку. Вони встановлюють загальні принципи та рамки застосування непрямих податків, а також окремі відступи або винятки із загальної системи, які дозволені у відповідних випадках державами-членами ЄС, а також механізми координації таких винятків і відступів» [44].

У звіті Європейської комісії, що оцінює прогрес України на шляху її європейської інтеграції як країни-кандидата, зазначається, що у сфері оподаткування досягнуто значного прогресу. Зокрема, в тій частині звіту, в якому зазначається розвиток системи непрямих податків України, зроблено висновок, що законодавство щодо цих податків в основному відповідає

вимогам європейських податкових директив. Після послаблень, зроблених у сфері оподаткування у 2022 році, зумовлених повномасштабною агресією РФ проти України, було повернути ключові елементи системи : оподаткування непрямыми податками палива, система автоматичного відшкодування ПДВ функціонує в повноцінному режимі. Водночас, зазначається, що акцизне оподаткування лише частково відповідає нормам європейського законодавства [97].

Гармонізація податкового законодавства України з податковими директивами ЄС є важливим етапом у процесі європейської інтеграції та зміцнення економічної співпраці між Україною та ЄС. Цей процес спрямований на створення спільних стандартів і правил у сфері оподаткування, щоб сприяти розвитку внутрішнього ринку та полегшити обмін товарами і послугами між країнами. Гармонізація податкового законодавства допомагає підвищити прозорість, зменшити податкові ризики для бізнесу та створити сприятливі умови для інвестицій. Однак важливо зазначити, що цей процес може вимагати значних змін у внутрішній системі оподаткування та вимагати відповідного законодавчого регулювання. Але, поза цим, потрібно розуміти, що навіть у сфері непрямих податків практична імплементація гармонізованих норм стосується повноважень держав-членів ЄС, а не Європейської комісії. Практика засвідчує наявність значної кількості відступів від загальних правил, які можуть бути застосовані на перехідний період після вступу держави до ЄС, та спеціальних схем оподаткування, передбачених у ЄС для малого бізнесу та фермерів, що, в свою чергу, на просто полегшує процес гармонізації, а сприятиме швидкому зростанню економіки в нових реаліях подальшого поступу євроінтеграційного процесу України.

Україна має «домашнє завдання», яке має бути виконане на шляху до ЄС. За оцінкою урядового Офісу євроінтеграції, імплементація законодавства ЄС Україною визначена у переліку із більш ніж 27 тис актів, які потребують гармонізації. Кожне міністерство та відомство України отримає свій «пакет»

нормативних актів, які потребують узгодження з нормами та вимогами Євросоюзу. За даними «Інституту економічних досліджень та політичних консультацій», існує необхідність першочергової гармонізації близько 3 000 норм законодавства із згаданих близько 27 тис вимог ЄС. Із тих, що потребували імплементації 4400 Україна вже виконала 1400, залишилось ще 3000 [97].

Європейський звіт про прогрес України у сфері гармонізації законодавства містить 69 згадувань щодо податків та оподаткування, включаючи ПДВ, АП та корпоративний податок. Але тут прогрес відзначений доволі скромно: «Україна має певний рівень підготовки у сфері оподаткування... Це забезпечує певний прогрес у цій сфері політики» [98].

У звіті щодо моніторингу прогресу євроінтеграції, з посилання на положення НСД, стосовно ПДВ зазначається, що з метою приведення у відповідність до вимог ЄС перегляду потребує практика застосування зменшених ставок ПДВ, пільг, що застосовуються при визначенні бази оподаткування, а також приведення у відповідність системи адміністрування ПДВ [47]. Напрями вдосконалення системи адміністрування ПДВ ми розглянемо у наступному параграфі.

Як бачимо, одним із важливих аспектів гармонізації непрямих податків є розмір ставок, що використовують країни для забезпечення потреб бюджету. Важливою характеристикою ПДВ як ключового елементу системи непрямого оподаткування, що спрямована на забезпечення економічної безпеки держави, крім рівня ставок, є його регулятивні властивості податку. Вона полягає у тому, що певним чином налаштовані елементи податку можуть у різний спосіб впливати на економічні процеси та взаємодію між суб'єктами фінансово-господарської діяльності. Зменшені ставки дозволяють використовувати в значній мірі регулятивний потенціал податку.

З наведеної таблиці 3.3 слідує, що у більшості країн ЄС ширша варіативність ставок ПДВ за рахунок більш поширеної практики застосування зменшених ставок.

Таблиця 3.3

Елементи ПДВ та показники, що характеризують регулятивні властивості податку, в Україні та окремих країнах ЄС

Країна	Елементи ПДВ (2021)			Частка ПДВ, % (2021)	
	Ставки, %		База оподаткування, %	у ВВП	у загальних податкових надходженнях
	Нормативна	Зменшені			
1	2	3	4	5	6
Україна	20	7; 14	86	9,8	26,9
<i>Польща</i>	23	5; 8	55,7	8,6	22,4
<i>Латвія</i>	21	5; 12	59,8	8,4	27,4
<i>Литва</i>	21	5; 9	58,3	8,4	25,6
<i>Естонія</i>	20	5; 9	49	9,1	26,7
<i>Болгарія</i>	20	9	61,2	9,4	30
<i>Румунія</i>	19	5; 9	61,6	6,5	23,3
<i>Словаччина</i>	20	5; 9,5	59,7	7,6	21,2
<i>Чехія</i>	21	10; 15	46,5	7,6	20,6
<i>Словенія</i>	22	5; 9,5	56,7	8,2	20
<i>Австрія</i>	20	10; 13	50	7,6	17,6
<i>Угорщина</i>	27	5; 18	49,7	9,9	29,2
Середнє (без України)	21,27		55,3	8,3	24

Джерело : складено автором за даними [16, 24, 130].

Зокрема, як відомо, в Україні за ставкою 7% оподатковуються окремі товари медичного призначення (пп. в п. 1 ст. 193 ПКУ), а за ставкою 14% - сільськогосподарського виробництва (пп. г п. 1 ст. 193 ПКУ). На відміну від цього, у багатьох країнах ЄС коло так званих «соціальних» товарів та послуг, що оподатковуються за зменшеними ставками, є незрівнянно ширшим ніж в Україні. У таких країнах як Ірландія, Греція, Франція, Італія, Литва, Чехія зменшені ставки податку застосовуються до енергетичних продуктів, що є складовою житлово-комунальних послуг. Станом на 2022 рік супер зменшені ставки ПДВ, тобто менше 5%, що вважають такими згідно директиви ЄС, застосовувались у таких країнах як Іспанія, Франція, Ірландія, Італія, Люксембург. Вони стосуються обмеженого кола товарів, але, тим не менше, вони є та виконують свою соціальну функцію.

Крім того ми бачимо, що в Україні найвища частка бази оподаткування ПДВ (кінцеві споживчі витрати населення) у ВВП (дорівнює 86%). У середньому за вибіркою наведених у таблиці 3.3 країн цей показник складає лише 55,3%. База оподаткування ПДВ є найбільшою серед вибірки наведених країн.

Підтвердженням висновку про те, що в Україні не існує достатнього потенціалу підняття нормативної ставки ПДВ чи збільшення додаткових зменшених ставок у подальшому, оскільки рівень середньої імпліцитної ставки податку на споживання вже є достатньо високий.

Потрібно нагадати, що згідно з методологією, яка використовується у ЄС для розрахунку імпліцитної ставки податку на споживання (ESA 2010), вона обчислюється як відношення усіх непрямих податків до кінцевих споживчих витрат домогосподарств та капітальних видатків (проміжне споживання) сектору загальнодержавного управління [102].

Таблиця 3.4

Імпліцитні ставки податку на споживання в Україні та окремих країнах ЄС

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Зміна 2014- 2021 (в.п.)
Середня ЄС	19,3	19,9	19,8	19,8	19,9	20,0	20,2	20,4	1,1
Болгарія	19,0	20,0	20,6	20,7	20,0	20,6	21,1	21,1	2,1
Чехія	18,8	19,8	19,8	19,8	19,2	19,3	19,3	19,5	0,7
Естонія	21,6	22,2	22,9	22,7	22,5	23,3	22,3	22,9	1,4
Хорватія	21,5	22,3	22,4	22,6	23,0	22,9	23,4	22,5	1,1
Латвія	18,7	19,4	20,1	20,2	21,2	21,2	21,5	21,1	2,4
Литва	16,1	16,6	16,7	17,0	17,2	17,6	18,5	18,9	2,8
Угорщина	22,9	23,5	22,5	22,1	22,9	22,5	23,3	23,4	0,6
Польща	16,7	16,7	17,4	17,9	18,3	18,4	18,8	20,4	3,8
Румунія	17,7	18,8	16,2	14,8	14,7	14,9	14,9	15,2	-2,5
Словенія	22,3	22,7	22,5	22,4	22,3	21,8	21,5	21,6	-0,7
Словаччина	17,1	17,6	17,2	17,6	17,6	18,0	17,5	17,8	0,7
Україна	17,0	16,6	16,5	17,1	17,4	15,4	15,6	16,5	-0,5

Джерело : складено автором за даними [93].

З наведеної таблиці ми бачимо, що протягом 2014–2021 рр. зазначений показник в Україні зменшився на 0,5 в.п. Втім після початку широкомасштабної війни він зростає і станом на 2024 р. становить 19,8%.

Тому, як можна бачити, окремі елементи ПДВ в Україні (нормативна ставка, зменшені ставки) знаходяться на середньоєвропейському рівні, а інші - навіть більше середніх значень для вибірки наведених країн. Це стосується величини бази оподаткування, частки ПДВ у сукупних податкових надходженнях та ВВП. Тому вимога подальшої гармонізації ставок ПДВ та, зрештою, фіскальної ефективності податку має обмежений потенціал коригувань. У цьому аспекті ПДВ відповідає європейським стандартам.

Акцизне оподаткування України лише частково відповідає *acquis communautaire*. Існує необхідність подальшого перегляду ставок АП в Україні у відповідності до стандартів ЄС. Тут існує обов'язкова до виконання Директива Ради 2011/64/ЄС щодо структури та ставок акцизного податку, яка, зокрема, вимагає встановити мінімальний акциз на сигарети у розмірі 90 євро за 1000 штук. Уряд та МФУ планує досягнути його в 2028 році та зафіксувати ці ставки в євро (замість номінування ставки у національній грошовій одиниці). На додаток в українському акцизному законодавстві з'явиться прогресивна норма, яка діє в більшості країн ЄС, про впровадження диференційованого акцизу на тютюновмісні вироби для електричного нагрівання, про що для країн - членів існує пряма рекомендація Єврокомісії.

Ключовою невідповідністю національного законодавства є наявність додаткового АП, який справляється з роздрібною торгівлі окремих видів підакцизних товарів, та покликаний формувати надходження до місцевих бюджетів (КБКД 1404000). Такий податок за своїм змістом та суттю не відповідає концепції акцизного оподаткування, визначеної Директивою 2020/262, оскільки призводить до подвійного оподаткування.

Крім АП, сплаченого виробниками / імпортерами алкогольних напоїв та тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, під

час реалізації такої продукції в роздрібній торгівлі додатково справляється роздрібний АП.

При роздрібній реалізації алкогольних напоїв платниками такої форми акцизного оподаткування є суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі, а для тютюнових виробів – виробник або імпортер такої продукції.

Об'єктом оподаткування роздрібного АП є операції з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі алкогольних напоїв та реалізації виробниками та/або імпортерами, у тому числі в роздрібній торгівлі тютюнових виробів, рідин для електронних сигаретах.

Роздрібний АП справляється за адвалорною ставкою в розмірі 5 % від вартості алкогольних напоїв (з ПДВ та без урахування роздрібного АП) або вартості за максимальними роздрібними цінами тютюнових виробів, рідин для електронних сигаретах, з урахуванням ПДВ та АП.

Ключова невідповідність національного законодавства праву ЄС полягає в тому, що порядок сплати АП в Україні кардинально відрізняється від європейської. Оскільки в українському законодавстві відсутнє поняття «режиму відстрочення сплати АП» (див. додаток Е).

Тому вітчизняні науковці відзначають, що існуючий порядок сплати акцизу в Україні не відповідає його сутності як податку на кінцеве споживання та європейській практиці акцизного оподаткування, що базується на вимогах ст. 7 Директиви 2008/118/ЄС, суперечить низці положень ПКУ, та, зрештою, є складним у адмініструванні для платників податків [32, с. 76].

Згідно п. 6 ст. 3 Директиви 2020/262 «режим відстрочення сплати акцизного податку» означає податковий режим, що передбачає відстрочення сплати АП, застосовний до виробництва, перероблення, тримання, зберігання або переміщення підакцизних товарів [17].

На відмінну від європейських країн в Україні платниками АП є переважно виробники, імпортери підакцизних товарів, і сума акцизу включається до вартості товару ще до початку його обігу в оптовій та роздрібній торгівлі. Об'єктом оподаткування є операції з реалізації

підакцизних товарів виробником або їх ввезення імпортером. Натомість, у ЄС АП сплачується в державі, в якій продукція випущена для споживання. Підакцизні товари можна транспортувати з однієї країни ЄС до іншої під режимом відстрочення сплати акцизного збору, доки вони не досягнуть кінцевого пункту призначення.

Усі поставки підакцизних товарів із відстроченням оподаткування між двома уповноваженими операторами декларуються за допомогою європейської Системи контролю за рухом акцизних товарів (Excise Movement and Control System, EMCS), до якої Україні потрібно буде доєднатись.

Отже, окремі норми національного законодавства у сфері акцизного оподаткування лише частково відповідають положенням Директиви 2020/262, що свідчить про необхідність подальшої роботи для досягнення повної відповідності. Зокрема, це стосується таких питань:

1) приведення переліку підакцизних товарів до переліку, що підпадає під сферу цієї директиви;

2) імплементації положення щодо звільнення від акцизного податку підакцизних товарів, які призначені для використання: міжнародними організаціями; збройними силами тощо;

3) приведення інституту «акцизних складів» в Україні до поняття та порядку функціонування податкових складів до вимог, визначених статтями 14 та 15 Директиви; розширення концепції акцизних складів в Україні на тютюнові вироби та алкогольні напої (пиво, вино, слабоалкогольні напої, проміжні продукти); приведення поняття «розпорядник акцизного складу» та порядку їх функціонування до категорії «авторизований розпорядник складу».

Впровадження «режиму відстроченої сплати акцизного податку», відповідно до якого податкове зобов'язання виникає під час виробництва / імпорту підакцизних товарів, а сплата в момент під час випуску для споживання підакцизних товарів в державі-члені випуску.

З огляду на це, питання гармонізації АП в Україні потребує комплексного підходу, оскільки національне законодавство наразі лише

частково відповідає європейським директивам. Лише близько 30% норм і правил директив ЄС узгоджується з національним законодавством України.

Отож, у порівнянні з ПДВ український акциз потребує більших зусиль на шляху гармонізації елементів даного податку з європейськими стандартами.

Насамкінець, щодо цього аспекту нашого дослідження, слід зазначити, що важливим аспектом подальшого розвитку системи непрямого оподаткування в Україні є необхідність розуміння того як відбувається її еволюція в сукупності поєднання її складових. Вектор розвитку податкових системи країн ЄС спрямований на розширення бази оподаткування податків на споживання. ПДВ і АП мають фактично одну базу оподаткування за винятком того, що для першого податку вона є значно ширшою, а база акцизу, відповідно, значно меншою, оскільки стосується оподаткування обмеженого кола шкідливих для здоров'я людини чи навколишнього середовища товарів. Враховуючи те, що АП є коригуючим поведінку споживачів фіскальним інструментом, то у довгостроковій перспективі можна очікувати зменшення його фіскальної ролі та значущості для державного бюджету. Фактично ситуація виглядає таким чином, що у країнах ЄС збільшення податкових надходжень від сплати ПДВ на 1% призводить до зростання надходжень від сплати АП на 0,7%. За даними України коефіцієнт еластичності становить 1 (рис. 3.3).

Враховуючи такі факти ми можемо стверджувати, що вступ до ЄС справлятиме вплив на подальший розвиток української системи непрямого оподаткування виключно у формально-юридичній площині, суттєві структурні зрушення не мають помітного фіскального потенціалу.

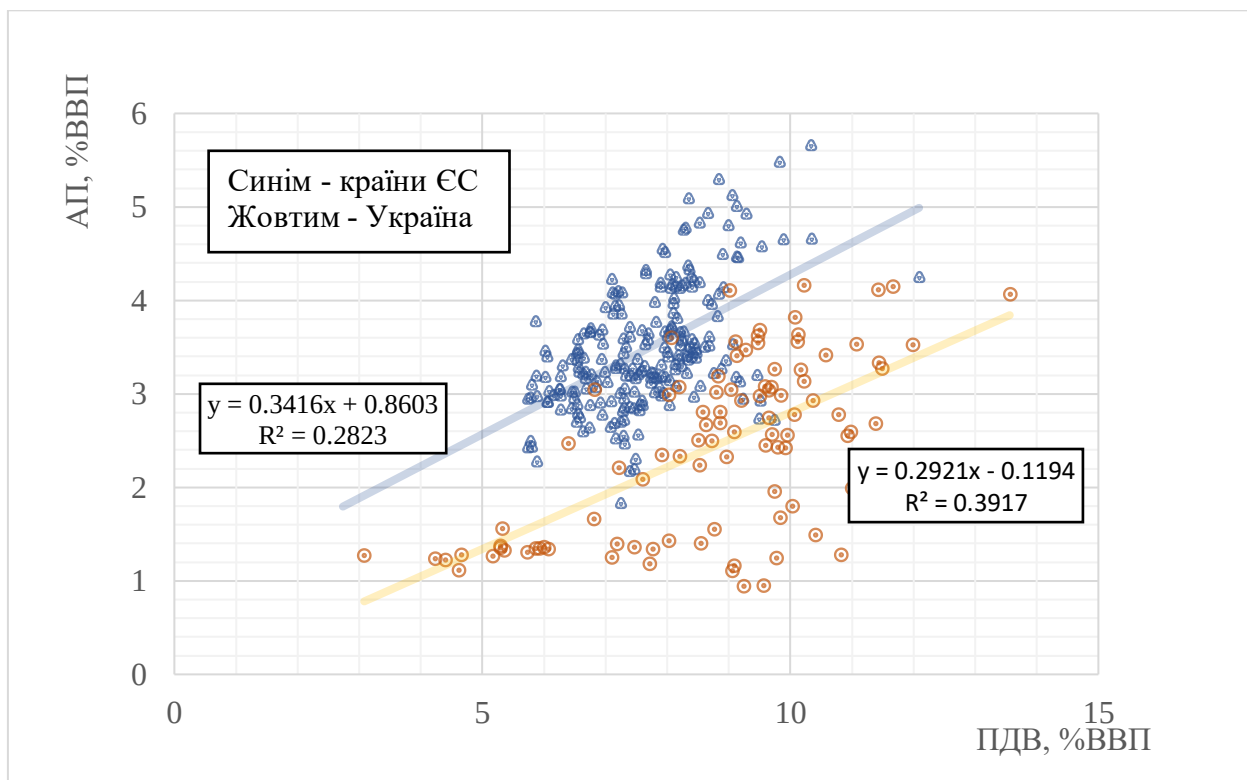


Рис. 3.3. Залежність приросту АП від ПДВ в країнах ЄС та Україні

Джерело : розраховано автором за даними [16, 130].

3.2. Перспективи цифровізації адміністрування непрямих податків як основа економічної безпеки держави

Одним із найважливіших напрямків подальшого вдосконалення, тобто підвищення ефективності, системи адміністрування непрямих податків є цифровізація відповідних процесів та процедур.

Ключова проблема адміністрування податків полягає у тому, що інформація про економічні результати та характеристики платників податків не є повною та абсолютно достовірною. Інформаційні обмеження лежать в основі традиційного економічного аналізу при розбудові ефективної системи адміністрування податків. Основна проблема полягає у тому, що контролюючі органи, маючи певні часові, ресурсні та бюджетні обмеження, не в змозі перевірити економічні результати діяльності всіх платників податків. Останні можуть неправильно представляти свої доходи, обсяги споживання, багатство

або спадщину з метою уникнення, оптимізації чи ухилення від сплати податків. Тому існуючі інформаційні обмеження визначають можливості уряду щодо стягнення податків. З цією метою контролюючі органи мають можливість здійснювати заходи контрольно-перевірочної роботи щодо економічних результатів діяльності платників податків лише вибірково. Відповідно до результатів аудиту можуть накладатись штрафи за недотримання вимог податкового законодавства.

Обмеження щодо наявної інформації про реальний стан платника податку (асиметрія інформації) є одним із основних у діяльності податкових адміністрацій. Тому цифровізація системи адміністрування податків є основним викликом поточного часу для системи управління державними фінансами, не тільки для податкової системи чи її складової системи непрямого оподаткування. Цифровізація змінює підходи до адміністрування в декілька способів.

Найперше, вона дозволяє податковим адміністраціям збирати якомога більше інформації про реальний стан платника податку, а тому обмеження на дії та рішення, що накладає проблема асиметрії інформації, послаблюються. Шляхом аналізу такої інформації виникає можливість приймати більш виважені рішення щодо фінансово-економічного стану платників, їх кластеризацію, завдання та напрями податкового аудиту. Таким чином ефективність системи адміністрування податків зростає, що, в свою чергу, посилює економічну безпеку держави.

Наступна перевага полягає у тому, що держава може використовувати більш досконалу податкову систему, елементи податків для вирішення фундаментальних проблем податкової політики, зумовлених відомою дилемою «соціальна справедливість – економічна ефективність» та «адміністративна ефективність - зручність». Зокрема, відома проблема непрямих податків полягає у тому, що вони є регресивними, тобто по мірі зростання доходу частка податкового тягара зменшується. В умовах цифровізації держава, шляхом отримання повнішої інформаційної картини

про стан платника податку, може використовувати зменшені ставки ПДВ для усунення даної проблеми не за критерієм класифікації споживчої корисності товарів, а цільовим чином для груп споживачів, які потребують фінансової, матеріальної підтримки. Те саме справедливо для АП, для прямих податків тощо.

Вітчизняні науковці відзначають, що «у зв'язку з розвитком цифрових технологій докорінні якісні зміни відбудуться у системі адміністрування податків. Україна не залишається осторонь від процесів запровадження нових технологій в систему адміністрування податків, адже лише протягом останніх декількох років в нашій практиці адміністрування податків та підтримки прийняття рішень в сфері податкової політики держави завдяки новим технологіям виникли абсолютно нові інструменти, що дозволяють вирішувати прикладні проблеми» [55, с. 39].

У податковому адмініструванні важливо також те, що цифровізація здатна змінити підходи у широкому діапазоні управлінських функцій у тому числі підходи до управління та прийняття рішень. Разом з цим, «передбачається цифровізація податкових адміністрації та процедур оподаткування шляхом створення цифрової платформи та формування на її основі цифрової екосистеми для всіх учасників економічних відносин, підвищення професіоналізму співробітників, фінансової грамотності і цифрових компетенцій платників податків» [49, с. 3037].

На рисунку 3.4 представлені типові процедури адміністрування податків, які реалізуються у документально-паперовому варіанті отримання, накопичення та збереження інформації.



Рис. 3.4. Взаємозв'язок процедур адміністрування податків

Джерело : складено автором.

Традиційні процедури адміністрування податків передбачають візити платників податків до податкової адміністрації для постановлення на облік, подання звітів у паперовому форматі згідно з нормами податкового законодавства та визначеними строками, безпосереднє спілкування платників і контролерів у процесі верифікації та комплаєнсу, надання сервісних послуг, аудиту тощо.

Наприклад, як відомо, існує три основних традиційних способи контролю за об'єктами оподаткування та процедурою сплати : деклараційний, у джерела доходу і кадастровий. Подання декларацій у паперовому форматі ще до недавнього часу було стандартною процедурою оцінки бази оподаткування.

Сучасний - цифровий - формат представлення даних дещо змінює свій функціонал. Зокрема, стосовно цифровізації податкових адміністрацій експертами ОЕСР розроблена модель «Цифрової податкової адміністрації

3.0», архітектура якої представлена на рисунку 3.5, яка по суті є цифровою екосистемою адміністрування податків, що враховує тенденції цифровізації, масштаби та напрями поширення нових технологій.



Рис. 3.5. Модель ОЕСР «Цифрова податкова адміністрація 3.0».

Джерело : [127].

Як бачимо, з наведеного рисунку ключовими елементами нової «Цифрової податкової адміністрації 3.0» є [127]:

Блок 1. Цифрова ідентифікація передбачає розбудову безпечної та унікальної процедури ідентифікації (автентифікації) платників податків у спосіб, що допомагає зменшити навантаження для всіх сторін податкових відносин та перенесення обробки інформації про платника у «фоновий режим» шляхом поєднання існуючих даних про платника.

Блок 2. Податкові правила полягає у необхідності створення та розповсюдження новацій податкового законодавства, нових податкових правил в зручному управлінському форматі для того, щоб надати можливості

платникам податків інтегрувати їх з власними системами управління, враховуючи поточний стан їх розвитку.

Блок 3. Точка доступу платника податку передбачає залучення платників податків до процесу податкового адміністрування за необхідності з метою збільшення можливостей отримання об'єктивної інформації про фінансово-господарський, майновий стан платників податків на основі таких точок доступу.

Блок 4. Державне управління передбачає керівництво розробкою, впровадженням та взаємозв'язком структурних елементів цифрової архітектури в межах податкової адміністрації, так й у співпраці з іншими державними органами, як на національному, так і на міжнародному рівнях.

Блок 5. Нові правила та навички, які знадобляться для розвитку і функціонування цифрової системи податкового адміністрування як працівникам податкових адміністрацій, так і платникам податків.

Блок 6. Управління даними передбачає створення такої архітектури баз даних, щоб податкові органи могли користуватись ними в найбільш ефективний спосіб одночасно для максимізація комплаєнсу і мінімізація адміністративних витрат для себе і платників, використання даних для аналізу та підтримки управлінських функцій в сфері податкової політики держави.

Слід зазначити, що в останні роки прогрес цифровізації адміністрування податків в Україні є значним.

Згідно плану цифрового розвитку ДПС України до 2030 р. передбачаються такі основні напрямки цифрової трансформації [54]:

1. Покращення податкового комплаєнсу.
2. Реформи у сфері доброчесності та ефективне адміністрування.
3. Якість даних та управління даними.
4. Євроінтеграція.
5. Безпека даних.

Всі вони узгоджуються з моделлю ОЕСР створення цифрової податкової адміністрації 3.0, а у деяких аспектах практика адміністрування в Україні не поступається кращим світовим стандартам.

Так, згідно звіту Рахункової палати про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами виконавчої влади в частині реєстрації та обліку платників податків на ДПС покладена відповідальність в частині формування і наповнення більш як п'ятнадцяти реєстрів, що стосується цифрової ідентифікації платників податків, оцінки їх об'єктивного фінансово-господарського і майнового стану. Адміністраторами цих реєстрів є центральний апарат ДПС, а її територіальні органи забезпечують лише подання відомостей до них [25]. Згідно висновків аудиторів зазначається, що платники податків мають змогу подати в електронній формі будь-яку заяву чи повідомлення, що стосуються взяття на облік, внесення змін до облікових даних, зняття з обліку. ДПС в цілому забезпечено ведення реєстрів та баз даних в інформаційно-комунікаційних системах «Державний реєстр фізичних осіб» та «Податковий блок» щодо реєстрації та обліку платників податків з автоматизацією всіх процесів та процедур. У ЕКПП фізичні та юридичні особи мають можливість повноцінного отримання цифрових послуг від ДПС щодо доступу до особистої інформації, аналітичних сервісів, доступу до реєстрів, розрахунків з бюджетом тощо. За даними ДПС станом на початок 2025 р. користувачами приватної частини ЕКПП було 5,3 млн користувачів, з яких 1,5 млн громадяни, 2,8 млн самозайняті особи [64]. Відповідно, можна зробити висновок, що в частині розбудови блоків 1 «Цифрова ідентифікація» та 3 «Точка доступу» вже є суттєвий прогрес. Зокрема, за даним ДПС постійно відбувається розвиток і вдосконалення сервісів ЕКПП у тому числі з метою їх адаптації до змін податкового законодавства (Блок 2). В цій частині розроблено API на новий функціонал ЕКПП, запроваджено мобільний додаток «Моя податкова», забезпечено можливість сплати податків фізичними особами з використанням наявних платіжних систем.

Висновки щодо ефективності взаємодії з іншими органами виконавчої влади на національному та міжнародному рівнях (Блок 4 «Державне управління») є не такими однозначними. Зокрема, у звіті Рахункової палати зазначається, що наявний рівень взаємодії та інформаційного обміну ДПС з іншими державними органами влади України не забезпечили достовірності та повноти відомостей про платників податків у реєстрах та базах даних щодо обліку платників податків. Відсутній належний рівень інформаційної взаємодії з окремими міністерствами [25].

Поряд з цим бачимо, що взаємодія на міжнародному рівні ДПС з податковими адміністраціями і компетентними органами інших країн поглиблюється та стає більш ефективною. У 2024 р. розроблено та введено в експлуатацію інформаційну підсистему «Міжнародний обмін податковою інформацією» для автоматичного обміну податковою інформацією за стандартами CRS (Загальний стандарт звітності) та CbC (Звітність у розрізі країн) про фінансові рахунки платників податків для сприяння прозорості та боротьби з ухиленням від сплати податків.

Поточний стан цифрової трансформації у сфері безпосередньо непрямих податків дозволяє визначити його як прогресивний, оскільки розроблено відповідні сервіси для платників ПДВ і АП.

Як було зазначено раніше, після запровадження з 2015 року в Україні СЕА платники ПДВ отримали можливість сплачувати податок через електронні рахунки в системі ЕКПП [61]. Система забезпечує автоматизований облік і контроль за сплатою ПДВ і була впроваджена для покращення ефективності адміністрування податку, зниження адміністративного навантаження на платників податків і податкові органи, а також для боротьби з податковими правопорушеннями. У 2020 році СЕА ПДВ була вдосконалена шляхом автоматичного блокування податкових накладних, якщо є сумніви щодо законності операцій [60].

Згідно з чинним порядком платники ПДВ реєструються в системі через спеціалізовані електронні реєстраційні форми. Це дозволяє автоматично вести

облік платників ПДВ і зменшити можливість помилок чи маніпуляцій. Платники ПДВ зобов'язані подавати податкові декларації в електронному вигляді через онлайн-систему. Для цього через ЕКПП відбувається реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування до них в електронній формі. Це забезпечує швидке і ефективне подання інформації про нараховані та сплачені суми податку. Декларація може бути автоматично перевірена на відповідність встановленим нормам. У СЕА ПДВ платники можуть реєструвати податкові накладні та розрахунки коригувань на купівлю та продаж товарів або послуг, що підлягають оподаткуванню ПДВ. Ці накладні використовуються для визначення податкового кредиту та податкових зобов'язань. Процес реєстрації податкових накладних дозволяє уникнути помилок у документації і прискорює процес перевірки податковими органами.

СЕА автоматично обчислює податкові зобов'язання і податковий кредит, що дозволяє платнику ПДВ правильно визначати суму до сплати або до повернення з бюджету. Усі операції в системі мають бути зафіксовані і перевірені, що дає можливість автоматично виявляти невідповідності та потенційні порушення.

СЕА ПДВ зазвичай інтегрована з іншими державними реєстрами, митними і фінансовими системами, що дозволяє здійснювати автоматизовану перевірку інформації і забезпечує зв'язок між митницею, податковими органами та іншими державними структурами. Органи ДПС мають доступ до усіх операцій, що здійснюються в системі, і можуть автоматично здійснювати контроль за правильністю нарахування та сплати ПДВ. Інформація, що вноситься до системи, підлягає автоматичним перевіркам на відповідність вимогам законодавства, і при виявленні невідповідностей проводиться подальша перевірка.

АП також має свою специфіку цифрового адміністрування, яка вже знайшла відповідні практичні рішення. Основною характерною рисою є специфіка обліку платників АП, а саме, обов'язкове ліцензування їхньої діяльності щодо виробництва і торгівлі підакцизними товарами. На підставі

ліцензування здійснюється реєстрація АП в органах ДПС. Застосування механізму ліцензування дозволяє здійснювати контроль за дотриманням технологічних умов виробництва підакцизних товарів, реалізовувати заходи, спрямовані на недопущення недобросовісної конкуренції, регулювати можливість виходу на ринок нових суб'єктів господарювання.

Крім того, для забезпечення належного контролю за повнотою сплати АП у вітчизняній практиці податкового адміністрування використовуються такі інструменти як «акцизні склади» та «цифрові засоби контролю» [38, с. 45]. Так, 31 липня 2019 року в Україні було впроваджено електронне адміністрування акцизного податку для паливно-мастильних матеріалів, яке передбачає реєстрацію акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних, електронний облік обсягів і вартості товарів, що підлягають акцизному оподаткуванню, а також автоматичний контроль за обсягами реалізації акцизних товарів, що дає змогу забезпечити правильність нарахувань і сплати податку [59].

Адміністрування АП в Україні стало значно більш прозорим і автоматизованим завдяки впровадженню електронних платформ і систем. Однак, попри всі переваги, залишається ряд проблем, пов'язаних з реалізацією та контролем на всіх етапах обігу підакцизних товарів.

Тому для підвищення ефективності процедур моніторингу руху підакцизних товарів від виробника по ланцюгу постачання в Україні згідно Законом України від 29 червня 2023 року № 3173-IX впроваджено Електронну систему обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах [58].

Така система представляє собою інформаційно-комунікаційну систему, що забезпечує формування електронних марок АП, обробку та зберігання інформації про товари (продукцію), марковані графічними елементами електронних марок акцизного податку, а також взаємодію програмними засобами між державними органами, юридичними або фізичними особами, у тому числі фізичними особами - підприємцями, з метою забезпечення

електронної простежуваності обігу таких товарів (продукції). Власником (держателем) системи є держава в особі Міністерства цифрової трансформації України, а технічним адміністратором Електронної системи є державне підприємство «ДІА (див. додаток Є).

Запровадження такої системи є частиною ширшої політики щодо контролю над споживанням тютюну та покращення загального стану здоров'я населення, яка відповідає вимогам Директиви Європейського Парламенту і Ради 2014/40/ЄС від 3 квітня 2014 року про наближення законів, підзаконних нормативно-правових актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів і супутніх продуктів та про скасування Директиви 2001/37/ЄС (далі – Директива 2014/40/ЄС), яка регулює виробництво, обіг та рекламу тютюнових виробів з метою зменшення їхнього споживання й захисту здоров'я населення.

Система також пов'язана з контролем за сплатою АП, який має бути сплачений економічними операторами - виробниками/імпортерами за сформовані унікальні ідентифікатори, а також сум доплати АП, які мають бути сплачені економічними операторами - виробниками під час реалізації маркованих товарів (продукції) або економічними операторами - імпортерами під час ввезення маркованих товарів (продукції). Планується, що початок функціонування Електронної системи стартує у 2026 р., а у поточному році передбачено початок її роботи в тестовому режимі.

Важливою складовою сучасної архітектури цифрової податкової адміністрації є управління даними (Блок 6), що передбачає не тільки накопичення, збереження та убезпечення даних, а також проведення аналізу за сучасними стандартами. Аналіз даних дозволяє вирішувати важливі прикладні завдання у процесі адміністрування податків. Для прикладу можна навести діяльність Центре компетенцій з прогнозної аналітики (РАСС), який є спеціальним аналітичним підрозділом Міністерства фінансів Австрії, що використовує прогнозну аналітику та штучний інтелект для виявлення ухилення від сплати податків та ідентифікації конкретних підприємців та

фізичних осіб. Так, у 2023 році завдяки використанню моделі ризиків РАСС, що побудована на основі штучного інтелекту, було проаналізували близько 6,5 мільйона операцій діяльності платників податків у різних галузях економіки. Загальна кількість кейсів для перевірки становила 34 млн, з яких 375 тис було визнано фіктивними. Після цього, підрозділи податкового аудиту здійснювали таргетовану перевірку платників податків, що дозволило зменшити на 40% кількість аудитів та на 40% збільшити додаткові податкові надходження до бюджету. Спеціальний підрозділ, який здійснював моделювання ризиків на основі прогнозової аналітики виявив неправдиву інформацію в податкових звітах фізичних і юридичних осіб, а також спроби шахрайства з податком на прибуток, податком на прибуток корпорацій та ПДВ. У результаті слідчі отримали близько 185 мільйонів євро податкових надходжень. Крім того, було розслідувано близько 27,5 мільйона справ із загальної кількості щодо ризику наявності можливих порушень законодавства, в основному пов'язаних з виявленням незаконно поданих заявок на отримання та отриманих субсидій та пільг, а також діяльності фіктивних компаній [95].

Схематично еволюцію підходів до аналізу даних можна представити наступним чином (рис. 3.6).

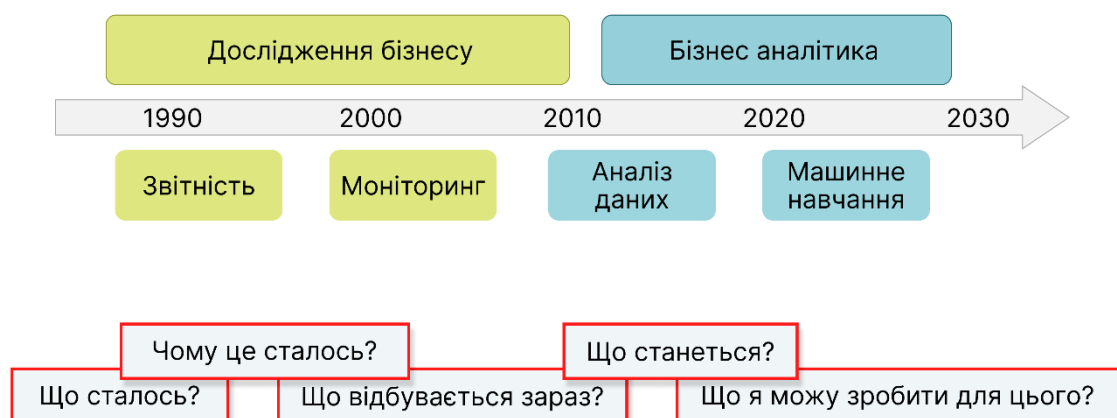


Рис. 3.6. Еволюція підходів до аналізу даних

Джерело : розроблено автором.

В останні 40 років спостерігається розвиток аналітичних підходів від ex-post до ex-ante аналітики : від питань що сталося і чому до питань що має статись і як можна упередити небажані події чи їх наслідки.

Тому прикладна аналітика для цілей оподаткування (що має ґрунтуватись на наявних емпіричних і статистичних даних, за рахунок того, що будь-яка соціально-економічна система генерує великі масиви цифрової інформації) вже сьогодні трансформується на прогнозну аналітику, що оперує даними, які збираються в онлайн режимі (дата-майнінг).

В онлайн режимі, тобто своєрідний дата-майнінг про економіку, відбуваються накопичення інформації у СЕА ПДВ. Де-факто СЕА ПДВ є сучасною цифровою архітектурою української економіки, яка дозволяє вирішувати не тільки завдання податкового адміністрування, а також в цілому сприяти підвищенню ефективності формування і реалізації рішень у сфері податкової політики держави.

Раніше вже зазначалось, що основна мета розбудови Блоку 6 «Управління даними» полягає створенні практики адміністрування податків на основі безперервного процесу обробки даних, що у значному ступені залежить від доступності та якості даних.

Зі зростанням обсягу інформації податкова адміністрація все частіше отримує та обробляє більше податкових даних від платників податків та третіх сторін (наприклад, дані з електронних рахунків-фактур, онлайн-касових апаратів та інформації про фінансові рахунки). Різниця між традиційним підходом адміністрування і моделлю Цифрової податкової адміністрації 3.0 полягає в тому, що місцезнаходження даних (яке може бути в бізнес-системах, хмарі, у третіх сторін тощо) стає менш важливим. Зміна полягає в тому, що замість управління та накопичення даних податкова адміністрація все частіше керує їх доступністю, якістю та точністю, а отримати дані можна дистанційно з різних джерел у тому числі напрямку з інформаційно-аналітичних систем платників податків.

Така практика фактично у найближчий час має бути впроваджена в Україні, зокрема передбачається протягом 2025 р. впровадження ІТ-рішень для SAF-T UA (Standard Audit File – Tax, SAF-T), тобто електронний формат подання даних спочатку для великих платників податків, а у подальшому для усіх платників ПДВ.

Основне призначення аудиторського файлу SAF-T полягає в отриманні додаткової фінансової інформації про стан платника податку у електронному вигляді за стандартизованими вимогами, яка надалі опрацьовується із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення, при проведенні додаткових перевірок. Враховуючи специфіку вітчизняної економіки, податкової системи і практику адміністрування податків перевірки на основі файлу SAF-T забезпечують бюджетне відшкодування ПДВ в автоматичному режимі. Створюються достатні умови для вирішення проблеми подання/неврахування таблиць даних платників податків при блокуванні податкових накладних/розрахунків коригування. Фактично контролюючий орган отримує можливість самостійно перевіряти достовірність даних на основі прямого доступу до фінансової інформації платників ПДВ. Такий саме механізм може бути застосований і для платників АП.

Сучасна ефективна практика податкового адміністрування, по суті, є операцією з обробки даних, яка значною мірою залежить від доступності та якості даних. Зі зростанням цифровізації податкова адміністрація все частіше отримує та обробляє більше податкових даних від платників податків та третіх сторін (наприклад, дані податкових накладних, реєстраторів розрахункових операцій та інформації про фінансові рахунки від банківських установ тощо). Функціональний зв'язок Блоку 6 «Управління даними» з іншими елементами моделі Цифрової податкової адміністрації 3.0 полягає в тому, що окрім управління даними податкова адміністрація все частіше керує доступністю, якістю та точністю даних, які можна за потреби отримати дистанційно, зокрема, з інформаційно-комунікаційних систем платників податків (див. рис. 3.7).

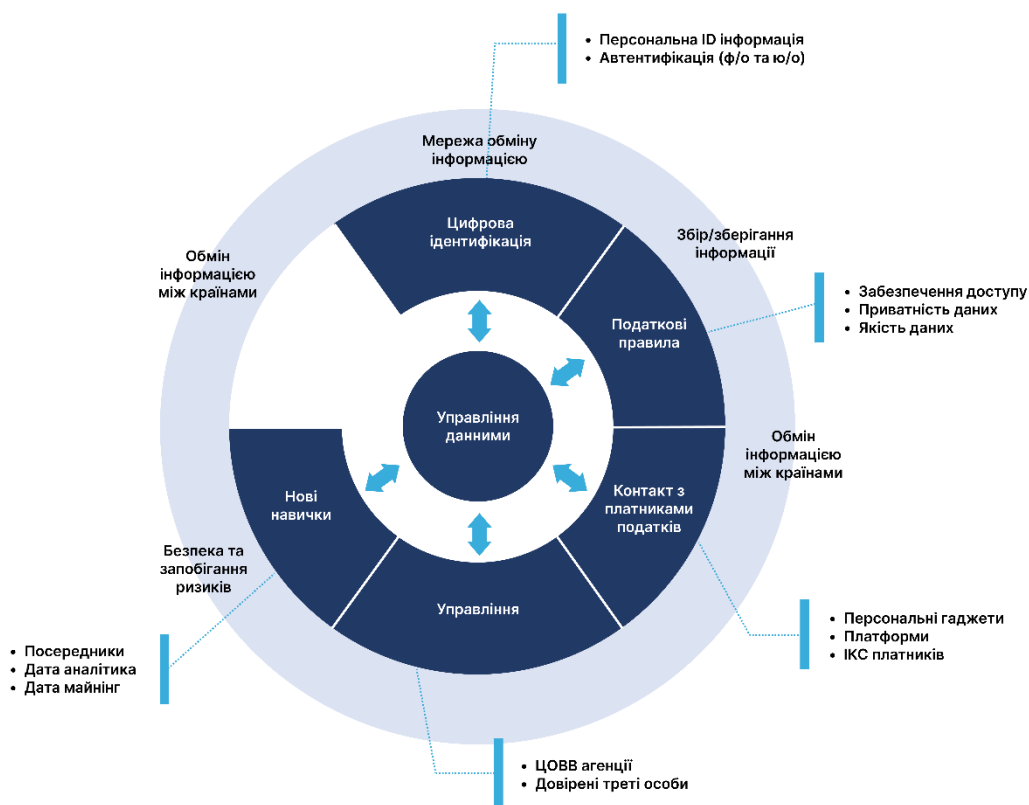


Рис. 3.7. Зв'язок Блоку 6 «Управління даними» з іншими елементами моделі Цифрової податкової адміністрації 3.0

Джерело : [127].

Враховуючи описаний концептуальний напрям цифрової трансформації податкових адміністрацій, розроблений експертами ОЕСР, можна визначити модель сучасної архітектури податкових даних України, що сприяє збільшенню економічної безпеки держави. Схематично вона представлена на наступному рисунку 3.8.

Як бачимо, основою моделі є СЕА ПДВ, яка де-факто тотожна міжгалузевому балансу (таблиця витрати – випуск, ТВВ), який характеризує виробництво та розподіл суспільного продукту в галузевому розрізі, міжгалузеві виробничі зв'язки, використання матеріальних і трудових ресурсів, створення і розподіл національного доходу (зведені національні рахунки, ЗНР). Співставлення податкових даних СЕА ПДВ з даними

міжгалузевого балансу, що інтегрально характеризує розподіл основних баз оподаткування (фонд оплати праці, прибуток, кінцеві споживчі витрати тощо), дозволяє оцінювати та аналізувати розподіл податкового навантаження за економічною класифікацією, рівнями державного управління, типом податків (зокрема, прямі/непрямі).

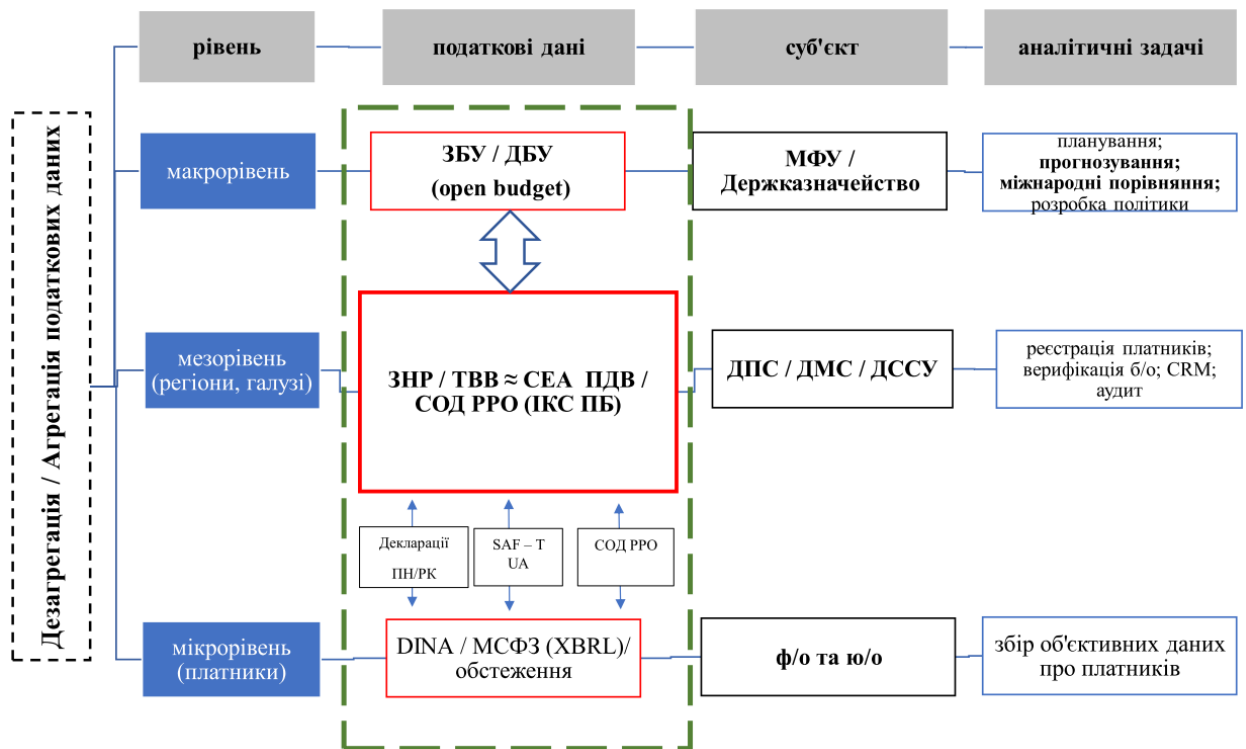


Рис. 3.8. Модель сучасної архітектури податкових даних України, що збільшує економічну безпеку держави

Джерело : розроблено автором.

Основні інформаційні потоки, на підставі яких формується СЕА ПДВ, представлені даними з податкових декларацій, податкових накладних/розрахунків коригування (ПН/КР), аудиторського файлу SAF – Т UA, що формується на основі міжнародних стандартів фінансової звітності платників податків (МСФЗ) у форматі XBRL, та даних реєстраторів розрахункових операцій.

Система обліку даних реєстраторів розрахункових операцій (СОД РРО) також має стати важливою складовою сучасної архітектури податкових даних, оскільки забезпечує повноту обробки і зберігання фіскальної інформації, що може використовуватись ДПС для виявлення податкових ризиків і зрештою ризикових суб'єктів господарювання для здійснення контрольно-перевірочної роботи.

Аналітичні завдання, що мають вирішуватись ДПС на цьому рівні, полягають у повноті реєстрації платників податків, баз оподаткування, здійснення оцінки та управління податковими ризиками (комплаєнс ризик менеджмент - CRM) та аудит.

По мірі агрегації податкових даних, тобто їх узагальнення та інтерполяція на макроекономічний рівень, ми отримуємо узагальнені показники щодо отриманих сум податкових надходжень у розрізі податків (зокрема, згідно коду бюджетної класифікації доходів) в необхідному часовому форматі (місяць, квартал, півріччя, рік), що дозволяє вирішувати інші аналітичні завдання : планування, прогнозування податкових надходжень, порівняння між країнами, розробка податкової політики.

У зворотному напрямку – перехід від макрорівня до мезо (регіону, галузі) та мікрорівня (платники податків, домогосподарства) – відбувається дезагрегація/декомпозиція податкових даних у потрібному для аналізу вимірі.

Подібний перехід від мікроданих до макрорівня і навпаки дозволяє розширити спектр аналітичних завдань, які можна розв'язувати за допомогою таких податкових даних, зокрема, у поєднанні з системою розподільних національних рахунків. Розподільні національні рахунки (Distributional National Accounts, DINA) є розширенням традиційних національних рахунків країни (таких як ВВП, національний дохід тощо), які також надають розподільчу інформацію про те, як доходи та багатство розподіляються між різними групами населення — зазвичай за процентилями доходів (верхній 1%, нижні 50%, середні 40% тощо) [123]. Стандартна система національних

рахунків (наприклад, ESA 2010) вимірюють загальний обсяг виробництва, доходи та багатство на рівні країни, вони не показують, хто отримує вигоду від економічного зростання або хто володіє багатством. DINA заповнює цю прогалину, розбиваючи ці макроекономічні показники по всьому спектру доходів населення та усім платникам податків.

Такий аналіз представляється важливим з огляду на те, що ПДВ є регресивним податком. Цей його недолік дозволяють нівелювати якраз такі елементи даного податку як пільги та зменшені ставки. Використовуючи податкові дані мікрорівня та інформацію з рахунків DINA виникає можливість оцінки розподілу фактичного податкового навантаження з ПДВ чи АП за групами споживачів з різним рівнем доходів. На основі такої інформації може відбуватись більш ефективне налаштування регулятивних механізмів відповідних податків, що, зрештою, дозволяє досягти вищого рівня якості економічної безпеки держави.

Потрібно зазначити, що фактично більшість елементів представленої моделі в Україні вже функціонує або найближчим часом буде введена у дію. Станом на поточний момент ДПС підтримує функціонування дванадцяти інформаційно-комунікаційних системи (ІКС), основною з яких є ІКС «Податковий блок» (ІКС ПБ). Система забезпечує надання електронних послуг для майже 4 млн платників податків, що здійснюють фінансово-господарську діяльність, та 38 млн фізичних осіб [54].

Частково невирішеною є функція інтеперабельності зв'язків між окремими блоками системи. Під інтеперабельністю інформаційної системи слід розуміти здатність до взаємодії її компонентів, що становлять довільні інформаційні ресурси (програмні компоненти, бази даних, бази знань, файли даних тощо), які розглядають незалежно від апаратно-програмної платформи і розміщення в просторі.

Крім того, очевидно, що сучасна архітектура податкових даних має бути інтегрованою із зовнішніми інформаційно-комунікаційними, інформаційно-аналітичними системами ЄС, ОЕСР. Йдеться про інтеграцію з європейською

системою обміну інформацією про ПДВ (VIES – VAT Information Exchange System), електронна система комплексного обслуговування платників ПДВ (VAT One Stop Shop – VAT OSS), система відшкодування ПДВ для нерезидентів ЄС (VAT Refunds), система моніторингу руху підакцизних товарів (Excise Movement and Control System), системами міжнародного обміну податкової інформацією тощо.

Податкові дані, що інтегровані в єдину інтероперабельну базу даних, можна використовувати для планування і прогнозування податкових надходжень, які, в свою чергу, потрібно використовувати для прогнозування ключових макроекономічних параметрів економіки. Бази оподаткування основних податків загалом добре відображають економічну активність. Тому зміни у податкових надходженнях потребують аналізу, а висновки, які отримані на його основі, можуть використовуватись для належного управління економічною безпекою держави.

Так, ПДВ добре підходить для вирішення таких аналітичних завдань, оскільки податкові надходження від його сплати ДПС отримує з найбільшою частотою та у потрібних вимірах (галузь, вид діяльності, регіон тощо). Існує мінімальний часовий лаг між динамікою надходжень від сплати ПДВ та його базою оподаткування, тобто створеною доданою вартістю. Тому аналіз цих даних є особливо корисним в країнах, де щоденні податкові дані доступні, але статистика національних рахунків є недостатньою, тобто квартальні дані ВВП або недоступні, ненадійні, або значно затримуються, а інші щомісячні показники економічної активності (такі як промислове виробництво) також не надаються органами влади або надаються із суттєвим запізненням [105, с. 166].

У такому випадку існує можливість прогнозування таких важливих макроекономічних параметрів економіки України як кінцеві споживчі витрати населення та ВВП. Прогнозування цих макропоказників дозволяє у більш оперативному форматі аналізувати макроекономічну динаміку та здійснювати

необхідний вплив на економічну систему, що в остаточному випадку підвищує рівень її безпеки.

Для прикладу на рисунку 3.9 наведена залежність між податковими надходженнями від сплати ПДВ на імпорт та кінцевими споживчими витратами домогосподарств.

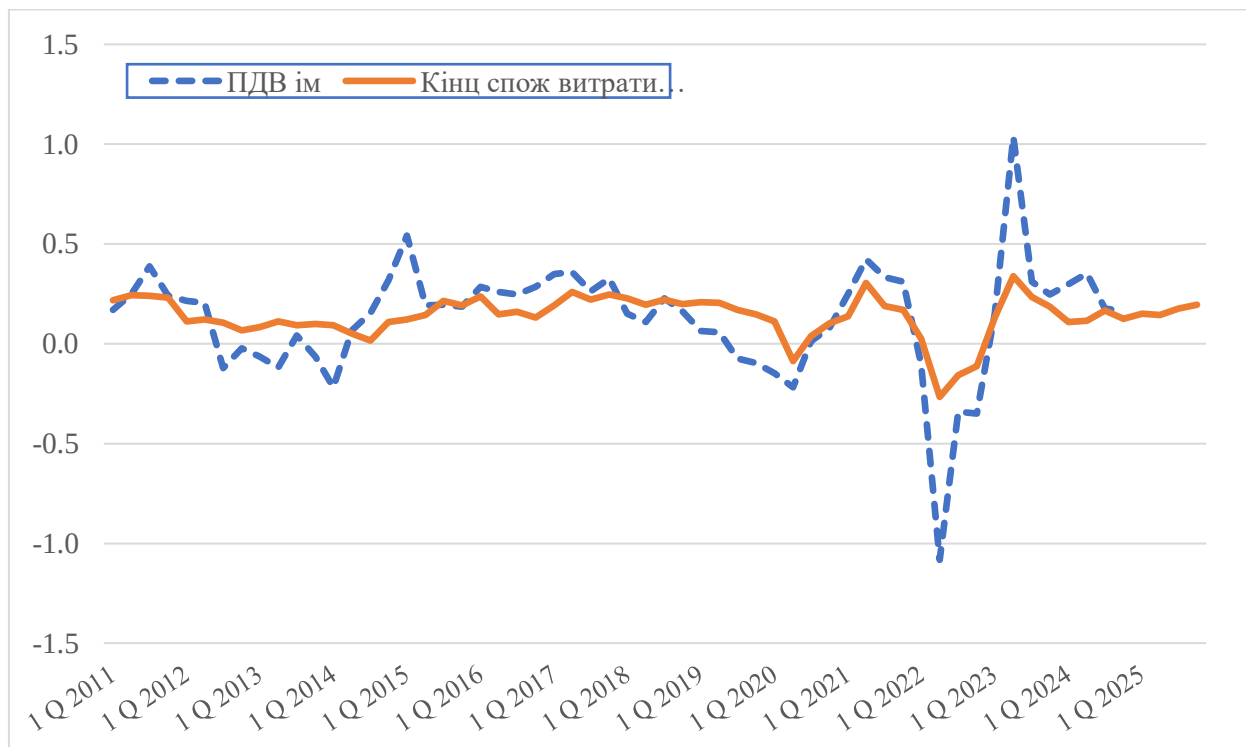


Рис. 3.9. Сезонно-скориговані темпи приросту кінцевих споживчих витрат домогосподарств та надходжень від сплати ПДВ на імпорт

Джерело: розрахунки автора за даними [16, 24].

Оскільки існує висока функціональна залежність між даними макроекономічними показниками (коефіцієнт кореляції становить 0,95), а оперативність отримуваних даних зі сплати ПДВ є досить високою у щомісячному форматі, то на основі даних податкових надходжень проста модель функціональної залежності, зокрема, однофакторна регресійна модель, дозволяє з високим ступенем достовірності спрогнозувати такі показники як ВВП та кінцеві споживчі витрати населення.

Висновки до розділу 3

Подальший розвиток української системи непрямого оподаткування як механізму забезпечення економічної безпеки держави в значній мірі залежить від двох основних факторів – необхідності гармонізації з *acquis communautaire* та цифровізації системи адміністрування цих податків.

Фіскальна значущість ПДВ для системи публічних фінансів країн ЄС зумовлює необхідність постійної уваги урядів, податкових адміністрацій, науковців та експертів до механізму його належного функціонування, ефективної роботи системи адміністрування податку як в межах окремих країн, так й на міжнародному рівні. Тому елементи ПДВ, підходи до його адміністрування в ЄС постійно змінюються і вдосконалюються.

Для оцінки впливу фактору інтеграції до ЄС на систему непрямих податків України важливим є досвід країн, що приєднувались до ЄС у минулому. За результатами вивчення такого досвіду показано, що у середньому сукупний рівень податкового навантаження у цих країнах після вступу до ЄС по суті залишається незмінним, хоча протягом довгострокового періоду, у нашому випадку 2000–2020 рр., спостерігається тенденція до конвергенції (зближення) значень показника сукупного податкового навантаження. Вступ до ЄС призводить до суттєвого зменшення митних платежів, оскільки приєднання до єдиного європейського ринку зумовлює скасування митних платежів та уніфікацію зовнішніх тарифів. На відміну від цього вступ до ЄС зумовлює поступове і повільне зростання питомої ваги ПДВ в той час як питома вага АП здебільшого залишається такою ж або, в окремих країнах, зменшується. Середнє значення ПДВ як частки ВВП збільшилось з 7,7% у 2000 р. до 8,3% у 2020 р. Цей самий показник акцизу залишається фактично незмінним. Протягом зазначеного періоду його значення трохи збільшилось до 3,7% ВВП, але згодом повернулось до початкового рівня 3,2% у – 3,3% ВВП.

Зростання фіскальної ефективності ПДВ відбувається за рахунок підвищення нормативної ставки податку. Станом на 2000 р. середня арифметична ставка ПДВ по країнах нових членах ЄС становила 19,7%. Її помірне зростання до рівня 21,5%, станом на 2023 р. на 1,8 в.п. характеризує тенденцію поступового збільшення ролі ПДВ як основного податкового інструменту у системі публічних фінансів країн ЄС. У звіті щодо моніторингу прогресу євроінтеграції України зазначається, що з метою приведення у відповідність до вимог ЄС елементів ПДВ, перегляду потребує практика застосування зменшених ставок ПДВ, пільг, що застосовуються при визначенні бази оподаткування, а також приведення у відповідність системи адміністрування ПДВ. Аналіз змін елементів ПДВ в Україні порівняно з вибіркою країн нових членів ЄС засвідчує, що окремі елементи ПДВ в Україні (нормативна ставка, зменшені ставки) знаходяться на середньоєвропейському рівні, а інші - навіть більше середніх значень для вибірки наведених країн. Це стосується величини бази оподаткування, частки ПДВ у сукупних податкових надходженнях та ВВП. Тому вимога подальшої гармонізації ставок ПДВ та, зрештою, фіскальної ефективності податку має обмежений потенціал коригувань. Зроблено висновок, що у цьому аспекті ПДВ відповідає європейським стандартам.

На відміну від ПДВ акцизне оподаткування України лише частково відповідає *acquis communautaire*. Існує необхідність подальшого перегляду ставок АП в Україні у відповідності до стандартів ЄС. Тут існує обов'язкова до виконання Директива Ради 2011/64/ЄС щодо структури та ставок акцизного податку.

Ключовою невідповідністю національного законодавства є наявність додаткового АП, який справляється з роздрібною торгівлі окремих видів підакцизних товарів, та покликаний формувати надходження до місцевих бюджетів (КБКД 1404000). Такий податок за своїм змістом та суттю не відповідає концепції акцизного оподаткування, визначеної Директивою

2020/262, оскільки призводить до подвійного оподаткування однієї й тієї ж бази.

Ключова невідповідність національного законодавства праву ЄС полягає в тому, що порядок сплати АП в Україні кардинально відрізняється від європейської. Оскільки в українському законодавстві відсутнє поняття «режиму відстрочення сплати АП». На відмінну від європейських країн в Україні платниками АП є переважно виробники, імпортери підакцизних товарів, і сума акцизу включається до вартості товару ще до початку його обігу в оптовій та роздрібній торгівлі. Об'єктом оподаткування є операції з реалізації підакцизних товарів виробником або їх ввезення імпортером.

З огляду на це, питання гармонізації АП в Україні потребує комплексного підходу, оскільки національне законодавство наразі лише частково відповідає європейським директивам. Лише близько 30% норм і правил директив ЄС узгоджується з національним законодавством України. У порівнянні з ПДВ український акциз потребує більших зусиль на шляху гармонізації елементів даного податку з європейськими стандартами.

Важливим чинником впливу на розвиток системи непрямого оподаткування є цифровізація системи їх адміністрування.

У податковому адмініструванні цифровізація змінює підходи у широкому діапазоні управлінських функцій шляхом створення цифрової платформи та формування на її основі цифрової екосистеми для всіх учасників економічних відносин. Експертами ОЕСР розроблена модель «Цифрової податкової адміністрації 3.0», архітектура якої по суті є цифровою екосистемою адміністрування податків, що враховує тенденції цифровізації, масштаби та напрями поширення нових технологій. Плану цифрового розвитку ДПС України до 2030 р. передбачаються такі основні напрямки цифрової трансформації ДПС як покращення податкового комплаєнсу, реформи у сфері доброчесності, ефективне адміністрування, якість та управління даними, євроінтеграція, безпека даних.

Зазначені вектори розвитку узгоджуються з моделлю ОЕСР, а у деяких аспектах практика адміністрування в Україні не поступається кращим світовим стандартам

Враховуючи концептуальний напрям цифрової трансформації податкових адміністрацій, розроблений експертами ОЕСР, у роботі розроблена модель сучасної архітектури податкових даних України, що сприяє збільшенню економічної безпеки держави. Зокрема, представлена модель архітектури податкових даних і податкової метрики дозволяє в найбільш ефективний спосіб використовувати їх для аналізу та підтримки управлінських функцій в сфері податкової політики держави. Прикладним аспектом такої моделі є нові підходи прогнозування ключових макроекономічних параметрів економіки України – ВВП та кінцевих споживчих витрат населення - на основі аналізу динаміки податкових надходжень від сплати ПДВ на внутрішні товари і послуги та ПДВ на товари і послуги, що ввезені на територію України відповідно. Такий підхід дозволяє більш оперативним чином без втрати якості достовірності прогнозу передбачати траєкторію руху зазначених макроекономічних параметрів та динаміку вітчизняної економіки в цілому, що є важливим з огляду на необхідність впливу на соціально-економічну динаміку та забезпечення економічної безпеки держави.

Основні результати дослідження, що відображені у даному розділі, опубліковані у наукових працях автора [78, 79, 87-89].

У розділі використовувалися праці інших авторів [16, 17, 24, 25, 32, 35, 38, 44, 47, 49, 54, 55, 58, 59, 60, 61, 64, 68, 93, 95, 97, 98, 102, 105, 117, 123, 127, 130].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне обґрунтування та запропоновано розв'язання наукового завдання, що полягає у вдосконаленні механізму забезпечення економічної безпеки держави на основі національної системи непрямого оподаткування.

Економічна безпека визначається як стан, коли економіка країни здатна забезпечити стає збалансоване економічне зростання, відповідність основним соціальним потребам розвитку суспільства та утримання фінансової стабільності. У найширшому розумінні це також спроможність національної економіки зберігати стійкість та невразливість до внутрішніх та зовнішніх загроз і одночасне забезпечення високої конкурентоспроможності у світовому економічному середовищі. Фінансова безпека становить ключовий елемент системи економічної безпеки держави.

Непрямі податки відіграють важливу роль у забезпеченні економічної безпеки держави забезпечуючи належний рівень фінансування публічних видатків та сприяють економічній стабільності країни у критичні моменти історії. Ці податки використовуються як інструмент зовнішньоекономічної політики, а тому мають потенціал впливу на безпеку країни у різних її аспектах.

Національна система оподаткування як основа економічної безпеки держави, в свою чергу, складається з таких складових : 1) загальний рівень податкового навантаження та податкової культури; 2) структура податкової системи; 3) адміністрування податків; 4) міжнародні податкові правовідносини. Розвиток національних податкових систем всіх країн світу, зумовлений глобальними тенденціями, що виступають одночасно в якості загроз та системно формуючим чинником їх подальшого розвитку.

Податкова культура є одним із головних факторів, що формує та визначає загальні соціальні норми в сфері податкових правовідносин між платниками податків і державою. Високий рівень податкової культури, як

здатності платників податків вчасно, в повному обсязі та у відповідності до податкового законодавства, означає високий рівень добровільності сплати податків, низькому рівню податкової культури відповідає низький рівень добровільності сплати податків. Зі зменшенням рівня добровільності сплати податків виникають ризики і загрози як бюджетній та фінансовій системі країни, так й економічній безпеці держави взагалі. Інтегральним показником, що характеризує податкову культуру, виступає податковий комплаєнс. У загальному розумінні це процес дотримання фізичними особами, підприємствами та іншими організаціями податкового законодавства та нормативних актів відповідної юрисдикції.

Ключовим елементом досягнення економічної безпеки держави є формування мережевої стійкості складових національної системи оподаткування як на рівні інституцій, так й на рівні системи. Стан економічної безпеки держави відхиляється від траєкторії стійкого і збалансованого руху соціально-економічної системи країни, якщо вже на рівні прагматичної реалізації складових форм безпеки виникають перешкоди та прогалини досягнення цільових орієнтирів.

У результаті розвитку вітчизняної системи оподаткування сформувалась її певна структура. Один із існуючих підходів дослідження структури характеризується поділом податків на прямі та непрямі, а залежно від домінування тих чи інших податків формуються властивості всієї національної податкової системи. Протягом 1990-2021 рр. структура вітчизняної системи оподаткування зазнавала істотних змін. Зокрема, протягом 1990-х рр. констатуємо постійні зміни домінування то прямих, то непрямих податків в той час як з початком 2000-х відбувається зміна тенденції в бік переважання частки непрямих податків в структурі податкової системи України. Сьогодні Україна тяжіє до вибірки країн, в яких домінуючими є непрямі податки. Як бачимо, як правило, це країни, що розвиваються, або транзитивні економіки.

У сфері розвитку міжнародних податкових відносин та міжнародного співробітництва адміністрування податків Україна знаходиться в руслі світової тенденції, приймає активну участь у форматі різних форумів та майданчиків з метою узгоджених дій щодо спільного прогресу та дій різних країн, спрямованих на усунення перешкод економічного співробітництва, запобігання недоброзичливої податкової конкуренції та створення ефективних механізмів протидії агресивному податковому плануванню, ухиленню від сплати податків.

Економічна безпека держави досягається за рахунок стійких темпів економічного зростання, що протягом певного періоду часу дозволяють набути достатній рівень суспільного та індивідуального добробуту. Дослідження показують, що для досягнення стійких темпів економічного зростання значення має не тільки сумарна величина податкового навантаження, а також структура податкової системи. Сукупне податкове навантаження має бути сформованим таким чином, за рахунок таких податків, щоб бути найменш шкідливим для економічного зростання. У найбільшій мірі увага розвитку системи непрямого оподаткування приділяється саме у країнах ЄС. Водночас з поглибленням економічної та політичної інтеграції країн ЄС значення податків на імпорту та мит зменшується, оскільки формується великий внутрішній ринок безмитної торгівлі.

Макроекономічні умови, що визначаються показниками економічного зростання, інфляції, інвестицій, зайнятості, державного боргу, характеризують не лише стан економічної безпеки держави, а також напряду впливають на податкові надходження і податкову політику держави.

Протягом 2000-2025 рр. українська економіка зазнає чотири великих екзогенних шоки, що негативним чином відбиваються на динаміці соціально-економічного розвитку країни. В усіх випадках ми бачимо скорочення фізичного обсягу ВВП України. Хоча природа цих впливів є різною, кожен раз можемо констатувати суттєве зростання фіскальних ризиків, що виразно проявляється, зокрема, у недостатності податкових надходжень при

наповненні державного бюджету, що створює загрози економічній безпеці держави.

Унікальна особливість вітчизняної системи непрямого оподаткування полягає у тому, що значна частина податкових надходжень формується за рахунок оподаткування імпорту. Наприклад, за результатами 2024 р. частка податкових надходжень ПДВ від оподаткування товарів та послуг внутрішнього виробництва становила 3,5% ВВП, а за рахунок товарів і послуг, ввезених на територію України, 6% ВВП. Для АП ці показники становили 1,4% та 1,5% відповідно.

Протягом 2020-2021 рр. спостерігалась тенденція поступового наростання структурних диспропорцій у системі непрямого оподаткування – домінуванням у базі оподаткування товарів і послуг, ввезених на територію України. У 2022 році тенденція наростання диспропорцій у системі непрямого оподаткування посилилась ще більше у зв'язку з повномасштабною військовою агресією РФ проти України. Велика кількість населення були вимушені виїхати за межі України, що негативним чином позначилось на скороченні сукупного попиту. Він впав значною мірою не лише внаслідок фізичного скорочення споживачів, а також по мірі поступового падіння добробуту населення, зумовленого збитками, завданими війною, втратою робочих місць, зростанням інфляції.

Для розвитку вітчизняної системи непрямого оподаткування велике значення мали дві події : 1) вступ України до СОТ; 2) підписання угоди про асоціацію з ЄС. Вступ України до СОТ став важливим етапом у розвитку її економічних відносин із міжнародним співтовариством. Україна подала заявку на вступ до СОТ ще в 1996 році, і процес тривав близько тринадцяти років. Офіційно Україна стала членом СОТ 16 травня 2008 року. Це стало важливим кроком для інтеграції країни в глобальну економіку та відкриття нових можливостей для розвитку торгівлі.

Непрямі податки забезпечують найбільшу частку податкових надходжень ЗБУ, але разом з тим вони також можуть спричиняти виникнення суттєвих податкових ризиків.

Оцінки показника податкового розриву ПДВ, який визначають як різницю між потенційними податковими надходженнями та фактичними, засвідчують тенденція його поступового зменшення з найвищого рівня 41% у 2013-му до 5% у 2024 році.

Аналітичний підхід щодо оцінки величини податкового розриву з ПДВ є комплементарним до систематичного аналізу фіскальної ефективності податку, що ґрунтується на визначенні питомої ваги ПДВ як частки ВВП на макрорівні та податкової ефективності на рівні підприємств чи галузі.

Деталізація і доповнення стандартного аналітичного підходу новими даними дозволяє обґрунтовано та швидко реагувати на зміни тенденцій у реальному секторі економіки та сфері державних фінансів, оперативним чином приймати рішення в сфері адміністрування податків, що, зрештою, має сприяти підвищенню стійкості і збалансованості державного бюджету.

Тенденції змін фіскальної ефективності для ПДВ та АП є різноспрямованими. На основі аналізу динаміки податкового розриву ПДВ слід зробити висновок про стійку тенденцію його зменшення завдяки запровадженню СЕА ПДВ в той час як зміни фіскальної ефективності акцизу не мають чіткого вираженого тренду щодо збільшення або зменшення і носять здебільшого кон'юнктурний характер.

Конкурентоспроможність національної податкової системи є одним із ключових чинників ефективного соціально-економічного розвитку країни та водночас фактором забезпечення економічної безпеки держави. Вона є результатом тривалої еволюції соціально-економічних відносин у певному суспільстві, політичних рішень, інститутів. Оскільки податкова системи напряду і безпосередньо впливає на діяльність економічних агентів, а системи оподаткування різних країн мають між собою як багато спільного, так й безліч індивідуальних відмінностей, тому виникає необхідність оцінити її по

відношенню до сильних та слабких сторін у порівняння з податковими системами інших країн.

Для оцінки конкурентоспроможності податкової системи використовується певна стандартизована методологія, яка дозволяє за сукупністю обраних параметрів привести різні системи до спільного знаменнику і зробити достовірні висновки про їх порівнювані властивості. У даному дослідженні нами була використана удосконалена методологія оцінки International Tax Competitiveness Index. Оскільки підхід щодо оцінки конкурентоспроможності за категорією оподаткування споживання можна зробити більш комплексним шляхом врахуванням в підсумкових оцінках більшої кількості показників. Зокрема, було використано додаткові показники, що характеризують ефективність процесу адміністрування податку, а також рівень податкового комплаєнсу, тобто рівня добровільності сплати податкових зобов'язань.

За результатами проведеної оцінки конкурентоспроможності вітчизняної системи непрямого оподаткування у порівнянні з вибіркою 11 країн Центральної та Східної Європи визначено, що Україна посідає лише 8 місце з кількістю балів 70. В Україні досить великим є рівень адміністративного навантаження на податкових агентів, зокрема, великих витрат часу, трудових ресурсів вимагає діяльність по дотриманню вимог реєстрації, підтвердження достовірності податкових накладних. Цей висновок також підтверджується оцінками рівня податкового комплаєнсу, що були зроблені Світовим банком та експертами ОЕСР. Отримані результати аналізу дозволяють бачити переваги і слабкі місця вітчизняної системи оподаткування, на які потрібно звернути увагу у процесі її подальшого вдосконалення і приведення до оптимальних кондицій.

Подальший розвиток української системи непрямого оподаткування як механізму забезпечення економічної безпеки держави в значній мірі залежить від двох основних факторів – необхідності гармонізації з *acquis communautaire* та цифровізації системи адміністрування цих податків.

Для оцінки впливу фактору інтеграції до ЄС на систему непрямих податків України важливим є досвід країн, що приєднувались до ЄС у минулому. За результатами вивчення такого досвіду показано, що у середньому сукупний рівень податкового навантаження у цих країнах після вступу до ЄС по суті залишається незмінним, хоча протягом довгострокового періоду, у нашому випадку 2000–2020 рр., спостерігається тенденція до конвергенції (зближення) значень показника сукупного податкового навантаження. Вступ до ЄС призводить до суттєвого зменшення митних платежів, оскільки приєднання до єдиного європейського ринку зумовлює скасування митних платежів та уніфікацію зовнішніх тарифів. На відміну від цього вступ до ЄС зумовлює поступове і повільне зростання питомої ваги ПДВ в той час як питома вага АП здебільшого залишається такою ж або, в окремих країнах, зменшується. Середні значення ПДВ як частки ВВП збільшились з 7,7% у 2000 р. до 8,3% у 2020 р. Цей самий показник акцизу залишається фактично незмінним. Протягом зазначеного періоду його значення трохи збільшилось до 3,7% ВВП, але згодом повернулось до початкового рівня 3,2% у – 3,3% ВВП.

Аналіз змін елементів ПДВ в Україні порівняно з вибіркою країн нових членів ЄС засвідчує, що окремі елементи ПДВ в Україні (нормативна ставка, зменшені ставки) знаходяться на середньоєвропейському рівні, а інші - навіть більше середніх значень для вибірки наведених країн. Це стосується величини бази оподаткування, частки ПДВ у сукупних податкових надходженнях та ВВП. Тому вимога подальшої гармонізації ставок ПДВ та, зрештою, фінансової ефективності податку має обмежений потенціал коригувань. Зроблено висновок, що у цьому аспекті ПДВ відповідає європейським стандартам.

На відміну від ПДВ акцизне оподаткування України лише частково відповідає *acquis communautaire*. Існує необхідність подальшого перегляду ставок АП в Україні у відповідності до стандартів ЄС. Тут існує обов'язкова

до виконання Директива Ради 2011/64/ЄС щодо структури та ставок акцизного податку.

Ключовою невідповідністю національного законодавства є наявність додаткового АП, який справляється з роздрібною торгівлі окремих видів підакцизних товарів, та покликаний формувати надходження до місцевих бюджетів (КБКД 1404000). Такий податок за своїм змістом та суттю не відповідає концепції акцизного оподаткування, визначеної Директивою 2020/262, оскільки призводить до подвійного оподаткування однієї й тієї ж бази.

Ключова невідповідність національного законодавства праву ЄС полягає в тому, що порядок сплати АП в Україні кардинально відрізняється від європейської. Оскільки в українському законодавстві відсутнє поняття «режиму відстрочення сплати АП». На відмінну від європейських країн в Україні платниками АП є переважно виробники, імпортери підакцизних товарів, і сума акцизу включається до вартості товару ще до початку його обігу в оптовій та роздрібній торгівлі. Об'єктом оподаткування є операції з реалізації підакцизних товарів виробником або їх ввезення імпортером.

З огляду на це, питання гармонізації АП в Україні потребує комплексного підходу, оскільки національне законодавство наразі лише частково відповідає європейським директивам. Лише близько 30% норм і правил директив ЄС узгоджується з національним законодавством України. У порівнянні з ПДВ український акциз потребує більших зусиль на шляху гармонізації елементів даного податку з європейськими стандартами.

Важливим чинником впливу на розвиток системи непрямого оподаткування є цифровізація системи їх адміністрування.

У податковому адмініструванні цифровізація змінює підходи у широкому діапазоні управлінських функцій шляхом створення цифрової платформи та формування на її основі цифрової екосистеми для всіх учасників економічних відносин. Експертами ОЕСР розроблена модель «Цифрової податкової адміністрації 3.0», архітектура якої по суті є цифровою

екосистемою адміністрування податків, що враховує тенденції цифровізації, масштаби та напрями поширення нових технологій. Плану цифрового розвитку ДПС України до 2030 р. передбачаються такі основні напрямки цифрової трансформації ДПС як покращення податкового комплаєнсу. реформи у сфері доброчесності, ефективне адміністрування. якість та управління даними, євроінтеграція, безпека даних.

Зазначені вектори розвитку узгоджуються з моделлю ОЕСР, а у деяких аспектах практика адміністрування в Україні не поступається кращим світовим стандартам

Враховуючи концептуальний напрям цифрової трансформації податкових адміністрацій, розроблений експертами ОЕСР, у роботі розроблена модель сучасної архітектури податкових даних України, що сприяє збільшенню економічної безпеки держави. Зокрема, представлена модель архітектури податкових даних і податкової метрики дозволяє в найбільш ефективний спосіб використовувати їх для аналізу та підтримки управлінських функцій в сфері податкової політики держави. Прикладним аспектом такої моделі є нові підходи прогнозування ключових макроекономічних параметрів економіки України – ВВП та кінцевих споживчих витрат населення - на основі аналізу динаміки податкових надходжень від сплати ПДВ на внутрішні товари і послуги та ПДВ на товари і послуги, що ввезені на територію України відповідно. Такий підхід дозволяє більш оперативним чином без втрати якості достовірності прогнозу передбачати траєкторію руху зазначених макроекономічних параметрів та динаміку вітчизняної економіки в цілому, що є важливим з огляду на необхідність впливу на соціально-економічну динаміку та забезпечення економічної безпеки держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акцизна політика у сфері тютюнових виробів і протидія нелегальній торгівлі ними в умовах нових викликів та загроз. Growford Institute, 2023. URL : <https://www.growford.org.ua/research/aktsyzna-polityka-u-sferi-tyutyunovyh-vyrobiv-i-protydiya-nelegalnij-torgivli-nymy-v-umovah-novyh-vyklykiv-i-zagroz/>
2. Акцизна політика і нелегальна торгівля тютюновими виробами: у пошуках збалансованих рішень. Кощук Т., Пасічний М. / за загальною редакцією Т. Кощук, Growford Institute, К: 2024. URL : <https://www.growford.org.ua/research/aktsyzna-polityka-i-nelegalna-torgivlya-tyutyunovymy-vyrobamy-u-poshu-kah-zbalansovanyh-rishen/>
3. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція). - Київ: Алерта, 2013. - 384 с.
4. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкові системи зарубіжних країн : навчальний посібник. - К.: Видавничий дім "Кондор", 2023. - 236с.
5. Аткинсон Э. Б., Стиглиц Дж. Э. Лекции по экономической теории государственного сектора: Учебник / Э. Б. Аткинсон, Дж. Э. Стиглиц [пер. с англ. под ред. Л.Л. Любимова]. – М.: Аспект Пресс, 1995. – 832 с.
6. Богдан Т.П., Богдан І.В. Стабілізаційна бюджетно-податкова політика та особливості її застосування в Україні / Фінанси України, 2012. - № 7. – С. 3-16.
7. Бюджетна підтримки та податкове стимулювання національної економіки України : монографія / за заг.ред. Л.Л. Тарангул; Нац. Унів-т ДПС України. - Ірпінь, К.: Фенікс, 2012. - 532с.
8. Варналій З.С., Кіслова А.О. Реформування податкової системи як чинник забезпечення фінансової безпеки України // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки". 2021. №12 (56), 1 т. С.14-22. <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2021-12-7786>
9. Варналій З. Багатоступенева структура безпеки держави (на прикладі економічної та фінансової безпеки) // Економічний вісник

університету. Збірник наукових праць учених та аспірантів. 2022. Випуск 54. С.87-94 <https://doi.org/10.31470/2306-546X-2022-54-87-94>
file:///C:/Users/Admin/Downloads/Verstka_54.pdf

10. Варналій З. С. Економічна та фінансова безпека України в умовах глобалізації. - Київ : Знання України, 2020. – 423 с.

11. Вдовиченко А. Функція реакції фіскальної політики та фіскальна стійкість в Україні / Вісник Національного банку України, 2017. - №240. – С. 24-38.

12. Визначення тіньової частки у підакцизних товарах та її динаміки. Інститут соціально-економічної трансформації. URL : <https://iset-ua.org/ua/doslidzhennya/item/221-tinova-chastkf-pidaktsyzki-2024>

13. Гай-Нижник П. Податкова політика Центральної Ради, урядів УНР, Української Держави, УСРР (1917–1930 рр.). - Київ: 2006. - 303 с.

14. Далекорей Т.М., Бошота Н.В. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні // Молодий вчений. – 2018. - №9 (61). – С. 470 – 472.

15. Державна податкова служба. Плани та звіти роботи. URL : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti/>

16. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL : <https://openbudget.gov.ua/>

17. Директива Ради (ЄС) 2020/262 від 19 грудня 2019 року про загальний режим акцизного податку (нова редакція). Верховна рада України. Законодавство України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_028-20#Text

18. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість. Верховна рада України. Законодавство України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text

19. Дослідження витрат на дотримання податкового законодавства (податковий комплаєнс) у 2024 році. Звіт про результати дослідження. Світовий банк, 2024. URL : <https://tax.gov.ua/media->

[tsentr/novini/855790.html?fbclid=IwZXh0bgNhZW0CMTEAAAR1zglqqPymSGgi_kbhY2cQONSjo5uye4WJSZQmn9A2vgM6xwKjqjMCWdWs4_aem_Npt16zZcqlRGfF0p2yvLWQ](https://tsentr.novini/855790.html?fbclid=IwZXh0bgNhZW0CMTEAAAR1zglqqPymSGgi_kbhY2cQONSjo5uye4WJSZQmn9A2vgM6xwKjqjMCWdWs4_aem_Npt16zZcqlRGfF0p2yvLWQ)

20. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні. Київ, 2024. URL : <https://case-ukraine.com.ua/publications/porivnyalnyj-analiz-fiskalnogo-efektu-vid-zastosuvannya-instrumentiv-uhylennya-unyknnennya-opodatkovannya-v-ukrayini/>

21. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: нові виклики. Київ, 2020. URL : https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2020/09/CASE_Tax-avoidance.pdf

22. Економічна безпека України в умовах довготривалої війни. Національний інститут економічних досліджень. Експертно-аналітична доповідь. URL : <https://niss.gov.ua/publikatsiyi/analitichni-dopovidi/ekonomichna-bezpeka-ukrayiny-v-umovakh-dovhotryvaloyi-viyny>

23. Жаліло Я. Категорія «стійкість» в системі забезпечення економічної безпеки в умовах війни / Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції [Електронне видання] : збірник матеріалів XIV Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 8 грудня 2023 р. – Ірпінь, Державний податковий університет, 2024. – С. 382-384.

24. Зведені національні рахунки. ДССУ. URL : <https://www.ukrstat.gov.ua/>

25. Звіт про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами виконавчої влади в частині реєстрації та обліку платників податків. Рахункова палата. URL : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2023/14-2_2023/Zvit_14-2_2023.pdf

26. Звіт про результати аудиту ефективності на тему «Оскарження рішень ДПС : вплив на економічну активність платників податків». Рахункова

палата. URL : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2024/49-1_2024/Zvit_49-1_2024.pdf

27. Звіт про роботу Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики за 2022 рік (сьому-восьму сесії) Верховної Ради України дев'ятого скликання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://komfinbank.rada.gov.ua>.

28. Іванишина О. С., Прокопенко І.А., Панура Ю. В. Удосконалення податкової системи як фактор підвищення фінансової безпеки держави. Ефективна економіка. 2021. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8775>

29. Іванишина О.С., Романюк М.М. Особливості формування податкової культури в Україні та країнах ЄС. Ефективна економіка. 2024. № 6. URL : <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.6.60>

30. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег / В. Петти, А. Смит, Д. Рикардо, Дж. Кейнс, М. Фридмен. Классика экономической мысли: Сочинения. – М.: Изд-во ЭКСМО-Пресс, 2000. 896 с. - (Серия “Антология мысли”).

31. Корупційні ризики у процедурі зупинення/відновлення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних. НАЗК. URL : <https://nazk.gov.ua/>

32. Кошук Т. Шляхи вдосконалення порядку сплати акцизного податку з тютюнових виробів в Україні / Фінанси України, 2019. - №4. - С. 68 - 78.

33. Крисоватий А.І., Мельник В.М., Кошук Т.В. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції: монографія / за ред. д.е.н., проф. А.І. Крисоватого. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 236 с.

34. Крисоватий А. Новації та напрями вдосконалення податкового законодавства України в умовах воєнного стану / А. Крисоватий, В. Валігура // Фінанси України. – 2022. – № 6. – С. 33-53.

35. Крисоватий А., Мельник В., Кошук Т. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів // Науковий журнал «Економіка України», 2016. - № 1 (650). – С. 35 – 51.
36. Лазебник Л.Л. Податкове планування як інструмент узгодження економічних інтересів держави та підприємств // Наукові перспективи. – 2024. № 11(53). - С. 667-677. DOI: [https://doi.org/10.52058/2708-7530-2024-11\(53\)-667-677](https://doi.org/10.52058/2708-7530-2024-11(53)-667-677)
37. Ліст Ф. Національна система політичної економії / пер. з нім. Михайло Гавриш. – К. : Наш Формат, 2021. – 368 с.
38. Макаренко В.В. Податкове регулювання ринку підакцизних товарів в Україні : дис. канд. ек. наук: 08.00.08, Ірпінь, 2021. 259с.
39. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / П. В. Мельник. – Ірпінь, НАДПСУ, 2001. – 355 с.
40. Меркулова Т.В. Институт налога / Харьковский национальный ун-т им. В.Н.Каразина. - Х., 2006. - 224с.
41. Міжнародні відправлення: менеджмент ризиків електронної комерції. Growford Institute, 2025. URL : <https://www.growford.org.ua/research/mizhnarodni-vidpravlennya-menedzhment-ryzykiv-elektronnoyi-komertsiyi/>
42. Модерні фінанси: глобальні виклики і сучасні тренди. Монографія / за ред. д.е.н., професора А.І. Крисоватого. Тернопіль : Економічна думка, 2024. 1011с.
43. Молдован О. Економічна безпека держави як базове поняття екосистейту : у пошуках універсальної дефініції / Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія : Економіка та управління. 2021, № 4. Том 31(71). – С. 5-12.
44. Монаєнко А., Куц М., Атаманчук Н. Наближення законодавства України до права ЄС щодо ПДВ : практика суду ЄС. Юридична газета online. URL : <https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/nablizhennya-zakonodavstva-ukrayini-do-prava-es-shchodo-pdv-praktika-sudu-es.html>

45. Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні. KANTAR. URL : <https://www.kantar.com/ua/inspiration/ait/ait-wave-1-2025>
46. Населення України : нариси про демографічний стан країни у перше тридцятиріччя незалежності / НАН України, Інститут демографії та соціальних досліджень імені М.В. Птухи, Монографія за заг. ред. І.О. Курило. – К. : Наукова думка, 2023. – 169 с.
47. Національна стратегія доходів. Міністерство фінансів України. URL : https://mof.gov.ua/uk/national_income_strategy-716
48. Опарін В.М., Паєнко Т.В. Ідеологія, прагматика і результативність податкового реформування в Україні / Проблеми економіки. – 2017. - №4. – С. 138-147.
49. Пантелєєва Н. Цифрова трансформація податкового адміністрування / Траєкторія науки, 2022. Вип. 1. №1. - С.3035 - 3051.
50. Пасічний М. Д, Новицька Н.В. Розвиток механізму адміністрування акцизного податку з тютюнових виробів. Бізнес Інформ. 2021. № 11. С. 58-66. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2021-11_0-pages-58_66.pdf
51. Пасічний М. Фіскальний потенціал ринку тютюнових виробів. Товари і ринки. 2023. № 4 (48). С. 14-30. URL: <https://journals.knute.edu.ua/commodities-and-markets/article/view/1983/1808>
52. Петраков Я. Оцінка фіскальних імпульсів від застосування податкових інструментів / Фінанси України, 2016. - № 1. – С. 57 – 79.
53. Пікетті Т. Капітал у ХХІ столітті / Т. Пікетті. Пер. с англ. Н. Палій. К.: Нафш формат, 2016. - 696с.
54. План цифрового розвитку Державної податкової служби України до 2030 року. URL : <https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D0%BD>
55. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс /за заг. ред. К. І. Швабія. - Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. - 62 с.

56. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / [П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін.]; за ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.

57. Податковий кодекс України, Верховна рада України. Законодавство України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5483>

58. Про внесення змін до Податкового кодексу та інших законів України у зв'язку з запровадженням електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та ріднин, що використовуються в електронних сигаретах. Закон України № 3173-IX від 29.06.2023. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3173-20#Text>

59. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів. Закон України №2628-VIII від 23.11.2018. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19#Text>

60. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Постанова КМУ №1165 від 11.12.2019. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>

61. Про систему електронного адміністрування ПДВ. Лист ДФС № 1403/7/99-99-19-03-01-17 від 19.01.2015. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1403872-15#Text>

62. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок акцизного податку на тютюнові вироби. URL : <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/43855>

63. Процеси адміністрування податків в Україні оцінили за методом TADAT. Урядовий портал. URL : <https://www.kmu.gov.ua/news/procesi-administruvannya-podatkov-v-ukrayini-ocinili-za-metodom-tadat>

64. Публічний звіт ДПС 2024. ДПС України. URL : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/888084.html>

65. Райнерт Ерік. С. Як багаті країни стали багатими... І чому бідні країни залишаються бідними / Ерік С. Райнерт; переклад з англ. Яніса Сінайко; за наук. Ред. Віктора Галасюка. - К.: Саміт-Книга, 2019. - 416с.
66. Савченко В.Ф. Зібрання праць: в 4-ч т./ В.Ф. Савченко. – Чернігів, ЧНТУ. – 2017. Т.1. Сучасна економіка : світові тенденції та українська парадигма. – 348 с.
67. Саріогло В.Г. Прикладна інформаційна економіка : соціально-економічний аспект / В.Г. Саріогло; Національна академія наук України, Інститут демографії та проблем якості життя. – К.: Видавець «Сочінський М.М.», 2024. – 223 с.
68. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні в контексті тенденцій реформування оподаткування у країнах ЄС / А. М. Соколовська, Т. В. Кошук // Фінанси України. - 2012. - № 1. - С. 94-115. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2012_1_9
69. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К.: Знання – Прес, 2004. – 454 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
70. Стратегія економічної безпеки України на період до 2025 р. Указ Президента України від 11 серпня 2021 року № 347/2021. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/347/2021#n11>
71. Таранов І.М., Валігура В.А. Оцінка фіскальної ефективності ПДВ в Україні // Світ фінансів. – 2006. - Випуск 3(8). – С. 157 – 170.
72. Українські біженці після трьох років за кордоном. Четверта хвиля дослідження. ЦЕС. URL : https://ces.org.ua/refugees_fourth_wave/
73. Фінанси. Підручник / І.О. Лютий, С.Я. Боринець, З.С. Варналій та ін.; за заг. ред. д.е.н., проф. І.О. Лютого. – К.: Вид-во Ліра-К, 2019. – 728 с.
74. Чирва О. Актуальні проблеми вдосконалення податкової системи України. ДПУ / Економічні перспективи підприємництва: виклики воєнного часу та повоєнної відбудови [Електронне видання] : зб. матер. VII Міжнар. наук.-практ. конф., 31 травня 2024 р., м. Ірпінь ; Державний податковий

університет, ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАН України». – Ірпінь : ДПУ, 2024. – С. 347 – 349.

75. Чирва О. Конкурентоспроможність податкової системи України як основа економічної безпеки держави / *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*, 2024. - №7. DOI: <https://doi.org/10.58423/2786-6742/2024-7-265-274>

76. Чирва О. Макроекономічні умови формування системи непрямого оподаткування в Україні // *Проблеми і перспективи економіки та управління*, 2025. – № 1(41).-С. 456 – 464. DOI:[https://doi.org/10.25140/2411-5215-2025-1\(41\)-456-464](https://doi.org/10.25140/2411-5215-2025-1(41)-456-464)

77. Чирва О. Оцінка фіскальної ефективності ПДВ як критерій стійкості державного бюджету // *Український економічний часопис*, 2025. – Випуск №9. – С. 157-161.

78. Чирва О. Тенденції реформування ПДВ у країнах ЄС / *Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції [Електронне видання]* : збірник матеріалів XIV Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 8 грудня 2023 р. – Ірпінь, Державний податковий університет, 2024. – С. 176-178.

79. Чирва О. Тенденції розвитку системи непрямого оподаткування у країнах-членах ЄС / *Фінансово-бюджетна політика в умовах воєнного стану [Електронне видання]* : збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 17-18 квітня 2024 р. – Київ, Державний торговельно-економічний університет, 2024. – С. 203-205.

80. Чирва О.В. Методологія оцінки конкурентоспроможності оподаткування споживання / «Сучасна фінансова політика України: проблеми та перспективи» [Текст]: матеріали XII Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Київ, 12 грудня 2024 р.) / Київський столичний університет імені Бориса Грінченка. Київ, 2024. – С. 108-110.

81. Чирва О.В. Фіскальна ефективність ПДВ як критерій стійкості державного бюджету / «Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес аналітики» [Електронне видання]: збірник тез за матеріалами

IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Ірпінь, 6 травня 2025 р.). – Ірпінь : Державний податковий університет, 2025. – С. 376-379.

82. Швабій К. Де і скільки фіктивного податкового кредиту з ПДВ формується в економіці України. Лівий берег. URL : https://lb.ua/blog/kostiantyn_shvabii/475510_de_i_skilki_fiktivnogo_podatkovogo.html

83. Швабій К. І. Оподаткування доходів населення : проблеми науки та практики : [монографія] // К. І. Швабій. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – 296 с.

84. Швабій К. І., Новицька Н. В., Хлєбнікова І. І. Структура та характерні риси нелегального ринку сигарет в Україні в контексті впливу акцизного навантаження на тютюнові вироби. Економічний вісник. Серія «Фінанси, облік, оподаткування». 2021. № 7. 196–208.

85. Швабій К. Пріоритети податкової політики держави у 2021р. Дослідження з питань економічної політики №1, 2021. URL : <https://www.growford.org.ua/research/priorytety-podatkovoyi-polityky-derzhavy-u-2021-rotsi/>

86. Швабій К., Чирва О. Ідентифікація поведінкової реакції на зміни оподаткування трудових доходів населення України / Світ фінансів, 2023. - Випуск 4. – С. 22 - 40.

87. Швабій К., Чирва О. Новітні тенденції розвитку системи непрямого оподаткування в Україні / Проблеми і перспективи економіки та управління, 2022. - № 3(31).- С. 11 – 18. URL : <http://ppeu.stu.cn.ua/article/view/276669>

88. Швабій К., Чирва О. Підвищення якості рішень в сфері податкової політики держави / Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції [Електронне видання] : збірник матеріалів XV Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 22 листопада 2024 року. Частина 1. – Ірпінь : Державний податковий університет, 2024. – С. 217-219.

89. Швабій К., Чирва О. Теоретичні засади і світовий досвід оподаткування домогосподарств / Фінансово-облікова політика України в умовах європейської інтеграції : нові можливості та перспективи : монографія за заг. ред. Л.П. Сідельникової. – Херсон : Книжкове видавництво ФОП Вишемирський В.С., 2024. – С. 45-64.

90. Шуневич А.С. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в контексті оптимізації непрямого оподаткування // Вчені записки університету «Крок». – 2020. - № 1 (57). – С. 66 – 72.

91. Acosta-Ormaechea S., Morozumi A. The Value Added Tax and Growth: Design Matters. IMF Working Papers. URL : <https://ideas.repec.org/p/not/notcfc/19-04.html>

92. 2024 Ageing Report. Economic and Budgetary Projections for the EU Member States. URL : https://economy-finance.ec.europa.eu/publications/2024-ageing-report-economic-and-budgetary-projections-eu-member-states-2022-2070_en

93. Annual Report on Taxation 2024. Review of Taxation Policy in EU member States. URL : https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis-taxation/annual-report-taxation_en

94. Arnold, J. (2008). ‘Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries’. OECD Working Paper. ECO/WKP(2008)51.

95. Austria generates additional EUR 185 million in tax income from AI. URL : <https://regfollower.com/austria-generates-additional-eur-185-million-in-tax-income-from-ai/>

96. Baiardi, D., Profeta, P., Puglisi, R., and Scabrosetti, S. (2019). Tax policy and economic growth: does it really matter?. International tax and public finance, 26, 282-316.

97. Commision Staff Working Document Ukraine 2023 Report. URL : <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/a0f3eaa6-7eee-11ee-99ba-01aa75ed71a1/language-en>

98. Commision Staff Working Document Ukraine 2024 Report. URL : https://enlargement.ec.europa.eu/document/download/1924a044-b30f-48a2-99c1-50edeac14da1_en?filename=Ukraine%20Report%202024.pdf
99. Consumption Tax Trends 2024. VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends. URL : https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2024_dcd4dd36-en.html
100. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj>.
101. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=celex%3A32011L0016>.
102. Data on Taxation Trends. Methodological and Explanatory Notes. URL : https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/9392a0fe-fc17-4cb6-b9c9-56e71f21caec_en?filename=Methodology2024.pdf
103. Dependency and Depopulation? Confronting the consequences of a new demographic reality. McKinsey Global Institute. URL : <https://www.mckinsey.com/~media/mckinsey/mckinsey%20global%20institute/our%20research/dependency%20and%20depopulation%20confronting%20the%20consequences%20of%20a%20new%20demographic%20reality/dependency-and-depopulation-confronting-the-consequences-of-a-new-demographic-reality.pdf>
104. Di Sanzo, S., Bella, M., and Graziano, G. (2017). Tax structure and economic growth: A panel cointegrated VAR analysis. *Italian Economic Journal*, 3(2), 239-253.
105. Digital Revolution in Public Finance / Editors Sanjeev Gupta, Michael Keen, Alpa Shah, and Geneviève Verdier. IMF. 2017. 363 p.
106. Fredrickson J. William The Economic Recovery of Finland since World War II // *Journal of Political Economy*, Vol. 68, No. 1 (Feb., 1960), pp. 17-36. URL : <http://www.jstor.org/stable/1827202>

107. Hongler P. Justice in International Tax Law. A normative Review of International Tax Regime. – Amsterdam, IBFD. – 609 p.
108. Hutton, E. The Revenue Administration-Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation, International Monetary Fund, Washington, DC. 2017. URL : <https://doi.org/10.5089/9781475583618.005>.
109. IBDF International Tax Glossary. 6th edition / Julie Rogers-Glabush, 2009. – 550 p.
110. IMF Data. URL : <https://www.imf.org/en/Data>
111. International Survey on Revenue Administration. URL : <https://data.rafit.org/?sk=ba91013d-3261-42f8-a931-a829a78cb1ec>
112. International Tax Competitiveness Index 2023. Tax Foundation. URL: <https://taxfoundation.org/research/all/global/2023-international-tax-competitiveness-index/>
113. Johansson, Å., Heady, C., Arnold, J. M., Brys, B., and Vartia, L. (2008). Taxation and economic growth. OECD Economics Department Working Papers, No. 620, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/241216205486>.
114. Mega-trends and their impact on taxation. EU Commission. URL : https://taxation-customs.ec.europa.eu/events/mega-trends-and-their-impact-taxation-2022-06-28_en
115. Mehrotra, A. K. (2010). The Price of Conflict: War, Taxes, and the Politics of Fiscal Citizenship. Michigan Law Review, 108(6), 1053 - 1078.
116. OECD Data Explorer. URL : <https://data-explorer.oecd.org/>
117. OECD Economic Surveys: Ukraine 2025. May 2025, Volume 2025/10. URL : https://www.oecd.org/en/publications/oecd-economic-surveys-ukraine-2025_940cee85-en.html
118. Our World in Data. URL: <https://ourworldindata.org/taxation>
119. Performance Assessment Report. TADAT. URL : <https://www.tadat.org/performanceAssessmentReports>
120. Pihkala E. The Political Economy of Post-War Finland, 1945 – 1952. University of Helsinki Open Repository. URL : <http://hdl.handle.net/10224/3553>

121. Piketty T., Zucman G. Capital is Back : Wealth-Income Ratio in Rich Countries 1700 – 2010 // The Quarterly Journal of Economics, Volume 129, Issue 3, August 2014, Pages 1255–1310, <https://doi.org/10.1093/qje/qju018>
122. Revenue Statistics 1965-2017. INTERPRETATIVE GUIDE. URL: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxes-interpretative-guide.pdf>
123. Saez E., Zucman G. Distributional Tax Analyses in Theory and Practice : Harberger Meets Diamond-Mirrlees. NBER. Working Papers 31912. URL : <https://www.nber.org/papers/w31912>
124. Saez E., Zucman G. The Triumph of Injustice. How the Rich Dodge Taxes and How to Make Them Pay. – NY, W.W. Norton & Company, 2020. – 262 p.
125. Schneider F. The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know? Discussion Paper №6423. March 2012. URL : <https://docs.iza.org/dp6423.pdf>
126. Tax Administration 2024. Comparative Information on OECD and Other Advances and Emerging Economies. URL : https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2024_2d5fba9c-en.html
127. Tax Administration 3.0 : The Digital Transformation of Tax Administration. URL: <https://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm>
128. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). OECD. URL : https://www.oecd.org/en/publications/2021/12/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_eed81a23.html
129. Tax Policy Reforms 2024. OECD and Selected Partner Economies. URL : https://www.oecd.org/en/publications/tax-policy-reforms-2024_c3686f5e-en.html

130. Taxes in Europe database. URL : https://taxation-customs.ec.europa.eu/online-services/online-services-and-databases-taxation/tedb-taxes-europe-database_en

131. Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud. OECD. URL : https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud_g2g77afa-en

132. VAT GAP in the EU. 2023 Report. URL : <https://doi.org/10.2778/911698>

133. VAT GAP in the EU. 2024 Report. URL : <https://euagenda.eu/publications/the-vat-gap-in-the-eu-2024>

134. Vdovychenko A. Estimating the Fiscal Impulse in Ukraine / Visnyk of National Bank of Ukraine, 2018. - № 245. – P.45-63.

135. Xing, J. (2012). Tax structure and growth: How robust is the empirical evidence?. Economics Letters, 117(1), 379-382.

136. Zucman G. Hidden Wealth of Nations. The Scourge of Tax Havens. The University of Chicago Press, Ltd., London. 2015. - 142 p.

ДОДАТКИ

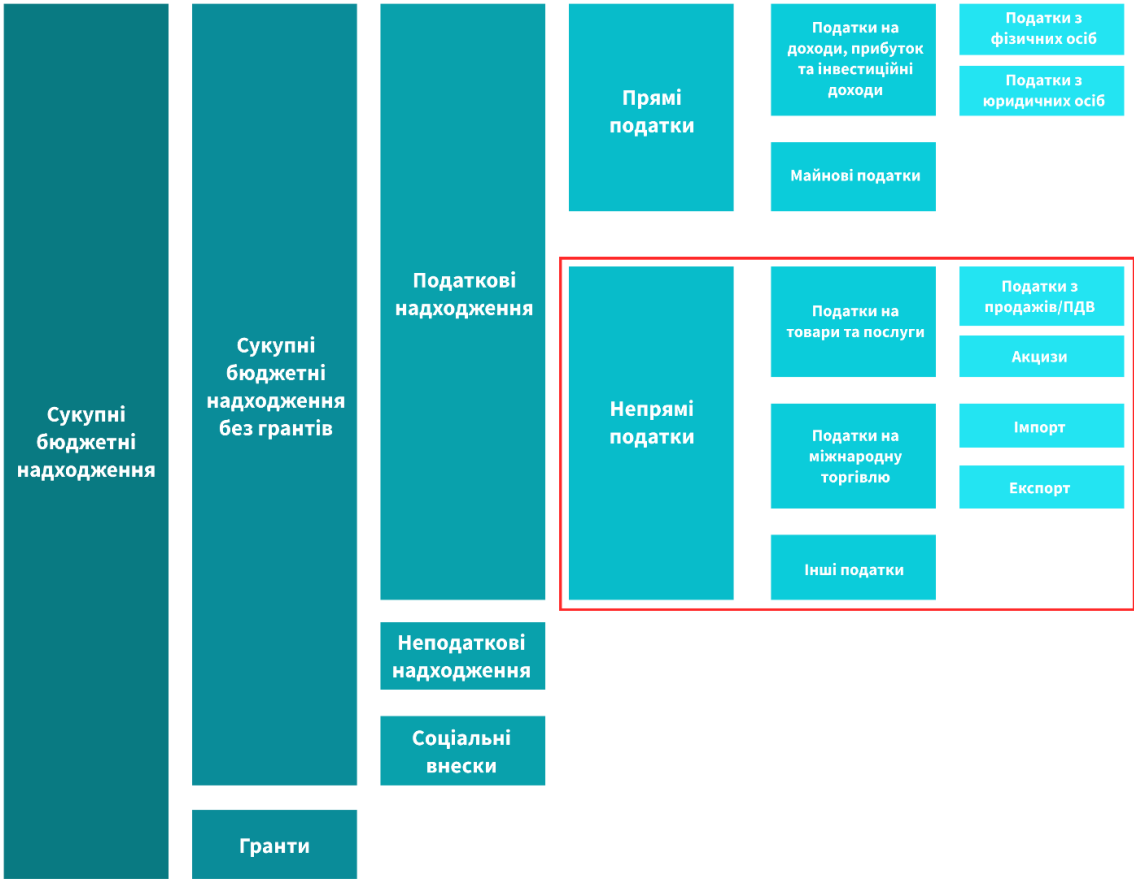
Додаток А

Багаторівнева структура системи фінансової безпеки



Джерело : [9].

Класифікація податків ОЕСР



Джерело : [116]

Деталізована класифікація податків згідно підходу ОЕСР**A.1 The OECD Classification of Taxes**

1. 1000 Taxes on income, profits and capital gains
 - 1100 Taxes on income, profits and capital gains of individuals
 - 1110 On income and profits
 - 1120 On capital gains
 - 1200 Corporate taxes on income, profits and capital gains
 - 1210 On income and profits
 - 1220 On capital gains
 - 1300 Unallocable as between 1100 and 1200
2. 2000 Social security contributions
 - 2100 Employees
 - 2110 On a payroll basis
 - 2120 On an income tax basis
 - 2200 Employers
 - 2210 On a payroll basis
 - 2220 On an income tax basis
 - 2300 Self-employed or non-employed
 - 2310 On a payroll basis
 - 2320 On an income tax basis
 - 2400 Unallocable as between 2100, 2200 and 2300
 - 2410 On a payroll basis
 - 2420 On an income tax basis
3. 3000 Taxes on payroll and workforce
4. 4000 Taxes on property
 - 4100 Recurrent taxes on immovable property
 - 4110 Households
 - 4120 Other
 - 4200 Recurrent taxes on net wealth
 - 4210 Individual
 - 4220 Corporate
 - 4300 Estate, inheritance and gift taxes
 - 4310 Estate and inheritance taxes
 - 4320 Gift taxes
 - 4400 Taxes on financial and capital transactions

- 4500 Other non-recurrent taxes on property
 - 4510 On net wealth
 - 4520 Other non-recurrent taxes
- 4600 Other recurrent taxes on property
- 5. 5000 Taxes on goods and services
 - 5100 Taxes on production, sale, transfer, leasing and delivery of goods and rendering of services
 - 5110 General taxes
 - 5111 Value added taxes
 - 5112 Sales taxes
 - 5113 Turnover and other general taxes on goods and services
 - 5120 Taxes on specific goods and services
 - 5121 Excises
 - 5122 Profits of fiscal monopolies
 - 5123 Customs and import duties
 - 5124 Taxes on exports
 - 5125 Taxes on investment goods
 - 5126 Taxes on specific services
 - 5127 Other taxes on international trade and transactions
 - 5128 Other taxes on specific goods and services
 - 5130 Unallocable as between 5110 and 5120
- 5200 Taxes on use of goods, or on permission to use goods or perform activities
 - 5210 Recurrent taxes
 - 5211 Paid by households in respect of motor vehicles
 - 5212 Paid by others in respect of motor vehicles
 - 5213 Other recurrent taxes
 - 5220 Non-recurrent taxes
- 5300 Unallocable as between 5100 and 5200
- 6. 6000 Other taxes
 - 6100 Paid solely by business
 - 6200 Paid by other than business or unidentifiable

Джерело : [116].

**Податкові надходження від сплати непрямих податків, обсяг ВВП
(млн грн) та податковий коефіцієнт (%)**

РІК	Податкові надх., усього	ПДВ усього	ПДВ внутр. з урахуван ням БВ	ПДВ імпорт	АП, усього	АП внутр.	АП імпорт	АП роздріб	Мито	ВВП, млн грн	Податк. коефіцієнт, %ВВП
2000	44,049.00	9,437.7	9,441.4	н/д	2,239.7	1,798.4	441.3	н/д	1,531.8	170,100.0	25.9%
2001	52,615.40	10,348.4	6,448.1	3,766.3	2,654.3	2,207.5	446.8	н/д	1,928.1	204,200.0	25.8%
2002	63,606.20	13,471.2	6,682.8	6,787.8	3,174.9	2,910.5	264.4	н/д	2,276.1	225,800.0	28.2%
2003	74,758.80	12,598.1	3,126.2	9,471.3	3,475.2	3,260.9	214.3	н/д	3,600.0	267,300.0	28.0%
2004	96,507.00	16,733.5	4,727.8	12,005.4	4,412.0	4,222.8	189.2	н/д	4,622.8	345,900.0	27.9%
2005	155,560.50	33,500.0	10,472.9	23,026.9	5,742.8	5,487.4	255.4	н/д	5,842.8	418,926.0	37.1%
2006	183,181.20	47,497.8	15,599.2	31,898.4	5,570.1	5,429.4	140.7	н/д	4,882.4	544,153.0	33.7%
2007	258,362.90	59,382.8	17,679.5	41,685.5	10,567.7	9,072.2	1,495.5	н/д	10,037.6	720,731.0	35.8%
2008	365,248.70	92,082.6	10,607.4	81,007.2	12,783.1	10,230.1	2,553.0	н/д	12,302.6	948,056.0	38.5%
2009	353,212.90	84,596.7	11,389.9	73,155.3	21,624.5	17,934.5	3,690.0	0.0	6,929.2	913,345.0	38.7%
2010	409,271.10	86,315.9	12,965.1	73,350.3	28,316.1	23,715.3	4,600.8	0.0	9,071.9	1,082,569.0	37.8%
2011	503,665.70	130,093.8	33,396.4	96,024.9	33,919.2	26,097.1	7,822.1	0.0	11,774.0	1,316,600.0	38.3%
2012	558,939.58	138,826.8	36,735.2	101,604.2	38,428.7	28,660.9	9,767.8	0.0	13,186.5	1,411,238.0	39.6%
2013	591,481.83	128,269.3	31,099.3	96,543.7	36,668.1	27,721.3	8,946.8	0.0	13,342.5	1,454,931.0	40.7%
2014	593,964.70	139,024.2	31,023.2	107,287.3	45,099.6	28,244.2	16,855.4	0.0	12,608.7	1,566,700.0	37.9%
2015	769,636.29	178,452.4	39,685.9	138,764.3	70,795.1	38,783.7	24,326.8	7,684.6	40,300.8	1,989,544.0	38.7%
2016	913,085.00	235,506.0	54,052.7	181,453.3	101,750.7	55,116.3	35,006.2	11,628.2	20,370.9	2,385,367.0	38.3%
2017	1,130,942.27	313,980.6	63,450.4	250,530.2	121,449.5	67,774.2	47,674.5	6,000.8	24,541.8	2,982,920.0	37.9%
2018	1,351,831.79	374,508.2	79,130.9	295,377.3	132,649.7	72,695.5	54,062.3	5,891.9	27,076.6	3,560,596.0	38.0%
2019	1,510,466.70	378,690.2	88,929.8	289,760.4	137,076.4	71,343.5	59,409.8	6,323.1	30,086.0	4,014,700.0	37.6%
2020	1,657,055.70	400,600.1	126,486.6	274,113.5	153,850.3	82,314.9	64,366.5	7,168.9	30,460.5	4,194,102.0	39.5%
2021	1,989,193.30	536,489.2	155,774.8	380,714.4	180,300.3	85,044.3	87,019.7	8,236.3	38,177.2	5,450,849.0	36.5%
2022	1,971,381.60	467,001.0	213,948.0	253,053.0	115,434.3	61,130.8	44,084.4	10,219.1	21,564.2	5,239,114.0	37.6%
2023	2,324,738.69	580,797.3	214,639.3	366,158.0	189,745.9	94,328.3	81,388.1	14,029.6	40,559.4	6,537,800.0	35.6%
2024	2,910,962.80	734,455.4	268,327.9	466,127.5	238,244.4	106,878.9	115,494.0	15,871.5	48,279.3	7,658,659.0	37.6%

Джерело : [16].

Продовження додатку В

Структура бази оподаткування акцизного податку, грн

	2010	2015	2020	2024
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	23,715,259,161.59	38,783,764,324.44	82,314,860,317.76	106,878,981,651.44
Спирт	55,375,797.97	82,188,181.84	256,229,580.30	124,572,270.02
Лікєро-горілана продукція	5,364,003,555.98	5,418,508,391.25	6,455,129,476.27	8,747,188,658.13
Виноробна продукція, для виробництва якої не використовується спирт етиловий	500,282,218.60	938,619,929.50	1,576,316,447.83	2,184,708,353.01
Пиво	1,759,026,126.93	2,363,038,080.87	4,701,226,390.34	3,776,383,467.23
Тютюн та тютюнові вироби, рідини, що використовуються в електронних сигаретах	12,145,695,597.62	21,043,191,427.52	52,422,914,354.67	71,008,599,759.20
Транспортні засоби	81,227,802.24	24,658,753.42	74,282,092.00	77,593,660.42
Електрична енергія	-	3,459,730,291.39	2,804,106,659.10	8,433,808,066.05
Пальне	3,809,649,716.00	5,112,068,056.65	13,881,012,720.76	12,451,657,948.68
Інші підакцизні товари вітчизняного виробництва	-	-	-	3,536.97
Виноробна продукція, для виробництва якої використовується спирт етиловий	-	-	-	74,465,931.73
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	4,600,812,584.97	24,326,833,154.67	64,366,543,656.00	115,494,003,733.56
Спирт	-	80,788,720.96	1,628,561.16	422,993.16
Лікєро-горілана продукція	182,739,817.70	303,223,937.47	1,430,128,717.89	2,449,455,505.38
Виноробна продукція	29,395,468.91	79,590,841.18	768,511,792.14	753,249,575.99
Пиво	16,117,080.10	28,136,022.86	165,669,342.94	196,013,775.85
Тютюн та тютюнові вироби, рідини, що використовуються в електронних сигаретах	918,287,756.78	1,192,189,459.65	2,292,473,127.48	25,556,430,721.11
Транспортні засоби	612,221,663.32	2,478,506,631.60	10,991,032,288.00	9,076,654,619.18
Кузови для моторних транспортних засобів	29,908,000.00	36,490,842.62	2,219,082.18	1,445,223.48
Електрична енергія	-	-	-	873,994,173.88
Пальне	2,805,487,435.20	19,821,463,311.47	48,509,623,012.82	76,585,652,939.49
Інші підакцизні товари іноземного виробництва	-	-	-	684,206.04

Джерело : [16].

Середні витрати на облік окремих податків і зборів в Україні у 2023 році, грн.

Податки та збори		ПДВ	Податок на прибуток підприємств	Єдиний соц. внесок	Податок на доходи фізичних осіб	Єдиний податок	Плата за землю	Інше
Оборот								
Менше 1 мільйона гривень	Середнє значення	73942,4	17339,2	12812,3	11952,6	11958,7	7489,7	8627,8
	Кількість	38	43	93	93	51	31	30
1 - 8 мільйонів гривень	Середнє значення	119755	33880,4	17954,5	17334,5	5903,8	4229,2	5430,8
	Кількість	130	99	171	172	75	55	59
8 - 80 мільйонів гривень	Середнє значення	106363,6	36200,6	40381,6	47217,2	22044,7	6641,5	10908,3
	Кількість	163	142	167	173	30	48	69
Понад 80 мільйонів гривень	Середнє значення	216179,4	112966,2	80927,3	84111,3	25754,4	45816,6	62495,3
	Кількість	65	63	69	73	10	34	44
Всього ¹	Середнє значення	121050,6	44391,3	30623,9	32988,6	12030	11724,3	18513,8
	Кількість	396	347	500	511	166	168	202
Всього працівників								
Без найманих працівників	Середнє значення	.	.	.	.	.	.	.
	Кількість	0	0	0	0	0	0	0
До 50 працівників	Середнє значення	95792,7	32868	21586,3	24149,7	9544,7	6313,3	7794,3
	Кількість	349	320	458	467	161	122	152
Понад 50 працівників	Середнє значення	236167,2	146774,9	127863	124449,7	67390,5	30992,4	60012,2
	Кількість	69	52	68	73	8	49	59
Всього	Середнє значення	119676,9	46238	34147,2	36647,2	11974,4	12412,5	19857,8
	Кількість	418	372	526	540	169	171	211
Юридична форма								
Фізична особа-підприємець без найманих працівників	Середнє значення	.	.	.	.	.	.	.
	Кількість	0	0	0	0	0	0	0
Фізична особа-підприємець з найманими працівниками	Середнє значення	17812,6	30296	7639,8	6966,2	3815,9	3461,2	5036,6
	Кількість	7	6	35	35	29	13	15
Юридична особа	Середнє значення	122561,7	45725,2	35647,1	38358	13794,9	13235,8	22012,3
	Кількість	426	376	511	524	149	168	206
Всього	Середнє значення	120548,8	45339,1	33298,6	35738,1	12023,9	12242,3	20268,8
	Кількість	433	382	546	559	178	181	221

Джерело : [19]

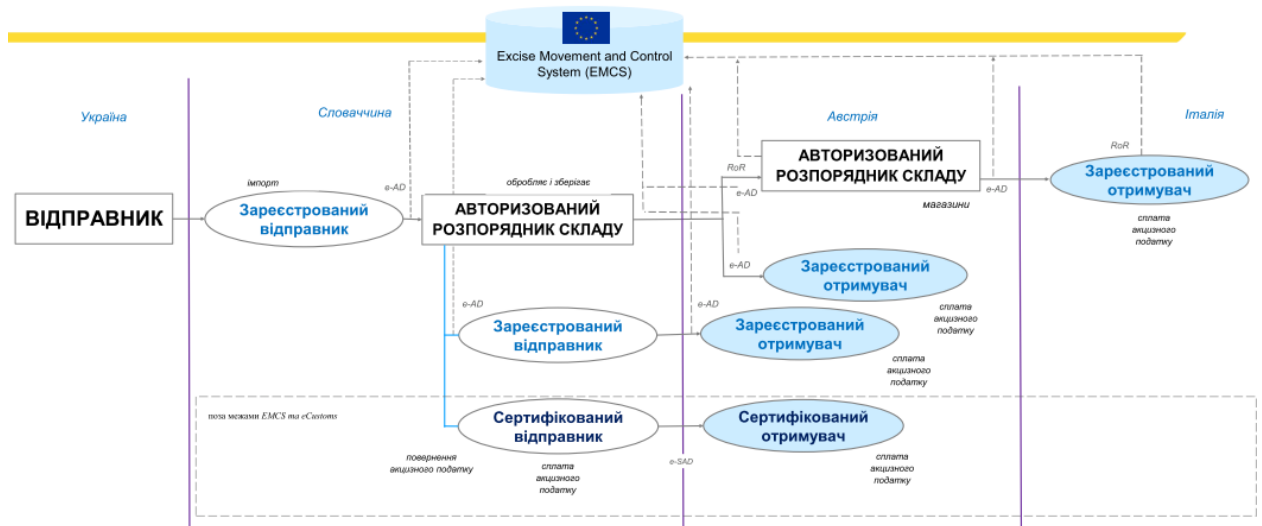
Додаток Д

Нормативні та зменшені ставки ПДВ в країнах нових – членах ЄС 2000 – 2023 рр.

Країна	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Болгарія	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	Стандартна	Зменшена	-	-	-	-	-	-	7	7	7	7	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9
Чехія	22	22	22	22	19	19	19	19	19	19	19	20	20	20	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	Стандартна	Зменшена	5	5	5	5	5	5	5	9	9	10	10	14	15	15	10/15	10/15	10/15	10/15	10/15	10/15	10/15	10/15
Естонія	18	18	18	18	18	18	18	18	18	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	Стандартна	Зменшена	5	5	5	5	5	5	5	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9
Хорватія	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	Стандартна	Зменшена	-	-	-	-	10	10	10	10	10	10	10	10	5/10	5/13	5/13	5/13	5/13	5/13	5/13	5/13	5/13	5/13
Латвія	18	18	18	18	18	18	18	18	18	21	21	22	22	22	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	Стандартна	Зменшена	-	-	9	5	5	5	5	10	10	12	12	12	12	12	12	12	12	5/12	5/12	5/12	5/12	5/12
Литва	18	18	18	18	18	18	18	18	18	19	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	Стандартна	Зменшена	5	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9
Угорщина	25	25	25	25	25	25	20	20	20	25	25	25	25	27	27	27	27	27	27	27	27	27	27	27
	Стандартна	Зменшена	12	12	12	12	5/15	5/15	5	5	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18
Польща	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
	Стандартна	Зменшена	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8
Румунія	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	24	24	24	24	24	24	24	24	24	19	19	19	19	19
	Стандартна	Зменшена	-	-	-	9	9	9	9	9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9
Словенія	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
	Стандартна	Зменшена	8	8	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	5/9,5	5/9,5	5/9,5	5/9,5	5/9,5
Словаччина	23	23	23	20	19	19	19	19	19	19	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	Стандартна	Зменшена	10	10	14	-	-	-	10	10	10	6/10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10

Джерело : [130].

Приклад ланцюгів постачання підакцизних товарів у режимі відстрочення сплати акцизного податку



Архітектура електронної системи обігу підакцизних товарів



СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України

1. Швабій К., Чирва О. Новітні тенденції розвитку системи непрямого оподаткування в Україні // *Проблеми і перспективи економіки та управління*, 2022. № 3(31). С. 11-18. 0,5 д.а. DOI: [https://doi.org/10.25140/2411-5215-2022-3\(31\)-150-162](https://doi.org/10.25140/2411-5215-2022-3(31)-150-162) (автором досліджено та визначено основні тенденції розвитку системи непрямого оподаткування в Україні).
2. Швабій К., Чирва О. Ідентифікація поведінкової реакції на зміни оподаткування трудових доходів населення України // *Світ фінансів*, 2023. Випуск 4. С. 22-40. 1 д.а. DOI: <https://doi.org/10.35774/sf2023.04.022> (автором визначено підходи до ідентифікації реакції платників податків на зміни в оподаткуванні).
3. Чирва О. Конкурентоспроможність податкової системи України як основа економічної безпеки держави // *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*, 2024. №7. С. 265-274. 0,5 д.а. DOI: <https://doi.org/10.58423/2786-6742/2024-7-265-274>
4. Чирва О. Макроекономічні умови формування системи непрямого оподаткування в Україні // *Проблеми і перспективи економіки та управління*, 2025. № 1(41). С. 456–464. 0,4 д.а. DOI: [https://doi.org/10.25140/2411-5215-2025-1\(41\)-456-464](https://doi.org/10.25140/2411-5215-2025-1(41)-456-464)
5. Чирва О. Оцінка фіскальної ефективності ПДВ як критерій стійкості державного бюджету // *Український економічний часопис*, 2025. Випуск №9. С. 157-161. 0,5 д.а. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2025-9-27>

Матеріали наукових конференцій:

6. Чирва О. Тенденції реформування ПДВ у країнах ЄС / Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції [Електронне видання] : збірник матеріалів XIV Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 8

грудня 2023 р. (м. Ірпінь, Державний податковий університет, 2024). С. 176-178. 0,1 д.а.

7. Чирва О. Тенденції розвитку системи непрямого оподаткування у країнах-членах ЄС / Фінансово-бюджетна політика в умовах воєнного стану [Електронне видання] : збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 17-18 квітня 2024 р. (м. Київ, Державний торговельно-економічний університет, 2024). С. 203-205. 0,1 д.а.

8. Чирва О. Актуальні проблеми вдосконалення податкової системи України. ДПУ / Економічні перспективи підприємництва: виклики воєнного часу та повоєнної відбудови [Електронне видання] : збірник матеріалів VII Міжнародної науково-практичної конференції, 31 травня 2024 р. (м. Ірпінь, Державний податковий університет, ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАН України», 2024). С. 347–349. 0,1 д.а.

9. Швабій К., Чирва О. Підвищення якості рішень в сфері податкової політики держави / Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції [Електронне видання] : збірник матеріалів XV Міжнародної науково-практичної конференції, 22 листопада 2024 року. Частина 1. (м. Ірпінь, Державний податковий університет, 2024). С. 217-219. 0,1 д.а. (автором запропоновано підходи до інформаційно-аналітичного забезпечення рішень в сфері оподаткування).

10. Чирва О.В. Методологія оцінки конкурентоспроможності оподаткування споживання / «Сучасна фінансова політика України: проблеми та перспективи» [Текст]: матеріали XII Всеукраїнської науково-практичної конференції, 12 грудня 2024 р. (м. Київ, Київський столичний університет імені Бориса Грінченка, 2024). С. 108-110. 0,1 д.а.

11. Чирва О.В. Фіскальна ефективність ПДВ як критерій стійкості державного бюджету / «Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес аналітики» [Електронне видання]: збірник тез за матеріалами IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 6 травня 2025 р. (м. Ірпінь : Державний податковий університет, 2025). С. 376-379. 0,1 д.а.

Монографії, опубліковані за рішенням Вченої ради ЗВО (наукової установи)

12. Швабій К., Кощук Т., Чирва О. Теоретичні засади і світовий досвід оподаткування домогосподарств // Фінансово-облікова політика України в умовах європейської інтеграції : нові можливості та перспективи : монографія за заг. ред. Л.П. Сідельникової. (Херсон : Книжкове видавництво ФОП Вишемирський В.С., 2024). С. 45-64. 1 д.а. *(автором проаналізовано статус домогосподарства як платників податків)*.



Велика Васильківська, 9/2, оф.30
Київ, 01024, Україна

Velyka Vasylkivs'ka st 9/2, office 30
Kyiv, 01024, Ukraine

growford.org.ua

вих. № 28/08-01
від 28 серпня 2024 р.

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Чирви Олександра Васильовича

Цим документом засвідчуємо, що матеріали дисертаційного дослідження Чирви Олександра Васильовича у частині аналізу розвитку підходів до оподаткування доходів та витрат населення, зміни структури вітчизняної системи оподаткування, оцінки рівня її конкурентоспроможності та рекомендації щодо забезпечення стійкості податкової системи України в умовах кризових явищ були використані у процесі розробки аналітичних записок інституту для Міністерства фінансів України та Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики.

Директор Growford Institute



Віктор ПРОШКІН

ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор
з навчально-методичної роботи
Державного податкового університету

Іван ШЕМЕЛИНЕЦЬ

«10» лютого 2025 р.

АКТ

впровадження результатів дисертаційної роботи
Чирви Олександра Васильовича
«Розвиток системи непрямого оподаткування як механізм
забезпечення економічної безпеки держави»

Комісія у складі: завідувача навчально-методичного відділу, доктор філософії Гришук Г. В., заступника декана факультету податкової справи, обліку та аудиту з навчально-методичної роботи, к.е.н., доцента Савченко А. М., завідувача кафедри адміністрування податків, к.е.н., доцента Іванишиної О. С., гаранта освітньої програми «Міжнародне оподаткування», д.ю.н., професора Лекаря С. І. склали цей акт про те, що опубліковані результати дисертаційного дослідження Чирви О. В. «Розвиток системи непрямого оподаткування як механізм забезпечення економічної безпеки держави» на здобуття наукового ступеня доктора філософії зі спеціальності 051 «Економіка» використовувалися у освітньому процесі при підготовці та проведенні лекційних і семінарських занять з навчальної дисципліни «Непряме оподаткування зовнішньоекономічної діяльності» для підготовки здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня денної форми навчання галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності «Облік і оподаткування» за освітньою програмою «Міжнародне оподаткування» Державного податкового університету, а саме:

1. Швабій К., Чирва О. Новітні тенденції розвитку системи непрямого оподаткування в Україні. Проблеми і перспективи економіки та управління. 2022. № 3(31). URL : <http://ppeu.stu.cn.ua/article/view/276669>

2. Швабій К., Чирва О. Ідентифікація поведінкової реакції на зміни оподаткування трудових доходів населення України. Світ фінансів. 2023. Випуск 4. URL : <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1647>

3. Чирва О. Конкурентоспроможність податкової системи України як основа економічної безпеки держави. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2024. №7. URL: <https://doi.org/10.58423/2786-6742/2024-7-265-274>

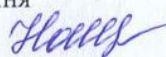
Комісія підтверджує, що сформульовані за результатами дисертаційного дослідження Чирви Олександра Васильовича пропозиції, висновки, рекомендації використанні при формуванні навчально-методичного забезпечення та проведенні навчальних занять.

Гарант освітньої програми
«Міжнародне оподаткування»,
д.ю.н., професор



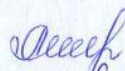
Сергій ЛЕКАРЬ

Завідувач кафедри адміністрування
податків, к.е.н., доцент



Ольга ІВАНИШИНА

Заступник декана факультету
податкової справи, обліку та
аудиту, к.е.н., доцент



Алла САВЧЕНКО

Завідувач навчально-методичного
відділу, доктор філософії



Ганна ГРИЩУК