

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

БУКОВСЬКИЙ МИКОЛА МИКОЛАЙОВИЧ

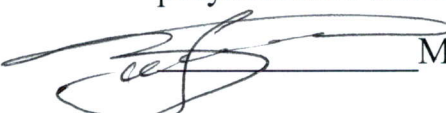
УДК 336.22:338.23:330.341.1

**ДИСЕРТАЦІЯ
ПОДАТКОВІ СТРАТЕГІЇ ДЕРЖАВИ
В УМОВАХ ГІБРИДНИХ ВИКЛИКІВ І ЗАГРОЗ**

Спеціальність 072 Фінанси, банківська справа і страхування
Галузь знань 07 – Управління та адміністрування

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

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

 М.М. Буковський

Науковий керівник
Сидорович Олена Юріївна
д.е.н., професор

Тернопіль 2026

АНОТАЦІЯ

Буковський М.М. Податкові стратегії держави в умовах гібридних викликів і загроз. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 072 – «Фінанси, банківська справа та страхування» – Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, 2026.

Дисертаційне дослідження присвячене науковому обґрунтуванню та розробленню теоретико–методологічних положень і практичних рекомендацій щодо формування податкових стратегій держави в умовах гібридних викликів і загроз.

В результаті теоретичних розвідок встановлено, що початок ХХІ століття ознаменував собою нову еру світового розвитку, але і каталізатором появи та загрозового зростання багатовимірних викликів і загроз, що спровокували появу нових форм, різновидів та гібридів економічних, політичних і військових протистоянь та конфліктів.

Обґрунтовано визначальну роль податкової системи держави, як ключового елементу забезпечення фінансової стабільності, економічної, інформаційної та соціальної стійкості держави з одночасною підтримкою євроінтеграційного вектору розвитку в умовах протидії так званим «гібридним загрозам», як згрупованих на основі багатоваріантності та масштабності проявів ризиків і викликів як в симетричному, так і в асиметричному контексті, що охоплюють поширення військових і невійськових форм, засобів, методів і технологій агресії.

Доведено доцільність та наукову результативність використання інституційного підходу при дослідженні податкових стратегій держави в умовах невизначеності, які обумовлюються: забезпеченням необхідної глибини для аналізу сутнісних характеристик впливу гібридних викликів на економіку; оцінкою глибинних причинно-наслідкових зв'язків на рівні як формальних, так і не формальних інститутів, торкаючись також питань довіри, легітимності державних інститутів та правил гри; розумінням доцільності здійснення

інституціональних змін у коротко- та довгостроковому періоді, їх оцінку з позицій ефективності для реагування на виклики та ймовірність появи патологічних дисфункцій у довгостроковій перспективі; визначенням якості державного управління та державних інститутів, з побудовою відповідних рекомендацій щодо зміцнення антикорупційних, прозорих механізмів як ключового захисту від гібридних загроз з одночасним відновленням довіри, зміцненням формальних правил та підвищенням цифрової стійкості державних структур.

На основі обґрунтування ключових викликів і загроз, які негативно впливають на процеси оподаткування в умовах війни та зумовлюють необхідність їх адаптації до екзо- і ендегенних ризиків підтверджено неприпустимість пасивного слідування за інерцією попереднього інституційного розвитку з існуючою структурою інститутів оподаткування України, що склалася під впливом попередніх макроекономічних та політико-правових кон'юктур, яка через системну неузгодженість щодо актуальних викликів, детермінованих цифровими трансгресіями, гібридними загрозами та завданнями досягнення сталого розвитку недостатньою мірою забезпечує ефективну мобілізацію фінансових ресурсів, необхідних для нейтралізації загроз національній безпеці, стимулювання економічної динаміки в умовах ескалації воєнних ризиків, забезпечення соціальної справедливості та інтеграції державних фінансів в парадигму цифрової економіки.

Класифіковано вплив гібридних викликів і загроз на податкові інститути держави за кількома напрямками, та рівнями (макроекономічний, інституційний, та фіскальний), які на основі послідовної ланцюгової реакції від порушення економічної стабільності до фінансової нестійкості провокують фіскальну кризу, каскадний механізм якої робить податкову систему кінцевою ланкою в ланцюгу інституційної дестабілізації, обумовлюючи критичну важливість її захисту в загальній системі протидії гібридним загрозам.

Обґрунтовано спектр кризових викликів як наслідок впливу гібридних загроз, які реалізуються на інформаційному, інфраструктурному,

економічному, соціально-психологічному, інституційному рівнях обумовлюють гостру необхідність побудови податкової стратегії держави, яка б поєднувала правові, інституційні, технологічні та соціально-психологічні заходи, механізми посилення рівня кібербезпеки, ефективності реалізації податкової політики, покращення стратегічних комунікацій та результативності антикорупційних реформ, як передумови не лише забезпечення фіскальної безпеки, але і економічного виживання держави.

Доведено, що здійснювані заходи антикризового регулювання носили хаотичний, дифузійний характер, здійснюючи точковий вплив на наслідки існуючих викликів і загроз, що мало ситуативний характер впливу, проте, в умовах гібридної агресії, означені заходи повинні бути предметом антикризового стратегічного управління на рівні держави, окреслені відповідними доктринальними документами, які визначають стратегічні та тактичні заходи протидії та нейтралізації викликам і загрозам.

Проведено дослідження генезису податкового стратегування в умовах детермінованих ризиків в Україні в період 2014-2025 рр, щодо особливостей формування та реалізації стратегічних актів в сфері управління державними фінансами та її податковій складовій. На основі аналізу відповідності та врахування у цілях Національної економічної стратегії держави спектру впливу існуючих викликів і загроз відкритого та прихованого характеру, було встановлено недосконалість окремих положень головного економічного плану розвитку держави, що ускладнило системне державне управління та потребує коригування поточної економічної політики.

В результаті використання інституційного підходу до дослідження податкових стратегій в умовах гібридних викликів і загроз стало можливим ідентифікувати напрями мінімізації наслідків цих викликів через вплив на суспільні інститути, забезпечення системної адаптивності та формування стратегічної когерентності інститутів. Ключовою передумовою для цього стало встановлення, що податкова стратегія виступає як інтегруюча та узгоджуюча система заходів, здатна забезпечувати єдність усіх «правил гри» на основі

управління вертикаллю формальних і неформальних норм. На основі цього, було сформоване авторське трактування податкової стратегії, як цілеспрямованої інституційно обумовленої сукупності заходів механізму діяльності суб'єктів державного управління, який спрямований на забезпечення динамічних процесів зміни та оновлення структури, функцій та співвідношення інститутів оподаткування (формальних і неформальних) на основі відповідних методик планування та принципів впливу для забезпечення досягнення довгострокової стійкості, динамічної адаптації та ефективної реалізації податкової системи держави в умовах високої невизначеності внутрішнього та зовнішнього середовища.

На основі підтвердження взаємовпливу низької когерентності параметрів суспільних інститутів, окреслених у відповідних стратегіях та системних інституційних провалах, було ідентифіковано низку критичних негативних наслідків для державного управління, економічної стійкості та національної безпеки, зумовлених системними недоліками в практиці стратегічного планування.

Завдяки обґрунтуванню недостатньої придатності класичних моделей податкового стратегування щодо реагування на внутрішні і зовнішні шоки, які змушують уряди через різке загострення геополітичної напруги, військових конфліктів та економічних криз застосовувати нові заходи впливу проактивного та адаптивного характеру було обґрунтовано сутнісні характеристики антикризової податкової стратегії, параметри розробки та реалізації якої здійснюються для забезпечення фіскальної стійкості держави та динамічної адаптації податкової системи держави в умовах глибоких викликів і загроз. На основі цього, окреслено тріаду взаємопов'язаних імператив антикризової податкової стратегії (яка включає імперативи забезпечення, адаптації та захисту), принципи, які забезпечують її оперативність, ефективність та керованість у надзвичайних умовах (а саме фіскальної мілітаризації, цілісності, відповідності, резильєнтності та принцип превенції) а також критерії забезпечення ефективності (в розрізі фіскальної, інституційної та економічної).

В результаті здійсненої оцінки ефективності інституційних механізмів податкового та митного адміністрування в умовах гібридних загроз встановлено, що в умовах гібридної війни, яка перетворила фіскальну сферу на об'єкт прямих економічних і кібернетичних атак, старі механізми адміністрування, засновані на ручному контролі та людському факторі, виявляються критично вразливими і нездатними забезпечити необхідний рівень мобілізації ресурсів для належного забезпечення захисної функції держави.

Окреслено напрями оцінки ефективності адміністрування податків, податкових і митних платежів структурними підрозділами податкової та митної служб, а саме: організаційної структури, фіскальної результативності, рівня технологічності та цифровізації процесів, якості адміністрування, сервісної взаємодії з платниками податків та протидії гібридним викликам і загрозам.

Аргументовано, що цифровізація вплинула на процеси податкового адміністрування, зумовивши перехід від переважання фіскального підходу до більш сервісно-орієнтованого та аналітичного, та перехід від технологій здійснення податкового контролю за принципом «post factum» до моделей управління ризиками, на основі можливості ідентифікації платників з високим ризиком податкових правопорушень, виявлення нових схем ухилення від сплати податків, та прогнозування їх появи для здійснення превентивних заходів.

На основі встановлення ключових викликів, що знижують ефективність адміністрування, які окреслені як фіскальний шок, інституційна вразливість, технічне та кадрове відставання ідентифіковано напрями підвищення ефективності адміністрування митних платежів та системні прогалини, які знижують ефективність митного адміністрування.

Засвідчено, що особливістю сучасного світу є трансформація світового порядку та глобальних інституцій, зростання залежності національних економік від зовнішніх шоків та внутрішніх дисбалансів, здебільшого фінансового характеру, посилення соціальних викликів та гібридних загроз, на основі чого

країни реалізують нові моделі розвитку, передумовою яких є об'єднання довгострокових цілей та стратегічних механізмів їх досягнення.

Підтверджено, що за аналогією до України, хоча в значно меншій мірі, гібридні виклики суттєво трансформували глобальну фінансову архітектуру (особливо після 2014 р. та 2022 р.), окресливши нові реалії функціонування для країн, більшість яких активно почали запроваджувати політику «security turn», окремими складовими якої є перегляд національних фінансових та податкових політик, запровадження податкових стимулів, зниження ставок оподаткування, розширення системи пільг для інвесторів і підтримка інновацій. Виявлено, що впродовж останніх років з огляду зростання глобальної нестабільності, країнами світу було сформовано багаторівневі податкові стратегії – глобальні, регіональні та національні, кожна з яких має власну мету, стратегічні орієнтири, інструменти реалізації та інституційну основу. У відповідності з Регламентом ЄС 2024/12637, кожна держава-член зобов'язана готувати середньостроковий фінансово-структурний план, що включає: опис пріоритетних реформ і інвестицій, необхідних для реалізації спільних цілей ЄС; оцінку їхнього впливу на фінансові показники (дефіцит, борг, первинне сальдо); проєкції бюджетних доходів і видатків щонайменше на 4 роки, із деталізацією за функціями держави; координацію з національними програмами та механізмами ЄС, включаючи плани з відновлення, енергетичні, кліматичні, соціальні та оборонні стратегії. Підтверджено, що в межах ЄС кожна країна має власну стратегію, проте є спільні ініціативи щодо: фінансової координації у відповідь на глобальні виклики та цифрову трансформацію; екологічного та непрямого оподаткування; боротьби з ухиленням від оподаткування, загроз військового характеру, що дозволяє гармонізувати національні податкові системи.

Завдяки здійсненій оцінці зростаючих викликів глобальної конкуренції, ідентифіковано параметри успішності та результативності податкових стратегій в глобальному вимірі.

На основі дослідження стратегічної оптимізації податкового портфелю для України зумовленого використанням емпіричних інструментів Парето-

фронту зроблено висновок про те, що отриманий Парето-фронт для горизонту 2026–2030 рр. відображає принципову для воєнної та післявоєнної фінансової політики обставину: компроміс між мобілізацією доходів, ціною оподаткування для платників та фінансуванням суспільних благ має структурний характер і не може бути усунутий адміністративними рішеннями без перерозподілу ризиків. Встановлено, що у період війни такі компроміси загострюються через нестабільність баз оподаткування, втрати виробничого потенціалу, неоднорідність відновлення за секторами та високу частку зовнішніх трансфертів у ресурсній базі бюджету. Саме тому Парето-фронт використовується не для вибору постійно діючого сценарію, а для формування конструктивного набору політик, між якими можливе кероване перемикавання залежно від траєкторії війни/безпекових ризиків, динаміки виробництва, ситуації на ринку праці та ритмічності зовнішнього фінансування.

Для виконання завдання встановлення стратегічних імперативів реалізації податкової політики в умовах системної невизначеності, було обґрунтовано, що традиційні підходи, які ґрунтуються на детермінованих економічних моделях, виявляються недостатніми для прогнозування податкових надходжень і оцінювання фінансової стійкості, що окреслює особливу важливість поведінкового трактування, яке здатне враховувати реакцію економічних агентів на зміну податкового навантаження, що описується кривою Лаффера. У результаті розрахунків, було зроблено висновки, що у довоєнних умовах економіка має достатній запас стійкості для того, щоб забезпечити максимізацію бюджетних надходжень при податковому навантаженні на рівні 27-31 %. Війна суттєво підвищує ризики діяльності, зменшує податкову базу, збільшує безробіття, знижує інвестиційну активність та підсилює інфляційний тиск, що призводить до різкого звуження можливого фінансового простору. Як наслідок, оптимальна податкова ставка зміщується до 14-20 %, тобто до рівня, який дозволяє мінімізувати втрати податкової бази та запобігти подальшому зростанню тінізації економіки.

Для генерування випадкових траєкторій податкових надходжень було використано метод Монте-Карло, на основі якого було згенеровано симуляції, що дозволили сформувати емпіричний розподіл прогнозних значень податкових надходжень на основі сценарію без війни та для сценарію з урахуванням війни. Такий підхід дозволив не лише отримати центральний прогноз, а й оцінити розмах можливих відхилень у несприятливих сценаріях. Особливо важливо, що симуляції відображають нелінійний характер залежності між податковим навантаженням і доходами бюджету, а також асиметричність ризиків у кризових умовах. Запропонований ризик-орієнтований підхід дозволяє перейти від нормативу «максимізації доходів» до нормативу фіскальної стійкості, що є принципово важливим для формування податкової політики України в умовах затяжної невизначеності та воєнних ризиків.

Аргументовано, що реалізація ефективної антикризової податкової стратегії в умовах сучасних гібридних викликів має охоплювати три ключові, взаємозалежні виміри: економічний, резильєнтний та морально-етичний. Обґрунтовано, що при окресленні податкової стратегії існує гостра необхідність врахування усієї системи обмежувальних факторів, або бар'єрів, які систематизовано за групами факторів.

Встановлено, що податкова стратегія для України повинна бути не просто економічним планом, а цілісним інструментом національного виживання, що в умовах гібридних викликів і загроз має обов'язково поєднати жорсткі економічні вимоги фіскальної мобілізації з забезпеченням досягнення довгострокових інституційних цілей резильєнтності та задоволенням суспільним запитом на моральну і фіскальну справедливість.

Ключові слова: податки (оподаткування), податкова стратегія, гібридні виклики і загрози, інституційна спроможність, воєнний стан, податкова система, податкова і митна політика, податкове адміністрування, антикризове податкове регулювання, фіскальний простір, податкові і митні органи (ДПСУ і ДМСУ), фінансова стійкість, сталий розвиток, цифрова держава.

ANOTATION

Bukovskyi M.M. Tax strategies of the state in conditions of hybrid challenges and threats. Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the specialty 072 – “Finance, Banking and Insurance” – Western Ukrainian National University, Ternopil, 2026.

The dissertation research is devoted to the scientific substantiation and development of theoretical and methodological provisions and practical recommendations for the formation of tax strategies of the state in conditions of hybrid challenges and threats.

As a result of theoretical explorations, it was established that the beginning of the 21st century marked a new era of world development, but also a catalyst for the emergence and threatening growth of multidimensional challenges and threats, which provoked the emergence of new forms, varieties and hybrids of economic, political and military confrontations and conflicts.

The determining role of the state tax system as a key element in ensuring financial stability, economic, informational and social stability of the state with simultaneous support for the European integration vector of development in the context of countering the so-called "hybrid threats", as grouped on the basis of variance and scale of manifestations of risks and challenges in both symmetric and asymmetric contexts, covering the spread of military and non-military forms, means, methods and technologies of aggression.

The feasibility and scientific effectiveness of using an institutional approach in the study of state tax strategies in conditions of uncertainty have been proven, which are conditioned by: ensuring the necessary depth for analyzing the essential characteristics of the impact of hybrid challenges on the economy; assessing deep cause-and-effect relationships at the level of both formal and informal institutions, also touching on issues of trust, legitimacy of state institutions and rules of the game; understanding the feasibility of implementing institutional changes in the short and

long term, their assessment from the standpoint of effectiveness in responding to challenges and the likelihood of pathological dysfunctions in the long term; determining the quality of public administration and state institutions, with the construction of relevant recommendations for strengthening anti-corruption, transparent mechanisms as a key protection against hybrid threats while simultaneously restoring trust, strengthening formal rules and increasing the digital resilience of state structures.

Based on the justification of key challenges and threats that negatively affect taxation processes in wartime and necessitate their adaptation to exogenous and endogenous risks, the inadmissibility of passively following the inertia of previous institutional development with the existing structure of taxation institutions in Ukraine, which has developed under the influence of previous macroeconomic and political and legal conditions, which, due to systemic inconsistency with current challenges determined by digital transgressions, hybrid threats and the tasks of achieving sustainable development, does not sufficiently ensure the effective mobilization of financial resources necessary to neutralize threats to national security, stimulate economic dynamics in conditions of escalating war risks, ensure social justice and integrate public finances into the paradigm of the digital economy, has been confirmed.

The impact of hybrid challenges and threats on the state's tax institutions is classified into several areas and levels (macroeconomic, institutional, and fiscal), which, based on a sequential chain reaction from disruption of economic stability to financial instability, provoke a fiscal crisis, the cascading mechanism of which makes the tax system the final link in the chain of institutional destabilization, making its protection critical in the overall system of countering hybrid threats.

The spectrum of crisis challenges is substantiated as a consequence of the impact of hybrid threats, which, being implemented at the information, infrastructural, economic, socio-psychological, institutional levels, determine the urgent need to build a tax strategy for the state, which would combine legal, institutional, technological and socio-psychological measures, mechanisms for strengthening the level of

cybersecurity, the effectiveness of tax policy implementation, improving strategic communications and the effectiveness of anti-corruption reforms, as prerequisites for ensuring not only fiscal security, but also the economic survival of the state.

It is proven that the implemented anti-crisis regulation measures were chaotic, diffuse in nature, exerting a point effect on the consequences of existing challenges and threats, which had a situational nature of the impact, however, in conditions of hybrid aggression, the specified measures should be the subject of anti-crisis strategic management at the state level, outlined by relevant doctrinal documents that define strategic and tactical measures to counteract and neutralize challenges and threats.

A study of the genesis of tax strategy in the context of deterministic risks in Ukraine in the period 2014-2025 was conducted, regarding the features of the formation and implementation of strategic acts in the field of public finance management and its tax component. Based on the analysis of the compliance and consideration of the spectrum of influence of existing challenges and threats of an open and hidden nature for the purposes of the National Economic Strategy of the state, the imperfection of certain provisions of the main economic development plan of the state was established, which complicated systemic public administration and requires adjustment of the current economic policy. As a result of using an institutional approach to the study of tax strategies in the context of hybrid challenges and threats, it became possible to identify areas of minimizing the consequences of these challenges through the impact on social institutions, ensuring systemic adaptability and forming strategic coherence of institutions. The key prerequisite for this was the establishment that the tax strategy acts as an integrating and coordinating system of measures, capable of ensuring the unity of all the "rules of the game" based on the management of the vertical of formal and informal norms. On this basis, the author's interpretation of the tax strategy was formed as a purposeful institutionally conditioned set of measures of the mechanism of activity of public administration entities, which is aimed at ensuring dynamic processes of change and renewal of the structure, functions and correlation of taxation institutions (formal and informal) based on appropriate planning methods and principles of influence to ensure the

achievement of long-term sustainability, dynamic adaptation and effective implementation of the state tax system in conditions of high uncertainty of the internal and external environment.

Based on the confirmation of the mutual influence of low coherence of the parameters of social institutions outlined in the relevant strategies and systemic institutional failures, a number of critical negative consequences for public administration, economic stability and national security, caused by systemic shortcomings in the practice of strategic planning, were identified.

By substantiating the insufficient suitability of classical tax strategy models for responding to internal and external shocks, which force governments to apply new proactive and adaptive measures due to the sharp aggravation of geopolitical tension, military conflicts and economic crises, the essential characteristics of the anti-crisis tax strategy were substantiated, the parameters of the development and implementation of which are carried out to ensure the fiscal stability of the state and the dynamic adaptation of the state's tax system in conditions of complex challenges and threats. Based on this, a triad of interrelated imperatives of the anti-crisis tax strategy (which includes the imperatives of provision, adaptation and protection), principles that ensure its efficiency, effectiveness and manageability in emergency conditions (namely fiscal militarization, integrity, compliance, resilience and the principle of prevention) as well as criteria for ensuring effectiveness (in terms of fiscal, institutional and economic) are outlined.

As a result of the assessment of the effectiveness of institutional mechanisms of tax and customs administration in the context of hybrid threats, it was established that in the context of hybrid warfare, which has turned the fiscal sphere into an object of direct economic and cyber attacks, the old administrative mechanisms based on manual control and the human factor are critically vulnerable and unable to provide the necessary level of resource mobilization to properly ensure the protective function of the state.

The directions for assessing the effectiveness of tax administration, tax and customs payments by structural units of tax and customs services are outlined,

namely: organizational structure, fiscal effectiveness, level of technological and digitalization of processes, quality of administration, service interaction with taxpayers, and counteraction to hybrid challenges and threats.

It is argued that digitalization has affected tax administration processes, causing a transition from a predominance of a fiscal approach to a more service-oriented and analytical one, and a transition from post factum tax control technologies to risk management models based on the ability to identify taxpayers with a high risk of tax offenses, detect new tax evasion schemes, and predict their emergence for preventive measures.

Based on the identification of key challenges that reduce the efficiency of administration, which are outlined as fiscal shock, institutional vulnerability, technical and personnel lag, directions for increasing the efficiency of customs administration and systemic gaps that reduce the efficiency of customs administration have been identified.

It has been proven that a feature of the modern world is the transformation of the world order and global institutions, the increasing dependence of national economies on external shocks and internal imbalances, mostly of a financial nature, the strengthening of social challenges and hybrid threats, on the basis of which countries are implementing new development models, the prerequisite for which is the unification of long-term goals and strategic mechanisms for their achievement.

It is confirmed that, by analogy with Ukraine, although to a much lesser extent, hybrid challenges have significantly transformed the global financial architecture (especially after 2014 and 2022), outlining new realities of functioning for countries, most of which have actively begun to implement the “security turn” policy, individual components of which are the revision of national financial and tax policies, the introduction of tax incentives, reduction of tax rates, expansion of the system of benefits for investors and support for innovations. It is revealed that in recent years, in view of the growth of global instability, countries of the world have formed multi-level tax strategies - global, regional and national, each of which has its own goal, strategic guidelines, implementation tools and institutional framework. In accordance

with EU Regulation 2024/12637, each Member State is obliged to prepare a medium-term fiscal and structural plan, which includes: a description of priority reforms and investments necessary to implement the common goals of the EU; assessment of their impact on fiscal indicators (deficit, debt, primary balance); projections of budget revenues and expenditures for at least 4 years, with a breakdown by state functions; coordination with national programs and EU mechanisms, including recovery plans, energy, climate, social and defense strategies. It is confirmed that within the EU each country has its own strategy, but there are common initiatives on: fiscal coordination in response to global challenges and digital transformation; environmental and indirect taxation; combating tax evasion, threats of a military nature, which allows harmonizing national tax systems.

Thanks to the assessment of the growing challenges of global competition, the parameters of success and effectiveness of tax strategies in the global dimension have been identified. Based on the study of strategic optimization of the tax portfolio for Ukraine based on the use of empirical Pareto front tools, it was concluded that the resulting Pareto front for the horizon of 2026–2030 reflects a fundamental circumstance for war and post-war fiscal policy: the compromise between revenue mobilization, the cost of taxation for taxpayers and the financing of public goods is structural in nature and cannot be eliminated by administrative decisions without redistribution of risks.

It has been established that during the war, such compromises are exacerbated due to the instability of tax bases, loss of production potential, heterogeneity of recovery by sector and a high share of external transfers in the budget resource base. That is why the Pareto front is used not to choose a permanent scenario, but to form a constructive set of policies, between which a controlled switching is possible depending on the trajectory of war/security risks, production dynamics, the situation on the labor market, and the rhythm of external financing.

To fulfill the task of establishing strategic imperatives for implementing tax policy in conditions of systemic uncertainty, it was substantiated that traditional approaches based on deterministic economic models are insufficient for forecasting

tax revenues and assessing fiscal sustainability, which outlines the special importance of behavioral interpretation, which is able to take into account the reaction of economic agents to changes in the tax burden, which is described by the Laffer curve. As a result of calculations, it was concluded that in pre-war conditions the economy has a sufficient margin of stability to ensure the maximization of budget revenues with a tax burden of 27-31%. War significantly increases the risks of activity, reduces the tax base, increases unemployment, reduces investment activity and increases inflationary pressure, which leads to a sharp narrowing of the possible fiscal space. As a result, the optimal tax rate shifts to 14-20%, that is, to a level that minimizes losses of the tax base and prevents further growth of the shadow economy.

To generate random trajectories of tax revenues, the Monte Carlo method was used, on the basis of which simulations were generated that allowed forming an empirical distribution of forecast values of tax revenues based on the scenario without war and for the scenario with war. This approach allowed not only to obtain a central forecast, but also to assess the scope of possible deviations in adverse scenarios. It is especially important that the simulations reflect the nonlinear nature of the relationship between the tax burden and budget revenues, as well as the asymmetry of risks in crisis conditions. The proposed risk-oriented approach allows moving from the norm of "revenue maximization" to the norm of fiscal sustainability, which is fundamentally important for the formation of tax policy in Ukraine in conditions of protracted uncertainty and war risks.

It is argued that the implementation of an effective anti-crisis tax strategy in the conditions of modern hybrid challenges should encompass three key, interdependent dimensions: economic, resilient, and moral and ethical. It is substantiated that when outlining a tax strategy, there is an urgent need to take into account the entire system of restrictive factors, or barriers, which are systematized by groups of factors.

It is established that a tax strategy for Ukraine should not be just an economic plan, but a holistic instrument of national survival, which in the conditions of hybrid challenges and threats must necessarily combine the strict economic requirements of

fiscal mobilization with ensuring the achievement of long-term institutional goals of resilience and a satisfied public demand for moral and fiscal justice.

Keywords: taxes (taxation), tax strategy, hybrid challenges and threats, institutional capacity, martial law, tax system, tax and customs policy, tax administration, anti-crisis tax regulation, fiscal space, tax and customs authorities (State Tax Service of Ukraine and State Tax Service of Ukraine), financial stability, sustainable development, digital state.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях:

1. Сидорович О. Ю., Буковський М. М., Ярошович А. Ю. Цифрові інструменти податкового адміністрування: сучасні тенденції та перспективи. *Інноваційна економіка*. 2024. № 4. С. 218-230. DOI: 10.37332/2309-1533.2024.4.26 URL: <https://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/1378> (особистий внесок автора – 0,45 друк. арк.)
2. Сидорович О., Буковський М. Напрями реформування інститутів оподаткування України в умовах гібридних викликів і загроз. *Фінансовий простір*. 2025. № 1-2. С. 168-181. DOI: [https://doi.org/10.30970/fp.1-2\(55\).2025.168180181](https://doi.org/10.30970/fp.1-2(55).2025.168180181) (особистий внесок автора – 0,6 друк. арк.)
3. Буковський М.М., Михайляк Ю.З. Фінансова конкуренція країн та трансформація податкових стратегій в умовах глобальної невизначенності та гібридних викликів. *Інноваційна економіка*. 2025. №2. С. 122-31. DOI: <https://doi.org/10.37332/>. (особистий внесок автора – 0,85 друк. арк.)
4. Сидорович О.Ю., Буковський М.М. Оцінка ефективності податкових амністій як механізму зміцнення інституційної стійкості держави в умовах кризи. *Вісник економіки*. 2025. №4. С.109-120. DOI: 10.35774/visnyk2025.04.109 (особистий внесок автора – 0,75 друк. арк.)

5. Буковський М. Аналіз ефективності діяльності ДПС України в умовах гібридних викликів і загроз. *Економічний аналіз*. 2025. Том 35. № 3. С. 465-478. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2025.03.465> (особистий внесок автора – 1,15 друк. арк.)

Публікації за матеріалами конференцій:

6. Буковський М.М. Інституційне забезпечення фіскальної стійкості України: виклики воєнного стану та напрямки трансформації. Збірник наукових праць Фінансове забезпечення сталого розвитку. Тернопіль. ЗУНУ, 2024. Вип. 4. Ч. 2. С. 83-86. (особистий внесок автора – 0,2 друк. арк.)

7. Буковський М.М. Податкова система України в умовах воєнного стану: резильєнтний та морально-етичний аспект. Збірник матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. студ. і молод. вчених «Фінанси та облік в умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків» (м. Тернопіль, 27 трав. 2025 р.). Ч. 2. Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 51-53. (особистий внесок автора – 0,18 друк. арк.)

8. Сидорович О., Буковський М. Управління державним боргом в умовах військової агресії. Збірник наукових праць кафедри фінансів ім. С. І. Юрія «Актуальні питання фінансової науки та практики» Західноукраїнського національного університету. Вип. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С.165-168. (особистий внесок автора – 0,23 друк. арк.)

9. Буковський М.М. Інституційна архітектура оподаткування в Україні в умовах воєнного стану. Матеріали XII Міжнародної науково-практичної конференції «Стратегії, моделі та технології управління економічними системами» SMTESM-2025. 11 грудня 2025 року. Хмельницький національний університет. м. Хмельницький. С. 319-322. (особистий внесок автора – 0,15 друк. арк.)

10. Буковський М.М. Інформаційне забезпечення взаємодії фіскальних інституцій держави в умовах гібридних викликів і загроз. Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції Комунікація як чинник

транспарентності соціальної взаємодії. Ера цифровізації. (м. Тернопіль, Західноукраїнський національний університет, 23–24 жовтня 2025 р.) / ред. кол.: А. І. Крисоватий, З. М. Лободіна, О. Є. Коваль, В. П. Горин, А. М. Іванова, В. В. Сідляр, М. М. Шестерняк, Ю. Ф. Вовчук. Тернопіль : ЗУНУ, 2025. С. 85-87. (*особистий внесок автора – 0,25 друк. арк.*)

11.Буковський М.М. Інституційна міцність інститутів оподаткування в контексті нейтралізації гібридних викликів і загроз. Конференція «Фінансово-управлінські інновації як драйвер сталого розвитку в умовах сучасних викликів». Хмельницький. 7.11.2025. С. 19-21 (0,169 д.а.) (*особистий внесок автора – 0,17 друк. арк.*)

12.Сидорович О.Ю., Буковський М.М. Класифікація інструментів податкового адміністрування // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених «Фінансові механізми забезпечення відновлення економіки України в сучасних умовах» (м. Ірпінь, 26 лютого 2025 р.). Ірпінь: ДПУ, 2025. С. 426-428. (*особистий внесок автора – 0,17 друк. арк.*)

13.Буковський М.М. Роль податкової політики держави у зміцненні економічного фронту під час війни та криз // Збірник тез доповідей 7-ої міжнар. наук.-практ. конференції Фінансові інструменти сталого розвитку економіки: матер. (Чернівці, 10 квітня 2025 р.). Чернівці: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2025. С. 106-109. (*особистий внесок автора – 0,2 друк. арк.*)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	21
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ СУТНОСТІ ТА ПЕРЕДУМОВ	32
ІНСТИТУЦІЙНОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОДАТКОВИХ СТРАТЕГІЙ В	
УМОВАХ ВИКЛИКІВ І ЗАГРОЗ ГІБРИДНОГО ХАРАКТЕРУ.....	
1.1. Сутнісна характеристика гібридних викликів як чинників	32
інституціональної дестабілізації в сфері фіску.....	
1.2. Генезис податкового стратегування в умовах детермінованих ризиків в	47
Україні.....	
1.3. Концепт податкової стратегії держави: переосмислення	71
функціонального призначення під впливом гібридних загроз та	
невизначеності.....	
Висновки до розділу 1.....	89
РОЗДІЛ 2. ПРАГМАТИКА РЕАЛІЗАЦІЇ ЕЛЕМЕНТІВ ПОДАТКОВОЇ	91
СТРАТЕГІЇ ТА ТАКТИЧНИХ ЗАХОДІВ НЕЙТРАЛІЗАЦІЇ	
ГІБРИДНИХ ВИКЛИКІВ І ЗАГРОЗ.....	
2.1. Оцінка ефективності інституційних механізмів реалізації антикризових	91
податкових стратегій.....	
2.2. Оцінка ефективності інституційних механізмів податкового та митного	110
адміністрування в умовах гібридних загроз.....	
2.3. Трансформація податкових стратегій країн світу в умовах глобальної	137
невизначеності.....	
Висновки до розділу 2.....	150
РОЗДІЛ 3. ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМИ ПОДАТКОВОГО	152
СТРАТЕГУВАННЯ УКРАЇНИ ДЛЯ ПОДОЛАННЯ ТА ПРЕВЕНЦІЇ	
ГІБРИДНИХ ВИКЛИКІВ.....	
3.1. Оптимізація податкового портфелю для України: емпіричний Парето-	152
фронт в умовах невизначеності.....	
3.2. Стратегічні імперативи реалізації податкової політики в умовах	173
системної невизначеності: ідентифікація точок «оптимуму».....	
3.3. Напрями формування антикризової податкової стратегії: економічний,	203
резильєнтний та морально-етичний виміри.....	
Висновки до розділу 3.....	224
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	226
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	234
ДОДАТКИ.....	256

ВСТУП

Глобалізаційні процеси ознаменували собою тектонічні зміни в існуючому світовому порядку, спричинивши не лише прискорення інтеграційних процесів, але й загрозу ескалації багатовимірних, гібридних загроз, які інтегрують військові, економічні, інформаційні та кібернетичні виклики, характеризуються непередбачуваністю, асиметричністю та амбівалентністю.

В умовах, коли кордони агресії не можуть бути чітко окреслені, а ідентифікація джерела деструктивного впливу ускладнена, заходи державної впливу щодо нейтралізації гібридних викликів і загроз вимагають комплексного, міжгалузевих підходу, який передбачає не лише зміцнення оборонного потенціалу, але й забезпечення стійкості інститутів держави, до яких належать і інститути оподаткування. Саме податкова складова системи національного захисту та оборони набуває стратегічного значення, оскільки відповідає за мобілізацію фінансових ресурсів для забезпечення стійкості та відновлення, а також за стимулювання економічної активності в умовах невизначеності. Здатність фіскальних механізмів швидко адаптуватися до шоків, забезпечувати бюджетну рівновагу та мінімізувати трансакційні витрати і втрати, одночасно забезпечивши суспільну довіру і підтримку є безпосереднім індикатором ефективності протидії гібридним загрозам.

Означене зумовлює необхідність концептуального переосмислення сутності здійснюваних заходів податкового реформування, які не можуть бути реалізовані через точкові зміни чи тактичні корективи, оскільки динаміка екзогенних і ендегенних загроз зумовлює здійснення комплексу заходів податкового стратегування як елементу національних стратегій забезпечення оборони, зміцнення та сталого розвитку.

Актуальність дослідження зумовлена обмеженою та недостатньою адаптивністю чинної системи податкового стратегування, яка виявляється функціонально не достатньо узгодженою із сучасними викликами: цифровою трансгресією, ескалацією гібридних впливів та пріоритетами євроінтеграції.

Проблема набуває критичного значення в умовах повномасштабної агресії, де фінансова стійкість є ключовим елементом національної безпеки, зумовлюючи гостру потребу у розробці адаптивних податкових стратегій, здатних забезпечити максимальну мобілізацію податкових ресурсів для забезпечення захисту та безпеки держави при одночасному запобіганні тінізації та збереженні економічної активності. Актуальність посилюється необхідністю підвищення інституційної резильєнтності податкової системи через кардинальну трансформацію податкового і митного адміністрування на проактивне, високотехнологічне та прозоре, що вимагає відмови від традиційних моделей стратегування, які є неефективними в умовах системної невизначеності, на користь ризик-орієнтованих підходів та прискореної гармонізації податкової політики з механізмами Європейського Союзу.

Необхідність безперервного фінансування оборонних функцій, виконання соціальних зобов'язань та забезпечення сталого розвитку зумовлює відмову від пасивної адаптації до умов, актуалізуючи переведення заходів податкового реформування в стратегічно цілеспрямовану площину системної реконцептуалізації фундаментальних принципів розроблення та реалізації стратегічних орієнтирів податкової системи на засадах конструювання якісно нової інституціональної конфігурації у сфері фіскалу. Таким чином, ключова ціль дослідження полягає в концептуалізації сутності побудови та обґрунтуванні пріоритетних напрямів інституційної трансформації податкових стратегій для забезпечення фінансової резильєнтності України, що передбачає переосмислення функціонального призначення механізмів податкового стратегування, їх переходу від детермінованого до ризик-орієнтованого стратегування.

Теоретико-методологічні засади податкового стратегування та окреслення механізмів формування податкових стратегій, реалізації тактичних заходів податкового реформування є предметом наукового пошуку таких науковців, як: Абрамова А.С., Валігура В.А., Висоцька І.Б., Візняк Ю.Я., Герчаківський С.Д., Горин В.П., Крисоватий А.І., Мединська Т. В., Мельник В.М., Ногінова, Н. М., Олейнікова Л.Г., Піхоцька О.М., Сидорович О.Ю., Соколовська А.М., Швабій К.І., Шевчук Я.В. та інші. Попри наявність значних наукових напрацювань та

практичних розробок в означених напрямках наукових досліджень, залишаються невирішеними питання щодо побудови інтегративного механізму державного стратегічного управління у сфері фіскалу, який би забезпечував цілісну реконцептуалізацію податкового стратегування в контексті підвищення його здатності мінімізувати вплив глобальної економічної невизначеності, що актуалізує здійснення нових наукових розвідок.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано відповідно до планів науково-дослідних робіт кафедри фінансів імені С.І. Юрія Західноукраїнського національного університету в межах науково-дослідної теми «Пріоритети фіскальної політики України в умовах дивергенції митно-податкових інститутів (державний реєстраційний номер 0122U000765)» зокрема до виконання розділу “Пріоритети фіскальної політики в контексті соціально-економічного розвитку» та роботи з надання науково- професійних послуг за господарським договором на тему: «Наукове консультування щодо удосконалення інституційного забезпечення розроблення та реалізації бюджетної політики в територіальній громаді». Результати дисертаційного дослідження щодо окреслення напрямів формування антикризової податкової стратегії на рівні держави та регіонів використані в роботі Управління стратегічного розвитку міста Тернопільської міської ради (довідка від 08.12.2025 №90/2). Основні положення та результати дисертаційного дослідження впроваджені у навчальний процес Західноукраїнського національного університету при поглибленні змістового наповнення та розробки дисциплін: «Податкова система», «Фінанси», «Податковий менеджмент» в рамках підготовки здобувачів вищої освіти за освітньою програмою «Фінанси» на першому та другому рівні здобуття вищої освіти за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування» (довідка № 126-28/2806 від 03.12.2025 р., видана Західноукраїнським національним університетом).

Мета і завдання дослідження полягає у концептуалізації теоретико-методологічних засад податкового стратегування, що ґрунтується на аналізі генезису існуючих у вітчизняній та зарубіжній практиці податкових стратегій з позиції їхньої здатності забезпечувати належний рівень фіскальної стійкості та

адаптивності в умовах гібридних загроз і структурних зламів, а також у науковому обґрунтуванні пріоритетних напрямів їх формування для забезпечення фінансової резильєнтності, економічної модернізації та сталого розвитку держави в умовах системної невизначеності та протидії зовнішній агресії. Для досягнення окресленої мети визначено сукупність завдань, які полягають у необхідності:

- ✓ концептуалізації сутності та передумов інституційної трансформації податкових стратегій під впливом загроз гібридного характеру з ідентифікацією сутнісних характеристик гібридних викликів як чинників інституціональної дестабілізації в сфері фінансів;
- ✓ окресленні генезису податкового стратегування в умовах детермінованих ризиків в Україні (у період 2014-2025 рр.);
- ✓ побудови концепту податкової стратегії держави на основі переосмислення її функціонального призначення в умовах невизначеності;
- ✓ дослідженні прагматики ефективності реалізації інституційних механізмів антикризових податкових стратегій держави та здійснення тактичних заходів нейтралізації впливу гібридних викликів і загроз;
- ✓ проведенні оцінки ефективності реалізації інституційних механізмів податкового та митного адміністрування;
- ✓ розкритті особливостей трансформації податкових стратегій країн світу в умовах глобальної невизначеності;
- ✓ визначенні пріоритетних напрямів податкового стратегування України для подолання та попередження гібридних викликів на основі побудови емпіричного Парето-фронту для оптимізації рішень податкового реформування;
- ✓ ідентифікації точок «оптимуму» при встановленні стратегічних імперативів реалізації податкової політики в умовах системної невизначеності;
- ✓ означення напрямів формування антикризової податкової стратегії на основі врахування економічного, резильєнтного та морально-етичного контексту.

Об'єктом дослідження є податкові стратегії держави.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методологічних засад, принципів, методик планування та заходів податкового стратегування, що

забезпечують довгострокову стійкість, динамічну адаптацію, ефективну та паритетну реалізацію податкової політики держави в умовах гібридних викликів, загроз та високої невизначеності внутрішнього і зовнішнього середовища.

Методи дослідження. Для реалізації поставлених у дисертаційній роботі завдань та досягнення визначеної мети використано такі методи та прийоми: інституційний підхід, діалектичний, історичний та логічний методи, зокрема при дослідженні генезису податкового стратегування в Україні, та при концептуалізації сутності та передумов інституційної трансформації податкових стратегій (§§ 1.2, 1.3). При розкритті сутнісної характеристики гібридних викликів як чинників дестабілізації у сфері фіску (§ 1.1), а також при концептуальному переосмисленні функціонального призначення податкової стратегії (§ 1.3) застосовані методи теоретичного узагальнення: аналіз і синтез, індукція і дедукція, що дозволило сформулювати концепт податкової стратегії держави. Метод причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод використані при розкритті взаємозв'язку між гібридними загрозами та необхідністю трансформації податкових стратегій країн світу (§ 2.3), а також при удосконаленні інституційних механізмів податкового та митного адміністрування (§ 2.2). Методи економіко-статистичного аналізу, порівняння та оцінки ефективності застосовані при здійсненні оцінки дієвості інституційних механізмів реалізації антикризових податкових стратегій та адміністративних заходів (§§ 2.1, 2.2). Табличний та графічний методи використані для узагальнення показників та візуалізації даних, зокрема для демонстрації динаміки змін ефективності адміністрування та податкового навантаження. Методи групування, порівняння та абстрагування, які зокрема застосовані для оптимізації податкового портфелю для України та ідентифікації точок «оптимуму» (§§ 3.1, 3.2), а також при побудові емпіричного Парето-фронту в умовах невизначеності. Метод системного аналізу та прогнозування використано при визначенні стратегічних імперативів реалізації податкової політики (§ 3.2) та формуванні напрямів антикризової податкової стратегії, що включає економічний, резильєнтний та морально-етичний виміри (§ 3.3).

Інформаційною базою дослідження слугують наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених, матеріали науково-прикладних конференцій, семінарів, круглих столів з питань формування, реалізації стратегічних та тактичних податкових заходів; міжнародні та національні нормативно-правові документи, які регламентують формування національних податкових стратегій; дані Міністерства фінансів України, Державної податкової та Державної митної служб України; фахові публікації, аналітичні матеріали та дані інтернет-джерел.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розробленні й обґрунтуванні теоретико-методичних положень та практичних рекомендацій щодо формування та реалізації податкових стратегій держави в умовах гібридних викликів і загроз. Під час реалізації дослідження одержано результати, для яких характерна така наукова новизна:

удосконалено:

- авторське трактування податкової стратегії, як цілеспрямованої сукупності заходів, що здійснюють суб'єкти державного управління, що спрямовані на забезпечення динамічних процесів зміни та оновлення структури, функцій та співвідношення інститутів оподаткування (формальних і неформальних) на основі відповідних методик планування та принципів впливу для забезпечення досягнення довгострокової стійкості, динамічної адаптації та ефективної реалізації податкової системи держави в умовах високої невизначеності внутрішнього та зовнішнього середовища;
- дослідження генезису податкового стратегування в умовах детермінованих ризиків в Україні в період 2014-2025 рр, щодо особливостей формування та реалізації стратегічних актів в сфері управління державними фінансами та її податковій складовій;
- напрями стратегічної оптимізації податкового портфелю для України із застосуванням емпіричних інструментів Парето-фронт, що дозволило дійти висновку про структурний компроміс між мобілізацією доходів, ціною оподаткування та фінансуванням суспільних благ, який загострюється у воєнний час та аргументувати, що результати розрахованого Парето-фронт доцільно

використовувати для формування набору керованих політик, між якими можливе перемикання залежно від безпекових ризиків та зовнішнього фінансування. Це дало змогу обґрунтувати недостатність традиційних детермінованих моделей, на основі яких встановлювались стратегічні імперативи в умовах системної невизначеності та актуалізувати важливість врахування поведінкових реакцій (з урахуванням кривої Лаффера) для оцінки поведінки економічних агентів при зміні податкового навантаження;

- інституційну систематизацію багаторівневих податкових стратегій (глобальних, регіональних та національних), сформованих у відповідь на зростання глобальної нестабільності, особливо після 2014 та 2022 років. Аналіз показав, що гібридні виклики трансформували глобальну фінансову архітектуру, спровокувавши уряди на «security turn» (безпековий поворот) та оперативну адаптацію фіскальних інструментів. Було ідентифіковано параметри успішності та антикризовий спектр заходів (зниження ставок, податкові стимули, пільги для інвесторів), які використовуються у світі. Це дало змогу обґрунтувати ключові вимоги до архітектури національної податкової стратегії України, зокрема, використовуючи як бенчмарк механізм середньострокового фіскально-структурного планування ЄС (наприклад, Регламент ЄС 2024/12637) для координації фіскальних показників із реформами, інвестиціями та оборонними стратегіями.

- застосування ризик-орієнтованого підходу до моделювання фіскального простору з використанням методу Монте-Карло, що дозволило перейти від нормативу «максимізації доходів» до нормативу фіскальної стійкості в умовах системної невизначеності. У результаті розрахунків встановлено, що оптимальне податкове навантаження зміщується з 27-31% (довоєнні умови) до 14-20% (воєнні умови), щоб мінімізувати втрати податкової бази та запобігти тінізації. Завдяки симуляціям, було згенеровано емпіричний розподіл прогнозних значень, що забезпечило оцінку нелінійного характеру залежності та асиметричності ризиків, створюючи принципово важливу методологічну основу для формування антикризової податкової політики України;

- концептуально-методологічні засади податкового стратегування шляхом обґрунтування сутнісних характеристик антикризової податкової стратегії, що актуалізувало необхідність зміни класичних моделей стратегування для оперативного реагування на внутрішні та зовнішні шоки, спричинені загостренням геополітичної напруги та військовими конфліктами. Це дало змогу окреслити тріаду взаємопов'язаних імперативів (забезпечення, адаптації та захисту), а також комплексу принципів (фіскальної мілітаризації, цілісності, резильєнтності, превенції) і критеріїв ефективності (фіскальної, інституційної, економічної), що забезпечують її оперативність та керованість у надзвичайних умовах;

одержали подальший розвиток:

- теоретико-методологічні положення щодо ролі податкової системи як ключового елементу забезпечення фінансової та економічної стійкості держави в умовах протидії гібридним викликам і загрозам, з визначенням їх спектру розгортання на різних рівнях (інфраструктурному, економічному, інституційному), та аргументувати гостру необхідність побудови податкової стратегії, яка б поєднувала правові, інституційні та технологічні заходи на засадах відмови від хаотичного, ситуативного впливу до антикризового стратегічного управління на рівні держави, окресленого відповідними доктринальними документами;

- трактування сутності поняття «податкового реформування», яке полягає у концептуалізації його як динамічного процесу генезису існуючих інститутів оподаткування відповідно до видозмінених умов функціонування суспільства, де має місце відмова від пасивної адаптації до нової реальності шляхом внесення фрагментарних коректив, та натомість здійснюється системна реконцептуалізація фундаментальних принципів організації національної податкової системи з формуванням інституційної архітекτονіки податкового реформування як проактивного, усвідомленого та телеологічно орієнтованого процесу конструювання якісно нової інституціональної конфігурації у сфері фіску;

- дослідження реалізації інституційних механізмів податкового та митного адміністрування в умовах гібридних загроз, на основі чого було окреслено напрями оцінки ефективності адміністрування, які охоплює організаційну структуру,

фіскальну результативність, рівень технологічності/цифровізації та якість протидії гібридним викликам. Це дає змогу ідентифікувати необхідні заходи податкового реформування, виявляти інституційні дисфункції та здійснювати превентивні заходи, що є критично важливим для підвищення стійкості фіскальної системи;

- наукові розробки концептуальних засад реалізації антикризової податкової стратегії, що дало змогу обґрунтувати її як цілісний інструмент національного оборони та захисту в умовах гібридних загроз. Аргументовано, що ефективна стратегія має охоплювати тріаду взаємозалежних вимірів: економічний (фіскальна мобілізація), резильєнтний (інституційна стійкість) та морально-етичний (фіскальна справедливість). Це дало змогу обґрунтувати, що податкова стратегія для України повинна поєднувати жорсткі вимоги фіскальної мобілізації з довгостроковими інституційними цілями резильєнтності та моральної справедливості.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання теоретики-методичних напрацювань дослідження та прикладних рекомендацій щодо удосконалення елементів податкового стратегування як у науково-дослідницькій сфері, що було здійснено при роботі над розділом «Пріоритети фіскальної політики в контексті соціально-економічного розвитку» науково-дослідної теми Західноукраїнського національного університету «Пріоритети фіскальної політики України в умовах дивергенції митно-податкових інститутів (державний реєстраційний номер 0122U000765) та здійсненні заходів з надання науково- професійних послуг за господарським договором на тему: «Наукове консультування щодо удосконалення інституційного забезпечення розроблення та реалізації бюджетної політики в територіальній громаді». Основні положення та результати дисертаційного дослідження впроваджені у навчальний процес Західноукраїнського національного університету при поглибленні змістового наповнення та розробки курсів: «Податкова система», «Фінанси», «Податковий менеджмент» в рамках підготовки здобувачів вищої освіти за освітньою програмою «Фінанси» на першому та другому рівні здобуття вищої освіти за спеціальністю 072

«Фінанси, банківська справа та страхування» (довідка № 126-28/2806 від 03.12.2025 р., видана Західноукраїнським національним університетом).

Результати дисертаційного дослідження щодо окреслення напрямів формування антикризової податкової стратегії на рівні держави та регіонів використані в діяльності Управління стратегічного розвитку міста Тернопільської міської ради (довідка від 08.12.2025 №90/2).

Особистий внесок автора. Дисертаційна робота є самостійним та особистим науковим дослідженням, в якому автором розроблено теоретико-методичні основи та практичні рекомендації щодо формування та реалізації податкових стратегій держави в умовах гібридних викликів і загроз. Наукові результати й розробки, висновки та пропозиції, що містяться в дисертаційній роботі, належать винятково автору. Особистий внесок автора в колективні праці зазначено у списку публікацій.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені у дисертації, доповідалися, обговорювалися та одержали позитивну оцінку на 8 міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях: Всеукраїнській науково-практичній конференції студентів і молодих вчених «Фінанси та облік в умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків» (м. Тернопіль, 27 трав. 2025 р.); XII Міжнародній науково-практичній конференції «Стратегії, моделі та технології управління економічними системами» SMTESM-2025. (м. Хмельницький, 11 грудня 2025 року); IV Міжнародній науково-практичній конференції «Комунікація як чинник транспарентності соціальної взаємодії. Ера цифровізації» (м. Тернопіль, 23–24 жовтня 2025 р.); конференції «Фінансово-управлінські інновації як драйвер сталого розвитку в умовах сучасних викликів» (Хмельницький. 7.11.2025); II Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених «Фінансові механізми забезпечення відновлення економіки України в сучасних умовах» (м. Ірпінь, 26 лютого 2025 р.); 7-мій міжнародній науково-практичній конференції «Фінансові інструменти сталого розвитку економіки» (Чернівці, 10 квітня 2025 р.), а також були апробовані за результатами наукових та наукових заходів, що здійснювались в

Західноукраїнському національному університету та були опубліковані в збірниках тез, зокрема: Збірник наукових праць «Фінансове забезпечення сталого розвитку». Тернопіль. ЗУНУ, 2024; Збірник наукових праць кафедри фінансів ім. С. І. Юрія «Актуальні питання фінансової науки та практики».

Публікації. Основні положення і висновки дисертації викладені у 13 наукових працях загальним, обсягом 7,03 д.а. (особисто автору належить 5,35 д.а.), з яких 5 статей в українських фахових виданнях з фінансів, банківської справи та страхування; 8 тез доповідей за результатами участі в роботі всеукраїнських та міжнародних науково— практичних конференцій та апробації на наукових заходах.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи становить 295 сторінки. Робота містить 11 таблиць, 21 рисунок, та додатки на 39 сторінках. Список використаних джерел налічує 189 найменувань.

РОЗДІЛ І.

КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ СУТНОСТІ ТА ПЕРЕДУМОВ ІНСТИТУЦІЙНОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОДАТКОВИХ СТРАТЕГІЙ В УМОВАХ ВИКЛИКІВ І ЗАГРОЗ ГІБРИДНОГО ХАРАКТЕРУ

1.1. Сутнісна характеристика гібридних викликів як чинників інституціональної дестабілізації в сфері фіску

Початок ХХІ століття ознаменував собою нову еру стрімкої економічної, соціальної та культурної інтеграції, яка стала потужним драйвером світового розвитку. Даний процес визначив значні переваги, а саме, *економічні* – завдяки розширенню ринків збуту, активізації міжнародної торгівлі, залученню інвестицій та інновацій, стимулювання економічного розвитку, посилення конкуренції в локальному та глобальному вимірі; *соціальні* – через створення передумов для спільної протидії сучасним глобальним викликам, таким як кліматичні зміни, пандемії, бідність тощо; *науково-технологічні* – через прискорений обмін інформацією, знаннями, розвиток наукоємних галузей, покращення доступу до освіти та міжнародна наукова співпраця; а також *інституційні*, що полягають в розробці міжнародних правил, стандартів, гармонізації норм права, поширенню кращих практик публічного управління та зміцнення інституційного потенціалу країн. Проте, інтеграційні процеси, активізовані розвитком інформаційно-комунікаційних технологій паралельно стали каталізатором появи та загрозливого зростання багатовимірних викликів і загроз, що проявились в ідеологічній, політичній, економічній та дипломатичних площинах, спровокувавши появу нових форм, різновидів та гібридів економічних, політичних і військових протистоянь та конфліктів.

За даними Звітів про глобальні ризики 2020-2025 рр. все більш очевидною стає роздробленість глобального ландшафту з все зростаючою ескалацією геополітичних, економічних, екологічних, соціальних та технологічних ризиків глобального характеру. За висновками більш ніж 900 експертів з усього світу, до

топ-10 глобальних ризиків сьогодення віднесено: збройні конфлікти, екстремальні погодні явища, геоекономічне протистояння (санкції, тарифи, перевірка інвестицій), хибна інформація та дезінформація, соціальна поляризація, економічний спад, критична зміна земних [еко]систем, безробіття, обмеження (порушення) прав людини та/або громадянських свобод, соціальна нерівність. До інших загроз масштабного впливу, що можуть загрожувати економічному розвитку експерти віднесли: нестачу природних ресурсів, несприятливі наслідки застосування технологій штучного інтелекту, кібершпигунство та кібервійни, злочинність та незаконну економічну діяльність, втрату біорізноманіття та колапс екосистем, концентрацію стратегічних ресурсів і технологій та інші [141].

Глобалізація та цифровізація на усіх рівнях державотворення окресливши нові можливості розвитку, разом з тим, сформували нові фактори впливу, тиску та загострених форм протистоянь.

Зміна парадигми сучасних конфліктів пов'язана з тенденцією переходу від лінійної до нелінійної моделі протистояння, заснованої на застосуванні прямих симетричних та непрямих асиметричних дій [168.], що охоплюють поширення військових і невійськових форм, засобів, методів і технологій, що використовуються в сучасних багатомірних конфліктах. Здійснення масштабних кібератак, біотероризм, масове використання новітніх досягнень науки і техніки, залучення регулярних та нерегулярних силових елементів, а також несилових форм і способів протиборства у фінансово-економічній, адміністративно-політичній та культурно-світоглядній сферах з метою підризу влади держави, довіри до її інституцій, заперечення суверенітету та національної ідентичності – є характерними ознаками форм прояву гібридних викликів і загроз останніх десятиліть.

Західні теоретики Дж. Меттіс та Ф.Хоффман констатують, що «складність гібридних викликів і загроз полягає в складності точного визначення їх змісту, спрямування та спроб оцінки завданої шкоди», а також того, що «до гібридних форм конфронтації неможливо застосувати норми міжнародного права»[167].

Разом з тим, перебіг конфліктів не лише в реальному, але й у віртуальному вимірі змінило саме трактування гібридних викликів і загроз, в результаті чого, на саміті НАТО в 2010 р. гібридні загрози були визначені як можливість одночасного використання конвенційних і неконвенційних засобів для досягнення встановлених інтервентом конкретних цілей.

Суттєвою відмінністю стратегії гібридної війни від конвенційної полягає в тому, що попри відсутність класичної «лінії фронту», збройна сила не є єдиним інструментом перемоги, оскільки включає комплекс військових та невійськових методів завоювання, таких як інформаційна дезінформація, економічний тиск, кібератаки та дипломатичні маніпуляції, зокрема з використанням антитерористичної риторики. В цьому контексті, термін «гібридна війна» претендує на роль своєрідного інтегратора використання багатьох видів завоювальних дій щодо противника (військове завоювання, фінансово-економічне, політичне, інформаційно-ідеологічне, протидія в кіберпросторі).

Більшість західних теоретиків єдині в думці, що вищою формою сучасних гібридних воєн є «війна цивілізаційних сенсів існування», переможець у якій одержує не лише територіальний, географічний, людський та фінансовий простір, та відповідно, і право розпоряджатися ресурсами, але також право визначати майбутнє завоюваної держави.

Велика комбінаторність та постійно наростаючий характер загроз, що охоплюють кілька інструментів з різних сфер впливу впродовж тривалого періоду, маніпулювання порогами виявлення, проблеми атрибуції та активації механізмів реагування та превенції, а також відсутність правового підґрунтя та неоднозначність використання норм міжнародного права є тими адгезивними елементами, які визначають гібридність існуючих загроз.

Багатоваріантність та масштабність прояву ризиків і викликів як в *симетричному* (при якому сторони конфлікту мають подібні ресурси, характеризуються аналогічними характеристиками, такими як паритет сил, легка ідентифікація, дотримання міжнародних норм і правил та використання прямих

методів боротьби), так і в *асиметричному* (при якому одна сторона використовує неочікувані методи, приховані джерела загрози, ускладнені для ідентифікації та атрибуції, та непряму конфронтацію) контексті дозволили їх об'єднати в групу так званих «гібридних» загроз. Поняття «гібридна загроза» впродовж останніх років є ключовим в дослідженнях в сфері забезпечення національної безпеки, прояви якої в практичній площині є досить багатограними та швидко змінюваними.

Фахівці Європейського центру з протидії гібридним загрозам [157] визначають, що вони описують широкий спектр шкідливих дій з різними цілями, за допомогою різноманітних засобів, часто комбінованих, починаючи від операцій впливу та втручання у внутрішні процеси іншої держави, зокрема маніпулювання інформацією, кібератаки, економічний вплив або примус, приховане політичне маневрування, дипломатію примусу або погрози щодо застосування військової сили, або поєднання усіх цих інструментів у гібридній війні. Виходячи з цього, в загальному трактуванні, гібридні загрози є не чим іншим як синхронізованою та скоординованою комбінацією широкого спектру інструментів впливу агресора, що проявляються в системі заходів починаючи від збройної агресії, економічного тиску, кібератаками, завершуючи інформаційно-психологічними методами впливу з використанням непрямих (т.з. проксі) сил, що спрямовані на підрив стійкості країни, яка зазнає відкритих та прихованих форм агресії на основі розмивання чітких меж між ілюзорними миром та війною.

Класифікація гібридних загроз ґрунтується на комплексному підході до визначення їх природи, спрямованості та інструментів реалізації, див. додаток А. (таб. 1). На відміну від конвенційної війни, гібридна війна не має чіткої лінії фронту, оскільки поєднує військові та невійськові методи, такі як дезінформація, економічний тиск, кібератаки та дипломатичні маніпуляції.

Теоретичні підходи до осмислення феномену гібридних загроз та його варіативного ряду були започатковані в межах військової науки, проте з часом акценти змістилися в більш стратегічну площину. В цьому контексті, гібридні загрози почали ідентифікуватись як реалізація стратегії дестабілізації, що

спрямована на усі сфери життєдіяльності держави, включаючи економіку, фінанси, політику та соціальну сферу, а її метою є не лише перемога у військових операціях, але і підриг суверенітету, ерозія легітимності влади та деморалізація суспільства. Загалом, можна виділити наступні ключові характеристики гібридних загроз, що зводяться до:

- ✓ *асиметрії впливу*: застосовуються доступні та порівняно більш дешеві інструменти впливу на кшталт дезінформації, кібератак для протидії та перемоги над суперником в традиційних силових ресурсах;

- ✓ *експлуатації вразливості відкритого суспільства*, шляхом переведення таких його чеснот як демократія, свобода слова, відкритість кордонів, прозорість фінансових потоків на інструменти дестабілізації;

- ✓ *складності ідентифікації щодо джерела, характеру та факту здійсненої атаки чи загрози*. Це ускладнює можливість визначення загрози та формування адекватної відповіді, оскільки традиційні методи для застосування сили чи дипломатичної роботи не можуть бути застосовані;

- ✓ *синергійності*, не як простої суми різних дій, а як кумулятивного механізму, що здатен завдати нищівного впливу. Для прикладу, кібератака на фінансову систему є «підтвердженням вразливості» фінансових інститутів держави та їх інформаційно-комунікаційних систем обміну інформацією, що в свою чергу є одним з активаторів відтоку капіталу з країни;

- ✓ *цільової спрямованості гібридних загроз* на інститути та системи держави, таких як армія, уряд, фінансова система, банки, засоби масової інформації з метою зниження їх функціональності та довіри до них з боку суспільства.

Досить часто, у фахових дослідженнях можна знайти взаємозамінні терміни на кшталт «гібридна загроза», «гібридна війна» та «нелінійна війна». Загалом, термін «гібридна війна» впродовж тривалого періоду був відсутній у нормативно-правових документах міжнародного рівня (його появу датують 1990-тим роком у зв'язку з дискурсом започаткованим західними дослідниками Р. Волкером, В. Неметом), та набув поширення на основі праці «Конфлікт у ХХІ

столітті. Поява гібридних війн» згадуваного нами вище Ф. Хоффмана [155]. При цьому, відмітимо, що до 2014 року поняття «гібридна війна» не мало значного поширення та використання, і знаходило своє відображення у вузькоспеціалізованих аналітичних звітах, торкаючись окремих міжнародних прецедентів. До прикладу, постійною мішенню гібридного впливу Китаю є Тайвань, який потерпає від загроз економічного та політичного типу, інформаційних операцій та кібернетичних атак, спрямованих на послаблення діяльності приватних та публічних інституцій Тайваню. Факти втручання росії у президентські вибори у Сполучених Штатах Америки у 2016 році започаткували каскад аналогічних втручань і в політичне поле низки європейських держав, характеризуючись спільними рисами і ознаками, такими як дискредитація виборчого процесу, посилення поляризації суспільства, підтримка окремих проросійських кандидатів чи партій.

Впродовж тривалого часу росія застосовувала проти України дезінформаційні кампанії, кібератаки на державні установи та критичну інфраструктуру, використовувала заходи дипломатичного примусу, кооптацію чиновників та бізнес лідерів, неоголошену інтервенцію на сході держави та у Криму. Не досягнувши очікуваних стратегічних цілей, рф вдалася до повномасштабної військової агресії, паралельно задіюючи сукупність гібридних атак на усі сфери державотворення. Повномасштабне військове вторгнення рф 24 лютого 2022 року, стало кульмінацією, «гарячою» формою прояву багаторічної гібридної війни проти України, що включала військові, політичні, інформаційні, ідеологічні і економічні складові та здійснювалась з метою повернення нашої держави в московитську сферу впливу.

Світоглядне пояснення причин посилення гібридних викликів і загроз та розгортання гібридних воєн в сучасних умовах можна знайти в дослідженні представників західної школи інституціоналізму Д.Аджемоглу та Дж. Робінсона «Чому країни занепадають: походження влади, процвітання та бідності». Теоретики пропонують власне трактування порогу формальної та неформальної війни, фокусуючи свої дослідницькі аргументації не на військових тактиках, а на

інституційному та політичному контролі над насильством. Згідно з їхньою теорією, поріг війни чи конфлікту є критичним індикатором, який визначає, який шлях обирає країна: розвитку *інклюзивних* (сприяють процвітання) чи *екстрактивних* (посилюють бідність та занепад) інститутів.

На думку Д.Аджемоглу та Дж. Робінсона, насильство, конфлікт та війна у всіх їх проявах не є зовнішніми факторами, а продуктом та інструментом домінування екстрактивних політичних інститутів [130]. При цьому, формальна війна (як різновид відкритого збройного конфлікту, вторгнення, окупації) часто є «критичною точкою», функції якої полягають у :

1. *руйнуванні існуючого інституційного балансу інклюзивних та екстрактивних* інститутів і відкриття вікна можливостей для посилення останніх. Перетин порогу формальної війни не гарантує прогресу, але ставить країну перед вибором, згідно з яким, еліти змушені (під загрозою повстання чи поразки) розширити розподіл політичної влади, що призводить до розподілу прав власності та залученню інновацій [131]. Гібридні інструменти (політична субверсія, корупція) забезпечують **продовження контролю (конфлікту)** без необхідності оголошення війни, що могло б мобілізувати громадянське суспільство та змінити інституційні домовленості;

2. війна використовується для *посилення централізації влади та захоплення ресурсів, консолідуючи позиції екстрактивних еліт*, для яких не бажаним є розвиток інклюзивних інститутів через страх інновацій та відкритих ринків, оскільки там створюються нові джерела багатства, які не підконтрольні еліті. Тому, гібридні атаки (кібернапади, дезінформація) дестабілізують економічні процеси, запобігаючи розвитку інклюзивних економічних інститутів (наприклад, підриваючи безпеку прав власності або надійність фінансової системи) [131];

3. гібридні виклики і загрози (дезінформація, економічний шантаж, підбивна діяльність), які діють нижче порогу формальної війни, *відображають логіку екстрактивних політичних інститутів*, масштабуючи сферу впливу шляхом насильства як форми контролю (оскільки невеликий відсоток еліт

використовує політичну владу для вилучення ресурсів у решти суспільства). Неформальні, приховані гібридні механізми впливу **дозволяють** елітам **уникнути політичної відповідальності**, оскільки правдоподібно заперечення здійснюваних актів агресії (ключова ознака гібридної війни) дозволяє уникнути міжнародних санкцій та внутрішнього невдоволення, яке могло б поставити під загрозу їхню владу.

Отже, як зазначають Д.Аджемоглу та Дж. Робінсон, тривала нестабільність, внутрішні конфлікти та гібридні загрози є не випадковими збоями, а очікуваним наслідком боротьби різних національних інституційних систем, пріоритетом та умовою виживання однієї з яких є повернення іншої в власне поле домінування екстрактивних інститутів, на основі підтримання постійного стану насильства або загрози насильства для збереження контролю над матеріальними, фінансовими, територіальними, людськими ресурсами.

Впродовж останніх десятиліть тема гібридних викликів і загроз почала домінувати в науковому та правовому полі європейських країн, актуалізуючи необхідність переосмислення та сутності безпекового ландшафту європейської спільноти, гострої потреби в ідентифікації новітніх концепцій та технологій спрямованих на усунення вразливості у різних сферах державотворення. Нова реальність демонструючи збільшення спектру охоплення та ефективності здійснюваних гібридних атак з метою досягнення високо стратегічних та загальних цілей, до числа яких відносять: підрив громадської довіри до демократичних інституцій, поглиблення нездорової поляризації як на національному, так і на міжнародному рівнях, виклик основним цінностям демократичних суспільств, отримання геополітичного впливу і влади. Дієва протидія гібридним загрозам вимагає формування спільної концепції протидії, можливості їх ранньої ідентифікації, виявленні прогалин в механізмах фіксації, реагування, протидії та розробки відповідних заходів зміцнення економічної, політичної та суспільної стійкості як в державному, так і в глобальному масштабі.

Ескалація гібридної війни у її найбільш агресивній фазі актуалізувала пошук комплексного підходу до протидії сукупності гібридних ризиків і загроз, що поєднували б у собі використання елементів силових та несилових форм і способів протидії в адміністративно-політичній, культурно-світоглядній та фінансово-економічній сферах.

Усвідомлення загрозового характеру впливу гібридних викликів і загроз підштовхнули країни європейської спільноти до побудови комплексної стратегії економічної безпеки країн-учасниць, здатної мінімізувати ризики та вразливості у ключових сферах державотворення європейських держав. В результаті окреслених завдань була сформована Європейська стратегія економічної безпеки Європейського Союзу (2023), покликана захищати економічні інтереси і цінності країн спільноти на основі нейтралізації економічних ризиків, зумовлених глобальною конкуренцією, глобальною напругою та невизначеністю, стрімкими процесами [81] в мінливому геополітичному та технологічному ландшафті. Ключовими засадами цієї стратегії є фіксація алгоритмів протидії і нейтралізації ризиків у: логістичних ланцюгах, особливо в енергетичній сфері; фізичній та кібербезпеці об'єктів критичної інфраструктури; технологічній безпеці та перешкоджанні витоку інформації; уникнення можливості здійснення економічного чи політичного тиску зі сторони країни-партнера [86].

Крім того, у березні 2025 року Єврокомісія прийняла «Білу книгу з питань європейської оборони—Готовність 2030», у якій окреслила нову оборонну стратегію країн європейської спільноти, орієнтовану на посилення оборонної здатності ЄС в усіх сферах державотворення. За визначенням розробників стратегії, протидія гібридним загрозам значною мірою залежить від минулого досвіду, що певним чином ускладнює не лише розуміння природи не конвенційних викликів, але і перешкоджає впровадженню ефективних комплексних заходів для їх нейтралізації. Для усунення означених недоліків, Спільний дослідницький центр Європейської Комісії (JRC) та Європейський центр передового досвіду з протидії гібридним загрозам (Hybrid CoE) у Гельсінкі розробили концептуальну модель для характеристики гібридних загроз, яка

формує відповідний опис основних концепцій та факторів ризику, а також, взаємозв'язків між ними на рівні суб'єктів (та їхніх стратегічних цілей), сфер діяльності, інструментів та фаз розгортання.

Таким чином, сучасна геополітична реальність, що характеризується посиленням гібридних загроз, які синтезують військові, економічні, інформаційні та кібернетичні інструменти впливу дозволяє розглядати гібридні загрози не як набір тактик, а як цілісну систему протиборства в т.з. «сірій зоні», яка з одного боку, важко піддається ідентифікації, а з іншого, спрямована на системну дестабілізацію держави-цілі. Ця концепція, виходячи далеко за межі військової справи, актуалізує для міжнародної спільноти, а особливо для України, яка потерпає від повномасштабної та гібридної війни пошук нового комплексного концептуального та методологічного підходу, здатного сформулювати найбільш ефективну стратегію протидії гібридним викликам і загрозам у сферах функціонування держави.

Серед найбільш результативних в онтологічному плані методів дослідження впливу гібридних викликів і загроз на економіку державу, на нашу думку, є системний, функціональний, неокласичний та інституціональний. Проте, якщо традиційні економічні підходи фокусуються на раціональному виборі та ефективності ринкових взаємодій в системному чи функціональному аспекті, то інституціональний підхід забезпечує:

- необхідну глибину для аналізу сутнісних характеристик впливу гібридних викликів на економіку, оскільки дозволяє перейти від опису економічних показників та втрат до аналізу здатності системи до відновлення та адаптації;
- оцінку глибинних причинно-наслідкових зв'язків на рівні як формальних, так і не формальних інститутів, торкаючись також питань довіри, легітимності державних інститутів та правил гри;
- аналіз інституційних трансакційних витрат як для платників податків, фіскальних органів, так і держави, дозволяючи кількісно оцінити ступінь інституціональної дестабілізації;

- розуміння доцільності здійснення інституціональних змін у коротко- та довгостроковому періоді, їх оцінку з позицій ефективності для реагування на виклики та ймовірність появи патологічних дисфункцій (наприклад, корупційні ризики, посилення тінізації) у довгостроковій перспективі;

- оцінку якості державного управління та державних інститутів, з побудовою відповідних рекомендацій щодо зміцнення антикорупційних та прозорих механізмів як ключового захисту від гібридних загроз з одночасним відновленням довіри, зміцненням формальних правил та підвищенням цифрової стійкості державних структур.

Ключовим елементом ефективного функціонування України, забезпечення її фінансової стабільності, економічної, інформаційної та соціальної стійкості в умовах протидії зовнішній гібридній агресії рф з одночасною підтримкою євроінтеграційного вектору розвитку є її податкова система. Ефективність та дієвість процесів оподаткування, їх здатність адаптуватися до нових викликів та загроз, визначають спроможність держави мобілізувати необхідні ресурси, стимулювати економічне зростання та забезпечити соціальну справедливість навіть в умовах протидії тривалій військовій агресії. В період гібридної війни, що поєднує військові, економічні, інформаційні та інші форми впливу, податкова система повинна бути особливо стійкою та адаптивною, здатною протистояти деструктивним впливам та забезпечувати стабільність функціонування держави.

Погоджуємось з думкою Абрамової А, що «прояви фінансової нестабільності у формі економічного спаду, інфляційних процесів, валютної нестабільності та форм невизначеності, чинять деструктивний вплив на податкову систему, визначаючи фактичні обсяги податкових надходжень, стан податкової заборгованості, результативності процесів податкового адміністрування, ефективність національної податкової системи та політики, наступної податкової культури. Саме тому, в умовах фінансової нестабільності уряд повинен вживати заходів підтримки та стимулювання економічної активності, скорочення рівня податкового навантаження на суб'єктів бізнесу і населення, підвищувати ефективність податкового адміністрування» [1].

Загалом, до ключових викликів і загроз, що негативно впливають на процеси оподаткування в умовах війни та зумовлюють необхідність їх адаптації до екзо- і ендегенних ризиків є:

- ✓ відсутність можливості адміністрування, мобілізації податків та податкових платежів, здійснення податкового контролю на окупованих та тимчасово непідконтрольних територіях;

- ✓ руйнування транспортної, енергетичної, цифрової інфраструктури, що ускладнює адміністрування, логістику та зв'язок;

- ✓ перебої в діяльності бізнес структур, погіршення платоспроможності, переміщення населення, зміна бізнес-ландшафту держави;

- ✓ кібер- і інформаційні атаки на цифрові системи, бази даних, дезінформація, реалізація заходів, спрямованих на зниження довіри до держави та її фіскальних інституцій;

- ✓ функціонування держави в умовах зовнішнього тиску та взятих міжнародних зобов'язань перед МВФ, ЄС, дотримання міжнародних стандартів (BEPS, OECD), запровадження санкцій при виявленні фактів ухилення від оподаткування, контроль за прозорістю податкової системи;

- ✓ гостра потреба швидкого наповнення дохідної частини бюджету для фінансування оборонних, соціальних зобов'язань держави, підтримки внутрішньо переміщених осіб.

У цих умовах пасивне слідування за інерцією попереднього інституційного розвитку є неприпустимим, оскільки не здатне задовольнити не лише потреби держави у фіскальних ресурсах для забезпечення соціальних виплат та функціонування державного апарату, а в умовах гібридної війни, що триває, та врахування її довгострокових наслідків, загалом не є запорукою досягнення національної безпеки та стійкості держави.

В цьому контексті, існуюча структура інститутів оподаткування України, що склалася під впливом попередніх макроекономічних та політико-правових кон'юктур, виявляє системну розбалансованість щодо актуальних викликів, детермінованих цифровими трансгресіями, гібридними загрозами та завданнями

досягнення сталого розвитку. Зазначена структура недостатньою мірою забезпечує ефективну мобілізацію фінансових ресурсів, необхідних для нейтралізації загроз національній безпеці, стимулювання економічної динаміки в умовах ескалації воєнних ризиків, забезпечення соціальної справедливості та інтеграції державних фінансів в парадигму цифрової економіки.

Виходячи з того, що податкове реформування є не чим іншим як динамічним процесом генезису існуючих інститутів оподаткування відповідно до видозмінених умов функціонування суспільства, має місце відмова від пасивної адаптації до нової реальності шляхом внесення фрагментарних коректив, та натомість здійснюється системна реконцептуалізація фундаментальних принципів організації національної податкової системи з формуванням інституційної архітектури податкового реформування як проактивного, усвідомленого та телеологічно орієнтованого процесу конструювання якісно нової інституціональної конфігурації у сфері фіску.

Вплив гібридних викликів і загроз на податкові інститути держави можна класифікувати за кількома напрямками, див. додаток А (рис.1).

Руйнівний характер впливу гібридних загроз залежить від їх здатності впливати на рівень інституційної стійкості, спроможність до адаптації; ефективність внутрішньої взаємодії та рівень суспільної довіри до них, зокрема на основі стратегічних, тактичних цілей у економічній, соціально-політичній та інформаційно-психологічній площині здійснювати руйнівний вплив на процеси оподаткування, див. додаток А (таб.2)

Інституційна дестабілізація як цільова функція гібридного впливу реалізується через послідовне порушення функціонування різних сегментів державного управління, починаючи з економічної сфери.

Первинний вплив гібридних загроз відбувається на макроекономічному рівні через створення структурних дисбалансів. Економічна дестабілізація проявляється через наступні механізми: штучне створення енергетичної залежності, обмеження доступу на ринки збуту, введення торговельних обмежень та цінового тиску на ключові експортні позиції. Це призводить до

порушення стабільності національного виробництва, зростання безробіття та втрати конкурентних позицій на міжнародних ринках. Наслідком є формування інституційної пастки - коли державні інститути втрачають здатність ефективно виконувати свої регуляторні та стабілізаційні функції в умовах хронічної економічної невизначеності.

Логічним продовженням економічної дестабілізації виступає фінансова дестабілізація, яка реалізується через цілеспрямовані атаки на фінансову систему держави. Ключовими проявами цього процесу є: маніпулювання валютними курсами, організація масового відтоку капіталу, створення штучного дефіциту платіжних коштів, а також кібератаки на банківську та фіскальну інфраструктуру. Фінансова дестабілізація призводить до обмеження здатності держави залучати фінансові ресурси для виконання своїх функцій через:

бюджетний канал на основі скорочення податкових надходжень внаслідок економічного спаду та зниження рівня добровільної сплати податків через втрату довіри до держави;

платіжний канал через підвищення витрат на обслуговування державного боргу через зростання ризикових премій та відтоку іноземних інвесторів;

адміністративний канал шляхом підриву роботи податкових та митних органів через кібератаки, інформаційні кампанії з дискредитації їх діяльності та корупційний тиск;

інституційний канал через ерозію формальних інститутів через поширення неформальних практик ухилення від оподаткування та виведення активів за кордон.

Фіскальна дестабілізація призводить до формування «податкової пастки», коли держава втрачає можливість адекватно фінансувати обов'язкові видатки, включаючи забезпечення безпекового функціоналу. Це створює замкнутий круг інституційної деградації: недостатність фіскальних ресурсів → зниження якості державних послуг → падіння довіри до інститутів → масове ухилення від оподаткування → подальше скорочення бюджетних надходжень.

Таким чином, гібридні виклики як чинники інституційної дестабілізації реалізують свій деструктивний потенціал через послідовну ланцюгову реакцію: від порушення економічної стабільності до фінансової нестійкості та подальшої фіскальної кризи. Цей каскадний механізм робить податкову систему кінцевою ланкою в ланцюгу інституційної дестабілізації, обумовлюючи критичну важливість її захисту в загальній системі протидії гібридним загрозам, див. додаток А (таб. 3)

Гібридні загрози створюють для податкової системи не просто окремі проблеми, а є системним кризовим викликом, що реалізується на інформаційному (поширення хибних наратив), інфраструктурному (знищення об'єктів інфраструктури держави), економічному (скорочення доходів та збільшення видатків), соціально-психологічному (підрив довіри до функціонування державних інститутів), інституційному (високий рівень корупції, неефективність функціонування державних інститутів) рівнях. Саме тому, протидія цим викликам вимагає комплексного підходу, побудови відповідної стратегії держави, яка б поєднувала правові, інституційні, технологічні та соціально-психологічні заходи, механізми посилення рівня кібербезпеки, ефективності реалізації економічної політики, покращення стратегічних комунікацій та результативності антикорупційних реформ, як передумови не лише забезпечення фіскальної безпеки, але і економічного виживання держави.

1.2. Генезис податкового стратегування в умовах детермінованих ризиків в Україні

Періодом найбільших потрясінь для України після завершення II Світової війни став 2014 рік, який обернувся точкою очевидного зіткнення з проявами гібридної агресії росії проти нашої держави. Масові протести на території України, зумовлені небажанням народу повертатись в «зону» впливу імперативів рф викликали її гостру реакцію, в результаті якої було «легітимізовано» анексію Криму та військове вторгнення на Донбасі, що значною мірою вплинуло на економіку держави.

В результаті «конфлікту» на сході України мало місце: скорочення реального ВВП до 6,8%; міжнародних резервів НБУ до 7,5 млрд. дол. США на кінець 2014 року порівняно з 20,4 млрд. дол. США на кінець 2013 року; валової доданої вартості в усіх секторах економіки, падіння внутрішнього попиту на 11%; знецінення гривні, скорочення експорту продовольчих товарів на 115% (як наслідок заборони росії імпорту товарів українського походження), підвищення вартості через втрати індустриальних регіонів, дефіцит енергоносіїв, обмежене постачання газу, фінансові війни між «Нафтогазом» та «Газпромом», в результаті яких було збільшене реверсне постачання газу з європейських країн; дефіцит платіжного балансу в обсязі 13,3 млрд. дол. США, що склало 10,1% від ВВП; високий рівень інфляції, замороження соціальних стандартів. Як наслідок, уряд повинен був приймати складні рішення в таких умовах, оскільки на фоні недостатніх фінансових ресурсів потрібні були значні видатки на оборону та безпеку з одночасним запровадженням управлінських заходів, завданням яких було сприяння економічному поступу для забезпечення економічних реформ, зумовлених Угодою України про асоціацію з Європейським союзом.

Гібридні загрози, включаючи енергетичний саботаж рф (зупинка поставок газу, багатомільярдні штучні боргові зобов'язання), військова агресія та перші кібератаки на інформаційні системи державних інституцій були спрямовані на повний підриг інституційної стійкості нашої держави, пошуку стабільних

джерел фінансових надходжень, які не просто були б реалізацією потреби в акумуляції податків і податкових платежів, а стратегічним інструментом оборони і захисту держави. В цьому контексті урядом було здійснено низку заходів спрямованих на бюджетну консолідацію (як складову затвердженої програми МВФ щодо механізму розширеного відтворення), за підсумками реалізації яких за перші три місяці 2016 року з кінця 2013 року мало місце підвищення реального ВВП, та покращення низки макропоказників, зокрема подвоєння міжнародних резервів на кінець 2016 року, що у порівнянні з аналогічним періодом 2014 року склали 15,5 млрд. дол. США. Паралельно здійснювалися заходи з обмеження обсягів видатків (зокрема, за рахунок, оптимізації видатків у сфері охорони здоров'я, освіти, публічних закупівель, виплати соціальних допомог та зменшення обсягу виплат субсидій підприємствам державного сектору економіки), що сприяло скороченню дефіциту державного бюджету з 4,9% ВВП за підсумками 2014 року до 2,3% за аналогічний період 2015 року, та 3,1% у 2016 році [112]. Проте, означені заходи антикризового регулювання носили хаотичний, дифузійний характер, здійснюючи точковий вплив на наслідки існуючих викликів і загроз, що мало ситуативний характер впливу.

Відмітимо, що в умовах глибоких соціально-економічних криз, зумовлених впливом різноспрямованих викликів і загроз, в тому числі гібридного характеру, інституційна міцність держави є вирішальним фактором національного опору, фактором її виживання. І в цьому контексті, антикризові податкові заходи є наріжним каменем існування державності, оскільки саме вони гарантують фіскальний суверенітет, забезпечують легітимність соціальних інститутів та формують ресурсну базу для нейтралізації екзистенційних викликів на основі інструментів податкового стратегування. Безумовно, період більш ніж десятирічної гібридної війни росії проти України став періодом зіткнення нашої держави з розвитком та проявом комплексних форм гібридної агресії, яка поєднує військові, економічні, інформаційні, кібернетичні та політичні

інструменти, проте, для їх подолання урядом впродовж 2014-2025 рр. здійснювались відповідні заходи нейтралізації.

В умовах гібридної агресії, коли об'єктом атаки стає не лише територія, а й фінансова автономність нації, означені заходи повинні бути предметом антикризового стратегічного управління на рівні держави, окресленим відповідними доктринальними документами, які ініціюють стратегічні та тактичні заходи протидії та нейтралізації викликам і загрозам. Дослідимо більш детально генезис заходів податкового стратегування впродовж періоду найбільш активного загострення впливу гібридних викликів 2014-2025 рр.

Першопочатково відмітимо, що у 2013-2014 рр в сфері управління державними фінансами діючою була *Стратегія розвитку системи управління державними фінансами* [114], яка визначалась як програмний документ програми економічних реформ на 2010-2014 рр ««Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [98]. Метою програми було визначено реалізацію ряду «рішучих і всеосяжних реформ для виходу України на траєкторію сталого розвитку та на побудову сучасної, стійкої, відкритої й конкурентоспроможної у світовому масштабі економіки, формування професійної й ефективної системи державного управління, і зрештою – на підвищення добробуту українських громадян» [98], див. додаток Б.

За визначенням укладачів програми, необхідність реформування у сфері державних фінансів була зумовлена негнучкістю видаткової частини бюджету, що спричиняла системну вразливість економіки до зовнішніх шоків. Для прикладу, за даними Рахункової палати України внаслідок постійного зростання та перевищення зобов'язань щодо розподілу бюджетних коштів відбувалося постійне внесення змін в податкове законодавство та корегування показників бюджету, що значно ускладнювало як процеси податкового планування і прогнозування, так і адміністрування податків і податкових платежів [50]. При тому, що згідно із звітами, горизонт бюджетного планування складав лише один рік, кожна третя гривня використовувалась неефективно. Окрім означеного, значно ускладнювало ситуацію недостатньо ефективне управління державним

боргом, в якому зовні частка в розмірі 67% в загальному показнику робила фінансову систему вразливою, а високий рівень гарантованого державного боргу (що сягав 28,4%) піддавав ризику підвищення зобов'язань уряду та призводив до непрозорості системи управління державними фінансами.

Окремим блоком програми реформ було окреслено питання реформування податкової системи, що визначалось як критично необхідне для покращення середовища ведення бізнесу, модернізація функціонування системи управління державними фінансами та рівня конкурентоспроможності національної економіки в глобальному масштабі. При цьому, ключовими проблемами визначались: значні обсяги витрат коштів суб'єктів бізнесу та часу на організацію податкового обліку та процеси обчислення і сплати податків; досить обтяжлива для суб'єктів підприємництва та бізнесу система податкового адміністрування, якій приписувалась неспроможність повноцінної акумуляції податкових надходжень до бюджету та мінімізація рівня тіньової економіки з одночасним паритетом взаємодій між контролюючими органами і платниками податків; нестабільність і непередбачуваність податкової політики держави, внаслідок чого має місце зростання податкових ризиків для суб'єктів підприємництва, що ускладнює, а в окремих випадках і унеможлиблює процеси податкового планування та прогнозування; нерівномірний розподіл податкового навантаження в розрізі платників податків та галузей; а також високий рівень стратифікації суспільства, і неможливість податкової системи вирівняти наявні соціальні диспропорції. Причинами таких проблемних моментів визнавались: велика кількість недостатньо ефективних податків та податкових платежів, наявність лазівок в податковому законодавстві для ухилення від оподаткування, нестабільне податкове законодавство та значна кількість суперечливих його окремих положень; неефективна система податкових пільг, що з одного боку, не стимулювала інноваційність бізнесу, а з іншого, створювала передумови для ухилення від оподаткування; суттєві суперечності між податковим і бухгалтерським обліком; а також відсутність норм податкового законодавства, яким регулюється питання оподаткування майна [98].

Означені проблеми, на думку укладачів програми реформ актуалізували проведення податкової реформи, передумовою здійснення якої було встановлено підтримання сталого економічного зростання у інноваційно-інвестиційному контексті за умови одночасного зростання загальних податкових надходжень до усіх бюджетів держави. Проведення податкової реформи передбачало досягнення відповідних стратегічних завдань, здійснюваних кроків та етапів реалізації, див. додаток В.

Завдання програми реформ охоплювали: «зміцнення позиції вітчизняного бізнесу в міжнародній конкурентній боротьбі за рахунок зменшення частки податків у витратах підприємств і скорочення витрат часу платників на нарахування й сплату податків; підвищення ефективності адміністрування податків; побудова цілісної й всеосяжної законодавчої бази з питань оподаткування, гармонізованої із законодавством ЄС; встановлення податкової справедливості для відновлення рівних умов конкуренції в економіці України; зменшення глибини соціальної нерівності» [98].

Розгортання програми економічних реформ, як очікувалось мало відбуватись в три етапи, та охоплювати наступні заходи:

I етап (до кінця 2010 р.) включав доопрацювання і введення в дію Податкового кодексу України, наближення бухгалтерського і податкового обліку, реформування процесів відшкодування сум ПДВ;

II етап (до кінця 2012 р.) передбачав подальше скорочення кількості неефективних податків і податкових платежів; згортання сфери застосування спрощеної системи оподаткування для представників малого бізнесу; запровадження ЄСВ, податку на майно та екологічного оподаткування; реформування системи адміністрування податків (зокрема ПДВ) та зборів;

на III етапі (до кінця 2014 р.) передбачалось поступове скорочення ставки податку на прибуток; та уможливлення переходу до введення платежів за видобуток корисних копалин за принципом рентного доходу.

Отже, як видно з етапів програми економічних реформ, Стратегія розвитку системи управління державними фінансами, як передбачалось, мала

реалізовуватись на третьому, заключному етапі реалізації Програми економічних реформ на 2010-2014 рр «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава», а її метою було встановлено «визначення основних проблем складових системи управління державними фінансами на середньо- і довгостроковий період та шляхів їх розв'язання в рамках комплексного підходу, необхідного для побудови ефективної системи управління державними фінансами». [114]. При цьому, був визначений перелік складових системи управління державними фінансами, на які спрямовувалася означена Стратегія, див. додаток Г.

До основних ризиків положеннями Стратегії розвитку системи управління державними фінансами входило: порушення балансу інтересів держави та суб'єктів господарювання під час здійснення заходів з удосконалення елементів податкової системи, а до основних проблем було віднесено недосконалість системи адміністрування податків, невизначеність щодо правил оподаткування та неоднозначне застосування податкового законодавства. Було встановлено, що реформування процесів адміністрування податків необхідно реалізовувати разом з трансформаційними перетвореннями податкової політики, що сприятиме спрощенню податкових процедур, уникненню неоднозначного застосування податкового законодавства, підвищенню ефективності та справедливості оподаткування.

Окремо, в Стратегії розвитку системи управління державними фінансами окреслювались цілі зменшення рівня корупції у сфері державних фінансів, які передбачалось реалізувати шляхом усунення передумов її виникнення через впровадження превентивних заходів, проте, деталізованого опису стратегічних та тактичних заходів досягнення встановлених цілей в означеній стратегії не визначалось.

Безпековий аспект мав стати ключовим концептом побудови *Стратегії сталого розвитку «Україна-2020»*, спрямованої на становлення і розвиток України, метою якої було «впровадження в Україні Європейських стандартів життя та вихід України на провідні позиції у світі». Передбачалося, що

досягнення означеної мети буде досягатися на основі чотирьох векторів розвитку, а саме: вектору розвитку, вектору безпеки, відповідальності та гордості відповідно [115], див. додаток Д. Проте, проведення податкової реформи, віднесене до безпекового стратегічного вектору, на практиці, не передбачало реалізації безпосередньо безпекових та превентивних заходів, не дивлячись на те, що в державі уже йшла війна, названа Антитерористичною операцією.

Натомість, результати виконання Державного бюджету за 2015 рік засвідчили загострення економічної ситуації, знецінення гривні та масштабний, до 43,3% ріст інфляції, яка вплинула на скорочення рівня життя громадян. Дохідна частина Державного бюджету за підсумками 2015 року склала 534,7 млрд грн. (з перевищенням планових показників на 2,7 млрд. грн.), що в умовах гострої економічної кризи було досягнуто за рахунок зростання інфляційного показника. Індикатором неефективності системи адміністрування податків і податкових платежів на фоні реорганізації органів виконавчої влади, став завищений на 4,6 млрд грн. обсяг надмірно сплачених податків і податкових платежів, які необхідно було повернути платникам податків, або зарахувати за поданими заявами у суми сплати у майбутніх звітних періодах, що однозначно порушувало принципи прогнозування та формування Державного бюджету.

Додатково підтверджуючим доказом слугувало те, що за даними річного звіту Рахункової палати України за 2015 рік, надходження за результатами виконання окремих статей Державного бюджету України були суттєво вищими чи нижчими від очікуваних, а прогалини в законодавчому і нормативно-правовому забезпеченні виконання бюджетів та відсутність активних дій до кінця жовтня щодо реструктуризації державного і гарантованого державного боргу суттєво погіршували економічну ситуацію. Здійснені заходи реструктуризації на фоні девальвації гривні, відсутності надійних неборгових джерел наповнення державного бюджету спровокували зростання суми державного і гарантованого державного боргу порівняно з 2014 роком на 42,8% (до 1 трлн 571,8 млрд.грн) та витрат на його обслуговування і погашення на

15,6% (192,5 млрд. грн.). Це суттєво погіршило рівень боргової безпеки нашої держави, перейшовши критичну межу допустимого, так за підсумками 2015 року, співвідношення державного і гарантованого боргу до ВВП склало 79,4%, перевищивши на 19,4% визначений Бюджетним кодексом критичний рівень. [49]

Ключовими джерелами фінансування Державного бюджету були державні запозичення, обсяги яких сягнули 47,3% за підсумками 2014 року та 30,1% за аналогічний період 2015 року, при цьому домінуючу роль відігравали дешевші в обслуговуванні, проте більш ризиковані (через валютні коливання) зовнішні державні запозичення, їх рівень склав 57,7% від загального обсягу державних запозичень. Третина видаткової частини Державного бюджету України, будучи виконана лише на 99,2% (що в абсолютному вимірі склала 576,8 млрд. грн.) була виконана аж у листопаді – грудні 2015 року. [49]

В Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схваленої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8.02.2017 № 142-р було констатовано провальний результат щодо досягнення важливих ініціатив Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, зокрема в частині реалізації ініціатив бюджетної консолідації, підвищення рівня бюджетної дисципліни, оптимізації видаткової складової державного бюджету, реформування органів адміністрування податків і податкових платежів, розширення повноважень органів місцевого самоврядування тощо. Про особливу складність економічної ситуації в Україні свідчили наступні ознаки: економічна криза, спровокована несприятливими зовнішніми умовами, відтермінуванням проведення структурних реформ фіскальних інституцій, окупація АР Крим, частини територій Луганської та Донецької областей зумовили падіння ВВП (зокрема, за підсумками 2015 року до 9,9%); існували суттєві розбіжності між плановими і фактичними показниками виконання бюджету; за результатами Звіту про ефективність управління державними фінансами (PEFA), складеного фахівцями Світового банку за наслідками 2015 року, був нижчим середнього рівня країн Східної Європи та Центральної Азії; непередбачуваність податкової політики,

відсутність поінформованості платників податків щодо того, введення яких податків передбачається найближчим часом, та громадян щодо обсягу послуг, які вони можуть отримати. [113].

Укладачі Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 рр. визнавали, що для забезпечення дієвої та конкурентоспроможної економіки держави необхідним є проведення системних реформ управління державними фінансами, оскільки існуючі прорахунки, складнощі та недостатня ефективність (через низький рівень задоволення потреб населення державними послугами, слабкість державних інституцій, «роздутий» розмір видатків сектору загального державного управління є серйозними перешкодами для розвитку економіки. Визначалось, що «ефективна система управління державними фінансами є основою для реалізації державної політики і досягнення стратегічних цілей розвитку шляхом забезпечення дотримання загальної бюджетної дисципліни, стратегічного розподілу бюджетних коштів та ефективного надання державних послуг», див. додаток Е. [113]. При цьому, неповна ефективність функціонування податкових органів суттєво впливала на бізнес середовище в державі, оскільки, недостатньо ефективний податковий контроль, що реалізувався здебільшого у вигляді здійснення частих податкових перевірок на фоні неоднозначних положень норм податкового законодавства та необґрунтованих фінансових вимог до суб'єктів бізнесу посилювали невизначеність. Як зазначалось в Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, «відсутність стратегії розвитку податкової системи України на середньострокову перспективу суттєво ускладнює планування підприємницької діяльності, створює ризики для бізнесу та погіршує інвестиційний клімат». Проте, відсутність чіткого плану реформування, реального прогнозування фіскальних, економічних, соціальних наслідків здійснюваного управлінського впливу зумовлювали хаотичний та непослідовний характер змін податкової політики, реалізацію її без

врахування системних характеристик економічної та фінансової системи держави, наслідком чого стала неможливість досягнення поставлених цілей податкових реформ, негативний вплив на стан державних фінансів, нерівномірний розподіл податкового навантаження серед платників податків, проблеми з наповненням бюджетів всіх рівнів та тіньова економіка.

Проте, були і позитивні результати, зокрема, до них укладачами стратегії віднесено: заходи податкового реформування, що відбувались з метою побудови податкової системи (зокрема, в частині організаційної оптимізації структури органів Державної фіскальної служби України (зокрема ліквідація податкової міліції, та утворення відповідного органу для протидії фінансовим злочинам), а також встановлення ключових показників ефективності їх діяльності, характерними ознаками якої є справедливість, прозорість та передбачуваність все ж вплинули на оптимізацію рівня податкового навантаження та адміністрування податків (шляхом оптимізації витрат, модернізації та оптимізації здійснюваних процесів, зокрема введенням електронного інформаційного обміну на митницях за принципом «єдиного вікна»; введення в дію Єдиного реєстру податкових консультацій) і податкових платежів. Проте, гостра необхідність в здійсненні подальших ефективних кроків нейтралізації системних недоліків податкової системи зумовили прийняття Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 рр. з окресленням відповідної мети, завдань, очікуваних результатів та ризиків, див. додаток Ж. При цьому, метою реалізації заходів податкового реформування було визначено «побудову сучасної, справедливої податкової системи, що забезпечує рівність усіх платників податків перед законом та досягнення стратегічних цілей сталого економічного розвитку». [113].

Очікувалось, що результатами реалізації окреслених завдань будуть наступні: затвердження Стратегії розвитку податкової системи на середньострокову перспективу — 2017 рік; на постійній основі публікація звітів

про результати діяльності Державної фіскальної служби України; запровадження з 2017 року електронного кабінету платника податків; прийняття у 2018 році методики оцінки та моніторингу рівня дотримання вимог податкового законодавства; започаткування поглибленого обміну інформацією між Україною та державами-партнерами про обсяги та вартість переміщуваних товарів та транспортних засобів, ведення митної статистики та інтеграції національної і міжнародної митних і податкових баз даних.

Позитивною ініціативою Стратегії реформування системи управління державними фінансами на період 2017-2020 років було встановлення акцентів на активізації ролі інформаційних технологій в управлінні державними фінансами, використання яких сприяє зниженню впливу людського фактору, мінімізує ймовірність появи корупційних ризиків, пришвидшує перебіг процесів нарахування, обчислення і сплати податкових зобов'язань, а також є визначником рівня інформаційної безпеки фіскальних інституцій держави. Проте, стан ІТ-систем у той період часу характеризувався фрагментарним характером, оскільки реалізація окремих процесів та функцій була не достатньо ефективною через відсутність єдиних інтегрованих баз даних, застарілі засоби технічного забезпечення в органах управління державними фінансами та відсутність відповідного програмного забезпечення.

Для усунення означених проблем Стратегією реформування системи управління державними фінансами на період 2017-2020 років було передбачено запровадження відповідних ІТ заходів для підвищення рівня автоматизації процесів. У відповідності з розробленим стратегічним планом розвитку ІТ-систем для підтримки реформи державних фінансів було передбачено: запровадження інтегрованих ІТ-систем на всіх рівнях і етапах планування, прогнозування і виконання державного бюджету, оцінки і моніторингу фіскальних ризиків, внутрішнього аудиту, розроблення і впровадження інтерфейсів взаємодії з системами адміністрування податків і податкових платежів, роботи митниць, здійснення публічних закупівель тощо; розробку інтегрованої ІТ бази даних між Мінекономрозвитку (електронна система

закупівель), Мінфіном (єдиний веб-портал використання публічних коштів), Казначейством та ДФС України з одночасним покращенням обміну інформації; та автоматизацію процесів адміністрування податків.

В підсумку, за результатами комплексного ІТ-аудиту, висновки якого лягли в основу Концепції з ІТ централізації в системі управління державними фінансами, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 10 липня 2019 р. № 594, було забезпечено узгодження подальшого розвитку ІТ систем органів управління державними фінансами, покращення процесів обміну інформаційними масивами, фахового відбору кадрів, перехід до використання ефективних у світовому контексті практик і методик управління інформаційними технологіями в сфері державних фінансів.

Відмітимо, що дана стратегія була найбільш результативною в контексті зміцнення системи управління державними фінансами, так помірковані кроки в сфері реалізації фіскальної політики впродовж 2017-2019 рр сприяли зменшенню рівня державного боргу, зокрема за підсумками 2017, 2018 та 2019 років показник його співвідношення до ВВП поступово спадав з 61,5%, 52,3% до 44,3% відповідно, та зріс до 53,9% як наслідок вжитих заходів для нейтралізації наслідків гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2.

Крім того, за результатами оцінки існуючих показників на основі розробленої фахівцями Світового банку та всесвітньо визнаної світової методології Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA), за підсумками 2019 року було відзначено досягнення відповідних позитивних тенденцій в управлінні державними фінансами. Зокрема, була проведена системна реорганізація органів, які реалізують податкову і митну політику, з утворенням у 2019 році двох відокремлених структур з власною організаційною структурою, сформованою за функціональним принципом, а саме Державну податкову та Державну митну служби України з розробленим Планом заходів з реформування та розвитку системи органів, що реалізують митну політику, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 13 травня 2020 р. № 569 та

Планом заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику, затвердженим розпорядженням Кабінету Міністрів України від 5 липня 2019 р. № 542.

В подальшому, з початку 2021 року здійснено реформу функціонування ДПСУ та ДМСУ як єдиних юридичних осіб, що дало змогу посилити керованість, оптимізацію та підзвітність їх діяльності. Крім цього, в сфері адміністрування податків введено механізм відшкодування ПДВ в автоматичному форматі на основі єдиного електронного реєстру та посилено контроль за призупиненням реєстрації податкових накладних, які ідентифікувалися за ознаками фіктивності, що в свою чергу позитивно вплинуло на рівень ведення бізнесу доброчесними платниками податків, створило для них однакові умови та мінімізувало рівень корупції на основі зменшення впливу людського чинника.

Для підвищення рівня інституційної довіри до податкових органів держави було: вдосконалено та розширено перелік онлайн послуг для платників податків, доступний їм в електронному кабінеті, сформовано єдиний реєстр податкових консультацій, що сприяло формуванню єдиного підходу до трактування норм податкового законодавства.

Істотного поступу досягнуто у гармонізації та адаптації податкових норм України стосовно ПДВ із правовою базою Європейського Союзу, зокрема з Директивою Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. про спільну систему ПДВ, що підтверджено висновком Європейської Комісії про загальну відповідність. Положення стосовно реалізації одинадцяти з п'ятнадцяти пунктів Плану заходів із протидії розмиванню бази оподаткування та переміщенню прибутків (Програма дій BEPS) включено до базових положень Закону України від 16 січня 2020 р. № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві».

Запуск механізму Авторизованого економічного оператора (АЕО) став значним кроком у реформуванні митної системи, оскільки дав можливість

забезпечити полегшення митного контролю для суб'єктів, які відповідають високим критеріям надійності та створив передумови для міжнародного взаємного визнання їхнього статусу, сприяючи інтеграції вітчизняних підприємств у світові безпечні логістичні ланцюги та підвищуючи їхню присутність та конкурентоспроможність на зовнішніх ринках.

Значний поступ було досягнуто у формуванні передумов для приєднання України до Конвенції про спільний транзит та впровадження Нової комп'ютеризованої системи транзиту (NCTS). Ці кроки дозволили митним органам налагодити обмін інформацією про вантажі в режимі реального часу з 35 країнами-учасниками, що скоротило затримки товарів на державних кордонах. Внаслідок цього підвищилася дієвість аналізу ризиків та з'явилася можливість заздалегідь визначати необхідний обсяг контрольних процедур щодо товарів ще до їх фактичного прибуття на митний кордон України. Зокрема, було завершено прийняття усієї необхідної законодавчої та нормативно-правової бази, впроваджене відповідне програмне забезпечення, а процес застосування системи NCTS було розпочато, згідно з планами, наприкінці 2022 року.

У відповідності з зобов'язаннями, взятими на себе Україною в рамках реалізації завдань Угоди про асоціацію з ЄС, спільно з Європейським співтовариством з атомної енергії та державами-учасниками було покращено механізм захисту прав інтелектуальної власності при перетині митного кордону. В результатах прийнятих управлінських рішень, внесених змін до законодавства та запроваджених технічних рішень, забезпечено: 1) повноцінне функціонування сервісу “Єдине вікно” в пунктах митного контролю, що з одного боку є важливим інструментом зниження рівня корупції, мінімізації людського чинника та індикатором європейського вектору розвитку вітчизняних митних органів в процесі здійснення митних процедур. Нині, даний сервіс застосовується усіма суб'єктами ЗЕД для операцій з переміщення товарів у всіх митних режимах; 2) запроваджено єдиний авансовий рахунок для сплати митних платежів, що позитивно вплинуло на процеси ведення зовнішньоекономічної діяльності, дало змогу оптимізувати використання обігових коштів суб'єктами бізнесу; 3)

реалізовано комплекс заходів для підвищення рівня цифровізації та автоматизації здійснення митних процедур та розпочато цифрову трансформацію ДМС України.

Ключовим. програмним документом, що визначав середньострокову політику Уряду України щодо підвищення ефективності, прозорості та підзвітності використання державних коштів, з одного боку, та був логічним продовженням попередніх стратегій і мав вирішальне значення в контексті європейської інтеграції України та післявоєнного відновлення була ***Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки*** [97]

Метою цієї Стратегії визначалось становлення сучасної, надійної та дієвої системи управління державними фінансами, що орієнтована на формування умов підтримання стабільного розвитку держави в фінансовому аспекті та забезпечення передумов для стійкого підвищення рівня соціально- інклюзивної економіки на основі зростання результативності акумуляції та використання фінансових ресурсів. Практичним наслідком реалізації даної стратегії повинна була стати більш результативна система управління державними фінансами, яка уможливила б сталий соціально-економічний розвиток України, конкурентоспроможність її економіки в глобальному масштабі та дієва інтеграції держави на міжнародному рівні, зокрема на європейському.

Нововведенням Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки став формат її розробки на основі методологічного базису Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA), та оцінок фахівців Програми підтримки вдосконалення врядування та менеджменту (SIGMA), а також підтримки експертів Міжнародного валютного фонду з представниками Рахункової палати на основі міжнародних та європейських стандартів публічного адміністрування та реформування системи фінансових інституцій. Щодо податкової складової, то орієнтир встановлювався на побудову сучасної, науково-обґрунтованої, об'єктивної та справедливої податкової системи, яка спроможна була б забезпечити дотримання принципу рівності усіх суб'єктів

підприємницької діяльності відповідно до норм податкового законодавства з оптимальним використанням часу і зусиль на процеси адміністрування податків і податкових платежів.

Для досягнення зазначеної мети було передбачено здійснення заходів для завершення фінального етапу проведення реформи ДПС України та переведення її у статус сервісної інституції з забезпеченням усвідомленого дотримання платниками податків податкового законодавства на основі розуміння специфіки здійснення підприємницької діяльності різними категоріями та групами платників податків, посиленні ролі ризик-орієнтованого підходу до здійснення податкового контролю, а також продовження процесів спрощення і діджиталізації фіскального адміністрування.

На нашу думку, знаковою відмінністю даної стратегії, порівняно з іншими стратегіями за весь аналізований період, починаючи з 2014 року було те, що вперше було враховано існуючі зовнішні виклики і загрози, зокрема в частині втручання в функціонал систем інформаційного забезпечення діяльності податкових органів, які задіяні в процесах адміністрування податків і податкових платежів. Для забезпечення належного рівня інституційної спроможності в контексті виявлення та превенції загроз зовнішнього та внутрішнього втручання передбачалось запровадження відповідного програмного комплексу для проведення дієвого контролю за недопущенням означених проявів, з одночасним моніторингом на рівні структурних підрозділів Міністерства фінансів України.

Оскільки в процесі виконання положень Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схваленої розпорядженням КМУ від 8.02. 2017 р. № 142, не знайшло належної реалізації завдання здійснення електронних податкових перевірок, тому Стратегією реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки було передбачено запровадження е-аудиту, проте, першочергово на рівні великих платників податків, з поступовим охопленням ним всіх платників податків. Також з метою формування єдиного підходу в трактуванні норм податкового законодавства, посилення інформаційно-комунікаційної взаємодії з

платниками податків та підвищення рівня податкової грамотності передбачалось запровадження уніфікованих податкових консультацій.

В цілях стимулювання розширення податкової бази, протидії виведенню прибутків за межі України та мінімізації рівня недобросовісної конкуренції було заплановано вжиття заходів для мінімізації згубного впливу агресивного податкового планування та уникнення від виконання податкового обов'язку платниками податків. Здійснення означених завдань передбачалось забезпечити на основі підвищення ефективності обміну інформаційними потоками між структурними підрозділами податкових органів держави та іноземних держав, подальшого впровадження Плану дій BEPS.

До позитивних напрацювань в податковій сфері, вздійснених в межах існуючих стратегій реформування системи органів управління державними фінансами на сьогоднішній день, можемо віднести забезпечення функціонування та вдосконалення реєстрів, баз даних, єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій, інформаційно-комунікаційних систем, зокрема, запроваджених впродовж останнього часу: 1) інформаційно-комунікаційної системи «Міжнародний автоматичний обмін інформацією» для обміну інформаційними масивами про фінансові рахунки зі структурними підрозділами фінансових інституцій іноземних держав за стандартами CRS і CbC в режимі реального часу, та підготовка звітної інформації відповідно до Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків (FATCA); 2) інформаційно-комунікаційної системи «Адміністративне та судове оскарження», призначення якої полягало у автоматизації процесу розгляду скарг платників податків на податкові повідомлення-рішення та інші рішення ДПС України та їх супроводу в процесі судових розглядів за участю ДПС України; 3) інформаційно-комунікаційної системи «Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення» для

здійснення відповідних заходів податкового контролю, опрацювання великих масивів даних та аналізу ризиків при трансфертному ціноутворенні.

Крім того, про посилення інформаційного функціоналу податкових органів свідчать також наступні результати: введення в дію мобільного додатку «Моя податкова», запровадження технічної підтримки для надання можливості платникам податків сплачувати податкові зобов'язання з використанням платіжних систем на основі вказаного QR-коду; поєднання з Єдиним державним вебпорталом електронних послуг, що уможливило отримання сервісних послуг для платників податків через веб-портал та його мобільний аналог; постійна підтримка в робочому стані та оновлення інформаційного забезпечення контакт-центру ДПС; введення в дію та підтримка податкових сервісів на Єдиному державному вебпорталі електронних послуг;

Метою реформування в митній системі було посилення міжнародної торгівлі і безпеки на основі мінімізації фактів незаконного переміщення через митний кордон України товарів та скорочення витрат часу і зусиль для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності при здійсненні митних формальностей. В контексті здійснення інституційної реформи ДМС України, для формування передумов покращення зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів бізнесу, є гостра необхідність спрощення та гармонізації митних процедур у відповідності з запровадженими у світовій практиці стандартами здійснення митних процедур, в тому числі шляхом повноцінного та завершеного впровадження інституту авторизованого економічного оператора (АЕО) як ефективної моделі забезпечення безпеки постачань та концепції митних спрощень для добросовісних суб'єктів ЗЕД. Означені заходи є практичним втіленням рекомендацій Угоди «Про спрощення процедур торгівлі» (Trade Facilitation Agreement) Світової організації торгівлі що мають місце відносно обчислення та оприлюднення даних стосовно середнього часу випуску товарів Всесвітньої митної організації. Безумовно, покращення рівня надання структурними підрозділами митних органів митних послуг на засадах ризико-орієнтованого підходу впливатиме на скорочення витрат часу, мінімізацію впливу людського

чинника та корупційної складової при здійсненні митних формальностей, а також підвищенню рівня автоматизації митних процедур і діджиталізації послуг ДМС України. Однак, передумовою належного рівня результативності цифрового сервісу митної служби держави є розбудова митної інфраструктури та забезпечення структурних підрозділів митного контролю необхідним інформаційним, технічним та кадровим функціоналом. Разом з тим, в умовах безпрецедентних гібридних викликів і загроз, ціллю яких в тому числі є митні інституції держави, належне технічне забезпечення є інструментом протидії та нейтралізації інформаційних та кібератак рф.

Крім того, потребують завершення заходи завпровадження в національне митне законодавство норм Конвенції про спрощення формальностей у торгівлі товарами від 20.05.1987 р. та Конвенції про процедуру спільного транзиту від 20.05. 1987 р та виконання норм Закону України «Про режим спільного транзиту та запровадження національної електронної транзитної системи», та повноцінне приєднання до системи NCTS.

Відповідно до встановлених завдань Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схваленої розпорядженням КМУ від 8.02.2017 р. № 142, недостатньо реалізованим залишилось завдання покращенням показників дієвості постмитного контролю та використання реєстраторів розрахункових операцій. Крім того, безумовно на часі було визначене укладачами Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки завдання модернізації системи митного контролю щодо встановлення митної вартості товарів, формування довідкової бази даних щодо цінових меж переміщуваних товарів, проте, додаткової уваги потребує рух товарів на митній території України, починаючи з етапу ввезення, та завершуючи етапом кінцевої реалізації з метою протидії контрабандному ввезенню товарів без сплати податкових зобов'язань в повному обсязі з посиленням рівня дієвості заходів митного контролю та постмитного аудиту. Частина з означених заходів реалізується у відповідності з Планом заходів з реформування та розвитку системи органів, що реалізують митну

політику, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 13.05.2020 р. № 569, а також реалізації системи дій щодо посилення інституційної спроможності структурних підрозділів митних органів та вдосконалення системи митного контролю, гармонізації митних процедур і сприяння міжнародній торгівлі.

Відмітимо, що посилення інституційної спроможності органів державного фінансового контролю та впровадження ІТ-рішень, що відповідають сучасному рівню завдань, викликів та загроз в податковому та митному аспекті, окреслено в ***Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами*** на період до 2025 року, схваленої розпорядженням КМУ від 17.11.2021 р. № 1467. Здійснення системи заходів передбачено за напрямом посилення державного нагляду у сферах з найбільш ймовірним високим рівнем ризику та ухилення, для посилення дієвої міжвідомчої взаємодії та координації зусиль в процесі реалізації заходів фінансового контролю, а також для підвищення інституційної спроможності органів фінансового контролю на центральному, регіональному та місцевому рівні.

Мусимо констатувати, що внаслідок реалізації встановлених описаними вище стратегіями завдань, на сьогоднішній день на рівні ДМС України досягнуто наступні позитивні результати:

1) забезпечено систему заходів для запровадження на національному рівні п'ятої фази імплементації Нової комп'ютеризованої транзитної системи («NCTS»), визначених відповідно до Конвенції про процедуру спільного транзиту;

2) введено в дію програмно-інформаційний комплекс «Журнал пункту пропуску» як складової системи митного оформлення «Центр», яка в автоматизованому форматі представлена в усіх пунктах пропуску для перетину кордону автомобільним транспортом та завершення його введення для пунктів пропуску через митний кордон держави для морського сполучення. Запровадження цієї системи дає можливість здійснювати аналіз ризиків при

проходженні митних процедур на різних етапах, зокрема з використанням результатів аналізу штучного інтелекту щодо окремих складових;

3) забезпечення діяльності особистого кабінету єдиного державного інформаційного веб-порталу «Єдине вікно для міжнародної торгівлі», з одночасним посиленням сервісних послуг для суб'єктів ЗЕД;

4) оновлення на постійній основі інформаційного функціоналу баз даних для проведення митного контролю, зокрема, реєстру об'єктів прав інтелектуальної власності.

Головним стратегічним документом, який визначає особливості управління державними фінансами, здійснення податкової та митної політики, удосконалення процедур податкового та митного адміністрування є ***Національна стратегія доходів до 2030 року***[79].

НСДУ була розроблена як своєрідна дорожня карта реформування у фіскальній сфері, а також як стратегічний документ, на основі якого передбачалось вдосконалення процедур податкового й митного адміністрування, та забезпечення потреб держави у середньостроковому періоді. Її ключовим завданням було підтримання економічного поступу України завдяки скороченню рівня соціальної нерівності та руйнування прогалин в податковому і митному адмініструванні, див. додаток И. Прийняття Стратегії було одним з технічних маяків, які окреслювались програмою розширеного фінансування МВФ, ключовими орієнтирами якої було: 1) орієнтація на власні фінансові можливості, посилені заходами реформування; 2) встановлення механізмів реформування на 6 років, з поступовим досягненням стратегічних цілей; та 3) внесення постійних змін та уточнень, у відповідності до змін внутрішнього і зовнішнього середовища, проте, без зміни загального вектору реформування. [79]

Передбачалось, що положення стратегії будуть орієнтовані на пошук шляхів підвищення податкових надходжень на постійній основі, досягнення поставлених фіскальних цілей, зокрема в частині скорочення обсягів державного боргу, змін в податковій і митній політиці, покращення податкового та митного адміністрування, див. додаток К з одночасною мінімізацією можливостей

ухилення від оподаткування, забезпечення високого рівня дотримання податкового та митного законодавства і боротьби з тіньовими капіталами.

В Національній стратегії доходів в частині підвищення ефективності податкового адміністрування значна увага приділяється розгляду питань реалізації податкових реформ, зокрема щодо підвищення конфіденційності даних та захисту інформації в інформаційних системах фіскальних органів, посиленні ролі ризикоорієнтованого підходу, впровадження антикорупційних заходів, дотримання норм податкового законодавства, автоматизації податкового контролю та цифровізації процесів податкового адміністрування. Щодо митного адміністрування, то тут теж особливу увагу відведено антикорупційній програмі, взаємодії з підприємницькими структурами, покращенню міжнародного співробітництва у митній сфері, посиленню інституційної міцності митних органів, реформуванню митної політики в частині посилення умов пільгового оподаткування при імпорті, гармонізації вітчизняного митного законодавства з європейським, заходи нарощення правоохоронної функції митних органів.

Відмітимо, що не дивлячись на повідомлення Міністерства фінансів України, відносно того, що Стратегія стала результатом публічного обговорення з бізнесом, проте громадські організації підприємців, низка аналітичних центрів та громадських експертів виступили з критикою як окремих положень стратегії (зокрема, щодо того, що стратегія є здебільшого планом реформування податкової та митної служб; окремі заходи ініціюють розширення повноважень контролюючих органів, надаючи їм повноваження судових та правоохоронних органів, що може зумовити посилення адміністративного тиску на платників податків; порушення базових принципів презумпції невинуватості за умови надання права структурним підрозділам ДПС України накладати арешт на рахунки (майно) та блокувати їх до повного погашення податкового боргу без рішення суду та принципу приватності при наданні податковим органам повного доступу до даних про обсяг і рух коштів платників податків без рішень судових органів і кримінальних проваджень; відсутності чітко окреслених термінів реалізації заходів реформування; скорочення можливостей використання

спрощеної системи оподаткування; неефективність очікуваних заходів протидії корупції; тощо) так і порядку її імплементації [85].

Разом з тим, схвальні відгуки представників підприємницького середовища, аналітичних спільнот та експертів отримали ініціативи уряду щодо скасування неефективних податкових пільг, вдосконалення оподаткування віртуальних активів та зміни підходів до трансфертного ціноутворення; активізація діяльності з запобігання корупції шляхом впровадження антикорупційних програм у ДПС України та ДМС України, посилення контролю та підвищення прозорості діяльності; спрощення механізмів адміністрування податків і податкових платежів у відповідності з європейськими моделями оподаткування; покращення обміну інформацією з митними інституціями європейських країн для зростання ефективності митного адміністрування та протидії тіньовому ввезенню товарів через митний кордон України; консолідація та координація всіх інформаційних баз, пов'язаних з управлінням державними фінансами на рівні Міністерства фінансів та запровадження механізмів адміністрування ними; законодавчі новації зумовлені зміною правових засад та механізмів оцінки вартості майна, для встановлення реальної ринкової вартості об'єктів нерухомості як основи для визначення податку на нерухомість; підвищення рівня оплати плати працівникам контролюючих інституцій на основі встановлених KPI.

Підсумовуючи ретроспективний огляд стратегій, що ініціювали зміни в податковій і митній сфері, зазначимо, що при формуванні податкової стратегії:

по-перше, повинен враховуватися баланс інтересів держави, платників податків, бізнесу та громадян;

по-друге, положення Національної стратегії доходів на 2024-2030 роки приймалися на виконання Плану для Ukraine Facility на період 2024-2025 роки, на основі якого відбувалося фінансування поточних фінансових потреб нашої держави і безпосередньо залежало від результатів досягнення «технічних маяків» до яких відносились зміни податкового законодавства щодо ПДВ та акцизних зборів, законодавчих та нормативно-правових засад протидії ухиленню

від сплати податків, реформ податку на доходи фізичних осіб, досягнення справедливого оподаткування, зокрема в частині запровадження європейських практик оподаткування нерухомості. В цьому контексті, цілком обґрунтованим буде констатація думки, що вектор стратегії реформування фіскальних інституцій формувався ззовні, будучи скерованим умовами надання фінансової допомоги Україні, яка потерпаючи від лихоліть війни, змушена була дотримуватись встановлених ззовні напрямів реформування;

по-третє, жодна з згаданих стратегій, імplementованих до та після 2014 року, а також і після 2022 року не ставила своєю метою формування комплексного, адекватного реальному стану справ, економічним, політичним та соціальним умовам життя суспільства механізму реалізації податкової політики, спрямованого на забезпечення фіскальної стійкості, фінансової самодостатності та економічної безпеки і оборони держави як ключових передумов протидії гібридним викликам і загрозам, з якими зіштовхується наша держава в сучасних умовах.

Крім того, реалізація антикризових податкових стратегій в Україні стикається із системними проблемами інституційної ефективності, оскільки тенденційно, фіскальні реформи, що мали місце, часто носили тактичний, а не стратегічний характер, що підтверджується відсутністю єдиного, комплексного документа стратегії в минулі роки та недостатньою інтеграцією зобов'язань Угоди про асоціацію з ЄС у процес податкового стратегування. Ця внутрішня суперечність, а також перманентна нестабільність податкового та митного законодавства, призвели до руйнування довіри та унеможливили для суб'єктів господарювання формування чітких, довгострокових орієнтирів.

Впровадження Національної стратегії доходів до 2030 року (2023 р.), зумовлене значною мірою вимогами МВФ, є кроком до податкового стратегування, проте її ефективність обмежується вузьким фокусом. Стратегія, присвячена лише доходам, є неповною; вона має бути доповнена стратегічними орієнтирами використання цих коштів, інтегруючи дохідну та видаткову частини бюджетної політики в контексті повоєнного відновлення.

Отже, існує гостра необхідність в окресленні методологічного базису податкової стратегії держави як базового, цілісного та ідеологічно обґрунтованого плану дій держави в сфері фіскалу, який визначає функціональне призначення податкової системи держави, формулює її стратегічні цілі на середньо- та довгострокову перспективу та окреслює принципи, пріоритети і механізми досягнення цих цілей в умовах викликів і загроз.

1.3. Концепт податкової стратегії держави: переосмислення функціонального призначення під впливом гібридних загроз та невизначеності

Функціонування країн в сучасному світі характеризується посиленням турбулентності в глобальних масштабах, зростанням невизначеності та геополітичної напруги, яка кардинально видозмінює існуючі засади державного управління у новій реальності. Для нашої держави, яка з початку 2014 року перебуває в умовах протидії гібридній війні та безпрецедентній невизначеності, ефективність реалізації заходів у податковій сфері стає питанням не лише інституційної стійкості інститутів оподаткування, але і національної безпеки.

Донедавна, існуючі концепції реалізації податкових стратегій держави ґрунтувалися на механізмах стабільності та передбачуваності, проте, в нинішніх умовах виявились неспроможними належним чином протидіяти шокам, викликаним масовими руйнуваннями, міграцією робочої сили, інфраструктурними втратами, та окупацією територій, а також збиткам, завданими внаслідок кібератак на об'єкти фіскальної інфраструктури. Означене, окреслює фундаментальну методологічну прогалину, зумовлену відсутністю інтегрованих, антикризових концептуальних підходів, які дозволили б сформулювати податкову стратегію, стійку до невизначеності, гібридних викликів і загроз.

Податкова стратегія в цих умовах перестає бути лише окресленим планом реалізації форм та інструментів наповнення бюджету, вона набуває статусу ключового механізму балансування між фіскальною достатністю, економічною ефективністю оподаткування, соціальною справедливістю та оперативною обороною. Разом з тим, необхідність гармонізації податкового законодавства з вимогами Європейського союзу на рівні формальних інститутів оподаткування з гострою необхідністю посилення довіри учасників процесів оподаткування до системи, на рівні неформальних інститутів лише посилює актуальність розробки нової, адаптивної парадигми стратегування у сфері сплати податків та податкових платежів. Для вибору концептуальних підходів до побудови теоретичного базису податкових стратегій держави в умовах невизначеності необхідним є окреслення методологічного каркасу, де базовим елементом є термін «стратегія», який має грецьке походження (*strategia*: *stratos* – військо, *iago* – веду), та від трактування «*strategos*», людини, яка керує військовими силами набув трактування мистецтва ведення війни, розгортання воєнних дій з метою отримання ключових переваг на полі бою.

Першопочатково, даний термін, окреслений в трактатах з військової сфери визначав стратегію як мистецтво планування та ведення війни, що охоплює підготовку, визначення цілей, використання всіх ресурсів країни та координацію військових операцій для досягнення перемоги над суперником на довгостроковій основі, цим самим відрізняючись від тактики, яка зосереджена на конкретних прийомах бою, та включає як загальнодержавні питання (велика стратегія), так і оперативно-тактичні аспекти (мала стратегія/оперативне мистецтво ведення війни). Проте, не дивлячись на «генетично» військове походження даного терміну, його змістовне наповнення повною мірою відповідає спектру необхідних передумов, завдань та пріоритетів, які стоять перед урядом в плані окреслення напрямів реалізації податкових заходів для протидії проявам гібридної війни та забезпечення сталого розвитку держави.

На сьогоднішній день, поняття «стратегія» набуло широкого поширення в дослідженнях вітчизняних та зарубіжних теоретиків у всіх галузях науки, де

формулюються цілі, ідентифікується курс дій, опис задіяваних ресурсів для досягнення поставлених цілей. Розглянемо більш детально концептуальний базис трактування сутності поняття «стратегія» представниками рідних наукових шкіл та напрямів, див. додаток Л.

Відмітимо, що існує чіткий поділ теоретиків, які здійснюють свої дослідження у сфері стратегування на представників так званої «старої» і «нової» школи, відмінності між якими полягають у різниці трактування сутності стратегій, оскільки перші розуміють стратегію як процес, другі визначають її результат, фінальну ціль. При цьому, апологети консервативного підходу в вузькому та спрощеному трактуванні трактують стратегію як план, а процес його складання як планування, що категорично відкидається представниками нової школи, для яких стратегія є наслідком обґрунтованих управлінських рішень, як втілення логіки поведінки, що видозмінюється залежно від здійснюваних противником кроків, та реалізовується на постійній основі.

Класики теорії стратегічного менеджменту, та представники нової школи стратегічного менеджменту описуючи філософію стратегування та здійснення тактичних заходів, головною ознакою вважали адаптивність, тобто вміння побудови теоретичної концепції, доволі міцної та гнучкої, для того щоб система була спроможною досягнути поставлених результатів всупереч зовнішнім інтервенціям. Таке трактування доповнюється біхевіористичним аспектом, визначаючи наявність вибору у будь-яких умовах та надання адекватної відповіді на результати зовнішнього втручання, що з одного боку зумовлює необхідність повної та системної ідентифікації всього спектру впливів та здійснення відповідних реакцій для їх нейтралізації. Відповідне використання підходів можна знайти і щодо трактування суті економічних стратегій, для прикладу як «комплексного плану, спрямованого на досягнення довготермінової мети, що включає напрями, завдання та пріоритети економічного розвитку суб'єкта і комплекс відповідних заходів, дій та рішень» [43].

Вітчизняні науковці Мартиненко М. та Ігнат'єва І. ідентифікують економічну стратегію як «загальну стратегію діяльності та поведінки, яка

визначає правила та прийоми забезпечення досягнення стратегічних цілей, в яких зацікавлені усі учасники процесу розробки та реалізації стратегічних програм для результативного їх досягнення» [69]. Економічну стратегію як «довгостроковий курс економічної політики, який передбачає вирішення великомасштабних економічних і соціальних завдань» визначає С. Мочерний [41].

За визначенням Жаліла Я., економічна стратегія є «цілісною системою дій суб'єкта, спрямованих на реалізацію мети, завдань та пріоритетів його економічного відтворення з урахуванням комплексу впливів ендогенних та екзогенних чинників, що розрахована на тривалий період. При цьому, економічна тактика - це форма реалізації економічної стратегії, комплекс адаптивних заходів впливу суб'єкта на перебіг конкретних економічних процесів з метою надання їм параметрів, визначених завданнями його економічної стратегії» [45. С.19-27.].

Означена філософія була покладена в розробку Національної економічної стратегії на період до 2030 року, затвердженої Постановою КМУ від 3.03.2021 року №179, де окреслювалось, що «стратегія визначає довгострокову економічну візію, принципи і цінності, “червоні лінії”, ключові напрями (вектори) економічного розвитку та ... стратегічні цілі, шляхи їх досягнення з урахуванням наявних і потенційних викликів і бар'єрів, а також основні завдання державної економічної політики та цільові індикатори на період до 2030 року» [94].

В основу орієнтирів, принципів та цінностей в економічній політиці, національною економічною стратегією встановлювались наступні: здійснення системи заходів для європейської та євроатлантичної інтеграції економіки України на основі обраного європейського стратегічного вектору руху держави; імплементація принципів та засад європейських ініціатив, т.з. «Європейського зеленого курсу», спрямованого на зростання енергоефективності, підвищення ролі відновлювальних джерел енергії, посилення декарбонізації та циркулярності економіки; активізація процесів цифровізації та діджиталізації на рівні державних інститутів, нарощення функціоналу «сервісної» держави як

ключового драйвера економічного розвитку України; реінтеграція територій Донецької та Луганської областей, окреслення пріоритетності їх розвитку; забезпечення принципів гендерної рівності в процесі реалізації заходів державного впливу; пріоритетність побудови правової держави, для якої базовим пріоритетом буде дотримання верховенства права під час реалізації заходів державного впливу та захист прав власності усіх суб'єктів державотворення; превенція та протидія корупційним проявам, з дотриманням відкритого доступу для ведення бізнесу, відкрита конкуренція для розвитку підприємництва, активізація внутрішньої та зовнішньої економічної діяльності; посилення інституційної спроможності держави з посиленням прагматичності, суб'єктності у визначенні напрямів економічного розвитку; ефективне поєднання ліберального та інституційного підходів з посиленням національної безпеки держави на основі партнерства [94].

«Червоними лініями» хибного вектору розвитку, неприпустимими перешкодами для розвитку економіки для укладачів Національної економічної стратегії на період до 2030 року були визначені: «припинення структурних реформ; збільшення зарегульованості бізнесу; зростання податкового навантаження; невиконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС; втрата незалежності Національного банку, Антимонопольного комітету, Рахункової палати, Національного антикорупційного бюро; монополізація конкурентних ринків; недобросовісне використання економічних стимулів; відступ від реформування недорозвинутих ринків; неправомірне використання бюджетних коштів; втрата кредитоспроможності та зниження кредитних рейтингів держави; критичний рівень боргового навантаження (з відношення обсягу державного боргу та гарантованого державою боргу до ВВП більш ніж 80 %); зменшення прозорості управління державною власністю; та погіршення стану навколишнього середовища» [94].

Цільовими індикаторами Національної економічної стратегії-2030 були встановлені амбітні показники: зростання реального ВВП не менше ніж у два рази; нарощення номінального ВВП на душу населення не менше ніж до 10 тис.

доларів США; підвищення продуктивності праці не менше ніж в 1,7 рази; збільшення чистого притоку прямих іноземних інвестицій не менше ніж до 15 млрд. доларів США на рік починаючи з 2025 року; приріст обсягів експорту до 150 млрд. доларів США; зниження рівня безробіття до 6 %; та зменшення показника гендерного розриву в оплаті праці до 10 % [94].

Повномасштабне вторгнення РФ на територію нашої держави стало апофеозом, кульмінацією ескалації гібридних викликів і загроз, що спричило руйнування безпрецедентних масштабів з часів Другої світової війни. З початку агресії країна-окупант цілеспрямовано спрямовувала заходи військового та невійськового впливу на руйнування об'єктів критичної та цивільної інфраструктури, знищення виробничих потужностей та промислових активів. Наслідком безпрецедентного акту військової агресії стало порушення логістичних ланцюгів, руйнування та зупинка операційної діяльності багатьох суб'єктів підприємництва, масштабна демографічна криза, виражена в зовнішній міграції та внутрішньому переміщенні більш ніж 12 мільйонів українців. На сьогоднішній день не існує жодного сектора національної економіки, який би уникнув прямих чи опосередкованих збитків, що зумовило кардинальну трансформацію не лише системи міжгалузевих зв'язків, але й структурної моделі функціонування економіки держави.

Військова агресія РФ зумовивши необхідність різкого збільшення видатків на підтримку обороноздатності та безпеки, спричинила безпрецедентний фінансовий дисбаланс та критично підвищила навантаження на державний бюджет України. Непомірний бюджетний тиск, який зазнав бюджет України у 2022 році був зумовлений скороченням загального обсягу податкових надходжень на 14,2% та зростанням видатків на 81,4%, підвищенням загальних бюджетних видатків у 1,5-2 рази, та видатків на підтримання сфери безпеки та оборони біж ніж у 10 раз, спрямуванням більш ніж половини усієї видаткової частини бюджетних коштів на фінансування військових кампаній. Означене, актуалізувало пошук стійких умов фінансування оборонних потреб держави,

відновлення критично важливої інфраструктури, та подолання наслідків гуманітарної кризи [94].

Проте, на завершенні четвертого року повномасштабної війни «стратегічні» пріоритети, окреслені в Національній економічній стратегії на період до 2030 року виглядають проявом популізму та неефективності державного управління, а також недієвого стратегування в головному документі, який окреслює вектори стратегічного економічного розвитку держави у майбутньому. Будучи затвердженим у березні 2021 року, менш ніж за рік до початку повномасштабної війни, коли на державному рівні була наявна інформація про ймовірність початку війни, цей документ жодним чином не окреслював хоча б частково спектр ймовірних ризиків та загроз, і відповідно і заходів їх нейтралізації. Разом з тим, Національна економічна стратегія, сформована у 2021 році, не будучи переглянута чи уточнена в частині визначення спектру ризиків та загроз, які мають місце в сучасних умовах впродовж чотирьох років війни підтверджує розвиток економіки України без стратегічних орієнтирів, визначених заходів державного впливу щодо підтримки пріоритетних сфер економіки, очікуваних показників та результатів, оцінки рівня впливу гібридних викликів, загроз та заходів мінімізації їх впливу.

Невідповідність Національної економічної стратегії держави щодо існуючих викликів і загроз відкритого та прихованого характеру підтверджує описовість головного економічного плану розвитку держави, що завдає суттєвої шкоди системі державного управління та робить реалізацію поточної економічної політики необґрунтованою. Ця нищівна шкода, на нашу думку, проявляється у таких аспектах:

- 1) *неефективність економічних заходів*. Заходи, які могли бути ефективними у 2021 році (для прикладу, довгострокове інвестування в інфраструктуру стабільного розвитку) стають неефективними в умовах зміни пріоритетів протидії військовій агресії. Економічна та ресурсна неефективність, зумовлена спрямуванням обмежених фінансових, матеріальних та людських ресурсів на заходи, які не відповідають цілям виживання країни. Крім того,

Національна економічна стратегія не передбачала ймовірність руйнування об'єктів критичної інфраструктури, окупацію частини території, масову міграцію громадян, зміну усіх ключових макропоказників, гостру необхідність в фінансових ресурсах для забезпечення оборонних потреб та мінімізації збитків енергетичного сектору тощо. Політика, що ґрунтується за застарілих даних, невідповідній онтологічній економічній конструкції як моделі економічного буття держави призводить до нереалістичних планових показників, і відповідно з одного боку, до дефіциту фінансових ресурсів, а з іншого боку, до зростання трансакційних витрат і втрат, оскільки кожен захід передбачений довоєнною стратегією потребує збільшених витрат на його адаптацію до військових реалій;

2) *відсутність формальної легітимності базового стратегічного плану* (вимоги) та реальних можливостей (ресурсів), що руйнує довіру до принципів стратегічного управління в цілому, але і до ефективності державного управління, що особливо загострюється в умовах військового стану. Невідповідність національної економічної стратегії військовим реаліям життя держави перетворює її з інструменту управління на чинник дестабілізації, оскільки це унеможлиблює прийняття обґрунтованих управлінських рішень, так як «логіка дій» держави формується не на основі напрямів мінімізації актуальних викликів і загроз, а застарілих перспектив, підриваючи цим самим фіскальну та інституційну стійкість держави з одного боку, а з іншого, довіру до держави та її економічних інститутів;

3) *необґрунтованість здійснення державної політики та управлінських заходів*, оскільки за основу беруться стратегічні орієнтири розвитку, які були актуальними до лютого 2022 року, що порушує базові принципи стратегування та змушує державу функціонувати в умовах глибоко неефективної обмеженої раціональності. Оскільки довоєнна економічна стратегія не містить механізмів контргібридної економічної стратегії (пріоритетами якої мали б стати захист цифрової інфраструктури, протидія економічній дезінформації, посилення безпекових заходів у всіх сферах економіки), тому має місце гострий дефіцит фінансування у критично важливих для виживання держави сферах.

Безумовно, трактування економічної стратегії як плану дій є найбільш вживаним та інтуїтивно зрозумілим підходом, який як ми уже згадували, відомий ще з часів ведення військової справи, де стратегія є не чим іншим як свідомо розробленим та заздалегідь визначеним курсом чи послідовністю кроків, спрямованих на досягнення конкретної мети. В цьому контексті, стратегія виконує функцію навігатора, забезпечуючи чітке розуміння того, які саме заходи, у яких сферах та в якому часовому діапазоні повинні бути здійснені для реалізації завдань. Це критично важливо для стратегій розвитку таких великих і складних систем, як-от держава, її економічна, соціальна чи податкова сфера, де без детального планування неможливою є взаємодія структур, ресурсів та кадрів.

Окреслюючи стратегію як план, суб'єкт управління отримує можливість прогнозувати майбутні результати та необхідні ресурси, а також встановлювати систему контролю (контрольні точки, маяки, KPI) за результатами виконання. Разом з тим, стратегія є інструментом підзвітності (оскільки рішення та дії виконавців можуть бути об'єктивно оцінені з початковим планом) та комунікаційним інструментом (який транслює наміри керівництва держави до всіх рівнів виконавців, що забезпечує координацію та узгодженість дій різних структур, які не зважаючи на певну автономність, спектр завдань, спрямовують свою діяльність в заданому стратегічному руслі), без яких стратегування характеризується певною фрагментацією, дублюванням функцій та неможливістю досягнення поставлених цілей і завдань відповідно до змінюваних умов зовнішнього та внутрішнього середовища. Слушною в цьому ракурсі, є думка Абрамової А., яка звертає увагу на взаємовплив «політичного устрою, ідей державного управління, якості інституційного середовища та міжнародного впливу на податкову політику, яка в умовах фінансової нестабільності виступає балансом між потребою у стимулюванні економіки та забезпеченні податкової стійкості завдяки здатності маніпулювання ставками податків, пільгами, реформуванням ефективності податкового адміністрування та посилення податкового контролю». [3. С. 3-8.]

Відповідно, хоча трактування стратегії як плану дій є фундаментальним, проте на наше переконання, сучасна економічна стратегія повинна бути не лише жорстким планом, а керуватися адаптивною логікою, тобто містити механізми швидкої адаптації та перегляду, або іншими словами, бути планом дій, здатним до самокорекції. Усвідомлення необхідності використання адаптивної логіки та вбудованих механізмів самокорекції зумовлює формування більш ефективних результатів за умови переходу від виключно планового бачення державного стратегування до інституційного підходу у формуванні державних стратегій. Наявність обов'язкової здатності до самокорекції повинна бути закладена не лише у зміст стратегії, а й у її правила, норми та процедури (які є не чим іншим, як інститутами), що здійснюють вплив на процеси її реалізації та перегляду.

В умовах гібридних викликів та високої невизначеності, де зовнішні шоки можуть за мить повністю знецінити будь-який навіть самий ефективний план розвитку, інституційний підхід набуває вирішального значення, оскільки дозволяє:

1) *управляти невизначеністю через вплив на суспільні інститути*. Інституційний підхід фокусується на створенні стабільних, передбачуваних правил гри, а не на прогнозуванні майбутнього, яке часто є недосяжним через змінювані обставини внутрішнього і зовнішнього середовища. Стратегія, побудована на стійких суспільних інститутах (наприклад, незалежний судовий захист, прозоре податкове адміністрування), забезпечує фундаментальну довіру інвесторів, навіть якщо макроекономічні умови нестабільні;

2) *забезпечити системну адаптивність*. Замість звичного планування заради планування, інституційний підхід вбудовує адаптивність у саму систему управління, і в цьому контексті, стратегія не просто констатує необхідність адаптації, вона створює формальні інституційні механізми (наприклад, регулярні цикли перегляду показників, процедури швидкого реагування на ризики, автоматизовані системи моніторингу), які легітимізують та спрощують оперативну зміну логіки поведінки в усіх сферах державотворення не змінюючи

генерального вектору розвитку. Це перетворює стратегію на план дій, здатний до самокорекції;

3) *мінімізувати інституційні дисфункції*. Інституційний підхід розглядає стратегію як систему, метою якої є мінімізація масштабів неформальних інститутів (таких як корупція, тіньові схеми), які підривають ефективність діяльності та реалізації стратегічних і тактичних заходів. Шляхом цілеспрямованого реформування стимулів та обмежень, формуються умови для підвищення усвідомленого та добровільного дотримання правил, що знижує необхідність у примусі, зміцнюючи таким чином внутрішню стійкість держави до гібридного впливу;

4) *формування стратегічної когерентності інститутів*. Ключова передумова використання інституційного підходу до стратегування полягає в тому, що стратегія виступає як інтегруючий та узгоджуючий механізм, що забезпечує єдність та несуперечливість усіх «правил гри» в державі на основі її здатності управляти вертикаллю формальних норм і правил з неформальними нормами (корпоративна, податкова культура, суспільна довіра) та усувати внутрішні суперечності, у випадку коли цілі реалізації однієї політики нейтралізуються цілями іншої. Низька когерентність параметрів суспільних інститутів, окреслених у відповідних стратегіях розвитку є джерелом посилення суспільних дисфункцій (а саме корупції, тіньової економії, неефективності функціонування державних інституцій), див. додаток М.

Погоджуємось з думкою Абрамової А., що використання «інституціонального підходу в контексті податкової системи означає, що варіація ставок податків чи адміністрування зокрема, не гарантує очікуваного результату, якщо відсутня ефективна інституційна підтримка та узгодженість інтересів визначальних суб'єктів інституційного середовища» [2. С.3-9.].

Дисфункції стратегії призводять до системного інституційного провалу. В умовах гібридних загроз, коли стійкість держави перевіряється на міцність, такі провали можуть мати катастрофічні наслідки, підриваючи не лише економіку, а й саму здатність держави до ефективного управління та захисту своїх інтересів.

Саме на цьому акцентована увага в Концепції національної системи стратегічного планування, де констатовано, що в результаті наявності різноспрямованого обсягу законодавчих та нормативно-правових актів, що визначають засади стратегування у соціально-економічній сфері на національному рівні, на сьогоднішній день в нашій державі склалася ситуація з існуванням значної кількості стратегічних планів, загальний обсяг яких за підрахунками Мінекономіки складає 333 акти, з них: 32 програми (в складі двох загальнодержавних та 13 державних цільових програм, що становить 9,6% документів); 102 стратегії (або 30,6 % від загальної кількості стратегічних документів); 98 планів (29,5 %); 79 концепцій (при цьому, 14 концепцій державних цільових програм, або 23,7% документів); 22 інших програмних документів (обсяг яких склав 6,6 % загального обсягу) [95].

При цьому, у згадуваних 102 стратегіях встановлено понад 600 цілей реформування, 350 з яких визначені як стратегічні для держави. Знаковим є те, що, передбачений обсяг фінансових ресурсів, який потрібен для реалізації стратегічних документів різного спрямування та рівня управління, на основі розпорядчих актів про їх введення в дію становить 1001733 млн. грн., з них кошти державного бюджету складають 20,76% (або 208036,79 млн. грн. в абсолютному вимірнику). При цьому, у більш ніж 95% стратегічних документах з реформування, джерелом фінансування яких визначено кошти державного бюджету не встановлено чіткі обсяги сум фінансування, що підтверджує незавершенність процесу стратегування, відсутність чіткого зв'язку між стратегічним і бюджетним плануванням [95].

Безумовно, означений стан справ з практикою стратегування на державному рівні володіє певними передумовами, а також наслідками, які зумовлюють посилення кризових явищ в соціально-економічному поступі нашої держави, див. додаток Н. Проте, як зазначає вітчизняний вчений Крисоватий А., «дослідження глобальних невизначеностей і сучасних трендів у поєднанні оподаткування та державних запозичень у фіскальній політиці вказує на необхідність гнучких та розумних стратегій управління економікою країн. У

контексті зростаючих ризиків і нестабільності на міжнародній арені, внаслідок військової агресії росії, всі держави повинні розвивати комплексні підходи до забезпечення фінансової стабільності та економічного зростання» [56. С.8-17.]

До найбільш масштабних передумов неефективності національного стратегування можемо віднести відсутність єдиного стратегічного документу, який втілює стратегію розвитку країни як результат суспільного консенсусу щодо візії, цілей та шляхів розвитку України. Без існування концептуального документа, який консолідує бачення мети, цілей та орієнтирів розвитку держави, схвалених усім суспільством, унеможливлюється як прогнозоване планування реформ, синергія дій, розвиток бізнесу та покращення добробуту громадян. Такий документ є критично важливим для підвищення довіри до влади, оскільки він забезпечує чітке, прогнозоване та обґрунтоване прийняття управлінських рішень, необхідних для досягнення встановленої мети. Системні недоліки в практиці стратегічного планування на державному рівні породжують низку критичних негативних наслідків для державного управління, економічної стійкості та національної безпеки, які в загальному можуть бути зведені до наступних:

ерозія інституційної довіри та непередбачуваність на основі *втрати довіри бізнесу та громадян* (через відсутність сталих, довгострокових цілей та постійна зміна правил через політичну кон'юнктуру підриває довіру до інститутів влади, що ускладнює або унеможливлює довгострокове планування та прогнозування для бізнесу); *стримування інвестицій* (зумовлене неузгодженістю законодавства, що створює високу інституційну невизначеність, яка є прямим стримуючим фактором для внутрішніх та іноземних інвестицій, які потребують передбачуваності регуляторного середовища); та *інформаційний хаос* (зумовлений великою кількістю неузгоджених, дублюючих стратегічних документів (із «роздутою» системою цілей) створює невизначенність в інформаційному полі, унеможливлюючи чітке розуміння пріоритетів державного розвитку);

критична неефективність використання фінансових ресурсів зумовлена дублюванням цілей та різноспрямованістю стратегій, що вимагає значних обсягів коштів для реалізації одних і тих самих або суперечливих завдань. Це призводить до неефективного та нецільового використання бюджетних коштів та їх розпорошення; *відсутність законодавчо закріпленої моделі координації, оцінки та відповідальності за неналежне виконання стратегій* (включаючи встановлення сум неефективно використаних коштів, що робить державні органи безкарними за провал стратегічних завдань); та *неможливість детального фінансового планування* (завдяки відсутності деталізації цілей до рівня заходів структурних підрозділів із чітким встановленням обсягів фінансових ресурсів та джерел фінансування, що унеможливорює дієвий контроль за виконанням та перешкоджає ефективному середньостроковому бюджетному плануванню);

гальмування розвитку та втрата стратегічного горизонту зумовлене *неможливістю досягнення довгострокових цілей* (відсутність можливості встановлення довготривалих цілей (на горизонт 30–50 років, як у ЄС) зводить стратегування до тактичного реагування, що унеможливорює реалізацію справді масштабних, трансформаційних проєктів розвитку); *відсутністю вертикалі управління* (що спровоковано відсутністю єдиної, підпорядкованої меті стратегії розвитку держави, на основі якої вибудовуються стратегії нижчого рівня, що призводить до інституційної фрагментації документів та неузгодженості дій між міністерствами та відомствами); та *неадекватною оцінкою ризиків* (велика кількість систем виконання з різними методологіями оцінки не дозволяє отримати реальні та об'єктивні дані щодо кінцевих результатів та, що важливіше, щодо реальних викликів, ризиків та загроз недосягнення стратегічних цілей);

вразливість в умовах гібридних загроз через низьку адаптаційну здатність державних структур (оскільки в умовах гібридних викликів, відсутність чіткої ієрархії цілей та розмитість пріоритетів загрожують низькою адаптаційною здатністю державних інститутів швидко переорієнтувати ресурси та зусилля на

ключові напрямки оборони та стійкості) та *низьку інституційну стійкість* через постійну зміну стратегічних документів відповідно до політичних змін робить державні інституції вразливими і нездатними до послідовної, довгострокової реалізації реформ, що підриває національну стійкість.

Укладачі Концепції національної системи стратегічного планування зазначають, що усунення комплексу недоліків потребує відповідних законодавчих, інституційних та методологічних змін (шляхом впорядкування понятійного апарату та узгодження між собою варіативного ряду понять таких як «стратегія», «стратегічні документи» та «документи стратегічного планування», сутнісне наповнення яких не відображено в жодному законодавчому документі). Метою означених законодавчих ініціатив має стати «побудова системи ідентифікації та досягнення довгострокових цілей розвитку України, всі елементи якої є взаємоузгодженими, враховують умови безпекового середовища та ресурсні можливості держави і спрямовані на досягнення підтримуваних суспільством довгострокових орієнтирів». Для досягнення цієї мети передбачене системне реформування законодавчого поля на основі використання прогресивного світового досвіду та практики шляхом побудови дорожньої карти реформування, співставної з євроінтеграційними цілями розвитку України, орієнтованої на створення ієрархічної вертикалі стратегічних планів на національному рівні; збільшення можливостей, розширення інструментів та важелів впливу при формуванні стратегій національного рівня; надання їм статусу базового документу, який визначає параметри діяльності центральних органів виконавчої влади та головних розпорядників бюджетних коштів, з запровадженням обов'язку звітувати про дотримання стратегічних цілей, або їх перегляд; перехід від звичайного звітування на використання прогресивної інформаційної системи оцінки та моніторингу стану виконання усієї вертикалі стратегій соціально-економічного розвитку держави [95].

Реалізація всіх цих змін вимагає не лише імплементацію нових законів, але й докорінну трансформацію правил, норм, процедур та параметрів діяльності державних інституцій, створених для забезпечення передбачуваності,

легітимності та стійкості управлінських заходів держави у довгостроковій перспективі. Означений набір завдань – від упорядкування понятійного апарату та створення ієрархічної вертикалі до запровадження обов'язку звітувати та використання прогресивних систем моніторингу – безпосередньо вказує на необхідність розглядати стратегію не просто як документ чи план, а як цілісний, інтегрований інституційний механізм. В цьому контексті, *стратегія* є цілеспрямованою сукупністю заходів здійснюваних суб'єктами державного управління, які спрямовані на забезпечення динамічних процесів зміни та оновлення структури, функцій та співвідношення інститутів (формальних і неформальних) на основі відповідних методів планування (щодо цілей, ресурсів і процесів трансформації) та принципів впливу для забезпечення досягнення довгострокової стійкості, динамічної адаптації та ефективного розвитку держави в умовах високої невизначеності внутрішнього та зовнішнього середовища.

В умовах гібридних викликів і загроз, функціонал цієї системи дій будучи спрямований на забезпечення стійкості та динамічного розвитку через наявний постійний циклічний процес адаптації, стабілізації, моніторингу, виявлення і попередження загроз, відповідно виконує певні ключові функції, які властиві як для стратегій загалом, так і для податкових стратегій зокрема, див. додаток П.

Виходячи з цих міркувань, *податкова стратегія* є цілеспрямованою сукупністю заходів, що здійснюють суб'єкти державного управління, які спрямовані на забезпечення динамічних процесів зміни та оновлення структури, функцій та співвідношення інститутів оподаткування (формальних і неформальних) на основі відповідних методик планування та принципів впливу для забезпечення досягнення довгострокової стійкості, динамічної адаптації та ефективної реалізації податкової системи держави в умовах високої невизначеності внутрішнього та зовнішнього середовища;

На особливій ролі податкової стратегії наголошує Джонсон П, зазначаючи, що у випадку відмови від реалізації обґрунтованої податкової стратегії має місце проведення спонтанної податкової політики, яка вирішує точкові, ситуативні завдання. Як наслідок, це призводить до: відсутності чіткості в окресленні засад

реалізації податкової політики в перспективі, що посилює складності з чіткістю прийняття рішень суб'єктами господарювання, громадянами та інвесторами; проведення податкової політики без аналізу наслідків прийнятих управлінських рішень в довгостроковому періоді, та вплив цих рішень на інші сфери функціонування суспільства; збільшення діапазону можливостей щодо ухилення від сплати податків та податкових платежів через відсутність послідовності в здійсненні реформ в усіх сферах функціонування суспільства та системності податкового законодавства, наявності лазівок для його порушень; підвищення трансакційних витрати суб'єктів господарювання через відсутність системності заходів реформування; зростання обсягу видатків на покриття соціальних та економічних витрат, що отримуються через недосконалість податкової системи; здійснення частих, непередбачених корегувань податкового законодавства, які можуть згодом відмінитись; складнощі з узгодженням напрямів реалізації економічної, боргової, податкової політики держави та неможливість забезпечення сталого економічного поступу через хаотичність внесених змін; посилення окремих елементів податкового механізму чи реформування деяких податків без загального аналізу впливу на економіку та фіска [163. Р.207-222].

Разом з тим, як слушно зазначають Валігура В. та Валігура Т., визначення та оцінку конкурентоспроможності конкретної податкової системи потрібно здійснювати шляхом оцінки з іншими, більш еталонними взірцями стратегування. Для податкової системи України, яка взяла євроінтеграційний вектор розвитку, доцільно орієнтуватися і здійснювати постійну оцінку та моніторинг результативності реформування у порівнянні з податковими системами європейських країн [17. С.110-118.].

Вітчизняний науковець, Соколовська А. визначає податкову стратегію як «загальний план розвитку (реформування) податкової системи на середньо- чи довгострокову перспективу, котрий окреслює шляхи досягнення цілей і завдань реформи, або план цілеспрямованих заходів щодо реформування податкової системи на середньо- чи довгострокову перспективу». Необхідною умовою при цьому, як зазначає вчена, є те, що розвиток податкової системи має

здійснюватися лише в процесі її реформування, який є не чим іншим як процесом генерування та запровадження інноваційних податкових рішень, які покращують суспільний розвиток [111. С. 24-46.].

При окресленні податкової стратегії урядом, на етапі формулювання мети і цілей реформування важливим є залучення представників різних суспільних груп, бізнесу, внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів, міжнародних партнерів для досягнення ґрунтовного суспільного консенсусу щодо напрямів реалізації тактичних заходів втілення реформаторських ініціатив. Заходи податкової стратегії повинні ставити своєю ціллю підвищення рівня акумуляції податкових надходжень через запроваджені новації, спрямовані на покращення та економічне зростання (на кшталт введення пільгового оподаткування для інвестиційної та інноваційної діяльності, та перенесенні фіскального навантаження з податків, що обкладають фактори виробництва (зокрема, податки на працю та капітал, які можуть пригнічувати інвестиції та створювати перешкоди для економічного зростання), на податки, які є менш чутливими до циклічних коливань (податки на майно та непрямі податки). За визначенням Тетлоу Дж. та Маршала Дж., ефективна податкова система зумовлює зростання податкових надходжень в такий найкращий спосіб, щоб це не впливало на економічний розвиток за існуючих обмежень політичного середовища [173.].

Отже, завершуючи розгляд переосмисленого функціонального призначення податкової стратегії держави в контексті протидії гібридним викликам і загрозам відмітимо, що податкове стратегування в умовах високої невизначеності — це не просто оптимізація фіскальних надходжень і здійснення ситуативних заходів податкового реформування, це комплексний процес формування та реалізації податкової політики, спрямований на забезпечення фінансової стійкості, стимулюванні суспільного розвитку та економічної безпеки держави як ключових елементів національного опору та захисту держави.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ I

Дослідження концептуалізації сутності та передумов інституційної трансформації податкових стратегій в умовах викликів і загроз гібридного характеру актуалізувало те, що глобалізація та цифровізація на усіх рівнях державотворення окресливши нові можливості розвитку, сформували нові фактори впливу, тиску та загострених форм протистоянь.

Було встановлено, що значна комбінаторність та постійно наростаючий характер загроз, що охоплюють кілька інструментів з різних сфер впливу впродовж тривалого періоду, маніпулювання порогами виявлення, проблеми атрибуції та активації механізмів реагування та превенції, а також відсутність правового підґрунтя та неоднозначність використання норм міжнародного права є тими адгезивними елементами, які визначають гібридність існуючих загроз.

Аргументовано, що тривала нестабільність, внутрішні конфлікти та гібридні загрози є не випадковими збоями, а очікуваним наслідком боротьби різних національних інституційних систем, пріоритетом та умовою виживання однієї з яких є повернення іншої в власне поле домінування екстрактивних інститутів, на основі підтримання постійного стану насильства або загрози насильства для збереження контролю над матеріальними, фінансовими, територіальними, людськими ресурсами.

Доведено, що ключовим елементом ефективного функціонування України, забезпечення її фінансової стабільності, економічної, інформаційної та соціальної стійкості в умовах протидії зовнішній гібридній агресії РФ з одночасною підтримкою євроінтеграційного вектору розвитку є її податкова система. Ефективність та дієвість процесів оподаткування, їх здатність адаптуватися до нових викликів та загроз, визначають спроможність держави мобілізувати необхідні ресурси, стимулювати економічне зростання та забезпечити соціальну справедливість навіть в умовах протидії тривалій військовій агресії. В період гібридної війни, що поєднує військові, економічні, інформаційні та інші форми впливу, податкова система повинна бути особливо

стійкою та адаптивною, здатною протистояти деструктивним впливам та забезпечувати стабільність функціонування держави.

Підтверджено, що при формуванні податкової стратегії: повинен враховуватися баланс інтересів держави, платників податків, бізнесу та громадян; при формуванні податкових стратегій значний вплив здійснювався ззовні, будучи скерованим умовами надання фінансової допомоги Україні, яка потерпаючи від лихоліть війни, змушена була дотримуватись встановлених ззовні напрямів реформування; жодна з стратегій, імplementованих до та після 2014 року, а також і після 2022 року не ставила своєю метою формування комплексного, адекватного реальному стану справ, економічним, політичним та соціальним умовам життя суспільства механізму реалізації податкової політики, спрямованого на забезпечення фіскальної стійкості, фінансової самодостатності та економічної безпеки і оборони держави як ключових передумов протидії гібридним викликам і загрозам, з якими зіштовхнулася Україна в сучасних умовах.

На основі дослідження концепту податкової стратегії держави: переосмислення функціонального призначення під впливом гібридних загроз та невизначеності було встановлено, що податкове стратегування в умовах високої невизначеності — це не просто оптимізація фіскальних надходжень і здійснення ситуативних заходів податкового реформування, це комплексний процес формування та реалізації податкової політики, спрямований на забезпечення фінансової стійкості, стимулюванні суспільного розвитку та економічної безпеки держави як ключових елементів національного опору та захисту держави.

Основні результати дослідження за першим розділом дисертації опубліковані у працях: [9]; [10]; [11]; [13]; [14]; [102]; [103].

РОЗДІЛ II

ПРАГМАТИКА РЕАЛІЗАЦІЇ ЕЛЕМЕНТІВ ПОДАТКОВОЇ СТРАТЕГІЇ ТА ТАКТИЧНИХ ЗАХОДІВ НЕЙТРАЛІЗАЦІЇ ГІБРИДНИХ ВИКЛИКІВ І ЗАГРОЗ

2.1. Оцінка ефективності інституційних механізмів реалізації антикризових податкових стратегій

В сучасних умовах глобальної нестабільності та зростання впливу гібридних викликів і загроз, ефективність функціонування держави визначається її здатністю забезпечувати фінансову стійкість, економічну резильєнтність та інституційну цілісність. Податкова система, виступаючи головним інструментом мобілізації фінансових ресурсів, в умовах невизначеності є фундаментальною опорою державного суверенітету та інструментом забезпечення досягнення встановлених стратегічних цілей розвитку. Саме тому, розробка та імплементація податкової стратегії є не лише питанням окреслення особливостей податкового адміністрування та заходів його реформування, а ключовою функцією стратегічного державного управління, яке інтегрує економічні, соціальні та безпекові пріоритети розвитку держави. Проте, в сучасних умовах класичні моделі податкового стратегування виявляються не повною мірою придатними для реагування на внутрішні і зовнішні шоки, що змушує уряди через різке загострення геополітичної напруги, військових конфліктів та економічних криз застосовувати нові заходи впливу проактивного та адаптивного характеру. Необхідність мобілізації податкових надходжень в швидкі терміни, пріоритети мінімізації втрат податкових баз, захист об'єктів критичної інфраструктури від кібератак, та забезпечення сталого розвитку вимагають особливого використання інструментів податкового впливу.

Саме тому, предметом досліджень вітчизняних науковців в період повномасштабної війни є: формування стратегічних заходів для адаптації

економіки України до кризових умов [89. С. 91-96]; передумови забезпечення фінансової стабільності держави, видозміна ролі податкової політики для забезпечення фінансової рівноваги [123] та фінансової стійкості держави в умовах війни [44]; можливості доповнення механізмів забезпечення макроекономічної і фінансової стабільності крізь взаємодію з монетарними інструментами впливу [22]; особливості функціонування публічних фінансів в умовах воєнного стану, можливості управління податковою складовою з забезпеченням відповідних критеріїв ефективності [107]; особливості реалізації податкової політики в умовах війни [99. С.47-54] відповідно до нових функцій і завдань [28. С. 16-22]; окреслення безпекових викликів для податкової системи держави та пріоритетів її трансформації після завершення військового стану [33. С.23-31]; концептуальна складова макроекономічного реформування та базис національної стратегії повоєнного відновлення держави. Таким чином можемо констатувати наявність потужної уваги наукової спільноти до вивчення та обґрунтування сутності і проявів елементів особливого, антикризового інституційного механізму, покликаного функціонувати в умовах війни. Означене окреслює завдання дослідження антикризових податкових стратегій, їх сутності, особливої ролі та функціоналу реалізації. Аналіз сутності цих стратегій є базовим для розуміння того, у який спосіб держава може реалізувати неперервність виконання фінансової функції, забезпечити соціально-економічний розвиток, безпеку та оборону в умовах, коли традиційні механізми впливу втрачають свою ефективність або є надто вразливими до шоків.

Виходячи з встановлених характеристик визначимо, що під антикризовою податковою стратегією ми розуміємо сукупність заходів суб'єктів управління державними фінансами, параметри розробки та реалізації яких здійснюються для забезпечення фінансової стійкості держави та динамічної адаптації податкової системи держави в умовах глибоких викликів і загроз. Антикризова податкова стратегія є різновидом загальної податкової стратегії, що має перехідний характер та трансформує фінансові цілі окрім забезпечення довгострокового розвитку на уможливлення оперативного виживання та відновлення.

На відміну від звичайної податкової стратегії, антикризова податкова стратегія фокусується на трьох взаємопов'язаних імперативах забезпечення, адаптації та захисту, див. рис. 2.1.

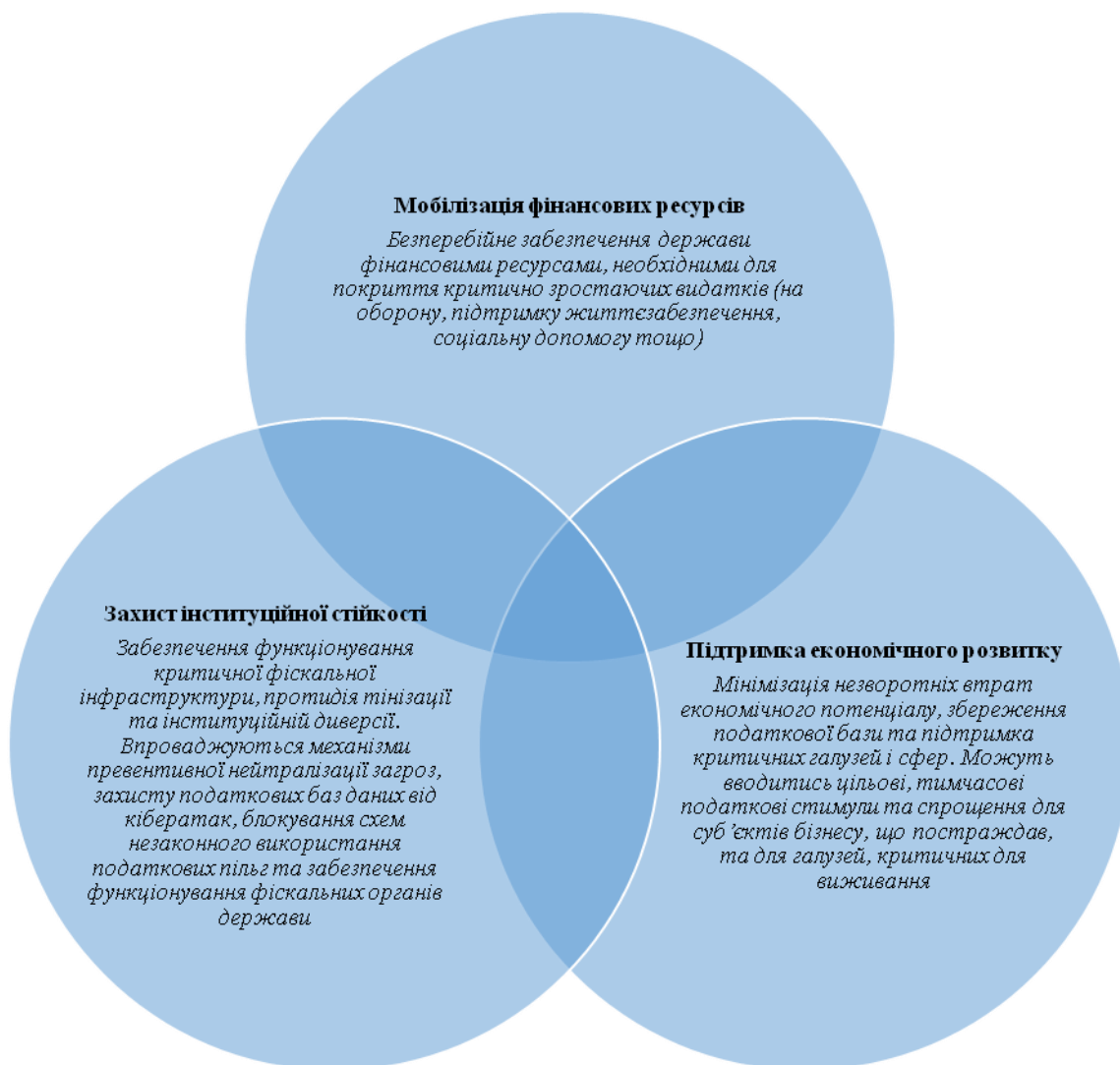


Рис. 2.1. Тріада імперативів антикризової податкової стратегії

Джерело: розроблено автором

Особливістю антикризової податкової стратегії є її втілення через швидкі інституційні зміни шляхом: швидкого прийняття змін в законодавство та підзвітні нормативно-правові акти, забезпечення можливості оперативного перегляду ставок податку та «правил гри», наприклад запровадження «податкових канікул» чи навпаки, імплементація податку на надприбутки;

1) введення в дію спрощеного адміністрування на основі тимчасового зниження бюрократичного та податкового навантаження, перехід на електронні

процедури взаємодії, мінімізація контролю та контактів платників податків з контролюючими органами;

2) фінансова резильєнтність, що досягається на основі вбудованих механізмів, що забезпечують неперервність мобілізації податкових надходжень, навіть за умови руйнування інфраструктури чи окупації територій (на основі дублювання баз даних).

В умовах невизначеності та глибоких кризових явищ в економіці держави, реалізація антикризової податкової стратегії України як інституційного механізму повинна базуватися на жорстких та специфічних принципах, які забезпечують її оперативність, ефективність та керованість у надзвичайних умовах:

1. Принцип фінансової мілітаризації: при ухваленні фінансових рішень безумовний пріоритет мають рішення пов'язані з мобілізацією фінансових ресурсів для забезпечення національної безпеки та оборони, порівняно з забезпеченням акумуляції ресурсів для економічного стимулювання. Податкові надходження оперативно перерозподіляються на забезпечення потреб критичної життєдіяльності держави, що може включати тимчасове підвищення окремих податків або скасування неефективних пільг;

2. Принцип цілісності, який полягає в чіткій сфокусованості та цільовій реалізації антикризових податкових заходів лише на рівні тих сфер та галузей, які є критичними для виживання економіки, забезпечення оборони чи соціальної стабільності. Це дозволяє уникнути «розпилення» ресурсів через загальні, неефективні податкові пільги, мінімізуючи втрати бюджету;

3. Принцип відповідності: усі антикризові податкові норми, інституційні спрощення та пільги повинні мати чітко визначений термін дії, що запобігає інституційній інерції та перетворенню тимчасових заходів у постійні. Стратегія повинна включати чіткий план та хронологію здійснюваних заходів і інструментів, що використовуються;

4. Принцип резильєнтності відображає забезпечення здатності податкової системи продовжувати функціонувати та мобілізувати податкові надходження

навіть в умовах фізичного руйнування інфраструктури, кібератак чи втрати територій. Даний принцип обумовлює дублювання критичних баз даних, адміністрування та автоматизації процесів навіть дистанційно;

5. Принцип превенції обґрунтовує наявність в податковій стратегії жорстких інституційних запобіжників проти тінізації та зловживання кризовими спрощеннями (наприклад, незаконне відшкодування ПДВ, контрабанда переміщення товарів через митний кордон держави). Відповідно до даного принципу критично важливим є забезпечення посиленого моніторингу та швидкого блокування корупційних схем, оскільки в умовах кризи прояви інституційної та фіскальної диверсії значно послаблюють фіскальну стійкість держави.

Відмітимо, що оцінка механізмів реалізації антикризових податкових стратегій є критично важливою для забезпечення їхньої резильєнтності та довгострокової стійкості в умовах гібридних викликів і загроз та невизначеності. Означений процес є не чим іншим, як процесом моніторингу, що спрямований на визначення ефективності побудови інституційної архітектури (тобто співвідношення формальних правил і неформальних норм), її спроможності виконувати окреслені функції з адаптації, стабілізації та забезпечення розвитку в умовах кризи. При цьому, об'єктом оцінки є інституційний механізм як сукупність норм, процедур та інструментів, що забезпечують реалізацію антикризової податкової стратегії. Предметом оцінки є ефективність виконання його ключових функцій, при цьому оцінка акцентується не лише на фіскальному результаті (що вимірюється обсягом надходжень), але і якістю та результативністю інститутів.

Відповідно до тріади імператив антикризової податкової стратегії, оцінка ефективності виходить за межі простих фінансових показників і охоплює три основні групи критеріїв, що відповідають функціям механізму, а саме:

➤ *фіскальна ефективність (стійкість)* визначається ступенем виконання планових показників мобілізації податкових надходжень (з корегуванням на макроекономічні шоки), заходами мінімізації втрат від ухилення від

оподаткування (скорочення обсягів тіньової економіки) за умови забезпечення фінансової стійкості держави та достатнього фінансування критичних потреб (наприклад на оборону та соціальне забезпечення);

➤ інституційна ефективність (*якість*) відображає швидкість самокорекції та адаптації (час, необхідний для внесення коригувань до формальних інститутів у відповідь на шок), рівень прозорості адміністрування та зниження корупційних ризиків (іншими словами результативність превентивної нейтралізації загроз). Разом з тим, тут важливою є оцінка підвищення інституційної якості формальних інститутів, тобто результативність та успішність впровадження міжнародних стандартів (для прикладу BEPS, CRS, відповідних норм, актуалізованих євроінтеграційним вектором розвитку України), а також рівня мінімізації політичного втручання;

➤ економічна ефективність (*стимулювання розвитку та відновлення*) визначає результативність впливу податкових заходів на відновлення економічної активності (наприклад, зростання інвестицій чи зайнятості після запровадження пільг чи інших податкових заходів впливу), ступінь забезпечення функції розвитку. Визначальним тут також є оцінка того, чи були досягнуті цілі фіскальної нейтральності та чи не призвели антикризові заходи до надмірного викривлення конкуренції чи стимулювання тіньового сектора.

Проаналізуємо ефективність антикризових заходів держави, що мали місце в умовах військової агресії та впливу гібридних викликів і загроз. Безумовно, повномасштабна військова агресія РФ зумовила потужні бойові дії, масові втрати серед цивільного населення, міграція більш ніж 11,5 млн. (за іншими оцінками 14 млн. осіб) громадян держави, руйнування критичної, житлової, виробничої, соціальної інфраструктури, ускладнення та неможливість ведення підприємницької діяльності, надання державних послуг через окупацію та функціонування на прифронтових територіях. Означене, зумовивши значні територіальні, виробничі та людські втрати суттєво вплинуло на усі сфери та системи функціонування України.

В умовах гострої нестачі фінансових ресурсів державою приймалися першочергові рішення щодо приведення бюджетів держави на захист та оборону з реалізацією самих важливих і критично необхідних видатків на військову, оборонну сфери, захист критичних об'єктів, підтримку громадян та бізнесу.

В результаті, за даними Міністерства економіки, падіння ВВП за підсумками 2022 року сягнуло більше 30,4 %, що було найбільшим за усі часи незалежності нашої держави. 2.12.21 року був затверджений Державний бюджет України з доходами обсягом 1323,9 млрд.грн. (загальний фонд склав 1182,9 млрд.грн.), який визначено як дефіцитний з граничною величиною дефіциту на рівні 3,5% ВВП, що в абсолютному вимірнику склало 188,8 млрд.грн., в тому числі прогнозований рівень ВВП було визначено на рівні 5368,7 млрд.грн., див. таб. 2.1.

У зв'язку з критичними обставинами впродовж 2022 року до Закону України «Про Державний бюджет України на 2022 рік» вносились корегування, спрямовані на: збільшення видаткової частини бюджету на посилення військової обороноздатності держави та забезпечення оборони обсягом 26,5 млрд грн; на закупівлю, модернізацію та ремонту озброєння, військової техніки, засобів та обладнання на суму 67,6 млрд грн; підвищення бюджетних призначень за програмою Резервного фонду обсягом 200 млрд. грн. на потреби ЗСУ, функціонування державних інституцій, захисту державного кордону держави та підтримку внутрішньо переміщених осіб та на 5,8 млрд.грн збільшено суму виплат в межах програми «Є підтримка», підтримку соціального забезпечення громадян, виплати пенсій та допомоги внутрішньо переміщеним особам для компенсацію витрат на приживання на суму 32,6 млрд. грн та 73,8 млрд.грн.; виплати розпорядникам бюджетних коштів, які реалізують діяльність в сфері захисту та оборони держави на 247,8 млрд. грн. та 270,2 млрд. грн. і 386,9 млрд. грн (у жовтні 2022 року); на антикризову підтримку галузей економіки та переведення засад їх функціонування відповідно до умов військового стану на 715,7 млн.грн.; для підтримки фермерських господарств та виробників с/г продукції в межах відкритої бюджетної програми Міністерству аграрної політики

Таблиця 2.1

Основні макроекономічні показники [77]

Показники	2019	2020	2021	2022		
	Факт	Факт	Факт	Прогноз під бюджет (пост. Уряду 31.05.2021 № 586)	Очікуване Мінекономіки від 29.10.2023	Факт
Номинальний ВВП, млрд грн	3 977,2	4 222,0	5 450,8	5368,7	4 727,6	4 926,8**
ВВП реальний, темп зростання, %	3,2	-3,8	3,4	3,8	-32,0	-30,4**
Темпи приросту споживчих цін, %, грудень до грудня попереднього року	4,1	5,0	10,0	6,2	29,3	26,6
Темпи приросту цін виробників, %, грудень до грудня попереднього року	-7,4	14,5	62,2	7,8	38,3	38,2**
Середньомісячна заробітна плата, грн	10 497	11 591	14 014	15 258	14 025	14 830**
Зміна реальної заробітної плати*, %	9,8	7,4	10,5	4,4	-16,9	-12,0**
Зміна експорту товарів та послуг, у % до попереднього року	7,4	-4,5	34,3	6,5	-29,8	-29,9
Зміна імпорту товарів та послуг, у % до попереднього року	7,8	-17,1	33,4	9,2	-9,9	-3,9
Припущення прогнозу: обмінний курс, гривень до долара США (середній)	25,8	27,0	27,3	28,7	32,3	32,3

* номінальна середньомісячна заробітна плата працівників, скоригована на індекс споживчих цін

** оцінка Мінекономіки

та продовольства України було виділено 1,5 млрд.грн. та посилено фінансування Фонду розвитку підприємництва на суму 4 млрд грн.; для стабілізації підприємств енергетичної галузі на основі відкриття нових бюджетних програм Міністерству енергетики України та Міністерству розвитку громад та територій виділено відповідно 187,1 млрд грн. та 14 млрд грн; для підтримки енергетичної безпеки держави та забезпечення споживачів природним газом в межах відкриття нової бюджетної програми «Придбання природного газу для забезпечення опалювального сезону 2022-2023 років» Міністерству енергетики України виплачено 12,7 млрд. грн.

Відповідно до прийнятих змін до Законом України «Про Державний бюджет України на 2022 рік», загальне виконання доходів склало 1553 млрд. грн., видатків 3037 млрд. грн., крім цього мало місце критичне зростання рівня державного дефіциту, обсяг якого сягнув 1497,2 млрд. грн.

Базовими законами у податковій сфері, що були імплементовані у відповідь на виклики та шоки, отримані внаслідок повномасштабного вторгнення РФ стали Закони України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану” від 15.03.2022 № 2120-IX [92] та “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану” від 24.03.2022 № 2142-IX [93], які кардинально змінили дизайн податкової системи держави для протидії наслідкам війни та повоєнного відновлення. Проте, як зазначають Крисоватий А. та Валігура А., положення означених законодавчих актів дублювалися в певних аспектах, зокрема, Закон № 2142-IX уточнював низку положень, окреслених Законом № 2120-IX. При цьому, «редакція окремих статей останнього була побудована таким чином, що платники податків не могли на практиці застосувати означені норми, особливо в частині функціонування спрощеної системи оподаткування, справляння ПДВ і податку на прибуток підприємств». На думку вчених, при запровадженні означених законів необхідно було

враховувати не вплив кожного окремого закону, а сукупний вплив на справляння кожного окремого податку [55. С. 33-53].

За підсумками 2022 року до Державного бюджету України надійшло 1787,7 млрд. грн, що 37,8% (або 490,8 млрд.грн) більше довоєнного року, проте, 26,9% усіх доходів за означений період склали допомоги міжнародних партнерів МВФ, Європейського Союзу та низка допомог різних країн-партнерів. В результаті, за показником виконання планового показника доходів Державного бюджету України мало місце перевиконання в обсязі 234,7 млрд.грн., див. таб. 2.2.

Погоджуємось з думкою Крисоватого А., що публічні фінанси України «є вразливими і надто залежними від міжнародної фінансової допомоги», через популізм дій уряду впродовж останніх років, неефективність витрачання бюджетних коштів, відсутність здійснення обґрунтованих управлінських заходів, в результаті яких «держбюджет залишається не лише без стратегічних резервів, але й надмірними видатками щодо обслуговування дорогих боргів. Означене, додатково провокує недовіру громадян та представників бізнесу» [57. С.8-30].

На рівень податкових надходжень Державного бюджету безумовно значний вплив здійснювали наступні фактори: гальмування зовнішньоекономічної активності по периметру кордону України з рф, білорусією, зупинка транзитних, авіап перевезень, блокування роботи морських портів, що призвело до скорочення рівня експорту та імпорту відповідно на 35,1% та 21,1% порівняно з довоєнним періодом.; згортання підприємницької активності, масова втеча робочої сили, руйнування нафтопереробних, металургійних комбінатів, об'єктів енергетики та критичної інфраструктури; зростання витрат на виплату заробітних плат працівникам військової сфери та підвищення рівня фінансування сфери безпеки і оборони.

Серед заходів антикризового характеру, що здійснювались державою для нейтралізації економічних та військових шоків було реалізовано : надання права фізичним особам–підприємцям та юридичним особам перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності зі сплатою єдиного податку

Таблиця 2.2.

Доходи Державного бюджету України у 2022 -2024 роках [77]

Доходи Державного бюджету України	2022		2023		2024	
Статті доходів	Факт, млрд грн	Темп росту до 2021 р., %	Факт, млрд грн	Темп росту до 2022 р., %	Факт, млрд грн	Темп росту до 2023 р., %
РАЗОМ ДОХОДІВ	1787,7	137,8	2672,5	149,5	3123,5	116,9
<i>у тому числі:</i>						
Податок та збір на доходи фізичних осіб	148,4	107,9	206,9	139,4	326,1	157,6
Податок на прибуток підприємств	117,0	79,2	143,8	122,9	271,1	188,5
Рентна плата за користування надрами загальнодержавного значення	81,0	107,2	56,1	69,2	47,7	85,0
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	60,7	73,3	92,6	152,5	105,2	113,6
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	41,7	52,3	74,8	179,5	105,2	140,7
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	213,9	137,3	214,6	100,3	268,3	125,0
Бюджетне відшкодування ПДВ	-84,6	53,0	-132,4	156,5	-157,2	118,7
ПДВ з ввезених на митну територію України товарів	253,1	66,5	366,2	144,7	466,1	127,3
Ввізне мито	23,3	63,3	39,6	170,0	47,6	120,1
Частина чистого прибутку (доходу) держ. або комун. унітарних підприємств та їх об'єднань, що вилучається до відповідного бюджету, та дивіденди (дохід), нараховані на акції (частки) госп. товариств, у статутних капіталах яких є держ. або комун. власність	46,9	164,4	35,1	74,9	71,1	202,5
Кошти, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України «Про Національний банк України»	18,8	76,9	71,9	382,6	38,6	53,8
Власні надходження бюджетних установ	235,2	266,1	812,3	345,4	779,4	95,9
Офіційні трансферти від Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ	481,1	-	434,0	90,2	473,9	109,2

податку за ставкою 2 відсотки; тимчасове запровадження ставки ПДВ у розмірі 7 відсотків та зниження ставки акцизного податку на основні види пального; тимчасове звільнення у квітні – червні від оподаткування товарів, що ввозились на митну територію України платниками єдиного податку, транспортних засобів, що ввозились громадянами, а також ввізного мита під час імпорту товарів підприємствами; звільнення від оподаткування операцій з ввезення на митну територію України товарів оборонного призначення; запровадження диференційованих розмірів ставок по рентній платі за користування надрами для видобування природного газу; введення режиму тимчасового визначення податкових зобов'язань виходячи із реалізованих обсягів газу природного, а не видобутих; зміна підходу до визначення фактичної ціни реалізації природного газу для розрахунку податкових зобов'язань; збільшення на 20 % специфічних ставок та мінімального акцизного податкового зобов'язання з тютюнових виробів; збільшення ставки на спирт та алкогольні напої на 5 відсотків [77].

За підсумками 2022 року, доходи загального фонду державного бюджету були більшими на 37,5 %, або на 406,9 млрд грн порівняно з 1491,1 млрд гривень 2021 року. Рівень виконання річного показника, зі змінами, за загальним фондом державного бюджету становив 123,1 %, а надходження понад планових показників – 280,2 млрд грн. Порівняння основних показників виконання Зведеного та Державного бюджету України за 2023 та 2024 роки засвідчили зростання як за доходами, так і за видатками, див. таб. 2.3.

Таблиця 2.3.

Показники виконання Зведеного та Державного бюджету України за 2023-2024 рр

Показники	Зведений бюджет				Державний бюджет			
	Факт 2023 рік	Факт 2024 рік	Відхилення		Факт 2023 рік	Факт 2024 рік	Відхилення	
			млрд. грн.	темп росту, %			млрд. грн.	темп росту, %
Доходи	3104,8	3587,8	483,0	115,6	2672,5	3122,7	450,2	116,8

Видатки	4441,4	4944,0	502,7	111,3	4014,8	4486,7	471,9	111,8
Надання кредитів	10,1	7,7	-2,4	-	9,3	7,0	-2,3	-
Повернення кредитів	15,2	13,3	-1,9	-	14,8	12,5	-2,3	-
Дефіцит (+) профіцит (-)	1331,5	1350,6	19,2	-	1336,9	1358,5	21,6	-

Джерело: складено за даними [77]

Загальна сума доходів доходів Зведеного бюджету України за 2024 рік склала 3587,8 млрд.грн, що було на 483 млрд грн. (або на 15,6%) більше показника 2023 року. Щодо надходжень до Державного бюджету України, то за підсумками 2024 року вони становили 3122,7 млрд. грн., на 16,8% (або в абсолютному визначнику 450,2 млрд.грн.) було більше рівня попереднього року, що зумовлювалось наступними причинами: зростання надходжень податку на прибуток (+127,3 млрд.грн.), ПДФО (+119,2 млрд.грн.), ПДВ з ввезених (+100 млрд.грн.) та вироблених товарів з ПДВ з вироблених товарів з урахуванням бюджетного відшкодування (+53,7 млрд грн), акцизного податку (+43,1» млрд грн), ввізного мита (+8 млрд.грн.), надходжень від країн Європейського Союзу, іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ (+40» млрд грн)

Частка податкових надходжень в структурі надходжень до Зведеного бюджету склала 58,2%, відповідно неподаткові надходження становили 28,4%, офіційні трансферти від урядів країн-партнерів, країн Європейського союзу, міжнародних організацій та донорів 13,2%. В структурі доходів Зведеного бюджету України найбільшу частку становили: ПДВ (22,6%), ПДФО (16,3%), податок на прибуток (8,3%), акцизний податок (6,6%), місцеві податки і збори (3,3%).

Частка податкових надходжень в структурі надходжень до Державного бюджету України склала 52,7% (зокрема, ПДВ 23,5%, ПДФО 10,4%, податок на прибуток підприємств 8,7%, акцизний податок 6,7%), неподаткові надходження становили 31,2%. Офіційні трансферти від Європейського Союзу, іноземних

держав, міжнародних організацій, донорських установ склали 15,2% від загальної суми доходів державного бюджету. При цьому, до загального фонду державного бюджету за 2024 року надійшло 2 177 млрд грн, що на 513,9 млрд грн, або на 30,9 % перевищило аналогічний показник 2023 року. Тут також домінуючу роль мали надходження від ПДВ (зокрема, від ввезених товарів 466,1 млрд.грн., що на 27,3% (або 100 млрд. грн. в абсолютному вимірнику більше рівня 2023 року; та 268,3 від вироблених товарів з урахуванням бюджетного відшкодування, що на 25% більше показника попереднього року. Щодо відшкодування, то за 2024 рік було відшкодовано податку на додану вартість на 24,8 млрд. грн, або на 18,7% більше ніж у 2023 році), податок на прибуток підприємств (більш ніж на 88,5% більше рівня 2023 року, що в абсолютному вимірнику склало 271,1 млрд грн), ПДФО (збільшення надходжень становило більш ніж 33%, або 58,1 млрд грн), акцизний податок (зростання більш ніж у 2 рази порівняно з 2023 роком, або 210,4 млрд. грн проти 106,5 млрд. грн), ввізне мито (обсяг надходжень склав 47,6 млрд грн, що на 17,5 млрд грн, або на 57,9 % перевищило рівень 2023 року) та рентна плата за користування надрами (мало місце зростання надходжень на 15%, або на 8,4 млрд.грн.).

Погоджуємось з думкою українських науковців Крисоватого А. та Валігури В., які критично оцінюють антикризові податкові реформи з початку війни, бо результати свідчать про їх надмірну лібералізацію, оскільки окремі заходів не принесли бажаного регулюючого ефекту, а натомість створили загрози фінансовій безпеці держави та передумови для зловживань недобросовісними платниками податків [55. С. 33–53.].

Початок 2025 року характеризувався також ускладненою соціально-економічною та макрофінансовою ситуацією, зумовленою значною невизначеністю, обмеженим розвитком усіх сфер економіки, згортанням підприємницької активності та гострої необхідності прийняття адекватних управлінських рішень для оперативного реагування та реформування податкової сфери держави у відповідь на існуючі військові та економічні шоки. Проте, здійснення означених заходів на середньо та довгострокову перспективу

вимагають реалізації стратегічної візії умов посилення оборонного та безпекового напрямку національної безпеки держави, забезпечення соціально-економічного розвитку України, чіткого окреслення напрямів реалізації реформ в усіх сферах державотворення.

Проте, базові стратегії держави в сфері соціально-економічного розвитку, сформовані ще до початку повномасштабної війни гостро потребують ґрунтовного перегляду та переформатування у відповідності до нинішніх умов. Проте, досі на формування напрямів і цілей реалізації державної політики стратегічними орієнтирами слугували положення окреслені документами, які не визначали відповідність реальному стану справ. Передумовою державного стратегування та використання фінансових ресурсів було безумовно посилення національної безпеки та оборони, відновлення територіальної цілісності України, відбудову критичної та соціальної інфраструктури, особливо в регіонах, які постраждали від війни, забезпечення зміцнення підприємницької ініціативи та стимулювання розвитку в усіх сферах державотворення.

В середньостроковому періоді, уряд очікує прискорення економічного зростання від 2,8 % станом на 1.01.2024 року до 7,5% у 20206 році, див. рис. 2.2.



Рис.2.2. Динаміка номінального та реального ВВП У 2022-2026 році

Джерело: Прогноз Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [76].

При цьому, пріоритетними завданнями реалізації податкової політики у 2025-2026 рр було визначено забезпечення фінансової та макроекономічної стабільності, належного рівня мобілізації податкових надходжень для забезпечення достатнього рівня забезпечення фінансування оборонних та безпекових цілей шляхом: вдосконалення процесів адміністрування податків і податкових платежів, що гуртуватиметься на оцінці показників діяльності контролюючих органів та моніторингу громадської думки суспільства та результатів опитування платників податків; збереження та поступове розширення поточної податкової бази при оподаткуванні фізичних та юридичних осіб; здійснення заходів з вдосконалення використання спрощеної системи оподаткування обліку та звітності для протидії фактам ухилення від оподаткування, махінацій та зловживань податковим обов'язком платників податків; уніфікація та гармонізація положень податкового законодавства відповідно до норм європейської спільноти; підтримка соціально – економічного відновлення та залучення інвестицій в Україну.

Щодо пріоритетів реалізації митної політики на період 2025-2026 рр, то тут ключовим було формування передбачуваної та прогнозованої митної системи з орієнтацією на практики країн Європейського союзу, стимулювання та активізація здійснення зовнішньоекономічної діяльності, посилення безпекової функції митних органів, інтеграція вітчизняних суб'єктів бізнесу в міжнародні ланцюги постачання товарів та зміцнення партнерських відносин з суб'єктами підприємницької діяльності. Для реалізації означених цілей було передбачено уніфікувати практику проведення митних формальностей відповідно до європейських стандартів, розширити практику використання уже реалізованих митних ініціатив, здійснити систему заходів для полегшення українських суб'єктів ЗЕД на світові ринки, зокрема європейський, продовжувати здійснювати систему заходів для забезпечення відповідності митної сфери держави критеріям вступу в ЄС.

Оцінюючи результативність інституційних механізмів, задіяних у реалізації антикризових податкових стратегій в Україні, варто констатувати, що критично

важливою є інституційна ефективність реалізації антикризових податкових стратегій, оскільки саме якість формальних правил (законодавство) та спроможність суб'єктів управління (податкові й митні органи) визначають успіх фіскальних заходів в умовах кризи. Проте, аналіз вітчизняного досвіду свідчить, що інституційна ефективність цих механізмів є суперечливою та стикається із системними обмеженнями.

Тенденційно, реформи, що відбуваються в Україні, часто демонструють недолік стратегічного характеру: попри те, що офіційні документи мають назви, які декларують стратегічні напрямки розвитку, фактична реалізація зводиться до тактичних змін і латання бюджетних прогалин. Ця внутрішня суперечність унеможливорює для платників податків та суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) формування чітких, довгострокових стратегічних орієнтирів. Ситуація ускладнюється тим, що, незважаючи на взяті на себе зобов'язання згідно з Угодою про асоціацію з ЄС [122], (розділи «Оподаткування» та «Митні питання»), стратегічні напрямки діяльності національних митних і податкових органів не завжди інтегровані з цими європейськими вимогами.

Крім того, в останні роки була відсутня єдина комплексна стратегія митної чи податкової політики держави, яка б чітко описувала ключові етапи реформ та їхню мету. Це свідчить про інституційний провал у сфері стратегічного планування. Наслідком цього є перманентна нестабільність податкового та митного законодавства, яка була кричущою як у довоєнний період, так і під час воєнних дій. Ця нестабільність критично руйнує довіру, унеможливорює досягнення пріоритетів стабілізаційного розвитку та перешкоджає побудові ефективних відносин між платниками та контролюючими органами.

Найбільш кричущим фактом інституційної неефективності є недотримання законодавчою владою принципу стабільності фіскального регулювання. Як зазначають вітчизняні науковці Найденко О., Ачкасова С. та Гунько К., фактично, якби правовий механізм захисту цього принципу діяв повноцінно і неухильно, значна частина поспішних та хаотичних змін, внесених до податкового та митного законодавства, могла б бути визнана нелегітимною [78].

Це підкреслює необхідність зосередження антикризової стратегії не лише на фінансових заходах, але й на відновленні інституційної доброчесності та дисципліни.

Оцінка економічної ефективності антикризової податкової стратегії є ключовим критерієм її успішності, оскільки вона визначає результативність фінансових заходів щодо стимулювання відновлення економічної активності та забезпечення функції розвитку в умовах кризи. Оцінка цієї складової вимагає аналізу не лише обсягів мобілізованих ресурсів, але й впливу на інвестиції, зайнятість та уникнення деструктивних викривлень ринку.

В українських реаліях економічна ефективність була переважно спрямована на досягнення цілей оперативного виживання. Впровадження точкових стимулів – податкових спрощень для релокованого бізнесу чи критичного імпорту – дозволило успішно зберегти критичні ланцюги постачання та підтримати ключові галузі в умовах бойових дій. Проте, загальний ефект стримується необхідністю спрямування лівової частки доходів на фінансування заходів безпеки та оборони, що обмежувало спектр стимулюючих заходів, необхідних для повноцінного стратегічного розвитку та залучення нових довгострокових інвестицій в Україну.

Разом з тим, антикризові заходи нерідко призводили до невиправданого викривлення конкуренції, наприклад, тимчасове скасування податків на імпорт, хоч і було виправдане у певні кризові моменти, спричинило значні бюджетні втрати та створило нерівні умови для внутрішніх виробників. Швидкі та часті зміни регуляторних правил, які є ознакою незрілості інституційного механізму, лише посилюють цей ефект, підриваючи довіру та перешкоджаючи формуванню стабільного інвестиційного клімату.

Що стосується впливу на тіньовий сектор, антикризові спрощення (наприклад, повернення до 2% єдиного податку на початковому етапі) мали позитивний ефект щодо збереження зайнятості, однак, як тільки держава почала відновлювати довоєнний рівень оподаткування, це створило інституційний стимул для частини бізнесу уникати повернення до повної сплати податків.

Таким чином, економічна ефективність антикризової податкової стратегії була достатньою для досягнення цілей оперативного виживання та мінімізації економічного колапсу. Проте вона виявилася недостатньою для забезпечення повноцінного стратегічного розвитку та зростання інвестицій. Для переходу до стадії відновлення, стратегія повинна бути переорієнтована з акценту на тимчасове виживання на стимулювання розвитку, гарантуючи при цьому чіткість, стабільність та неухильне дотримання фіскальної нейтральності для мінімізації ризиків тінізації та викривлення конкуренції.

Проведене дослідження показало, що інституційні механізми реалізації антикризових податкових стратегій в Україні функціонували в режимі кризового реагування, але продемонстрували значні обмеження у сфері стратегічного розвитку та інституційної стійкості. Для забезпечення стійкості податкової системи та переходу до фази відновлення, необхідна невідкладна трансформація інституційної архітектури податкової політики.

Майбутня податкова стратегія України має бути радикально переглянута, відійшовши від хаотичного, точкового реагування на кризи на користь резильєнтної та передбачуваної моделі. Ця трансформація вимагає не лише забезпечення дотримання фіскальної ефективності, соціальності та економічної ефективності, підвищення інституційної стійкості контролюючих органів, що досягається через технічне оновлення, повну цифровізацію та підвищення оплати праці, але й законодавчого закріплення принципів прозорості, обґрунтованості, передбачуваності та відповідальності державної політики, на основі дотримання яких держава зможе забезпечити виконання своїх функцій розвитку, перетворивши податкову політику з інструменту кризового виживання на надійний фундамент повоєнної економічної модернізації. Саме тому, критично важливим етапом формування цієї нової, резильєнтної стратегії є глибокий аналіз поточної ситуації та оцінка здатності фіскальних інституцій держави протистояти гібридним загрозам, що безпосередньо стосується аналізу ефективності податкового та митного адміністрування.

2.2. Оцінка ефективності інституційних механізмів податкового та митного адміністрування в умовах гібридних загроз

В умовах гібридної війни, що перетворила фіскальну сферу на об'єкт прямих економічних і кібернетичних атак, трансформація податкової політики у відповідності до стратегічних орієнтирів розвитку держави в глобальному вимірі стає питанням не лише економічної ефективності, а національної безпеки. Старі механізми адміністрування, засновані на ручному контролі та людському факторі, виявляються критично вразливими і нездатними забезпечити необхідний рівень мобілізації ресурсів для належного забезпечення захисної функції держави.

Загалом, термін «адміністрування» визначають як «процес керування установою, організацією або підприємством, що включає в себе планування, організацію, координацію та контроль за діяльністю цих суб'єктів з метою досягнення визначених цілей» [18]. Адміністрування в загальному зводиться до ефективного управління ресурсами, процесами та діяльністю відповідних структур та елементів для досягнення поставлених завдань і забезпечення настання встановлених ефектів. При цьому, процеси адміністрування охоплюють планування та організацію діяльності структурних елементів та їх систем, координацію взаємодії між структурними елементами чи підрозділами для досягнення встановленої мети; оптимізацію використання фінансових, кадрових, матеріальних та технічних ресурсів для мінімізації їх витрат та втрат з максимізацією результатів; контроль за процесами дотримання встановлених завдань з метою виявлення потейнційних проблемних моментів, їх усунення для підвищення ефективності.

За аналогією з вищезазначеним, податкове та митне адміністрування є не чим іншим як сукупністю заходів, процедур та інструментів, що використовуються органами управління оподаткуванням для дотримання норм податкового та митного законодавства з метою досягнення економічних, соціальних, фіскальних цілей держави шляхом організації збору податків та

податкових платежів, контролю за їх нарахуванням, обліком та сплатою, здійснення системи заходів щодо протидії ухиленню від оподаткування, а також забезпечення взаємодії між державою та платниками податків (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Цілі податкового адміністрування

Джерело: складено автором

Серед фахових досліджень податкового адміністрування існує досить багато визначень його сутності, функцій та методів реалізації, але в своїй більшості вони сходяться до констатації існування наступних ключових складових:

1) нормативно-правове забезпечення, суть якого полягає в причинно-наслідковому зв'язку між нормами законодавства, яким регулюються види, ставки, порядок сплати, права та обов'язки платників податків і контролюючих органів та особливостями адміністрування податків та податкових платежів;

2) організаційно-аналітичне забезпечення, яке визначає спектр організаційних заходів та аналітичних процедур, що проводяться для забезпечення збору податків, ведення обліку платників податків, проведення

перевірок, застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства;

3) інформаційно-аналітична взаємодія та управлінська координація діяльності суб'єктів податкового адміністрування для охоплення усіх етапів податкового процесу, від реєстрації платника податків до стягнення податкової заборгованості з метою забезпечити повної та своєчасної сплати податків до бюджету відповідно до норм правового поля.

У фаховій літературі існує декілька підходів до класифікації інструментів податкового адміністрування, однак вони різняться часом появи фахового дослідження та типу чи різновиду інструментарію податкового адміністрування, який був поширеним у визначений період часу. На нашу думку, сучасну класифікацію інструментів податкового адміністрування можна сформувати на основі різноманітних груп критеріїв, враховуючи функції, методи впливу, характер застосування та інші аспекти, див. додаток Р.

Визначення ефективності податкового та митного адміністрування є комплексним завданням, для вирішення якого необхідним є окреслення комплексної системи критеріїв, які охоплюють не лише фінансові та економічні показники, але і якість управління, рівень технологічності процесів податкового та митного контролю, характер взаємодії з платниками податків, стійкість до зовнішніх шоків та кризових явищ.

На нашу думку, в загальному, оцінка ефективності адміністрування податків, податкових і митних платежів структурними підрозділами податкової та митної служб можуть здійснюватися за відповідними напрямками, зокрема, оцінки: *організаційної структури* (гнучкість та адаптивність структури, рівень кваліфікації та підвищення фахового рівня працівників відповідно до зовнішніх умов і викликів, прозорість діяльності та протидія корупційним ризикам), *фіскальної результативності* (виконання планових показників надходжень, динаміка заборгованості платників податків та управління нею, фіскальна стійкість як здатність зберігати стабільний рівень надходжень навіть в умовах економічних і політичних шоків), *рівня технологічності та цифровізації*

процесів (відсоток е-документообігу, рівень е-аудиту, можливості використання технологій аналізу великих даних та штучного інтелекту, кібербезпека інформаційних систем і мереж), *якості адміністрування та сервісної взаємодії з платниками податків* (рівень податкової дисципліни, рівень адміністративного навантаження, показники опитування щодо якості і доступності послуг) *та протидії гібридним викликам і загрозам* (превенція податкових злочинів та контрабанди товарів, міжнародна взаємодія з партнерами, участь у міжнародних проектах). Окреслимо окремі з них на рівні ДПС та ДМС України.

Перш за все, відмітимо, що згідно з Меморандумом про економічну та фінансову політику підписаним у 2020 році з Міжнародним валютним фондом було започатковано програму структурної консолідації та здійснено відповідні заходи, в результаті яких ДПС України з 1.01.2021 почала функціонувати як єдина юридична особа, в структурі якої є центральний апарат та державні територіальні органи, що здійснюють свою діяльність як відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи, див. таб. 2.4.

Таблиця 2.4.

Структура ДПС України

	2022	2023	2024
СТРУКТУРА			
ДПС , од	24846	24816	21116
Апарат ДПС, од	1629	1629	1835
Територіальні органи ДПС, од	23217	23187	19281
	5 міжрегіональних управлінь ДПС по роботі з великими платниками податків		
	25 головних управлінь ДПС в областях та м. Києві		
	528 державних податкових інспекцій (структурні підрозділи головних управлінь ДПС)	527 державних податкових інспекцій (структурні підрозділи головних управлінь ДПС)	117 державних податкових інспекцій (структурні підрозділи головних управлінь ДПС)

Джерело: складено автором за звітами ДПС України

Як видно з таблиці, станом на 1.01.2023 року в Україні нараховувалось 527 державних податкових інспекцій, в тому числі 50 інспекцій припинили свою роботу у зв'язку з військовим станом. На кінець 2024 року налічувалось 358 точок доступу обслуговування платників податків, в тому числі 327 ЦОП та віддалених робочих місць, 25 Головних Управлінь ДПС, 5 Міжрегіональних управлінь ДПС та 1 одиниця Центрального апарату.

На думку експертів, трансформація структури податкових органів, зумовнена необхідністю реагувати на військові загрози покращила дієвість їх функціонування, умови для реалізації завдань і функцій їх структурних підрозділів, підвищення ефективності діяльності на основі уніфікації підходів до процесів адміністрування податків і податкових платежів та чіткого підходу до реалізації функцій, завдань та послуг. Разом з тим, така оптимізація значною мірою впорядкувала процеси податкового менеджменту, підвищення рівня прозорості діяльності структурних підрозділів податкових органів, що першопочатково визначалось ключовою ціллю Національної стратегії доходів.

Національна стратегія доходів, яка окреслює реформування процесів, в тому числі і в сфері податкового адміністрування до 2030 року ідентифікувала спектр здійснюваних заходів для подолання викликів, зумовлених глобальною невизначенністю, нейтралізацією кризових явищ в економіці, покращення якості надання сервісних послуг та підвищення довіри громадськості до фіскальних інституцій.

Ключовими засадами Національної стратегії доходів передбачено здійснення системи заходів щодо формування, адміністрування податкових зобов'язань платників податків, при цьому основними цілями визначено покращення фіскальної стабільності, прозорості та справедливості процесів нарахування та сплати податкових зобов'язань, сприяння економічному розвитку, протидія фактам антифіскальної поведінки платників податків з одночасним розширенням процесів цифровізації.

Основними напрямками реформування механізмів податкового адміністрування в Національній стратегії доходів визначено: посилення

добросовісності на основі проведення антикорупційної програми та протидії випадкам корупції для підвищення довіри громадськості і створення позитивного іміджу ДПС; підвищення рівня дотримання податкового законодавства на основі: управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками); удосконалення процесів організації та проведення документальних і фактичних перевірок; автоматизації процедур податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, обміну інформацією для податкових цілей; удосконалення адміністрування акцизного податку, усунення проблем із збором, передачею, зберіганням та аналізом даних про проведені розрахункові операції а також покращення роботи з податковим боргом фізичних та юридичних осіб; активізація процесів цифровізації шляхом: ІТ-консолідації інформаційних ресурсів та забезпечення їх адміністрування незалежним адміністратором, посилення безпеки використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках та інтеграція інформаційно-комунікаційних систем ДПС із системами ЄС; вдосконалення організаційних та кадрових питань роботи служби на основі перегляду організаційної структури ДПС та вдосконалення її кадрової політики [79].

Одним з основних завдань діяльності ДПС України є реалізації заходів з перевірки дотримання платниками податків норм податкового законодавства, що здійснюється підрозділами податкового контролю, зокрема в частині порушень нарахування податків, зборів та інших платежів. Відмітимо, що виконання підрозділами податкового контролю ДПС України завдань в частині проведення податкових перевірок була обмежена низкою законів, що встановлювали мораторій на податкові перевірки в умовах воєнного стану, зокрема:

- 1. Закон України від 03 березня 2022 року № 2118-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» був першим законом, прийнятим після початку повномасштабного вторгнення, який запровадив повний мораторій на проведення усіх видів документальних та фактичних перевірок на період дії воєнного стану;

- 2. Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» розширив загальний мораторій на перевірки та деталізував норми, згідно з якими, перебіг строків давності для цілей податкового контролю зупиняється на період дії воєнного стану (с. 102 ПКУ);

- 3. Закон України від 12 травня 2022 року № 2260-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування під час дії воєнного, надзвичайного стану» зберіг мораторій на більшість перевірок, але деталізував перші винятки, які дозволили фіскальним органам проводити окремі види контролю, необхідні для забезпечення економічної безпеки в частині проведення камеральних перевірок, а також документальних позапланових перевірок, які стосувалися відшкодування ПДВ, від'ємного значення об'єкта оподаткування та у випадку закриття чи ліквідації суб'єкта господарювання;

- 4. Закон України від 03 листопада 2022 року № 2719-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України», який незважаючи на назву, вносив зміни до переліку дозволених перевірок, зберігав при цьому загальний мораторій на планові перевірки та розширював підстави для проведення документальних позапланових перевірок, зокрема, для перевірок платників, які здійснювали операції з підакцизними товарами (пальне, спирт, тютюн) та гральним бізнесом. Означені норми закону були спрямовано на посилення контролю над високоризиковими секторами.

В 2023 році було прийнято ряд ключових законодавчих змін до Податкового кодексу України, що мали фундаментальне значення для відновлення фіскальної дисципліни, адміністрування та співпраці з міжнародними партнерами в умовах воєнного стану, зокрема:

- 5. Закон України від 30 червня 2023 року № 3219-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей

оподаткування у період дії воєнного стану» був критично важливим для відновлення фіскальної стійкості та виконання зобов'язань перед МВФ. Він передбачив відновлення з 1 серпня 2023 року скасованої на час війни 2% ставки єдиного податку для платників 3-ї групи та повернення їх на попередню систему оподаткування, що призвело до відновлення фіскальної бази та зменшення стимулів для тіньової економіки. Також було запроваджене часткове відновлення проведення документальних планових перевірок (з 1 серпня 2023 року), але з обмеженнями: перевірялися виключно підакцизні товари, гральний бізнес та фінансові послуги, що є посиленням контролю над ризиковими секторами. Окрім того, було частково відновлене застосування штрафних санкцій та пені за порушення податкового законодавства та відновлена повна відповідальність за порушення використання РРО/ПРРО з 1 жовтня 2023 року;

- 6. Закон України від 9 листопада 2023 року № 3453-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо імплементації міжнародних стандартів автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки» спрямований на гармонізацію податкового законодавства України зі стандартами Європейського Союзу та імплементацію плану BEPS. Суть його змін торкалась імплементації положень Директиви ЄС щодо адміністративного співробітництва у сфері оподаткування та уточненні правил BEPS щодо контрольованих іноземних компаній. Ключовим нововведенням стало запровадження інституту Спільного стандарту звітності (CRS), який встановлював міжнародний автоматичний обмін фінансовою інформацією, забезпечуючи фінансову прозорість. Також було удосконалено положення щодо оподаткування електронних послуг (Google-податок), що сприяло справедливому оподаткуванню цифрової економіки [19].

Отже, внесені законодавчі зміни демонструють інституційний перехід України від режиму кризових податкових послаблень до стратегічного відновлення фіскальної стійкості на основі здійснення системи заходів для швидкої мобілізації внутрішніх доходів, поступовим переходом від повного мораторію на проведення податкового контролю, необхідного для захисту

бізнесу на початку війни, до ризик-орієнтованого підходу, при якому податкові органи поступово відновлювали контроль над найбільш ризиковими операціями з одночасним зміцненням фундаменту євроінтеграційного вектору розвитку України. Відповідно, мала місце позитивна динаміка кількості здійснених податкових перевірок структурними підрозділами ДПС України у 2022-2024 рр.

Загалом, за підсумками 2022 року, загальна кількість контрольних заходів, що здійснювались підрозділами податкового контролю склала: 785 планових перевірок, 6524 позапланових, 21537 фактичних та 817 зустрічних податкових перевірок. За результатами їх проведення було донараховано 14691,6 млн. грн за плановими перевітками, 3473,0 млн. грн. за позаплановими та 1421,2 за фактичними податковими перевітками [37].

За підсумками 2023 року документальними перевітками було охоплено 11,7 тис юридичних осіб, що склало 0,88% від загалом зареєстрованих 1328,9 тис. платників податків. У 2024 році цей показник дещо зріс до 12,3 тис. юридичних осіб (0,90%) від зареєстрованих 1362,6 тис. платників податків, що дорівнював 44,2% суб'єктів великого підприємництва (0,4 тис.), 3,5% суб'єктів середнього бізнесу (3,3тис) та 0,7% (8,6тис.) суб'єктів малого бізнесу.

За 2023 рік відбулося зростання кількості податкових перевірок на 44%, що зумовило донарахування сум податкових надходжень до бюджету на 135%, і склало 45940,8 млн грн проти 19585,8 млн. грн у 2022 році, а за 2024 рік цей показник сягнув більш ніж 170% і склав 123765,2 млн.грн., див. рис. 2.4.

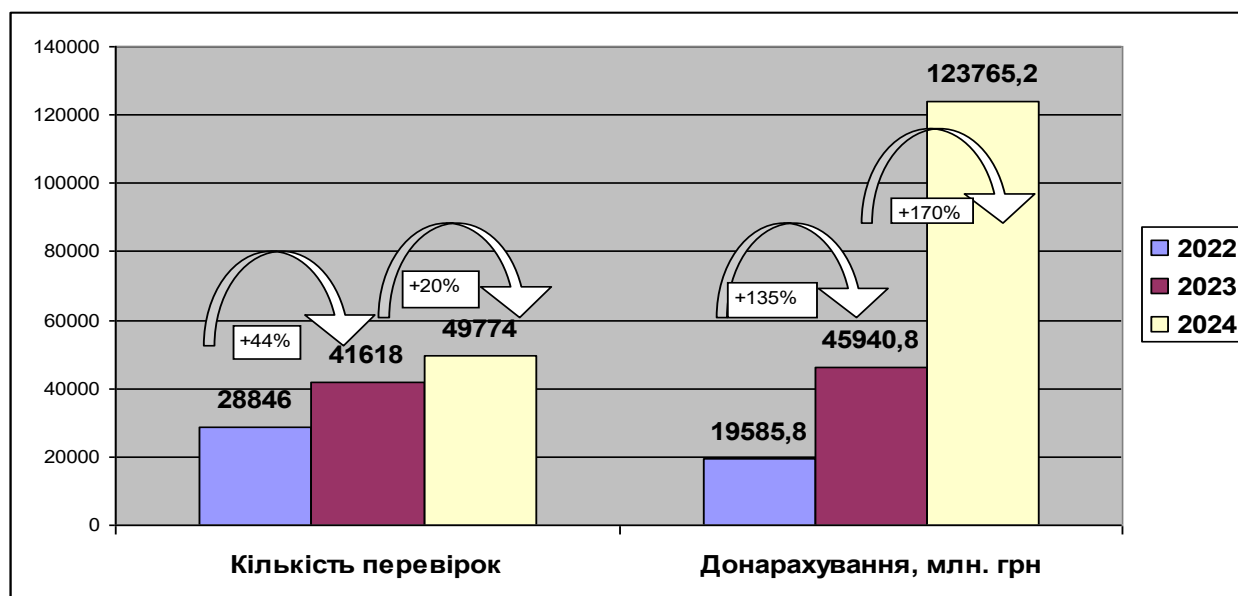


Рис. 2.4. Динаміка кількості податкових перевірок здійснених структурними підрозділами ДПС України у 2022-2024 рр.

Джерело: складено автором за звітами ДПС України

Діяльність підрозділів податкового аудиту у 2022–2024 роках, див. рис. 2.5. була спрямована на забезпечення фінансової стійкості шляхом мобілізації донарахувань, див. рис. 2.6., з поступовим відновленням перевірок у ризикових сферах економіки, що дозволило збільшити обсяги податкових надходжень, так критично необхідних в умовах війни.

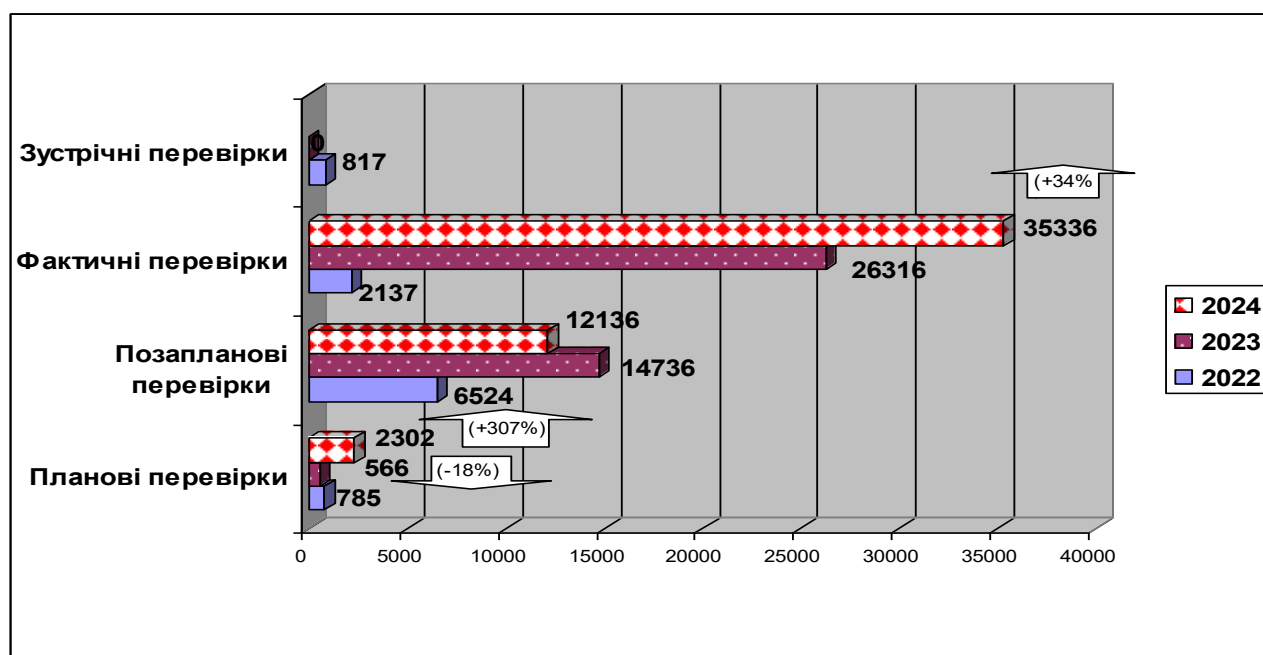


Рис. 2.5. Динаміка здійснених контрольних заходів підрозділами податкового аудиту ДПС України у 2022-2024 рр.

Джерело: складено автором за звітами ДПС України

Крім того, точкові перевірки мали здебільшого дисциплінуючий ефект, оскільки перевірки на сонові ризико-орієнтованого підходу були спрямовані в сфери з найбільшою ймовірністю податкових правопорушень, що мінімізувало навантаження на сумлінних платників податків та підвищувало рівень податкового комплаєнсу. Відновлення проведення податкових перевірок у 2023 році було ключовим структурним маяком у меморандумах з МВФ, підтверджуючи здатність України до підтримання фіскальної дисципліни.

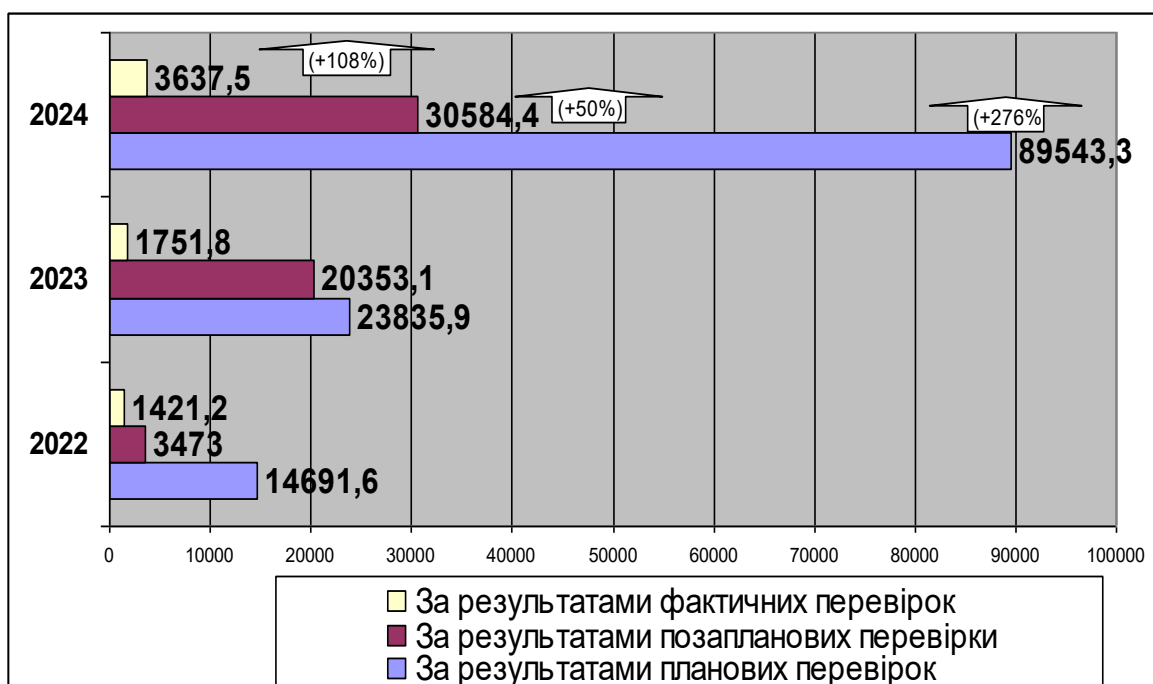


Рис. 2.6. Динаміка донарахувань за результатами здійснених контрольних заходів підрозділами податкового аудиту ДПС України у 2022–2024 рр., млн.грн.

Джерело: складено автором за звітами ДПС України

Очевидним є те, що підрозділи податкового аудиту ДПС у 2022–2024 рр. пройшли шлях від повного призупинення діяльності до гібридної моделі контролю, заснованої на цифровій аналітиці, пріоритезації ризиків та точковому відновленні перевірок у фіскально значущих секторах, що значною мірою посилює умови забезпечення економічної обороноздатності держави та підвищило показники ефективності податкового контролю, див. таб. 2.5.

Таблиця 2.5

Показники ефективності податкового контролю

	2023	2024
За видами перевірок		
Проведено перевірок, тис/	41,62	49,7
- планових	566	2,30
- позапланових	14,74	12,13
- фактичних	26,32	35,34
Встановлено порушень за перевітками	37,32 (89,7%)	46,48 (93,4)
- за плановими	555 (98,1%)	2,28 (99%)
у тому числі філій	11 (1,9%)	24 (1%)
- за позаплановими	10,94 (74,3%)	9,27 (76,4)
- за фактичними	25,82 (98,1)	34,93 (98,9)
За донарахованими сумами, млрд. грн.		
донараховано	45,9	123,8
упереджено несплату податків (зменшено)	18,5	18,5
збитків	43,2	11,5
що опередило несплату податку на прибуток на	7,8	2,1
Суму бюджетного відшкодування	7,1	2,9
Від'ємне значення	3,6	7,5

Джерело: складено автором за звітами ДПС України

Щодо результатів роботи з протидії відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом, то у 2022 році було сформовано 1398 аналітичних матеріалів, що на 40% менше показника 2023 року, де цей показник становив 1960 фактів виявлення.

В своїй діяльності ДПС України взаємодіє з державними контролюючими інституціями, зокрема з Державною службою фінансового моніторингу, якій передаються окремі результати виявлених правопорушень, які засвідчують не лише про факти фінансових правопорушень, а про факти підозрілих фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму див. рис. 2.7.

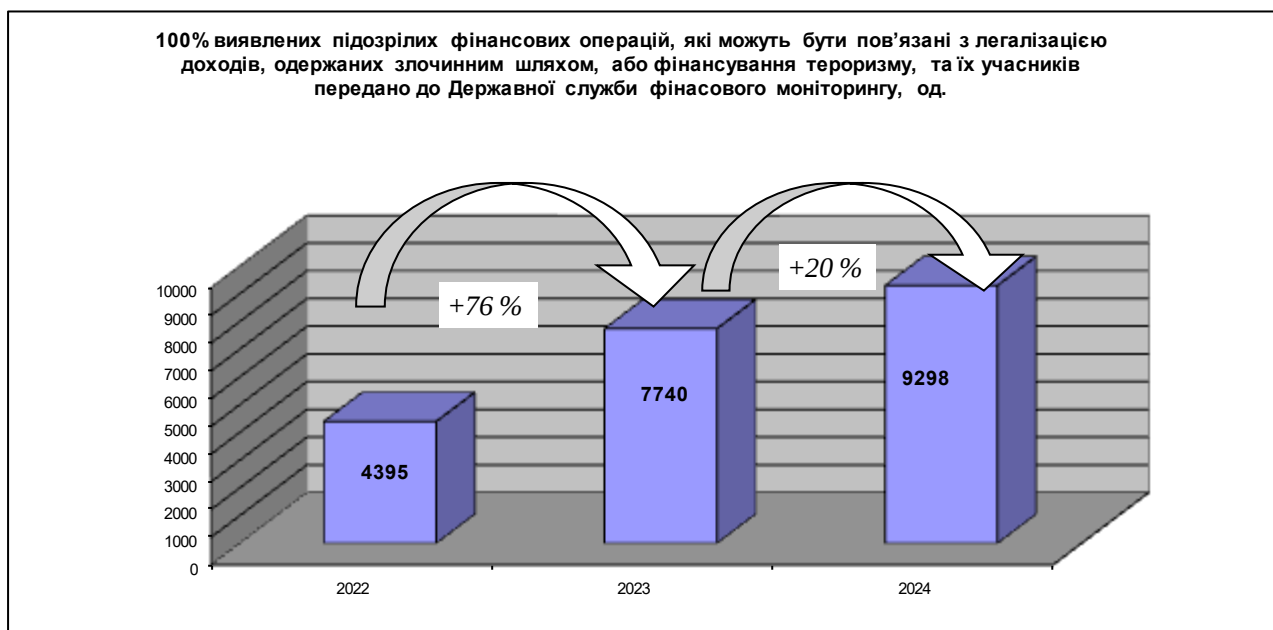


Рис. 2.7. Динаміка виявлення підозрілих фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму, які передано до Державної служби фінансового моніторингу

Джерело: складено автором за звітами ДПС України

Як зазначають укладачі Національної стратегії доходів в існуючих механізмах організації і здійснення документальних і фактичних перевірок існує необхідність в: мінімізації витрат часу та зусиль платників податків при проведенні різних форм перевірок; цифровізація шаблонів документів, які використовуються при проведенні фактичної форми податкового контролю, зокрема наказів на здійснення перевірки, направлення на перевірку, проміжного та кінцевого акту за результатами перевірки, документів, які використовуються при проведенні фактичних податкових перевірок.

Разом з тим, потребують подальшого вдосконалення питання посилення точності визначення податкових ризиків, які є ключовими індикаторами при плануванні та здійсненні податкових перевірок, розширення можливостей використання великих обсягів інформації як на електронних так і на паперових носіях в лімітованих рамках часу, недостатня ефективність виявлення різного роду помилок при проведенні різних форм контролю, які також зумовлені

впливом «людського чинника» в процесі реалізації контрольних функцій уповноваженими підрозділами податкової служби.

Окреслені складнощі можуть бути ліквідовані на основі імплементації міжнародного досвіду реалізації ефективних форм податкового контролю, зокрема такого елементу проведення податкових перевірок як Е-аудит. Окремі заходи з введення елементів «Е-аудиту» в вітчизняну практику податкового контролю були започатковані в 2021 році та поширювались першопочатково на платників ПДВ та великих платників. Імплементація проекту «Е-аудит» передбачена до кінця 2027 року та окреслює здійснення наступних кроків:

1. впродовж 2024-2027 рр розробка змін до законодавчого та нормативно-правового забезпечення для запровадження «Е-аудиту», внесення відповідних змін до підзаконних актів з метою приведення їх у відповідність з міжнародними вимогами до використання цієї системи;

2. вдосконалення методик контролю дотримання платниками податків законодавства з питань сплати податків в цілому, та окремих методик щодо проведення перевірок повноти нарахування і сплати податків і зборів з окресленням чіткого стандартизованого алгоритму дій посадових осіб структурних підрозділів ДПС України в процесі реалізації заходів податкового контролю;

3. поетапно, з прийняттям відповідних корегувань в законодавче та нормативно-правове поле впродовж 2024-2026 рр розробка, тестування та впровадження ІТ-продуктів для побудови стандартного аудиторського файлу SAF-T UA з метою подальшого розширення вимог щодо його використання у 2025 року для великих платників податків, та з 2007 року для усіх платників податків з одночасною розробкою та тестуванням існуючих алгоритмів програмного забезпечення;

4. підвищення кваліфікації працівників ДПС України в контексті посилення їх професійних навичок та компетенцій для ефективного виконання процедур електронного «Е-аудиту», що потребує побудови планів підготовки персоналу, програм підвищення кваліфікації працівників структурних

підрозділів податкового контролю для ефективного запровадження інформаційно-комунікаційної системи «Е-аудит» в діяльність податкової служби держави;

Використання цього інструменту надає можливість платникам податків подавати фінансову та бухгалтерську інформацію в електронному вигляді з дотриманням стандартних вимог, зокрема за критеріям подання стандартного файлу для проведення аудиторських перевірок Standard Audit File – Tax, SAF-T (який містить експортовані з облікової системи суб'єкта господарювання дані про реальний стан активів, власного капіталу, різного роду зобов'язань та змін в господарському, фінансовому і організаційному статусі платника податків). Уніфікація вимог для подання інформації податковому органу з одного боку, сприятиме підвищенню достовірності даних за результатами податкового та бухгалтерського обліку платниками податків, підвищить якість та ефективність здійснюваних заходів податкового контролю на основі використання спеціалізованих програмних продуктів, які дозволяють виявляти ймовірні факти заниження податкових зобов'язань платників податків та ухилення від оподаткування, та посилити рівень добровільності сплати податків та податкових платежів.

Реалізація інформаційно-комунікаційної системи «Е-аудит» передбачає запровадження уніфікованих та стандартизованих вимог до процедур обміну інформацією між платниками податків та податковою службою, що є основою для подальшого визначення правильності розрахунку податкових зобов'язань та повноти їх сплати. Тому безумовно, найбільша ефективність від використання цієї системи буде досягнута за умови поширення комплексних заходів вдосконалення засад дотримання законодавства з питань сплати податків та податкових зобов'язань усіма платниками податків, а не лише як система заходів посилення податкового аудиту.

У 2025 році ДПС України в межах заходів, окреслених співпрацею з Міжнародним валютним фондом в напрямі вдосконалення процесів податкового адміністрування, серед основних напрямів вдосконалення передбачено

покращення використання системи ризиків (CRM) на основі оновлених методик ризико-орієнтованого підходу шляхом посилення методології відбору платників податків з виявленими найбільшими ризиками ймовірних податкових порушень з урахуванням особливостей здійснюваних операцій, системи оподаткування тощо.

Нещодавно ДПС України розпочала новий проєкт «Територія високого рівня податкової довіри», який представляє собою значний інституційний злам у філософії податкового адміністрування. Ця ініціатива спрямована на кардинальну перебудову взаємодії між державою та бізнесом, зміщуючи акцент з каральної функції на сервісну та партнерську, що відповідає сучасним стандартам комплаєнсу.

Ключовим елементом проєкту є формування Переліку платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства та запровадження чітко визначених критеріїв, відповідність яким автоматично надає добросовісним платникам особливості адміністрування податків, зборів та платежів на період дії воєнного стану та до кінця року, в якому його буде припинено, що посилює інституційну передбачуваність для бізнесу. Проєкт трансформує діяльність ДПС, надаючи низку інституційних переваг.

До таких переваг належать: мораторій на проведення переважної частини перевірок (що знижує адміністративний тиск та трансакційні витрати); значне скорочення строків камеральних та документальних перевірок при отриманні бюджетного відшкодування (що прискорює обіг коштів); скорочення термінів надання індивідуальних податкових консультацій (що підвищує передбачуваність); та закріплення персонального комплаєнс-менеджера, який надає професійну допомогу та проактивно виключає ризики порушення законодавства. Ця ініціатива ДПС України спрямована не лише на зміну формальних правил, а й на трансформацію неформальних інститутів оподаткування з одночасною побудовою прозорих та справедливих податкових відносин, де більшість платників має високий рівень добровільного виконання зобов'язань.

Окремою складовою реалізації податкового адміністрування, яка визначає його ефективність, конкурентоспроможність та захист від ймовірних впливів є діджиталізація. Відмітимо, що новітні процеси діджиталізації є ключовим фактором ефективного функціонування податкових систем, але водночас і еволюційним викликом, оскільки традиційні форми взаємодії держави з платниками застаріли і не відповідають вимогам цифрової економіки (електронна комерція, криптовалюти, транскордонні операції). Неврахування особливостей цифрової ери може призводити до втрат бюджету, ускладнення господарської діяльності та зростання корупційних ризиків, що робить дослідження цифрових інструментів податкового адміністрування особливо актуальним. Впровадження цифрових інструментів не було одномоментним актом, а проявлялося як глибока сукупність впровадження нових інформаційних та сервісних технологій, що розпочалося з автоматизації та комп'ютеризації подачі декларацій у 1960–1970-х роках. Значне поширення цього процесу відбулося у 80-х (спеціалізоване програмне забезпечення, електронні платежі) та 90-х роках (електронне декларування, онлайн-кабінети). З 2020-х років трендами розвитку податкових інститутів стали мобільні технології, комунікація в реальному часі, алгоритми ризик-менеджменту, обмін інформацією між країнами, а також використання штучного інтелекту та машинного навчання в податковому контролі.

Процеси цифровізації не змінили цілі податкового адміністрування, так би мовити, *за змістом*, еволюційно вдосконаливши їх *за формою* від переважно фіскального підходу до більш сервісно-орієнтованого та аналітичного. Зокрема, зміни торкнулися процесів переходу від ручного збору та перевірки податкових декларацій до автоматичного, який дозволив знизити витрати часу та ресурсів учасників процесів оподаткування, мінімізувати людський чинник, забезпечити доступ до інформації, підвищити прозорість та уніфікувати перебіг податкових процесів на основі можливості аналізу великих обсягів інформації для виявлення податкових ризиків, прогнозування податкових надходжень тощо. Зміни видозмінили і технології здійснення податкового контролю, трансформували їх

від концепції «post factum», тобто за результатами здійснених податкових правопорушень до моделей управління ризиками, на основі можливості ідентифікувати платників з високим ризиком податкових правопорушень, виявляти нові складні схеми ухилення від сплати податків, прогнозувати їх появу та здійснювати систему превентивних заходів, додаток С. (таб. 1)

На сьогоднішній день має місце запровадження системи управління інформаційними технологіями шляхом консолідації інформаційних ресурсів Мінфіну та центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує Кабінет Міністрів України через Міністерство фінансів, у рамках якої передбачено побудову єдиної приватної хмари та операційного центру безпеки системи управління державними фінансами. Проведений комплексний аудит інформаційних технологій, ініційований Світовим банком та Європейським союзом за казначейським, митним і податковим блоками виявив критичні структурні проблеми, що унеможливлюють якісну цифрову трансформацію. Основні технічні недоліки включають: низький рівень інтеграції та автоматизації процесів, фрагментацію інформаційного ландшафту, відсутність єдиної політики захисту інформації та неузгодженість підходів до проектування систем. Це призводить до дублювання функціоналу, використання різних форматів даних, унеможливлюючи інтероперабельність, а також до відсутності обміну даними в режимі онлайн між суб'єктами системи управління державними фінансами. Управлінські прогалини посилюються критичною нестачею кваліфікованих ІТ-фахівців, відсутністю централізованого управління проєктами (що створює хаос у формуванні вимог та контролі впровадження), а також неналежним документуванням змін і розробки нового функціоналу.

Основний стратегічний підхід, визначений для подолання цих проблем, полягає в консолідації інформаційних ресурсів суб'єктів СУДФ на рівні Міністерства фінансів. Ця консолідація, що ґрунтується на аналізі практик держав-членів ЄС (зокрема Польщі та Австрії), передбачає поступовий перехід на новий рівень сервісно-орієнтованих систем із забезпеченням доступності державних послуг у режимі онлайн. Адміністрування цих консолідованих

ресурсів буде покладено на державну установу «Відкриті публічні фінанси» (ІТ-установа), яка вже керує ІТ-сервісами Мінфіну і має гнучку структуру для залучення висококваліфікованих спеціалістів.

Для реалізації Стратегії заплановано: створення хмарної інфраструктури та централізованого сховища даних, передбачено побудову та розгортання приватної хмари та операційного центру безпеки (SOC) для СУДФ, а також централізованого сховища даних із впровадженням інструментів аналітичної обробки інформації (крім даних з обмеженим доступом); посилення безпеки та управління через впровадження в ІТ-установі системи управління інформаційною безпекою відповідно до стандартів ISO/IEC 27001 та створення центру управління проєктами для комплексного формування вимог, контролю впровадження та застосування інформаційних систем; розробка детальних дизайнів приватної хмари та SOC, побудова додаткових центрів обробки даних (ЦОД) для резервування, міграцію інформаційних систем до нової хмарної інфраструктури, а також внесення змін до законодавства; формування каталогу засобів інформатизації з окресленням спектру ІТ-функцій, які підлягають консолідації, а які залишаються за центральними органами, з одночасним розробленням процесів взаємодії для забезпечення безперешкодної консолідації інформаційних ресурсів.

Передбачено, що «метою Стратегії є побудова сучасної та ефективної системи управління інформаційними технологіями для забезпечення підтримки і подальшого цифрового розвитку ефективної та прозорої системи управління державними фінансами, а результатом, повинна стати консолідація інформаційних ресурсів суб'єктів системи управління державними фінансами на рівні Мінфіну та забезпечення адміністрування таких інформаційних ресурсів ІТ-установою із одночасним комплексним захистом інформації та забезпеченням обміну інформацією в режимі он-лайн» [96] для досягнення стратегічної мети передбачено виконання низки стратегічних цілей, див.додаток С (таб. 2.)

Основними стратегічними принципами розвитку інформаційних технологій у системі управління державними фінансами є принципи, згруповані у 5 сфер, а

саме: бізнес-логіки, архітектури інформаційних систем, управління робочими процесами і процедурами, технічної інфраструктури та кіберзахисту, див. додаток С (таб 3) сформовані на основі Національної стратегії доходів до 2030 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218.

Впровадження електронних кабінетів, онлайн-сервісів, чат-ботів та інших цифрових каналів комунікації кардинально змінило концепт взаємодії контролюючих органів та платників податків, змістивши акцент з односторонньої комунікації на інтерактивну та оперативну взаємодію (подання звітності, сплата зобов'язань, отримання інформації), див. додаток С. (таб. 4.)

За результатами проведення митного контролю за 2024 рік, після відновлення контрольних заходів, було проведено понад 700 перевірок, домінуюча кількість яких була невіїзними. Передумовами перевірок з метою реалізації митного контролю було «визначення правильності бази оподаткування; обґрунтованості та законності використання пільг, класифікації товарів; відповідності фактичного використання переміщених через митний кордон товарів заявленій меті, законності переміщення товарів через митний кордон» [90].

Відновлення митних перевірок у 2024 році окреслило наявність достатньо великої кількості проблемних моментів, типовими причинами порушень митного законодавства, які були виявлені в процесі реалізації митного законодавства були: «неправильне визначення країни походження, неправомірне застосування пільг при оподаткуванні товарів, порушення вимог встановлених митних режимів, некоректна класифікація товарів за УКТЗЕД, заниження митної вартості». За підсумками діяльності працівників підрозділів митного аудиту у 2023 році до бюджету було перераховано 104,2 млн грн, із них: 15,3 млн грн – за наслідками проведення документальних перевірок за минулі періоди; та 88,90 млн грн. – за результатами проведеної у 2023 році аналітичної та роз'яснювальної роботи, у тому числі реалізації наданих доручень та проведеного митницями доперевірочного аналізу митних оформлень щодо

можливих порушень митного законодавства після завершення митного оформлення. Результатом здійснених заходів митного контролю у 2024 році стали донарахування 980,2 млн. грн. сум платежів та 148,2 млн. штрафних санкцій [90], див. рис. 2.8.

У 2024 році в діяльності ДМС України зафіксовано зниження кількісних показників порівняно з 2023 роком, що відображає зміни в законодавчій базі та адміністративній практиці. Найбільш помітним стало катастрофічне падіння кількості митних оглядів, проведених за зверненнями правоохоронних органів: з 2086 випадків у 2023 році до лише 120 у 2024 році (зменшення на 94%).



Рис. 2.8. Структура причин порушень митного законодавства, виявлених за підсумками митного контролю

Джерело: складено за даними ДМС України

Це різке скорочення прямо пов'язане з внесенням змін до постанов КМУ № 467 та № 1008, які зобов'язали правоохоронні органи надавати митниці письмові доручення в рамках кримінального провадження для проведення таких оглядів, інші ключові показники також відображають зниження, див. таб. 2.6.

Таблиця 2.6.

Динаміка окремих показників митного адміністрування у 2023-2024 рр, од.

Показник	2023 рік	2024 рік	Абс. зміна	Динаміка (зміна, %)
Митні огляди за зверненнями правоохоронних органів	2086	120	↓ 1966	↓ 94.25
Протоколи про порушення митних правил (ПМП)	33	30	↓ 3	↓ 9.09
Рішення про коригування митної вартості	18076	15168	↓ 2908	↓ 16.09
Картки відмови у прийнятті МД	4443	4366	↓ 77	↓ 1.73
МД, оглянуті за ініціативи посадової особи (без АСУР)	26408	21275	↓ 5133	↓ 19.44
МД з виконаними формальностями (визначено АСУР)	665839	508979	↓ 156860	↓ 23.56

Джерело: за даними ДМС України

Кількість карток відмови у прийнятті митних декларацій залишилася майже незмінною (4443 у 2023 р. проти 4366 у 2024 р.). Щодо показників регіональної ефективності митного адміністрування, то Львівська митниця виявилася лідером за кількістю оглядів, проведених за зверненнями (49), протоколів про ПМП (12) та прийнятих рішень про коригування митної вартості (2902), а також лідером за кількістю карток відмови (1353); Закарпатська та Львівська митниці найчастіше виявляли ознаки кримінальних правопорушень (5 та 4 випадки відповідно); Київська митниця виконала найбільший обсяг роботи, як за загальною кількістю виконаних митних формальностей, визначених АСУР (149 629), так і за оглядами, проведеними з власної ініціативи без визначення системою (4941).

Найкращі показники за середнім часом митного оформлення у 2024 році (до 100 хвилин) зафіксовано на митницях, розташованих переважно на західному кордоні та в центральних регіонах, зокрема: Закарпатська (88 хв), Хмельницька (90 хв), Чернівецька (94 хв), Кропивницька (96 хв) та Чернігівська (99 хв).

Щодо митного адміністрування, то в період 2022–2025 років митне законодавство України зазнало докорінних та оперативних змін під впливом

повномасштабної агресії. Держава була змушена пришвидшити гармонізацію з правом ЄС (наприклад, інституційна новація із запровадженням авторизацій замість ліцензій для брокерів, що відповідає практиці АЕО) та запровадити антикризові фіскальні заходи. Серед них — тимчасове скасування ПДВ і ввізного мита на стратегічні вантажі (оборонного та гуманітарного призначення), що мало забезпечити безперебійність імпорту та зменшити тиск на волонтерський сектор. У контексті цифрової трансформації почав функціонувати Єдиний державний веб-портал («єдине вікно»), спрямований на скорочення адміністративних бар'єрів через електронне подання документів. Проте, ці зміни не змогли повністю нівелювати критичне зниження ефективності митного адміністрування, спричинене зовнішніми та внутрішніми чинниками. Ефективність митної служби зіткнулася з низкою проблем, що ускладнюють адміністрування митних платежів та контроль за зовнішньоекономічною діяльністю (ЗЕД).

Ключові виклики, що знижують ефективність адміністрування:

1. *Фіскальний та логістичний шок*: зниження обсягів імпорту через руйнування інфраструктури, блокування портів та зменшення купівельної спроможності негативно впливає на надходження митних платежів. Логістичні порушення, пов'язані з переорієнтацією на західні сухопутні шляхи, ускладнюють прогнозування та планування, що є ознакою низької ефективності фіскального прогнозування.
2. *Інституційна вразливість*: продовжують бути актуальними зловживання митними пільгами (використання пільгових режимів для уникнення оподаткування), що свідчить про недостатню якість контролю та відсутність чітких критеріїв верифікації.
3. *Технічне та кадрове відставання*: недостатній рівень автоматизації митного контролю перетворює значну частину процедур на ручні, що, попри впровадження цифрових інструментів, підвищує ризики корупції та знижує швидкість оформлення. Кадрові та корупційні проблеми знижують рівень довіри з боку бізнесу — ключовий нефіскальний показник ефективності.

Додатково відмітимо, що хоча митний сегмент демонструє високий фінансовий потенціал — обсяг надходжень зріс майже удвічі за останні п'ять років (з 322 млрд грн у 2019 р. до 591,7 млрд грн у 2024 р.), забезпечуючи стабільні 30–36% загальних доходів бюджету — дієвість (ефективність) самого адміністрування залишається низькою. Митні збори, виступаючи індикатором імпортової активності, сигналізують про високу потребу у фінансовій стійкості, але існуюча система не забезпечує адекватної якості контролю. Разом з тим, повномасштабна агресія вплинула на структуру зовнішньої торгівлі товарів, в результаті чого має місце значне скорочення показника загального товарообігу з країнами колишнього СНД (-7%) та імпорту товарів (-34%), див. таб. 2.7.

Критичні структурні вади системи адміністрування знижують її інтегровану ефективність. Фінансовий апарат страждає від: надлишкового дублювання контрольних функцій ДМСУ та ДПС; відсутності уніфікованої інформаційної платформи та розбіжностей у форматі даних; хронічної затримки передачі відомостей про ПДВ з імпорту; та неузгодженості методик аналізу митної вартості.

Таблиця 2.7.

Стан зовнішньої торгівлі товарами за 2023-2024 роки

млн. дол. США

Регіон	Показник	2023 (млн. \$)	2024 (млн. \$)	Абсолютна зміна (млн. \$)	Динаміка (%)
ВСЬОГО	Товарообіг	99 414	112 267	+12 853	+13%
	Експорт	35 958	41 589	+5 631	+16%
	Імпорт	63 456	70 679	+7 223	+11%
	Сальдо	-27 497	-29 090	-1 593	-
ЄС	Товарообіг	55 830	60 372	+4 542	+8%
	Експорт	23 237	24 732	+1 495	+6%
	Імпорт	32 593	35 640	+3 047	+9%
	Сальдо	-9 356	-10 908	-1 552	-
СНД	Товарообіг	2 795	2 611	-184	-7%
	Експорт	1 606	1 821	+215	+13%
	Імпорт	1 190	790	-400	-34%
	Сальдо	+416	+1 031	+615	-
ІНШІ	Товарообіг	40 789	49 284	+8 495	+21%
	Експорт	11 116	15 036	+3 920	+35%
	Імпорт	29 673	34 248	+4 575	+15%

Джерело: за даними ДМС України

На сьогоднішній день інформаційний обмін здебільшого відбувається через архаїчні протоколи та файловий формат XML. Це призводить до того, що декларації потрапляють у базу ДПС із суттєвою і неприпустимою затримкою — часто вже після зарахування коштів. У результаті, оперативність перевірки правильності нарахування ПДВ та акцизів є незадовільною. Це генерує значні розбіжності у звітності та змушує витрачати надмірні адміністративні ресурси на рутинне, ручне звіряння документів, замість зосередження на стратегічному, ризик-орієнтованому аналізі.

Попри запровадження з 2021 року цифрових інструментів («Єдине вікно», АСУР, NCTS), їхня загальна ефективність обмежується саме роз'єднаністю фіскальних баз. Впроваджені ініціативи не можуть дати повного синергетичного ефекту через відсутність єдиного аналітичного хабу, що об'єднував би митні та податкові дані, як це функціонує у європейських країнах для наскрізного контролю фінансових потоків.

Інтегрована система адміністрування митних і податкових платежів є критично необхідною для підвищення реальної ефективності фіскального контролю. Таке об'єднання гарантує не лише технологічну синергію, але й інституційний прорив, усуваючи бар'єри між відомствами. Впровадження цієї системи є ключовим елементом побудови «цифрової держави», де митниця та податкова служба діятимуть як єдиний фіскальний механізм, що є фундаментом для стабільності бюджету, відновлення довіри бізнесу та успішної європейської економічної інтеграції.

Для підвищення ефективності адміністрування митних платежів необхідна системна трансформація, заснована на трьох взаємопов'язаних напрямках:

- *посилення цифровізації та автоматизації*: впровадження електронних декларацій, автоматизованих систем обміну даними та алгоритмів машинного навчання (штучного інтелекту) дозволить скоротити час оформлення, підвищити прозорість і мінімізувати корупційні ризики. Цифровізація є прямим інструментом для підвищення швидкості та достовірності адміністрування.

- *вдосконалення аналітики ризиків*: створення автоматизованих систем управління ризиками дозволить зосередити ресурси на проблемних випадках (контрабанда, тіньовий імпорт), зменшуючи навантаження на добросовісних учасників ЗЕД. Це підвищує ефективність контролю при обмежених ресурсах.

- *забезпечення правової стабільності та міжнародної координації*: забезпечення стабільності митного законодавства є критично важливим для передбачуваності бізнесу. Міжнародне співробітництво (через транскордонні електронні системи) сприяє виявленню порушень та зниженню трансакційних витрат, що є прямим показником підвищення ефективності для суб'єктів ЗЕД.

Таким чином, удосконалення митного адміністрування має ґрунтуватися на системному підході, що поєднує технологічні інновації, управління ризиками та забезпечення правової стабільності. Митна політика в умовах війни повинна балансувати між забезпечення фіскальної ефективності (мобілізація фінансових ресурсів для опору та борони) та підтримку стратегічного імпорту (для забезпечення життєдіяльності та захисної функції держави).

Оцінка прогресу України в адаптації до митних норм ЄС виявляє системні прогалини, які уповільнюють євроінтеграцію та знижують ефективність адміністрування. Серед ключових проблем:

- *законодавча невизначеність*, спричинена затримками в оприлюдненні нового Митного кодексу та внесенням фрагментарних змін, які створюють правові колізії;

- *сповільнення стратегічних програм*, таких як Спільний транзит (NCTS) та Авторизований економічний оператор (АЕО), чия низька привабливість для бізнесу (зокрема, через недостатність стимулів та низьку кількість сертифікатів АЕО-Б) гальмує початок переговорів про взаємне визнання з ЄС;

- *низька ефективність контрольних механізмів* залишається гострою: система управління ризиками нерівномірна, а практика контролю митної вартості (високий відсоток програних Держмитслужбою судів) свідчить про необхідність перегляду підходів відповідно до міжнародних стандартів;

обмеженість фінансових ресурсів, відсутність спеціалізованої бюджетної програми для цифровізації;

обмеженість практичних результатів боротьби з контрабандою та корупцією, що вимагає не лише криміналізації, а й системного інституційного оновлення (кадрова політика, розбудова правоохоронної функції ДМС та посилення координації) [120]

Для успішної євроінтеграції в митний простір ЄС, підвищення рівня ефективності митне адміністрування потребує комплексної реформи у відповідності до встановлених стратегічних пріоритетів розвитку, що включає: прискорену гармонізацію, фінансове забезпечення цифрової трансформації, вдосконалення ризик-менеджменту та кардинальне оновлення кадрової політики.

2.3. Трансформація податкових стратегій країн світу в умовах глобальної невизначеності

Зростаюча відкритість національних економік впродовж останніх десятиліть демонструє дуже суперечливі, хоча, на перший погляд, позитивні, тенденції. Країни, наближаючись одна до одної через спрощення умов переміщення фінансового та людського капіталу, відміну та зменшення тарифних обмежень, гармонізацію податкових та фінансових систем, отримали додаткові можливості для економічного зростання та розвитку й посилили конкурентні позиції та економічне лідерство, а з іншого боку – стали вразливими до глобальних викликів і загроз.

Особливістю сучасного світу є трансформація світового порядку та глобальних інституцій, зростання залежності національних економік від зовнішніх шоків та внутрішніх дисбалансів, здебільшого фінансового характеру, посилення соціальних викликів та гібридних загроз. Якщо раніше у науковому дискурсі/аналітичних дослідженнях звучали тези про фінансові, економічні, демографічні та інші кризи за сферою поширення й впливу, то зараз вони стали перманентними та системними, формуючи так звану «нормальність» глобальної нестабільності. Цілком слушно зазначають науковці, що «глобальні системи зараз тісно взаємопов'язані, в результаті чого ризик може вільно поширюватися і поширюється через кордони. Без ефективних механізмів реагування на ці зміни, можливості світу запобігати кризам та керувати ними будуть недостатніми» [148]. Тому країнам потрібні нові моделі розвитку, які б об'єднували довгострокові цілі (такі як економічний розвиток, фінансова конкурентоспроможність, соціальна й екологічна стійкість, тощо) та стратегічні механізми їх досягнення (наприклад, податкові та інвестиційні стратегії, цифрові трансформації, інноваційні та інфраструктурні рішення, соціальні програми).

В останні десятиліття науковці, експерти, міжнародні організації перебувають в пошуку моделей економічного розвитку, які б поєднували соціальну справедливість і фінансову ефективність. Разом з тим, має місце

посилення глобальна невизначеність та посилення гібридних викликів зараз нарощення свого впливу на національні економіки, що обумовлює необхідність забезпечення фіскальної конкурентоспроможності країн, та потребує трансформації податкових стратегій на усіх рівнях реалізації – від національного до міжнародного.

Сучасний світ перебуває у стані глибокої системної турбулентності та невизначеності, що виходить за межі класичного розуміння циклічного розвитку економічних процесів, адже економічні, фінансові та податкові системи змушені реагувати не на цикли, а на постійні шоки. Енергетичні, технологічні, кліматичні, фінансові й безпекові кризи накладаються одна на одну, утворюючи феномен полікризи – «світ стикається з полікризою – сукупністю пов'язаних глобальних ризиків із поглибленими наслідками» [151]. Такий стан посилюється гібридними викликами – поєднанням воєнних, інформаційних, кібернетичних і соціально-економічних загроз, що розмивають традиційні межі між внутрішньою та зовнішньою політикою, між ринковою стабільністю та безпекою.

Нові гібридні виклики об'єднують у собі військові, політичні, економічні, інформаційні та технологічні інструменти впливу, що дозволяють суб'єктам міжнародних відносин досягти стратегічних цілей без відкритої ескалації. Такий підхід створює постійний стан напруженості, у якому традиційні механізми безпеки виявляються частково неефективними. Українські науковці Л. Герасіна та М. Требін подають власне бачення глобальних зрушень, які спровокували низку гібридних викликів, тому ми спостерігаємо як «глобальну деконструкцію світової політичної системи, що «набуває зміненого вигляду із новими балансами/дисбалансами центрів «сили і впливу», з прагненням національних держав здійснити «реконкісту» (відновлення) свого економічного суверенітету, з новими домінуючими тенденціями і не в усьому зрозумілими перспективами розвитку» [23. С. 72–93.]. Разом з тим, прояви впливу гібридних загроз спостерігалися з моменту вступу людства в XXI століття, тому використання антикризових заходів, та механізмів нейтралізації гібридних викликів часто

використовували країни у зовнішній політиці, удосконалюючи форми їх використання, та розширюючи межі впливу. При цьому, «гібридні загрози охоплюють повний спектр різних способів ведення війни, включаючи звичайні засоби, нерегулярну тактику та формування, терористичні акти, включаючи невибіркове насильство та примус, а також кримінальні заворушення» [155].]

Слушною є думка, згідно з якою, умови стійкості Європейського Союзу до гібридних війн, «пов'язані з тим, що поряд із використанням звичайного комплексу загроз національній безпеці зростає роль невійськових викликів» [30. С. 53–59.], а це потребує швидкого реагування та протидії, в тому числі й інституційної, обміну досвідом та залучення кращих практик протидії викликам і загрозам.

Як і в Україні, глобальна невизначеність значно посилилася після 2022 р, коли країни усвідомили крихкість світового порядку, і активно почали запроваджувати політику «security turn». У 2023 р. Європейський Союз затвердив «European Economic Security Strategy», яка визначила ключові ризики економічної безпеки: «ризики для стійкості ланцюгів постачання, включаючи енергетичну безпеку; ризики для фізичної та кібербезпеки критичної інфраструктури; ризики, пов'язані з технологічною безпекою та витоком технологій; ризик перетворення економічної залежності на зброю або економічного примусу» [176.].

Означені ініціативи були зумовлені перш за все, зростанням мілітаризації національних економік, що з одного боку пояснюється питаннями необхідності забезпечення безпекових орієнтирів, з іншого боку, це може бути викликом для фінансування соціальних програм. В цьому контексті, безумовно правильним рішенням є «нарощення темпів розвитку військової могутності, без перевищення допустимих мір, заради збереження пропорції в економіці та мінімізації напруги у видатках державного бюджету» [106. С. 49–55.]. У 2024 році світові військові витрати досягли 2718 млрд дол США, що свідчить про стабільне зростання протягом усього десятиліття – на 37 % у період з 2015 по 2024 рр. Частка світового валового внутрішнього продукту, спрямована на

військові потреби, підвищилася до 2,5 %, тоді як середні військові витрати у структурі державних бюджетів зросли до 7,1 % [185.], що безумовно обумовило зміну структури та обсягу податкової надходжень країн світу.

Гібридні виклики значною мірою трансформували глобальну фінансову архітектуру (це стало помітно після 2014 р. та 2022 р.), особливо важкими нові реалії стали для країн, в яких домінувала парадигма соціальної держави: постала дилема зміни пріоритетів фіскальної політики – як забезпечити безпеку країни, але не зруйнувати інституційно сформовану соціальну модель. Рис. 2.9. підтверджує існування критичних етапів у динаміці частки державних соціальних видатків у ВВП, хоча загальна динаміка свідчить про зростання ролі соціальної держави.

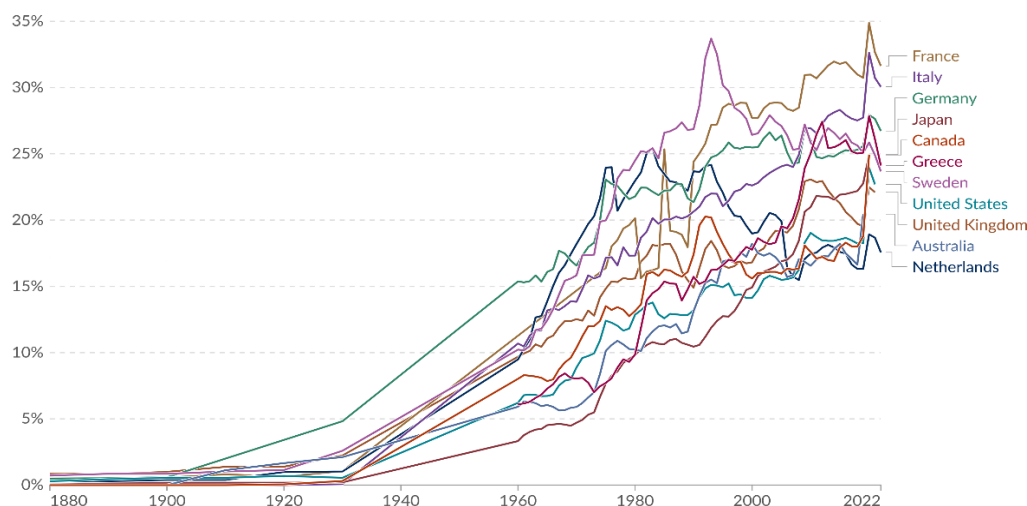


Рис. 2.9. Динаміка частки державних соціальних видатків у ВВП окремих країн світу, % [153.]

З метою підвищення конкурентоспроможності країни переглядають національні фінансові та податкові політики, запроваджують податкові стимули, знижують ставки оподаткування, розширюють систему пільг для інвесторів і підтримують інноваційні галузі. Така стратегія спрямована на створення привабливого бізнес-клімату, здатного не лише утримати національний капітал, а й залучити нові потоки іноземних інвестицій.

Відмітимо, що означені процеси видозмінили і концептуальний базис поняття «податкова конкуренція», трансформувавши її в процес «процес, у якому країни змагаються за залучення мобільних капіталів та транснаціональних

корпорацій шляхом встановлення привабливих податкових умов, що включає зниження ставок податку на прибуток, надання податкових пільг та створення спеціальних режимів оподаткування» [151], та «спосіб корегування розміру податкового навантаження задля отримання достатнього обсягу фінансових ресурсів, спрямування їх у розвиток суб'єктів господарювання, що сприятиме підвищенню добробуту громадян, економічному розвитку країни» [82.]. Безумовно, зростання невизнаності та появи нових ризиків стабільності економічної системи видозмінюють механізми і структуру заходів для підтримання податкової конкурентоспроможності країнами світу.

Попри загальний зовнішній спокій фінансових ринків, зберігається прихована вразливість глобальної економіки. Аналіз даних, оприлюднених у квітневому випуску Global Financial Stability Report (IMF, 2025) [146.], демонструє суттєвий розрив між зростанням глобальної економічної невизначеності та відносною стабільністю фінансових ринків. Порівняння показників невизначеності у сфері торгівлі, економічної політики та геополітичних ризиків із динамікою ринкової волатильності демонструє характерну для поточного етапу економічного циклу асиметрію: підвищені ризики співіснують із низькими рівнями фінансової турбулентності.

Три індикатори невизначеності – Trade Policy Uncertainty, Economic Policy Uncertainty та Geopolitical Risk Index – мають досить високі значення, що свідчить про глибоку структурну невизначеність, спричинену поєднанням трьох чинників: посиленням протекціоністських заходів та переорієнтацією глобальних ланцюгів постачання; складністю прогнозування монетарної та фінансової політики у провідних економіках світу; ескалацією регіональних конфліктів і зростанням геополітичних ризиків. Наведена ситуація підтверджує системний характер невизначеності. У жовтні 2024 р. інвестори демонстрували значну толерантність до ризику та не очікували погіршення ситуації, хоча перші три індекси демонстрували високі значення. Безперечно, за таких умов зростає складність прогнозування монетарних та фінансових рішень.

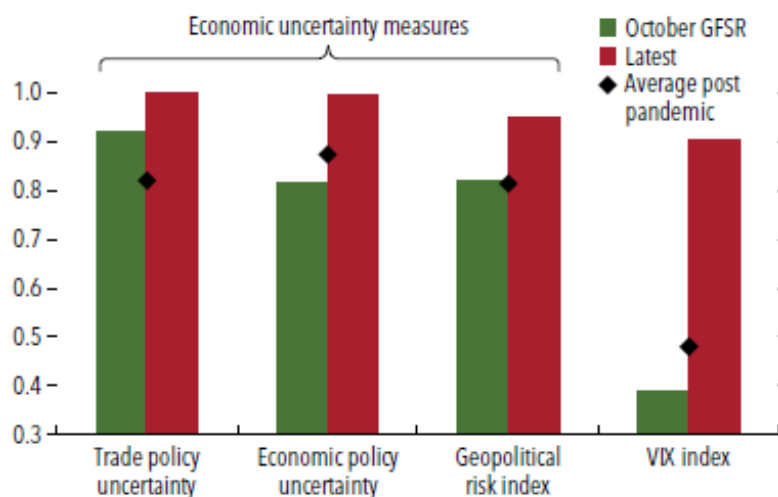


Рис. 2.10. Економічна невизначеність і фінансова волатильність (квітень 2025 Global Financial Stability Report) [146]

Зростання економічної невизначеності та фінансової волатильності, зумовленої впливом гібридних викликів і загроз погіршує фінансову конкурентну позицію країн, які мають вразливішу фіскальну систему, велику зовнішню заборгованість, нестабільний валютний курс або слабе інституційне середовище. Водночас це створює переваги для країн із сильними інституціями, стабільною політикою та низьким ризиком – вони є більш конкурентоспроможними для залучення інвестицій.

Одним із пояснень такої волатильності вважають тарифну політику США весною 2025 р. [188]. Так, у квітні 2025 р. глобальна торговельна система зіткнулася з масштабним загостренням протекціоністських тенденцій – протягом лише одного місяця було зафіксовано 471 нових втручань у торговельну та промислову політику країн [154]. Згідно з аналітичним звітом Global Trade Alert (2025) найпомітніші зміни відбулися внаслідок дій уряду США у тарифній сфері, які супроводжувалися значним підняттям ставок мита на імпорт більшості товарів з країн, які є важливими акторами міжнародної торгівлі. У відповідь країни відреагували по різному, знову ж таки виходячи із інституційної спроможності, власного фінансового та економічного потенціалу: наприклад, ЄС, Китай прийняли рішення про запровадження дзеркальних тарифів, Аргентина та Бразилія для зниження інфляційного тиску зменшили мита на споживчі та промислові товари.

Впродовж останніх десятиліть у податкових системах більшості країн спостерігались дві взаємопов'язані тенденції, які були спрямовані на адаптацію до структурних змін глобальної економіки та зміщення акценту з прямих податків на непрямі: поступове, хоча й асиметричне, зниження податкового тиску на капітал для створення сприятливих умов для інвестиційної активності та фінансової конкурентоспроможності національних економік; фіскальне переформатування у напрямі непрямого оподаткування та збільшення частки непрямих податків у дохідній частині бюджету. Разом з тим, з огляду на виклики останніх років, відбулися зміни в корпоративному оподаткуванні. У 2024 р. 30 країн змінили ставки податку на прибуток – 8 з них підвищили ставки [140], хоча вони мають гнучкі механізми впровадження та не стримують інвестиційної активності: в Естонії ставка податку вперше за останні роки зросла у 2025 р. з 20% до 22%, у Латвії – з 15% до 16%, хоча залишилася пільга для малих підприємств; в Словенії – з 19% до 22% до 2028 р. [140]. У той же час, регіональні відмінності у ставках корпоративного оподаткування відображають структурну асиметрію глобальної податкової політики.

З огляду зростання глобальної нестабільності та викликів, об'єктивно формуються багаторівневі податкові стратегії – глобальні, регіональні та національні, кожна з яких має власну мету, інструменти реалізації та інституційну основу. У світовій практиці немає ідеальних податкових стратегій, адже кожна країна по-різному обирає стратегічні орієнтири, рівень залучення інвестицій, джерела формування податкової бази. У цьому контексті виникає питання оптимальної конфігурації податкових інструментів, пошук балансу між ефективністю та гнучкістю, щоб зберегти можливість фінансування видатків та підтримання фінансової конкурентоспроможності. Разом з тим, узгодження між податковими стратегіями різних рівнів визначає ефективність фіскальної політики, її здатність забезпечувати економічну стабільність і соціальну справедливість.

Міжнародні організації неодноразово робили спроби ініціювати процеси, спрямовані на формування більш справедливої та узгодженої системи

оподаткування. Їхньою метою є стимулювання країн до перегляду національних податкових стратегій, гармонізації фіскальних підходів та запровадження глобальних принципів оподаткування, які б зменшили рівень податкової конкуренції між країнами. Варто зазначити, що система міжнародного оподаткування не функціонує як єдиний централізований організм, вона має гібридний характер – поєднує елементи національних податкових режимів із наднаціональними рекомендаціями та нормами, домовленостями, практиками, що виробляються через міжнародне співробітництво країн.

Міжнародна координація у сфері оподаткування включає: двосторонні та багатосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування, які дають можливість чітко врегулювати в якій країні сплачувати податки; ініціативи ОЕСР, зокрема проєкт BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) [134]; ініціатива ОЕСР і G20 Pillar Two; обмін податковою інформацією між податковими органами різних країн (наприклад, Common Reporting Standard, CRS); рекомендації міжнародних організацій, зокрема, Міжнародного валютного фонду і Світового банку та ін.

Проєкт Inclusive Framework on BEPS [158], який діє з 2016 року та об'єднує понад 140 країн, надав можливість державам, що не є членами ОЕСР, долучитися до спільної роботи над податковими реформами, адаптувати національні податкові системи до сучасних стандартів прозорості та справедливості. Разом з тим, наприклад, МВФ чи Світовий банк не мають повноважень безпосередньо змусити країни обирати конкретні податкові стратегії, проте вони надають рекомендації щодо податкової справедливості, цифровізації фіскальних систем і зміцнення податкового адміністрування, що особливо актуально в країнах, що розвиваються.

На регіональному рівні країни, як правило, використовують скоординовану та узгоджену податкову політику, спрямовану на створення сприятливого конкурентного середовища внутрішнього ринку, але, наприклад, але досить складно досягти спільної податкової політики, бо фінансове та економічне середовище країн дуже відрізняється.

У 2024 році ЄС реформував систему економічного врядування, ухваливши Регламент ЄС 2024/12637, який запровадив нову логіку середньострокового бюджетного планування в державах-членах. Ця реформа стала ключовою ланкою між стратегічними цілями політики ЄС і бюджетними траєкторіями національних урядів, закріпивши вимогу системної узгодженості між політичними пріоритетами, реформами, інвестиціями та видатками. Кожна держава-член тепер зобов'язана готувати середньостроковий фінансово-структурний план (Medium-Term Fiscal-Structural Plan, MTFSP) – документ, що поєднує елементи бюджетного, структурного й інвестиційного планування. Його мета – показати, як уряд планує досягати цілей ЄС у сфері сталого розвитку, зеленої та цифрової трансформації, стійкості й обороноздатності, не порушуючи при цьому фінансової дисципліни. Необхідні елементи MTFSP включають: опис пріоритетних реформ і інвестицій, необхідних для реалізації спільних цілей ЄС; оцінку їхнього впливу на фінансові показники (дефіцит, борг, первинне сальдо); проєкції бюджетних доходів і видатків щонайменше на 4 роки, із деталізацією за функціями держави; координацію з національними програмами та механізмами ЄС, включаючи плани з відновлення, енергетичні, кліматичні, соціальні та оборонні стратегії.

Фінансово-структурний план слугує своєрідним «мостом» між стратегічними документами (енергетичними, цифровими, соціальними, екологічними стратегіями) і реальними бюджетними видатками, демонструючи, що держава не лише визначила цілі, а й заклала ресурси для їх досягнення.

В межах ЄС кожна країна має власну стратегію, проте є спільні ініціативи щодо фінансової координації у відповідь на глобальні виклики та цифрову трансформацію; екологічного та непрямого оподаткування; боротьби з ухиленням від оподаткування, загрози військового характеру, що дозволяє гармонізувати національні податкові системи [180].

Важливою складовою податкових стратегій розвинутих держав світу є цифровізація, процеси розгортання якої ґрунтуються на низці стратегічних документів та ініціатив прийнятих міжнародними організаціями, що окреслюють

правові умови поширення цифрової ери в глобальному просторі та відіграють ключову роль у формуванні політик, стратегій і стандартів діджиталізації, що значно прискорили розвиток та поширення цифрових технологій, див. додаток Т

Означені документи та стратегії відіграли ключову роль у формуванні глобального цифрового ландшафту, встановленні стандартів цифрового обміну інформацією, сприянні розвитку інфраструктури, створенні правової бази для цифрової економіки та поширенню цифрових технологій в певних сферах державотворення, в тому числі і в сфері оподаткування [143].

Окрім вищеназваних ключових документів, які приймалися міжнародними організаціями, переважною більшістю країн були прийняті національні стратегії цифрового розвитку. Для прикладу, у Великій Британії діє «UK Digital Strategy», яка визначає пріоритети розвитку цифрової економіки та суспільстві, а у Естонії, країні-лідері цифрового розвитку, розроблено стратегію «Digital Estonia», яка охоплює широкий спектр питань, включаючи цифрові послуги, кібербезпеку та цифрову економіку.

За результатами рейтингу Індекс податкової конкурентоспроможності 2024 року [161], податкова система Естонії одинадцять років поспіль визнавалась найбільш конкурентоспроможною у ОЕСР. Такий високий показник обумовлений позитивними характеристиками податкової системи Естонії, зокрема високої ефективності використання процесів цифровізації оподаткування, активне використання яких дозволило значно скоротити адміністративне навантаження на бізнес, державу та фізичних осіб.

Ще одним знаковим результатом цифровізації оподаткування в Естонії є високий рівень довіри до податкового адміністрування, яке підтверджується результатами опитування, згідно з яким, близько 91 % мешканців Естонії згодні добровільно сплачувати податки та визнають свій фінансовий обов'язок щодо утримання держави. Сформоване ще на початку 2000-х років Податково-митною службою Естонії «єдине вікно» є різновидом електронних цифрових послуг. Знаковим є те, що 98 % усіх даних, що надсилаються до Податкової ради, мають цифрову форму, та, разом з тим, коли користувач (а це 96 % приватних осіб та

99 % компаній Естонії, які використовують цифрові сервіси для сплати податків) відкриває свої податкові форми для заповнення, вони вже містять часткову інформацію, що є досить зручним в користуванні.

Щодо податкових стратегій України, то впродовж останніх десятиліть вони зазнають трансформацій відповідно до прийнятих міжнародних зобов'язань та орієнтації на європейський вектор розвитку, що стало причиною багаторічних реформ, бо в контексті гармонізації «підвищення ефективності податкової системи сприяє не тільки фінансовій стабільності держави, але й активізації підприємницької діяльності» [70. С. 605–610.].

Серйозним викликом стали гібридні загрози, які посилюються після повномасштабного вторгнення у 2022 р., що суттєво змінило податкову систему, але беззаперечним є продовження процесів модифікації структури у відповідь на виклики [83].

Вважаємо за необхідне звернути також увагу на особливу роль питань податкової прозорості, які в сучасних умовах набувають стратегічного значення, і актуалізують імплементацію та поширення стандартів Організації економічного співробітництва та розвитку у сфері боротьби з розмиванням бази оподаткування та переміщенням прибутку (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) всіма країнами світу, в тому числі Україною.

З 1 січня 2017 року Україна офіційно приєдналася до проєкту BEPS, ставши учасницею Inclusive Framework. Це підтвердило готовність держави дотримуватися мінімальних стандартів ОЕСР та поступово інтегрувати їх у національну систему оподаткування. Важливим кроком стало прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [46], який вніс до Податкового кодексу України низку норм, спрямованих на реалізацію дій BEPS. Разом з тим, поділяємо думку Н. Крючкової, що в податковій системі України «впроваджені елементи податкових систем з багатьох розвинених країн» [60], однак характер їх імплементації в багатьох випадках не є досконалим, тому трансформація

податкової стратегії України, як і інших країн світу буде тривати і в період післявоєнного відновлення, що спровоковано потребами забезпечення конкуренції за показниками якості податкового середовища.

Враховуючи зростаючі виклики глобальної конкуренції, очевидною ознакою успішності та результативності сучасних податкових стратегій в глобальному масштабі є наявність таких параметрів:

- стійкість до глобальних викликів та загроз, що підвищує гнучкість здійснюваних механізмів під час криз;
- адаптивність до макроекономічних коливань та врахування циклічності економіки;
- стимулювання інвестиційної та інноваційної активності шляхом формування системної політики, а не фрагментарних (особливо небезпечних, популістських) рішень;
- орієнтація на стратегічно важливі сектори та сфери економіки, а також надання пільг на інноваційну діяльність, використанням механізму податкових кредитів на наукові дослідження та розробки, тощо;
- обґрунтованість та прогнозованість прийнятих рішень та підтримка фіскальної стійкості (інституціоналізація середньострокового податкового планування, системний моніторинг ефективності податкових пільг, створення єдиної бази податкових рішень та консультацій та ін.);
- забезпечення стабільності і ефективності податкового середовища;
- інтеграція з стратегічними орієнтирами та завданнями економічної, фінансової, монетарної, боргової, інвестиційної та ін. видів політиками;
- узгодження з основними завданнями політиками держави;
- імплементація зеленого оподаткування у податкову архітектуру як драйвер фіскальної конкурентоспроможності та екологічної безпеки держави;
- підтримка соціального спрямування податкової політики, розвиток податкової грамотності населення;
- спрямування на широке використання цифрових інструментів та посилення цифрової трансформації податкової системи;

➤ узгодження елементів національної податкової стратегії із міжнародними стандартами, на основі збереження оптимуму між національними інтересами, взятими зобов'язаннями та забезпеченням досягнення пріоритетів сталого розвитку держави в глобальному вимірі.

У контексті зміни парадигми економічної безпеки, посилення волатильності світових ринків, фрагментації фінансових потоків, актуальним для країн є перехід до податкових стратегій, які формують систему фіскальної адаптивності, здатну підтримувати інвестиційну активність навіть у періоди глобальної нестабільності та невизначеності, зменшувати бюджетну вразливість до гібридних викликів та загроз, забезпечувати податкову конкурентоспроможність без поглиблення фіскальних ризиків, сприяти екологічній відповідальності та соціальній інклюзії, інтегрувати цифрові рішення.

Резюмуючи, зазначимо, що в період глобальної нестабільності та гібридних викликів податкові стратегії перестають виконувати виключно функцію наповнення бюджету, вони відображають середовище і можливості країни забезпечувати фіскальну конкурентоспроможність, здатність підтримувати соціальну справедливість і фінансову стійкість, але при ньому гарантувати належний рівень безпеки. За цих умов важливо зберігати баланс між короткостроковими цілями та довгостроковими пріоритетами, мати достатньо запасу міцності, щоб протистояти гібридним загрозам, підтримати соціальну згуртованість та конкурентоспроможність бізнесу.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

На основі дослідження прагматики реалізації елементів податкової стратегії та тактичних заходів нейтралізації гібридних викликів і загроз було встановлено, що ефективність функціонування держави визначається її здатністю забезпечувати фіскальну стійкість, економічну резильєнтність та інституційну цілісність. В цьому контексті, податкова система, виступаючи головним інструментом мобілізації фінансових ресурсів, в умовах невизначеності є фундаментальною опорою державного суверенітету та інструментом забезпечення досягнення встановлених стратегічних цілей розвитку. На основі цього обґрунтовано, що розробка та імплементація податкової стратегії є не лише питанням окреслення особливостей податкового адміністрування та заходів його реформування, а ключовою функцією стратегічного державного управління, яке інтегрує економічні, соціальні та безпекові пріоритети розвитку держави.

Виділено тріаду імператив антикризової податкової стратегії, на основі основних груп критеріїв, що відповідають функціям механізму, а саме: фіскальна ефективність (*стійкість*); інституційна ефективність (*якість*); та економічна ефективність (*стимулювання розвитку та відновлення*).

Встановлено, що впродовж аналізованого періоду, найбільш вагомим фактом інституційної неефективності було недотримання принципу стабільності фіскального регулювання, оскільки, інституційні механізми реалізації антикризових податкових стратегій в Україні функціонували в режимі кризового реагування, проте демонстрували значні обмеження у сфері стратегічного розвитку та інституційної стійкості. Для забезпечення стійкості податкової системи та переходу до фази відновлення, необхідною є невідкладна трансформація інституційної архітектури податкової політики.

Аргументовано, що в умовах гібридної війни, яка перетворила фіскальну сферу на об'єкт прямих економічних і кібернетичних атак, трансформація податкової політики у відповідності до стратегічних орієнтирів розвитку

держави в глобальному вимірі стає питанням не лише економічної ефективності, а національної безпеки. Тут, старі механізми адміністрування, засновані на ручному контролі та людському факторі, виявляються критично вразливими і нездатними забезпечити необхідний рівень мобілізації ресурсів для належного забезпечення захисної функції держави.

В результаті дослідження було виявлено, що встановлення ефективності діяльності ДПС та ДМС України в умовах гібридних загроз зосереджувалось на пошуку оптимального балансу між двома суперечливими цілями: необхідністю наповнення бюджету для фінансування оборони та підтримкою економічних процесів через мінімізацію адміністративного тиску. Ключовим стратегічним напрямом залишається цифрова трансформація, де точиться суперечка щодо меж автоматизації контролю та його здатності повністю замінити людський фактор у складних рішеннях. Додатковим критичним полем є темпи та якість імплементації міжнародних стандартів (зокрема, BEPS та CRS), які необхідні для ефективної протидії транскордонному виведенню капіталів, але вимагають значної інституційної готовності та не мають створювати необґрунтованого навантаження на вітчизняний бізнес.

Дослідження трансформація податкових стратегій країн світу в умовах глобальної невизначеності виявило, що на основі зростання глобальної нестабільності та викликів, об'єктивно формувалися багаторівневі податкові стратегії – глобальні, регіональні та національні, кожна з яких мала власну мету, інструменти реалізації та інституційну основу. Виявлено, що кожна країна обирає стратегічні орієнтири, рівень залучення інвестицій, джерела формування податкової бази виходячи з пошуку оптимальної конфігурації податкових інструментів, балансу між ефективністю та гнучкістю, щоб зберегти можливість фінансування видатків та підтримання фінансової конкурентоспроможності.

Основні результати дослідження за другим розділом дисертації опубліковані у працях: [8]; [10]; [11]; [12]; [15]; [101]; [102]; [104].

РОЗДІЛ III.

ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМИ ПОДАТКОВОГО СТРАТЕГУВАННЯ УКРАЇНИ ДЛЯ ПОДОЛАННЯ ТА НЕЙТРАЛІЗАЦІЇ ГІБРИДНИХ ВИКЛИКІВ

3.1. Оптимізація податкового портфелю для України: емпіричний Парето-фронт в умовах невизначеності

Задача вибору податкових стратегій впливає з природи фіскальної політики як багатокритеріального рішення, у якому інтереси основних груп не можуть бути коректно зведені до одного універсального показника без введення додаткових нормативних припущень. У публічних фінансах одночасно співіснують щонайменше три цілі, що перебувають у системній напрузі: нарощування дохідної спроможності бюджету для фінансування функцій держави, зниження сукупних витрат оподаткування для платників (податковий тиск і витрати комплаєнсу) та забезпечення достатнього обсягу і якості суспільних благ і соціального захисту. Спроба замінити ці цілі єдиною функцією суспільного добробуту потребує фіксації ваг перерозподілу, параметрів допустимого ризику щодо дефіциту та боргу, а також припущень про справедливість і прийнятність компромісу для різних груп. У реальному бюджетному процесі такі ваги і пороги є предметом політико-економічного вибору та змінюються залежно від безпекових умов, фаз макроциклу і соціальних пріоритетів, тому їх безпосередня фіксація в цільовій функції моделі часто робить підсумок аналізу залежним від пріоритетів та припущень особи, що приймає рішення, а не від емпіричних закономірностей.

За цих умов Парето-підхід є методологічно нейтральним способом опису простору компромісів без примусової агрегації інтересів. Парето-фронт відображає множину недомінованих рішень, тобто таких, для яких не існує іншої стратегії, здатної одночасно підвищити фіскальну спроможність, зменшити витрати платників і покращити соціальний результат. Це має два принципові

прикладні наслідки: по-перше, елімінуються технічно неефективні рішення, які програють за всіма або майже всіма напрямками, і залишається множина раціональних альтернатив, між якими вибір справді є вибором пріоритетів, а не артефактом невдалої конструкції; по-друге, фронт дає змогу кількісно описати граничні компроміси між критеріями, зокрема оцінити, як змінюється фіскальний ресурс при переході до нижчого податкового клину або вищого, а також простежити варіацію цих співвідношень у різних сценаріях.

Для України на 2026–2030 рр. аргументація на користь Парето-фронту додатково посилюється високою невизначеністю та структурними зламами у макроекономічній і фіскальній базі. За таких умов залежності між ефективними ставками, базою оподаткування, податковим розривом, еластичностями надходжень і потребою у видатках набувають нелінійного й асиметричного характеру, тому оптимум, отриманий у межах постановки задачі з єдиною цільовою функцією, часто виявляється чутливим до зміни припущень щодо зовнішнього фінансування, інфляційно-курсової траєкторії, циклічності виробництва та масштабу соціальних потреб. Парето-фронт у цій ситуації функціонує як інструмент стійкого аналізу, задає не одну точку, а межу допустимих компромісів, що дає змогу обирати рішення з урахуванням фіскальних обмежень і мінімально припустимих соціальних стандартів без задання ваг корисності в неявному вигляді. Крім того, Парето-представлення узгоджується з реальною процедурою ухвалення фіскальних рішень, де бюджетна політика формалізується через обмеження (дефіцит, борг, мінімальні видатки на пріоритетні функції) та через вибір між конкуруючими цілями, а не через максимізацію абстрактної одновимірної корисності. У цьому сенсі Парето-фронт забезпечує коректну аналітичну мову для розділення технічної ефективності (недомінованість) і нормативного рішення (вибір точки на фронті), підвищуючи прозорість і відтворюваність висновків.

Далі постановка формалізується через множину допустимих стратегій, сценарні альтернативи та три критерії, які обчислюються на базі бюджетної і

макроекономічної статистики. Всі розрахунки виконуються на горизонті 2026–2030 рр. з урахуванням сценарних відхилень.

Нехай через S позначимо множину допустимих податкових стратегій, а $s \in S$ – конкретну стратегію, що визначає узгоджений пакет параметрів оподаткування, адміністрування та бюджетних пріоритетів. Для деталізації реалізацій усередині стратегій введемо множину альтернатив A , де $a \in A$ – сценарна реалізація зовнішніх умов, що задає траєкторію номінального та реального масштабу економічної активності (зокрема, через ВВП та індекс промислового виробництва (ПВ)), параметри прибутковості приватного сектору, умови зовнішнього фінансування та характеристики ринку праці. Горизонт оцінювання задається роками $t \in \{2026, \dots, 2030\}$; стратегія s інтерпретується як узгоджений пакет параметрів і правил, що застосовується на цьому горизонті. Якщо окремі параметри допускають річну зміну, це фіксується індексацією s_t . Для порівняння стратегій показники агрегуються за роками 2026–2030 (наприклад, як середні/дисконтовані значення або як інтегральні індикатори траєкторії). Результати реалізації стратегії s за альтернативою a описуються трьома агрегованими показниками: $f_{\text{держ}}(s, a)$ як фіскальна спроможність (здатність формувати доходи та обмежувати дефіцитність), $f_{\text{платн}}(s, a)$ як сукупні витрати платників (податковий клин і витрати дотримання правил) та $f_{\text{благ}}(s, a)$ як спроможність забезпечувати суспільні блага (фінансування пріоритетних функцій і соціальна стабільність). У подальшому $f_{\text{держ}}(s, a)$ і $f_{\text{благ}}(s, a)$ максимізуються, тоді як $f_{\text{платн}}(s, a)$ мінімізується. У цій постановці напруга між цілями є структурною: посилення $f_{\text{держ}}(s, a)$ нерідко досягається інструментами, що збільшують $f_{\text{платн}}(s, a)$, тоді як підвищення $f_{\text{благ}}(s, a)$ потребує додаткового ресурсу або перерозподілу, що впливає і на бюджетну рівновагу, і на стимули економічних агентів.

Формалізація вибору здійснюється через відношення домінування в просторі критеріїв на рівні пар (s, a) , оскільки значення показників залежать від сценарних умов. Нехай для двох пар $(s_1, a_1), (s_2, a_2)$ виконується

$f_{\text{держ}}(s_1, a_1) \geq f_{\text{держ}}(s_2, a_2), \quad f_{\text{платн}}(s_1, a_1) \leq f_{\text{платн}}(s_2, a_2), \quad f_{\text{благ}}(s_1, a_1) \geq f_{\text{благ}}(s_2, a_2),$ і
 принаймні одна з цих нерівностей є строгою; тоді (s_1, a_1) домінує, а (s_2, a_2)
 елімінується як технічно неефективна. Парето-множина $P \subseteq S \times A$ визначається
 як сукупність пар (s, a) , для яких у $S \times A$ не існує домінуючої альтернативи, а
 Парето-фронт є відображенням P у просторі $(f_{\text{держ}}, f_{\text{платн}}, f_{\text{благ}})$. Економічний
 зміст фронту полягає в тому, що будь-який перехід уздовж межі ефективності
 означає неминучий обмін між результатами: посилення фіскальної спроможності
 або соціальних результатів досягається лише за рахунок збільшення сукупних
 витрат платників або поступки за одним із двох інших критеріїв. Оскільки
 множина недомінованих реалізацій формується на рівні (s, a) , подальший вибір
 репрезентативних стратегій s виконується з урахуванням їхньої сценарної
 стійкості, тобто здатності зберігати недомінованість (або близькість до фронту)
 та виконання бюджетних правил за зміни зовнішніх умов.

Обчислення критеріїв здійснимо на базі бюджетних і макроекономічних
 індикаторів, які безпосередньо відображені у статистичних рядах: ВВП,
 показники ринку праці, а також доходи і видатки державного та зведеного
 бюджетів із деталізацією податкових надходжень. З фінансової точки зору
 $f_{\text{держ}}(s, a)$ доцільно задавати як індикатор фіскальної спроможності та стійкості,
 що агрегує рівень доходів і керованість дефіцитної траєкторії, наприклад через
 відношення доходів до ВВП з одночасним штрафом за дефіцит або борговий
 тиск, щоб відокремити «мобілізацію доходів» від нарощування дисбалансів.
 Показник $f_{\text{платн}}(s, a)$ задається як сукупна вартість оподаткування для приватного
 сектору, що включає ефективне податкове вилучення відносно ВВП або
 відносно релевантної бази (зарплатного фонду, прибутків, споживання) та проксі
 витрат дотримання правил, які в моделі пов'язуються зі складністю
 адміністрування і частотою/інтенсивністю контрольних процедур. Показник
 $f_{\text{благ}}(s, a)$ доцільно пов'язувати з бюджетною спроможністю фінансувати
 пріоритетні функції і підтримувати соціальну стабільність, тобто із частками
 видатків на оборону/безпеку, соціальний захист, охорону здоров'я та освіту (або

їх агрегатом) у ВВП та/або в загальних видатках із можливим урахуванням ринкових і соціальних наслідків через динаміку безробіття як інтегрального індикатора напруженості. Така параметризація забезпечує пряме узгодження моделі з офіційною бюджетною класифікацією та дозволяє інтерпретувати результати як траєкторії доходів, видатків і дефіциту, а не як абстрактні індекси.

Окремою вимогою до побудови критеріїв є їхня операційність у термінах бюджетної аналітики: показники повинні бути безпосередньо прив'язані до спостережуваних статей доходів/видатків і масштабовані через ВВП для забезпечення порівнянності в часі. Такий підхід узгоджується з практикою фінансового аналізу, де ключові агрегати (доходи, видатки, дефіцит) оцінюються у відносних величинах до ВВП, а стійкість трактується через здатність утримувати дефіцит і борг у межах правил. Саме тому подальші модельні залежності подаються через стандартні співвідношення бюджетного балансу та декомпозицію надходжень за основними складовими, а також через параметри ефективного вилучення та податкового розриву.

Множина допустимих стратегій S у цьому підході задається не лише діапазонами податкових параметрів, а передусім бюджетними правилами і мінімально припустимими стандартами фінансування пріоритетів. Типовими є обмеження на дефіцит у відсотках до ВВП, обмеження на боргову траєкторію або на вартість обслуговування боргу, а також нижні межі фінансування секторів, що в умовах воєнного та відновлювального періоду виступають пріоритетними для гарантованого забезпечення (оборона/безпека, соціальний захист, критичні суспільні послуги). У такій постановці Парето-фронт формується шляхом систематичного перебору параметризованих стратегій або через метод ε -обмежень, коли одна з цілей оптимізується за фіксованих порогів для двох інших, що фінансово інтерпретується як пошук найкращої дохідної спроможності за заданої верхньої межі сукупних витрат платників і мінімально допустимого рівня соціальної спроможності. Отриманий фронт використовується для відбору трьох репрезентативних стратегій як трьох точок недомінованої множини, які відповідають різним конфігураціям пріоритетів і

водночас залишаються керованими за дефіцитно-борговими обмеженнями; ці три точки надалі інтерпретуються як три репрезентативні пакети рішень, відібрані з Парето-множини як технічно ефективні альтернативи для періоду 2026–2030 рр. із чітким описом інструментів, очікуваної траєкторії бюджетних агрегатів і ключових ризиків за альтернативами $a \in A$. Подальша формалізація ґрунтується на стандартній структурі бюджетного балансу та на представленні податкових надходжень через ефективну ставку, масштаб економічної активності, з якої сплачуються податки, та корекцію на податковий розрив.

Функціональні залежності між інструментами стратегії та бюджетними результатами задаються через декомпозицію доходів на податкові бази, ефективні параметри вилучення та податковий розрив. Для кожного року $t \in \{2026, \dots, 2030\}$ і кожної пари (s, a) дохідна частина подається як сума основних компонентів податкових надходжень і неподаткових надходжень із урахуванням зовнішніх трансфертів, тобто

$$D_t(s, a) = D_t^{\text{под}}(s, a) + D_t^{\text{непод}}(s, a) + D_t^{\text{зовн}}(a), \quad (1)$$

де $D_t^{\text{зовн}}(a)$ відображає сценарну складову.

Формула (1) відображає загальноприйняту в бюджетній аналітиці структуру доходів, у якій загальний обсяг надходжень подається як сума податкових, неподаткових та трансфертних компонентів. Виокремлення $D_t^{\text{зовн}}(a)$ як сценарної складової дає змогу розмежувати інструменти стратегії s , що перебувають у сфері внутрішньої податкової та адміністративної політики, і параметри зовнішнього фінансування, які на середньостроковому горизонті визначаються переважно зовнішніми умовами та не залежать безпосередньо від внутрішніх податкових рішень.

Податкові надходження записуються у вигляді

$$D_t^{\text{под}}(s, a) = \sum_{p \in P} \tau_{p,t}(s) B_{p,t}(a) (1 - \delta_{p,t}(s, a)), \quad (2)$$

де $\tau_{p,t}(s)$ є ефективним параметром вилучення в межах стратегії s , $B_{p,t}(a)$ – база оподаткування, що визначається траєкторією макроекономічної активності в

альтернативі a , $\delta_{p,t}(s,a)$ – податковий розрив, який реагує на параметри адміністрування та комплаєнсу у стратегії s . Для податків, чутливих до фізичного обсягу випуску в товарному секторі, база уточнюється через коригувальний множник реального сектору $q_t(a)$, побудований на індексі промислового виробництва (ІПВ):

$$B_{p,t}(a) = \tilde{B}_{p,t}(a) \cdot q_t(a); \quad q_t(a) = \frac{\text{ІПВ}_t(a)}{\text{ІПВ}_t(a_0)} \quad (3)$$

де $\tilde{B}_{p,t}(a)$ – компонента бази, масштабована за макротраєкторією (зокрема ВВП), а a_0 – базовий сценарій.

Формула (2) є стандартним представленням податкових надходжень як результату взаємодії трьох блоків: економічної бази оподаткування $B_{p,t}(a)$, що визначається макроекономічною динамікою і структурою виробництва; ефективного параметра вилучення $\tau_{p,t}(s)$, який агрегує номінальні ставки, пільги та правила визначення бази; податкового розриву $\delta_{p,t}(s,a)$, що відображає втрати надходжень через ухилення, помилки адміністрування та недотримання. Використання множника $1 - \delta_{p,t}(s,a)$ відповідає практиці оцінювання податкового розриву, де надходження трактуються як частка потенційного збору за повного комплаєнсу.

У сценарному блоці a масштаб економічної активності для компонентів, пов'язаних із реальним випуском, уточнюється траєкторією ІПВ. Це дозволяє узгодити сценарні відхилення надходжень не лише з агрегованою динамікою ВВП, а й із коливаннями фізичного обсягу виробництва, які визначають податкову спроможність товарного сектору та суміжних ланцюгів постачання.

У такій формі вхідні статистичні ряди використовуються двома способами: як масштабуючі фактори для баз $B_{p,t}(a)$ і як верифікаційні обмеження для $D_t(s,a)$ на ретроспективному відрізку, що дозволяє узгодити модельні траєкторії з фактичними бюджетними спостереженнями до початку прогностного інтервалу.

Видаткова частина задається через структуру функцій бюджету і фіскальні пріоритети. Для кожного t фіксується $E_t(s, a)$, що включає видатки на оборону/безпеку, соціальний захист, охорону здоров'я, освіту та інші функції, а також обслуговування боргу, причому для пріоритетних напрямів вводяться нижні межі фінансування як відсоток до ВВП або як частка в загальних видатках. Бюджетний баланс визначається як

$$Def_t(s, a) = E_t(s, a) - D_t(s, a), \quad (4)$$

а сукупна керованість фіскальної траєкторії на горизонті відображається агрегованими показниками, наприклад сумарним дефіцитом у відсотках до ВВП з дисконтуванням або штрафом за перевищення порогів.

Формула (4) використовується не як поведінкова гіпотеза, а як структурне обмеження, що забезпечує узгодженість між доходами, видатками і дефіцитом для кожної реалізації (s, a) . Саме тому критерій $f_{\text{держ}}(s, a)$ доцільно будувати із врахуванням комбінації дохідної спроможності та керованості дефіцитної траєкторії, а не лише рівня доходів. На цій основі критерій $f_{\text{держ}}(s, a)$ набуває чіткої інтерпретації як функції доходів і дефіцитної траєкторії, $f_{\text{платн}}(s, a)$ – як функції ефективних вилучень і проксі витрат комплаєнсу, а $f_{\text{благ}}(s, a)$ – як функції забезпечення пріоритетних видатків і соціальної напруженості, що відображається індикаторами ринку праці.

Результати моделювання доцільно подавати у вигляді матриці рішень, що забезпечує порівнянність стратегій у термінах бюджетної аналітики. Для кожної допустимої пари $(s, a) \in S \times A$ формується рядок матриці D , який включає значення $f_{\text{держ}}(s, a)$, $f_{\text{платн}}(s, a)$, $f_{\text{благ}}(s, a)$ та, за потреби, допоміжні фінансові індикатори, що підсилюють інтерпретацію: середній рівень доходів до ВВП, середній дефіцит до ВВП, частки видатків на оборону/безпеку та соціальний захист, а також показники чутливості до альтернатив a . Після цього з матриці вилучаються доміновані пари та формується Парето-множина P . Така матриця є базою для побудови Парето-фронту та для вибору трьох репрезентативних пакетів рішень як точок недомінованої множини, які відповідають різним

профілям компромісу: фіскальній консолідації, відновлювальному зростанню через розширення бази та соціальній стабілізації. Остаточний відбір трьох стратегій здійснюється як вибір трьох точок, що належать до P , є максимально віддаленими одна від одної у просторі критеріїв і водночас зберігають керованість дефіцитно-боргових показників за більшістю альтернатив a , що дозволяє уникнути концентрації на одному вузькому сегменті фронту і забезпечує репрезентативність пропозицій для середньострокової фіскальної політики. Побудова S спирається на історичні співвідношення доходів і видатків, зафіксовані у статистиці виконання бюджетів, та на макроекономічні ряди, що визначають масштаб баз оподаткування. Вихідні дані використовуються як калібрувальний шар: по-перше, для приведення дохідних компонентів моделі до емпірично спостережуваних порядків величин, щоб вона не переоцінювала і не недооцінювала податкову спроможність за типових умов, по-друге, для відтворення структурних зрушень у бюджеті, зокрема зміни ролі податкових і неподаткових надходжень та різких змін у видатках на оборону/безпеку.

Динаміка макроекономічних і бюджетних показників наочно фіксує структурні зрушення, які визначають рамку для податково-бюджетних рішень на горизонті 2026–2030 рр. Дані ВВП України за 2012–2025 рр (додаток У, таб 1.) демонструють зміну темпів економічної активності між періодами зростання та шоків, що важливо для моделювання еластичностей надходжень і для відокремлення ефекту ставок від ефекту звуження/розширення бази. У контексті постановки задачі це означає, що одна й та сама конфігурація податкових параметрів може давати різні бюджетні результати залежно від фази циклу та масштабу економіки, тому у моделі критерій фіскальної спроможності доцільно нормувати через ВВП і доповнювати оцінкою керованості дефіцитної траєкторії.

Для уточнення циклічної компоненти та структурних коливань реального сектору, які не завжди пропорційно відображаються у номінальному ВВП, у роботі додатково використано ІПВ. Він відображає зміну фізичного обсягу випуску в товарному секторі та дозволяє відокремити ефекти загальної макродинаміки від змін саме виробничої активності, що впливає на формування

надходжень від податку на прибуток підприємств і ПДВ (через масштаби виробництва та реалізації), а також суміжних джерел. Дані динаміки ІПВ (додаток У, таб. 2) використовуються як емпірична основа для калібрування сценарних відхилень у блоці $a \in A$.

Динаміка ІПВ фіксує періоди різкого падіння та відновлення випуску, що є критичним для сценарного відтворення траєкторій податкових надходжень і параметрів ринку праці на горизонті 2026–2030 рр.

Дані додатку (додаток У таб 3.) відображають показники ринку праці, зокрема динаміку безробіття, яка в запропонованій моделі виконує подвійне навантаження. З одного боку, це індикатор соціальної напруженості та потенційного зростання потреби у видатках на соціальний захист, а з іншого – фактор, що визначає поведінкові реакції платників і стійкість податкових надходжень від оподаткування праці. Динаміка підтверджує, що зміни на ринку праці мають суттєвий часовий профіль і можуть бути асинхронними щодо динаміки виробництва, тому альтернативи $a \in A$ у сценарному блоці доцільно формувати з урахуванням різних траєкторій відновлення зайнятості, а критерій $f_{\text{благ}}(s, a)$ інтерпретувати не лише через частки соціальних видатків, а й через здатність пом'якшувати напруженість на ринку праці при заданих бюджетних обмеженнях.

Дані додатку (додаток У таб 4.) демонструють динаміку доходів зведеного бюджету та структури надходжень, що дозволяє перейти від загального рівня доходів до аналізу їхнього складу і стійкості. Очевидною є зміна пропорцій між податковими та неподатковими надходженнями, а також посилення у певні періоди ролі окремих джерел, що вказує на зміну «профілю ризику» дохідної частини. Для моделі це має принципове значення: стратегія, яка збільшує доходи переважно через вузьке джерело або через нестійкі компоненти, може виглядати привабливо за одним показником, але бути слабкою з позицій керованості та прогнозованості, тому $f_{\text{держ}}(s, a)$ доцільно будувати так, щоб він відображав не лише рівень доходів, а й їхню якість у сенсі стійкості до сценарних відхилень.

Дані додатку (додаток У таб 5.) відображають траєкторію видатків і дефіциту, тобто той блок, який у бюджетній політиці фактично задає межі допустимих стратегій. Це демонструє, як змінювалася видаткова потреба та як у різні періоди розширювався або звужувався дефіцит, що дає емпіричну основу для введення обмежень на дефіцит у відсотках до ВВП та для формалізації керованості дефіцитної траєкторії у складі $f_{\text{держ}}(s, a)$. Одночасно через структуру видатків (особливо частки пріоритетних функцій) цей рисунок пояснює, чому в моделі фіксуються нижні межі фінансування напрямів, пріоритетних для гарантованого забезпечення, і чому підвищення $f_{\text{благ}}(s, a)$ не може трактуватися лише як збільшення видатків, а повинно оцінюватися через здатність утримувати фінансування критичних функцій за бюджетних обмежень.

Додатковий вимір багатокритеріальності з'являється на стороні платників і не може бути коректно відображений лише через частку доходів бюджету у ВВП. Для побудови критерію $f_{\text{платн}}(s, a)$ у роботі використано показники фінансового результату підприємств до оподаткування, які відображають прибутковість і, відповідно, потенційну податкову базу та чутливість бізнесу до змін податкового навантаження в розрізі фінансового результату до оподаткування за групами підприємств (великі, середні, малі/мікро) у динаміці 2010–2024 рр. (додаток У, таб 6), та масштабу груп за кількістю суб'єктів. Означене дозволяє відокремити масштабний ефект (великі й середні підприємства формують значну частину прибутку, але представлені відносно невеликою кількістю) від масового ефекту (малі підприємства домінують за кількістю та водночас демонструють іншу динаміку фінансового результату).

У межах постановки задачі це означає, що критерій $f_{\text{платн}}(s, a)$ доцільно будувати як функцію податкового навантаження та основи платоспроможності приватного сектору. Практично, $f_{\text{платн}}(s, a)$ задається як індикатор витрат для платників, що зростає зі збільшенням ефективного вилучення і зменшується зі зростанням фінансової спроможності підприємств, зокрема через нормування податкових параметрів на середній фінансовий результат до оподаткування (за

групами) або через використання індексів чутливості для сценаріїв a . Таким чином, у моделі податкові стратегії порівнюються не лише за здатністю мобілізувати доходи та утримувати дефіцит, а й за тим, яку вартість вони створюють для різних сегментів бізнесу як носія податкового тягара.

У подальших розрахунках $f_{\text{платн}}(s, a)$ використовується як мінімізований критерій і визначається через агрегований податковий тиск та наближену оцінку комплаєнсу, скориговані на фінансову спроможність приватного сектору. Зокрема, базовий компонент може бути представлений як частка податкових надходжень у ВВП або у релевантній базі, тоді як коригувальний множник формується на основі середнього фінансового результату до оподаткування на одне підприємство за розмірними групами (додаток У таб 8.)

За інших рівних умов зменшення середнього фінансового результату підвищує граничну вартість оподаткування для платника, посилює ризики ухилення та робить надходження більш чутливими до змін ставок і адміністрування.

За сценаріями a допускається різна траєкторія прибутковості та структури підприємств, що прямо впливає на оцінку витрат платників і на домінування стратегій у просторі критеріїв.

Отримана параметризація критеріїв дозволяє пов'язати багатокритеріальний вибір із наявними часовими рядами та звести їх до порівнянної системи вимірювання. Для кожної стратегії s і альтернативи a формуються річні значення показників на горизонті $t \in \{2026, \dots, 2030\}$, а також ретроспективні контрольні значення на інтервалі, де наявні фактичні дані. У результаті фронт будується не як абстрактний геометричний об'єкт, а як межа емпірично каліброваних траєкторій доходів, дефіциту, соціальних зобов'язань і навантаження на приватний сектор.

Вихідні ряди фінансового результату та чисельності підприємств дають підставу розрізняти дві складові витрат платників. Перша – безпосереднє вилучення ресурсу через податкове навантаження, яке в агрегованому вигляді відображається часткою податкових надходжень у ВВП, а в деталізованому –

змiнами компонентiв доходiв державного бюджету (ПДВ, податок на прибуток, ПДФО, акцизи тощо) за 2022–2025 рр. Друга – витрати дотримання податкових правил, що зростають зi складнiстю адмiнiстрування та масштабу взаємодiй з контролюючими органами.

У моделi цi двi складовi поєднуються в один мiнiмiзований критерiй так, щоб вiн вiдображав не лише прямий податковий тиск, а й фiнансову спроможнiсть платникiв. Для узгодженого врахування як суми податкових вилучень, так i витрат на виконання податкових вимог показник $f_{\text{платн}}(s, a)$ задається у мультиплікативнiй формi:

$$f_{\text{платн}}(s, a) = T(s, a) \cdot C(s) \cdot \Phi(a), \quad (4)$$

де $T(s, a)$ – агреговане вилучення, яке зростає зi збiльшенням ефективного податкового навантаження; $C(s)$ – показник дотримання правил, вiдображає iнтенсивнiсть комплаєнс-навантаження (через параметри адмiнiстрування, частоту контролю, складнiсть процедур); $\Phi(a)$ – фiнансова спроможнiсть бiзнесу i є коригувальним блоком, який робить витрати платникiв вищими у сценарiях з нижчою прибутковiстю приватного сектору.

Мультиплікативний запис (4) вiдображає припущення, що сукупна вартiсть оподаткування для платника зростає одночасно з пiдвищенням вилучення $T(s, a)$ та з ускладненням комплаєнсу $C(s)$, а вплив цих факторiв посилюється за низької прибутковостi бiзнесу (блок $\Phi(a)$). Така форма є зручною для сценарного аналізу, оскiльки дозволяє роздiлити ефекти полiтики (через T i C) та ефекти макроумов (через Φ), не змiшуючи їх у одному параметрi.

Коригувальний блок $\Phi(a)$ обґрунтовується даними (додаток У таб 5.), оскiльки середнiй фiнансовий результат до оподаткування на одне пiдприємство є природною шкалою для оцiнки граничної ваги податкового платежу: за однакового вилучення в абсолютних величинах навантаження є суттєво жорсткiшим у перiоди, коли прибутковiсть знижується або переходить у вiд’ємну зону. Додатково, вiдмiнностi мiж групами пiдприємств дозволяють вводити ваги за структурою бiзнесу, щоб стратегiя не оцiнювалася виключно

через результати великого сегмента або виключно через масовий сегмент. Це важливо для України, де велика частина суб'єктів – малі/мікро підприємства, але значна частина прибутку концентрується у великих і середніх.

Для критерію $f_{\text{благ}}(s, a)$ критичною є відмінність між номінальним зростанням видатків і фактичною спроможністю підтримувати мінімальні стандарти суспільних благ і соціального захисту. У цьому сенсі бюджетні ряди доповнюються двома типами даних:

1) соціальні зобов'язання та трансферти (середній розмір пенсій, цільова допомога непрацездатним із мінімальними доходами), які фіксують параметри соціальної стабільності не тільки через частки видатків, а й через реальну вихідну соціальну ціну бюджетних рішень;

2) динаміка виробничої активності (ІПВ), яка впливає на бази оподаткування та на структуру зайнятості, а отже – одночасно на $D_t(s, a)$, на ризики дефіциту і на навантаження соціальних програм.

У моделі ці дані використовуються як елементи сценарного блоку a : альтернативи можуть відрізнятися темпами відновлення промисловості й прибутковості бізнесу, що змінює траєкторії баз $B_{p,t}(a)$ і, відповідно, дохідну частину (1)–(2), а також змінює вартість підтримки соціальних стандартів у рамках $E_t(s, a)$.

Оскільки критерії мають різні одиниці виміру (частки ВВП, млн грн, тис. грн на підприємство тощо), перед побудовою фронту застосовується нормування. Для кожного критерію обирається узгоджена шкала:

$f_{\text{держ}}(s, a)$: доходи/ВВП із штрафом за дефіцит/ВВП (або за перевищення порогів дефіциту), що забезпечує порівнянність між роками різного масштабу;

$f_{\text{платн}}(s, a)$: агрегований податковий тиск, помножений на компонент комплаєнс-навантаження і скоригований на середній фінансовий результат на 1 підприємство (за групами), щоб витрати платників були зіставні в різних макроумовах;

$f_{\text{благ}}(s, a)$: забезпечення пріоритетних функцій (частки у ВВП/видатках) із додатковими обмеженнями/порогами, які фіксують мінімальну соціальну спроможність (наприклад, неприпустимість скорочення підтримки пенсійного блоку нижче визначеного стандарту за сценаріями).

Після нормування формується набір порівнюваних значень критеріїв та допоміжних індикаторів для кожної пари (s, a) . Саме ці дані використовуються для побудови фронту: домінування перевіряється на рівні трійки $(f_{\text{держ}}, f_{\text{платн}}, f_{\text{благ}})$, після чого формується Парето-множина P і її відображення у просторі критеріїв.

Практична побудова фронту виконується за таким алгоритмом:

Крок 1 – генерація множини стратегій S . Формується дискретна сітка стратегій за параметрами, які в моделі контролюють $\tau_{p,t}(s)$, $\delta_{p,t}(s, a)$ та $C(s)$, з урахуванням бюджетних правил, які надалі застосовуються як жорсткий фільтр допустимості.

Крок 2 – сценарні реалізації A . Для кожної стратегії обчислюються траєкторії при альтернативних макроумовах (відновлення виробництва, прибутковість підприємств, зовнішнє фінансування), що узгоджуються з історичними зрушеннями 2022–2025 рр. і використовують наявні статистичні ряди як калібрувальну базу. Альтернативи $a \in A$ калібровано з урахуванням історичних коливань виробничої активності, зафіксованих ІПВ: його використано як емпіричний орієнтир для формування діапазонів сценарних відхилень темпів зростання та прибутковості у секторах, чутливих до реального випуску. Це підвищує узгодженість сценарного блоку з фактичними шоками та відновленням у реальному секторі.

Крок 3 – фільтр допустимості. Із множини (s, a) вилучаються пари, що порушують дефіцитно-боргові правила та мінімальні стандарти фінансування пріоритетів; отримується множина допустимих реалізацій $\Omega \subseteq S \times A$.

Крок 4 – обчислення критеріїв і Парето-елімінація. Для кожної допустимої пари $(s, a) \in \Omega$ обчислюються значення $f_{\text{держ}}(s, a)$, $f_{\text{платн}}(s, a)$, $f_{\text{благ}}(s, a)$ та

формується матриця рішень D . Домінування перевіряється на рівні D з урахуванням напрямків оптимізації $(f_{\text{держ}} \uparrow, f_{\text{платн}} \downarrow, f_{\text{благ}} \uparrow)$; вилучаються доміновані пари, і формується недомінована множина $P \subseteq \Omega$, яка є емпіричною оцінкою Парето-фронт у просторі $(f_{\text{держ}}, f_{\text{платн}}, f_{\text{благ}})$. Для алгоритмічної реалізації перевірки домінування зручно перейти до мінімізованого вектора $g(s, a) = (-f_{\text{держ}}(s, a), f_{\text{платн}}(s, a), -f_{\text{благ}}(s, a))$.

Крок 5 – відбір трьох репрезентативних стратегій. Оскільки фронт побудовано на рівні реалізацій (s, a) , відбір виконується на рівні стратегій s з урахуванням сценарної стійкості.

По-перше, для кожної стратегії оцінюється робастність як частка сценаріїв $a \in A$, за яких реалізація (s, a) залишається допустимою, тобто належить Ω ; до подальшого відбору допускаються стратегії, для яких ця частка не нижча за заданий поріг $\rho \in (0, 1)$, зафіксований у розрахунках.

По-друге, серед допущених стратегій обираються три репрезентативні точки з P як найбільш рознесені у нормованому просторі критеріїв: після нормування $(f_{\text{держ}}, f_{\text{платн}}, f_{\text{благ}})$ до порівнянної шкали (наприклад, $\min\text{--}\max$ у $[0, 1]$) обираються три точки, що максимізують мінімальну попарну відстань. Отримані три точки інтерпретуються як три пакети рішень із різними профілями компромісу (фіскальна консолідація, мінімізація тягара для платників, соціальна стабілізація) за умови керованості дефіцитно-боргових показників у більшості сценаріїв a .

Обчислювальна реалізація алгоритму формування матриці рішень, фільтра допустимості, побудови Парето-множини та візуалізацій виконана у вигляді прикладного програмного пакета мовою Python із використанням стандартних бібліотек для обробки даних та графічного представлення результатів.

Сценарне моделювання виконано шляхом перебору множини стратегій S та альтернатив A з подальшим застосуванням фільтра допустимості (обмеження за дефіцитом та мінімальними стандартами фінансування пріоритетів) і процедурою Парето-елімінації. У підсумку розглянуто 2916 реалізацій (s, a) , з

яких 1701 задовольнили встановлені правила допустимості й утворили множину Ω (рис. 3.1).

Кількість усіх реалізацій: 2916
 Допустимі (Ω): 1701
 Парето-точки (P): 75
 Парето-точки серед робастних стратегій: 14

Рис. 3.1. Результати сценарного моделювання із використанням мови програмування Python

Серед допустимих реалізацій ідентифіковано 75 недомінованих точок, що формують Парето-множину P на рівні пар (s, a) . Матрицю рішень для множини Ω зображено на рис. 3.2, де відображено розподіл допустимих реалізацій у просторі критеріїв та виділено недоміновані точки P .

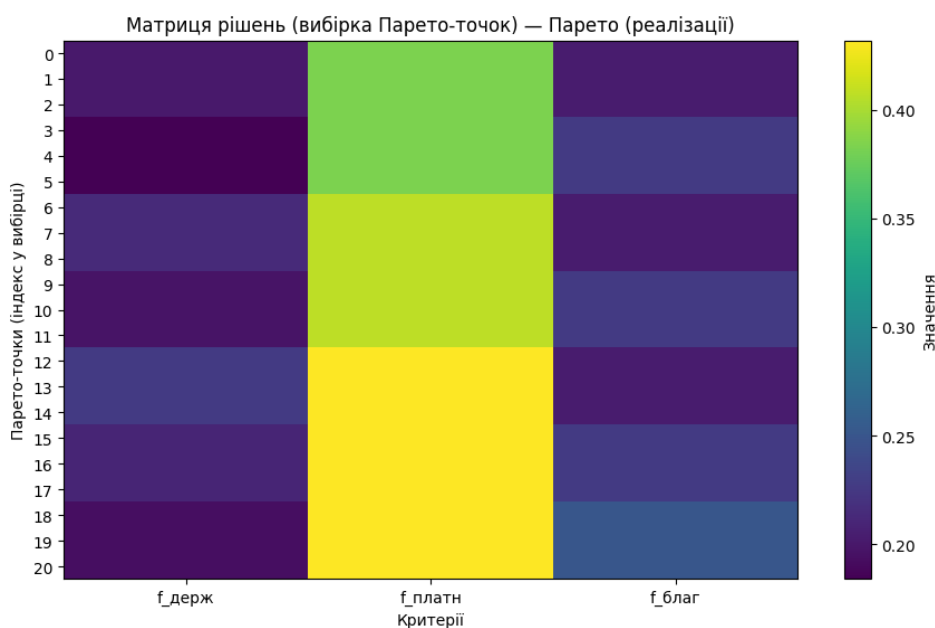


Рис. 3.2. Матриця рішень реалізації Парето-фронт

Просторова структура компромісів між $f_{\text{держ}}$, $f_{\text{платн}}$, $f_{\text{благ}}$ додатково візуалізована на рис. 3.3 у форматі тривимірного представлення Парето-фронт, тобто відображення множини P у просторі $(f_{\text{держ}}, f_{\text{платн}}, f_{\text{благ}})$.

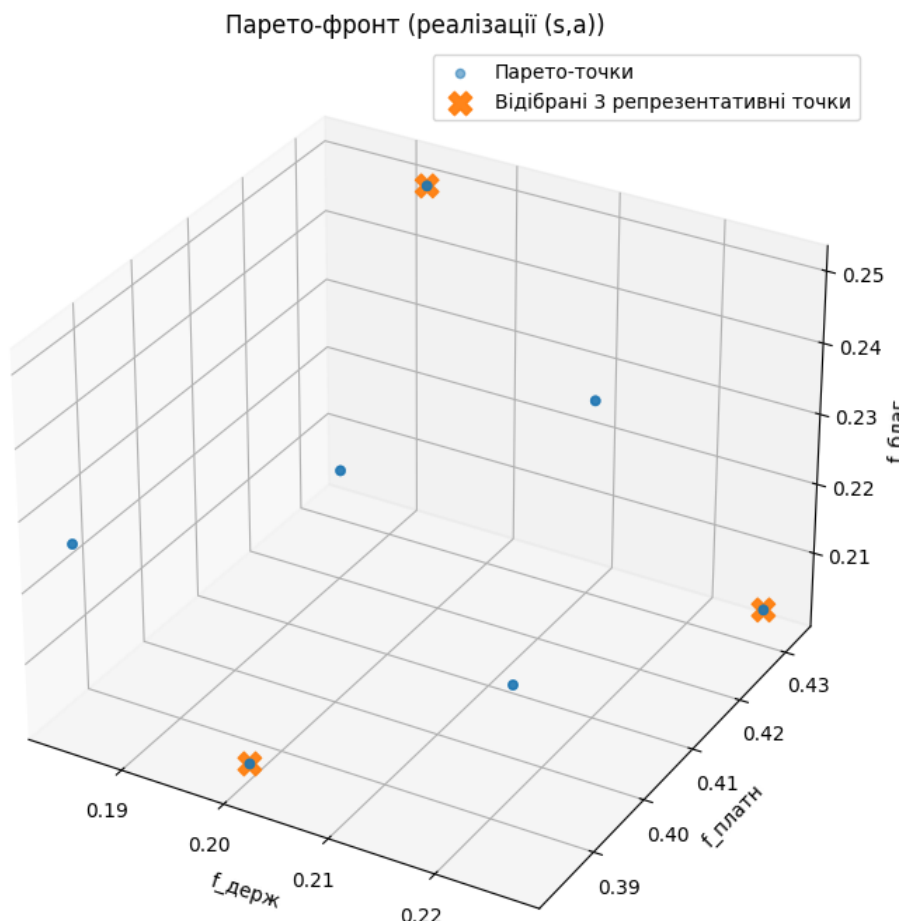


Рис. 3.3. 3D візуалізація Парето-фронту

Для поглибленої інтерпретації локальних співвідношень між парами критеріїв у Додатку У наведено двовимірні проєкції фронту на площини $(f_{\text{держ}}, f_{\text{платн}})$, $(f_{\text{держ}}, f_{\text{благ}})$, $(f_{\text{платн}}, f_{\text{благ}})$ (рис. 1–3).

Оскільки Парето-фронт у базовій постановці формується на рівні реалізацій (s,a) , він відображає компроміси між критеріями за сукупністю різних зовнішніх умов. Для більш наочної інтерпретації економічного змісту обмінів між $f_{\text{держ}}, f_{\text{платн}}, f_{\text{благ}}$ додатково розглянуто умовний зріз задачі за фіксованої сценарної альтернативи a_{20} . Це дозволяє оцінити структуру фронту без змішування ефектів політики s із варіаціями сценарного середовища a .

Серед реалізацій виду (s, a_{20}) , що є допустимими (належать Ω), сформовано недоміновану підмножину $P_{a_{20}} \subseteq S \times \{a_{20}\}$, в якій домінування

визначається з урахуванням напрямків оптимізації ($f_{\text{держ}} \uparrow, f_{\text{платн}} \downarrow, f_{\text{благ}} \uparrow$) та відібрано три репрезентативні недоміновані реалізації (s_{24}, a_{20}) , (s_{32}, a_{20}) , (s_{34}, a_{20}) , які відповідають різним профілям компромісу між $f_{\text{держ}}$, $f_{\text{платн}}$, $f_{\text{благ}}$. Відбір виконано як вибір трійки точок із $P_{a_{20}}$, що максимізує мінімальну попарну відстань у нормованому просторі критеріїв (max–min підхід), забезпечуючи максимальну диференціацію відібраних рішень за профілем компромісів.

Зріз за фіксованим сценарієм a_{20} дає змогу інтерпретувати компроміси фронту без змішування ефектів політики s і коливань зовнішніх умов a . Відібрані репрезентативні реалізації (s_{24}, a_{20}) , (s_{32}, a_{20}) , (s_{34}, a_{20}) ілюструють три різні режими фіскальної політики:

1) (s_{24}, a_{20}) відповідає режиму мінімізації сукупних витрат платників: за найнижчого значення $f_{\text{платн}} = 0,3831$ зберігаються помірні значення $f_{\text{держ}} = 0,2006$ та $f_{\text{благ}} = 0,2027$. Такий профіль є змістовно близьким до політики, що підтримує відновлення приватного сектору через зниження комплаєнс-навантаження, стабільність правил і ширше залучення легальної бази, однак потребує вищої дисципліни видатків і більшої залежності від сценарних умов, зокрема від траєкторії зовнішнього фінансування.

2) (s_{32}, a_{20}) репрезентує режим посилення фіскальної спроможності: він має максимальне в трійці значення $f_{\text{держ}} = 0,2265$, але супроводжується вищими витратами платників ($f_{\text{платн}} = 0,4321$) при незмінному рівні $f_{\text{благ}} = 0,2027$. Для воєнного середовища цей профіль є важливим як основа керованості – стратегія, що підвищує стійкість доходів і зменшує ймовірність дефіцитно-касових розривів у випадку шоків або затримок трансфертів. Водночас результат фронту показує, що приріст фіскальної спроможності досягається ціною зростання сукупної вартості оподаткування для приватного сектору, що підсилює потребу робити акцент не на механічному підвищенні ставок, а на звуженні податкового

розриву та підвищенні якості адміністрування (зменшення $\delta_{p,t}(s,a)$ за незростання комплаєнс-витрат).

3) (s_{34}, a_{20}) репрезентує режим соціальної стабілізації та гарантованих пріоритетів: він дає найвище значення $f_{\text{благ}} = 0,2500$ за високого рівня витрат платників $f_{\text{платн}} = 0,4321$ і нижчого значення $f_{\text{держ}} = 0,1929$. У воєнний та ранній післявоєнний період така конфігурація може бути виправданою як відповідь на підвищене соціальне навантаження (ветерани, ВПО, пенсійний блок, медичні та реабілітаційні програми) і необхідність утримувати мінімальні стандарти суспільних благ. Однак фронт фіксує, що підвищення соціальної спроможності відбувається або за рахунок посилення вилучень/вимог до комплаєнсу, або за рахунок зниження запасу фіскальної керованості, що робить стратегію більш чутливою до несприятливих сценарних відхилень.

Отриманий Парето-фронт для горизонту 2026–2030 рр. відображає принципову для воєнної та післявоєнної фіскальної політики обставину: компроміс між мобілізацією доходів, ціною оподаткування для платників та фінансуванню суспільних благ має структурний характер і не може бути усунутий адміністративними рішеннями без перерозподілу ризиків. У період війни такі компроміси загострюються через нестабільність баз оподаткування, втрати виробничого потенціалу, неоднорідність відновлення за секторами та високу частку зовнішніх трансфертів у ресурсній базі бюджету. Тому практичний зміст фронту полягає не в ідентифікації єдиного оптимального вибору, а в звуженні простору можливих стратегій до технічно ефективних пакетів рішень, між якими подальший вибір є вже нормативним (пріоритети безпеки, соціальної стійкості, швидкості відновлення).

Результати перебору стратегій і сценаріїв демонструють, що домінована частина простору рішень є значною, тобто існує широкий клас комбінацій параметрів, які одночасно дають гірші значення за фіскальною спроможністю, більшу вартість для платників і слабші соціальні результати. Їх елімінування на основі Парето-критерію має важливе прикладне значення: у реальному

бюджетному процесі саме такі рішення часто виглядають привабливо через акцент на одному показнику (наприклад, короткостроковий приріст доходів), але виявляються неефективними при врахуванні повних наслідків (податковий розрив, комплаєнс-витрати, ризик недофінансування пріоритетів). У цьому сенсі Парето-фронт формує набір реалістичних опцій, а не абстрактну оптимізаційну відповідь.

Результати Парето-аналізу для України на 2026–2030 рр. доцільно інтерпретувати як перевагу портфельного підходу: базовий режим фіскальної політики повинен поєднувати стабілізаційні властивості (керованість дефіциту та надійність доходів) з інструментами зменшення податкового розриву і комплаєнс-витрат, а пріоритети соціального фінансування повинні бути зафіксовані через мінімальні стандарти та обмеження на випадок негативних шоків. Саме тому Парето-фронт використовується не для вибору постійнодіючого сценарію, а для формування конструктивного набору політик, між якими можливе кероване перемикання залежно від траєкторії війни/безпекових ризиків, динаміки виробництва (ІПВ), ситуації на ринку праці та ритмічності зовнішнього фінансування.

Практичне значення побудованого фронту полягає в тому, що він дозволяє формалізувати для фінансових органів два види управлінських рішень: відмовитись від неефективних комбінацій, які не мають сенсу навіть за зміни пріоритетів; визначити, який із недомінованих профілів (мобілізація доходів, мінімізація навантаження на бізнес, соціальна стабілізація) є домінуючим за поточного балансу ризиків. У воєнних умовах це підвищує прозорість бюджетних компромісів і забезпечує відтворюваність висновків, тобто кожне посилення одного блоку політики повинно чітко відображатись в інших, а отже, бути предметом відповідальної фіскальної аргументації.

3.2. Стратегічні імперативи реалізації податкової політики в умовах системної невизначеності: ідентифікація точок «оптимуму»

Функціонування податкової системи в умовах сучасної економічної динаміки супроводжується високим рівнем невизначеності, яка охоплює як виробничі процеси, так і фіскальні результати. Державні доходи дедалі більше залежать від стохастичних факторів – коливань економічної активності, структурних трансформацій, пов'язаних із війною, змін у поведінці платників податків та зростання ролі тіньового сектору. За таких обставин традиційні підходи, що ґрунтуються на детермінованих економічних моделях, виявляються недостатніми для прогнозування податкових надходжень і оцінювання фіскальної стійкості. Ключовим аналітичним завданням стає не лише визначення очікуваної величини податкових надходжень, але й оцінювання ризику їх недоотримання, тобто аналіз тих сценаріїв, за яких бюджет опиняється у зоні фіскальної вразливості.

У цьому контексті особливого значення набуває поведінкове трактування податкової бази, яке враховує реакцію економічних агентів на зміну податкового навантаження. Класична крива Лаффера, що встановлює нелінійний взаємозв'язок між податковою ставкою та бюджетними надходженнями, залишається важливим теоретичним інструментом, проте її детермінований характер обмежує можливість оцінювати масштаби та ймовірність відхилень податкових надходжень від планових значень. В умовах високої волатильності, що характерна для української економіки, саме ризики, а не середні значення, визначають можливості та обмеження фіскальної політики.

Поведінкова модель Лоладзе пропонує більш гнучкий і реалістичний підхід до моделювання податкової бази, оскільки передбачає ендогенну реакцію виробництва на податкове навантаження. Еластичність випуску в цій моделі відображає не лише виробничо-технологічні характеристики, а й інституційні, психологічні та організаційні стимули, що впливають на рішення платників податків щодо участі в легальній або тішовій економіці. Проте навіть у такій

формі модель залишається детермінованою і не враховує випадкових флуктуацій, які властиві сучасній економіці та які безпосередньо впливають на фінансові показники.

Необхідність переходу до стохастичної версії моделі Лоладзе зумовлена тим, що податкова база в реальності є випадковою величиною, розподіл якої суттєво залежить від зовнішніх шоків, поведінкових змін та інституційних ризиків. Стохастичний підхід дозволяє не обмежуватися точковими прогнозами, а аналізувати повний розподіл можливих податкових надходжень, включаючи їхні нижні квантилі, які визначають масштаби фінансових втрат. Саме в цих “хвостах” розподілу формуються найбільш критичні сценарії для державних фінансів.

Для глибокого аналізу фінансових ризиків використовуються методи VaR і CVaR, які широко застосовуються у фінансовій інженерії, але лише недавно почали інтегруватися у фінансово-бюджетний аналіз. VaR репрезентує потенційний розмір недоотримання доходів у кризовому сценарії з фіксованою ймовірністю, тоді як CVaR характеризує середню величину втрат у найгірших станах економіки. Таке доповнення моделі Лоладзе дозволяє переоцінити оптимальність податкової ставки не як проблему максимізації середніх доходів, а як проблему мінімізації ризику критичних фінансових збоїв.

У сукупності стохастична модель податкових надходжень та ризик-орієнтований підхід формують цілісну аналітичну структуру, що дає змогу оцінити як потенційні вигоди, так і фінансові загрози, пов'язані з різними рівнями податкового навантаження. Така постановка дослідження відповідає сучасним вимогам до макрофінансового аналізу й забезпечує методологічну основу для обґрунтування податкової політики в умовах невизначеності та підвищених ризиків.

Методологія дослідження ґрунтується на принципі, згідно з яким податкова база в сучасній економіці є випадковою величиною, схильною до суттєвих коливань під впливом структурних, поведінкових та інституційних факторів. Податкові надходження не лише залежать від рівня податкового

навантаження, але й характеризуються асиметричним розподілом ризиків, і саме тому середній прогноз не може вважатися достатньою мірою для обґрунтованого ухвалення фіскальних рішень. Ключове значення має аналіз імовірності та масштабу екстремальних відхилень податкових надходжень від планових значень, оскільки саме ці відхилення є визначальними для фіскальної стабільності держави.

У рамках цієї роботи базою для стохастичного моделювання слугує модифікація моделі Лоладзе, яка трактує податкове навантаження як чинник, що безпосередньо впливає на виробничу активність економічних агентів. На відміну від традиційних макроекономічних моделей, у яких виробництво розглядається як функція капіталу та праці, поведінковий підхід Лоладзе дозволяє включити реакції платників податків на зміну податкової ставки. Саме ця поведінкова компонента створює основу для стохастичного аналізу, оскільки еластичність виробництва щодо податкового навантаження не є постійною величиною, а змінюється залежно від очікувань, інституційного середовища та економічних ризиків.

Стохастична модифікація моделі передбачає, що як еластичність випуску, так і виробничий шок розглядаються як випадкові змінні, які генерують множину можливих реалізацій податкової бази. У цьому контексті податкові надходження набувають властивостей розподілу, а не одиничного прогнозного значення. Така постановка відкриває можливість формувати сценарії, що відображають повний спектр можливих станів економіки, включно з малоімовірними, але фінансово критичними подіями.

Фіскальна динаміка у дослідженні описується на основі поведінкової моделі Лоладзе, яка встановлює залежність сукупного економічного випуску від рівня податкового навантаження. Її структурна особливість полягає у тому, що податкова база розглядається не як екзогенний показник, а як ендогенна функція від податкової інтенсивності, що дає змогу моделювати реакцію економічних агентів на зміну податкової політики. З метою подальшого розширення моделі до стохастичної форми та інтеграції ризик-орієнтованих показників фіскальної

вразливості у цьому підрозділі формально визначаються всі основні елементи моделі.

У дослідженні агрегований рівень податкового навантаження q_t визначається як відношення сукупних податкових надходжень зведеного бюджету України до номінального валового внутрішнього продукту у відповідному році. До складу податкових надходжень включено податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб (у тому числі військовий збір), акцизний податок, мито та інші податкові платежі. Неподаткові доходи та зовнішні трансферти не враховуються. Такий підхід відповідає концепції кривої Лаффера та дозволяє коректно оцінити вплив загального податкового навантаження на фіскальні надходження та ризики державних фінансів.

Оскільки залежність між рівнем оподаткування та бюджетними надходженнями доцільно аналізувати з позицій інтенсивних показників, як залежну змінну оберемо відношення податкових надходжень до ВВП. Для кількісного аналізу впливу оподаткування на фіскальні результати введемо показник податкового навантаження, який визначається як відношення сукупних податкових надходжень до валового внутрішнього продукту:

$$q_t = \frac{TAX_t}{GDP_t}$$

де

TAX_t – загальні податкові надходження у періоді t

GDP_t – валовий внутрішній продукт у періоді t

Показник q_t будемо інтерпретувати як узагальнену середню податкову ставку (податкове навантаження).

Для дослідження нелінійного впливу податково навантаження на бюджетні надходження використаємо квадратичну регресійну модель типу Лаффера. Крива Лаффера, що описує залежність частки податкових надходжень у ВВП від рівня податкового навантаження, передбачає наявність максимуму при деякому значенні ставки q^* , тому формалізуємо її у вигляді квадратичної функції

$$Y_t = \beta_0 + \beta_1 q_t + \beta_2 q_t^2 + \varepsilon_t,$$

де

Y_t – податкові надходження (у % ВВП або в реальному вимірі)

$\beta_0, \beta_1, \beta_2$ – параметри моделі

ε_t – випадкове відхилення, $M(\varepsilon_t) = 0$.

Наявність квадратичного члена дозволяє врахувати спадну граничну віддачу від підвищення податкового навантаження та формування внутрішнього максимуму бюджетних надходжень.

Умовою існування максимуму є $\beta_2 < 0$, що відповідає увігнутій формі кривої Лаффера. Причому, якщо $\beta_1 > 0$ – початкове підвищення ставки сприяє зростанню частки податкових надходжень; при $\beta_2 < 0$ – надмірне підвищення ставки призводить до скорочення бази оподаткування і, відповідно, до зменшення надходжень, що забезпечує наявність максимуму. Графічно така залежність відповідає параболі, опуклій донизу, вершина якої і визначає оптимальну податкову ставку q^* .

Оскільки крива Лаффера в заданій специфікації є квадратичною функцією від q_t , оптимальна податкова ставка q^* , що забезпечує максимум функції q_t , може бути знайдена аналітично.

Оптимальне значення податкового навантаження у детермінованій постановці визначається шляхом диференціювання функції $Y(q)$ за q

$$\frac{\partial Y_t}{\partial q_t} = \beta_1 + 2\beta_2 q_t = 0$$

Максимум квадратичної функції досягається у вершині параболи, координата якої за змінною q визначається прирівнюючи похідну до нуля

$$q^* = -\frac{\beta_1}{2\beta_2}.$$

Отримане значення q^* інтерпретується як фіскально оптимальне податкове навантаження, за якого потенційні податкові надходження є максимальними за відсутності урахування ризиків.

З метою урахування загальноекономічних умов функціонування податкової системи базова модель доповнюється вектором змінних

$$Y_t = \beta_0 + \beta_1 q_t + \beta_2 q_t^2 + \sum_{i=1}^k \gamma_i X_{i,t} + \varepsilon_t$$

де,

$X_{i,t}$ – макроекономічні чинники (інфляція, безробіття, імпорт, реальний ВВП)

γ_i – параметри впливу макрофакторів

Врахування макроекономічних чинників дозволяє відокремити чистий ефект податкового навантаження від впливу структурних факторів.

Для фіксації воєнного шоку використовується бінарна змінна

$$D_t = \begin{cases} 0, & t < T_{war} \\ 1, & t \geq T_{war} \end{cases}$$

Відтак, модель набуде вигляду

$$Y_t = \beta_0 + \beta_1 q_t + \beta_2 q_t^2 + \vartheta D_t + \varepsilon_t.$$

Зауважимо, що аналізується також взаємодія війни з податковим навантаженням

$$Y_t = \beta_0 + \beta_1 q_t + \beta_2 q_t^2 + \vartheta_1 D_t + \vartheta_2 (q_t \cdot D_t) + \varepsilon_t.$$

Це дозволяє оцінити зміну нахилу та кривизни кривої Лаффера в умовах війни.

У детермінованій постановці модель () дозволяє визначити фіскально оптимальний рівень податкового навантаження q^* , однак у реальних умовах функціонування економіки податкові надходження та економічна база формуються за умов суттєвої невизначеності. У зв'язку з цим доцільним є перехід до стохастичної постановки задачі, де податкові надходження розглядаються як випадкова величина

$$Y_t = f(q_t, X_t, D_t) + \varepsilon_t,$$

де,

X_t – вектор макроекономічних контрольних змінних;

D_t – індикатор структурного зламу (війни);

ε_t – стохастична похибка, яка відображає макроекономічні шоки, фіскальну нестабільність, воєнні ризики.

Також, припустимо, що $M(\varepsilon_t) = 0, Var(\varepsilon_t) = \sigma^2$.

На основі оціненої регресійної моделі для кожного заданого рівня податкового навантаження q визначається умовне прогнозне значення

$$\hat{Y}(q) = \hat{\beta}_0 + \hat{\beta}_1 q + \hat{\beta}_2 q^2 + \sum \hat{\gamma}_i \bar{X}_i.$$

Стохастичний прогноз формується шляхом додавання випадкової складової:

$$Y^{(s)}(q) = \hat{Y}(q) + \varepsilon^{(s)}, \quad s = 1, \dots, S.$$

де, $\varepsilon(s)$ – реалізації випадкових шоків, отримані за допомогою параметричного або непараметричного підходу.

Для кожного рівня податкового навантаження q на основі множини симуляцій $\{Y(s)(q)\}$, $s=1 \dots S$ формується емпіричний розподіл умовних значень результативної змінної. На основі стохастичної специфікації моделі та результатів імітаційного моделювання для кожного фіксованого рівня податкового навантаження q формується множина можливих реалізацій податкових надходжень $F_{(Y|q)}(y)$

$$\{Y(1)(q), Y(2)(q), \dots, Y(N)(q)\},$$

де N – кількість симуляцій. Зазначена множина інтерпретується як емпіричний розподіл випадкової величини $Y(q)$, що відображає потенційні сценарії фіскальних результатів за умов економічної та інституційної невизначеності.

Для узагальнення інформації про розподіл прогнозних значень використовується діаграма розсіювання, яка є графічним інструментом подання довірчих інтервалів навколо центрального прогнозу. Формально діаграма розсіювання визначається через систему квантилів емпіричного розподілу

$$P_\alpha(q) = F_{(Y|q)}^{-1}(\alpha), \quad \alpha \{0,10; 0,25; 0,50; 0,75; 0,90\},$$

де $P=0,5$ відповідає медіані (центральному прогнозу), а квантили $P=0,1$, $P=0,9$ формують довірчі інтервали різної ширини.

Графічно діаграма розсіювання являє собою набір «віялоподібних» смуг, побудованих навколо медіанного прогнозу, ширина яких зростає зі зниженням

рівня довіри, що відображає збільшення невизначеності прогнозу при переході від центральних до хвостових сценаріїв. Аналітичне значення цієї діаграми полягає в тому, що вона дозволяє одночасно візуалізувати кілька ключових характеристик стохастичної моделі:

- центральний прогноз податкових надходжень, який визначається медіаною розподілу та відображає найбільш імовірний сценарій розвитку подій;
- симетрію або асиметрію ризиків, що проявляється у різній відстані верхніх і нижніх квантильних меж від центрального прогнозу та свідчить про переважання ризиків недоотримання або перевищення очікуваних доходів;
- зростання невизначеності при відхиленні від оптимального податкового навантаження q^* , оскільки для значень q , далеких від фіскального або ризик-оптимального оптимуму, розподіл податкових надходжень, як правило, стає більш розсіяним і характеризується «важкими хвостами».

В умовах воєнної та макроекономічної нестабільності використання діаграми розсіювання дозволяє оцінювати не лише очікуваний рівень податкових надходжень, але й діапазон можливих відхилень від нього, що є критично важливим для фіскального планування та управління ризиками.

У межах стохастичного підходу до аналізу податкових надходжень важливе значення також має кількісна оцінка фіскальних ризиків, пов'язаних із можливістю реалізації несприятливих макроекономічних та інституційних сценаріїв. Для цього у дослідженні використаємо показник VaR, який широко застосовується у ризик-менеджменті для вимірювання потенційних втрат із заданою ймовірністю.

Нехай $Y(q)$ – випадкова величина, що описує частку податкових надходжень у ВВП за фіксованого рівня податкового навантаження q . Тоді VaR, для рівня довіри $\alpha \in (0,1)$ визначається як нижній α -квантиль емпіричного розподілу

$$VaR_{\alpha}(q) = \inf\{y : P(Y \leq y|q) \geq \alpha\}.$$

Тобто, у фінансовій інтерпретації цей показник відображає гранично можливий мінімальний рівень податкових надходжень, який може бути досягнутий у $\alpha \cdot 100\%$ найгірших сценаріїв за заданого податкового навантаження. Наприклад, $VaR=0,05$ показує такий рівень доходів бюджету, нижче якого податкові надходження з імовірністю 95% не опустяться.

Тобто, $VaR_{\alpha}(q)$ дозволяє кількісно оцінити нижню межу фінансової безпеки для кожного рівня податкового навантаження. Проте слід зазначити, що VaR не враховує поведінку розподілу за межами квантиля i , відповідно, не відображає масштаб можливих втрат у найбільш несприятливих сценаріях.

З метою більш повного врахування фінансових ризиків у дослідженні додатково застосовується показник $CVaR$, який є узагальненням VaR і дозволяє оцінити середній рівень податкових надходжень у хвості розподілу. Формально $CVaR$ для рівня довіри β визначається як математичне сподівання податкових надходжень за умови, що вони не перевищують відповідний рівень VaR .

$$[CVaR]_{\alpha}(q) = E[Y | Y \leq [VaR]_{\alpha}(q)].$$

Таким чином, $CVaR_{\alpha}(q)$ характеризує середній фінансовий результат у найгірших $\alpha \cdot 100\%$ сценаріїв, тобто безпосередньо вимірює глибину можливих втрат у випадку реалізації негативних шоків.

Поєднання показників VaR і $CVaR$ дозволяє здійснити комплексну оцінку фінансових ризиків для кожного рівня податкового навантаження q . Якщо VaR визначає нижню межу допустимих надходжень, то $CVaR$ характеризує очікуваний масштаб втрат у разі реалізації несприятливих сценаріїв.

В умовах воєнної та макроекономічної нестабільності саме $CVaR$ набуває пріоритетного значення для формування податкової політики, оскільки він дозволяє орієнтуватися не на середні показники, а на стійкість бюджетної системи в екстремальних умовах. Це створює методологічну основу для переходу від фінансового оптимуму до ризик-орієнтованого оптимального податкового навантаження, що розглядається у наступному пункті дослідження.

Отже, особливістю досліджуваного періоду є наявність воєнного шоку, що істотно порушує стійкість традиційних економічних зв'язків, призводить до зменшення обсягів виробництва, зміни структури економіки та, відповідно, трансформації податкової бази. За таких умов оптимальна податкова ставка, розрахована за фактичними даними воєнного часу, може виявитися значно нижчою, ніж нормативно-оптимальна, яка відповідає потенційним можливостям економіки в умовах мирного розвитку.

З огляду на це у даному нами ставиться мета – побудувати модель кривої Лаффера для довоєнного (умовно стабільного) періоду розвитку економіки та на основі цієї моделі визначити оптимальний рівень податкового навантаження q^* , який у подальшому інтерпретується як нормативний орієнтир для податкової політики в умовах повоєнного відновлення, а також як порівняльна база щодо фактичного “воєнного” оптимуму.

Для досягнення цієї мети у дисертаційному дослідженні було використано два методологічні підходи:

1. Метод Лоладзе, який ґрунтується на моделюванні нелінійної залежності податкових надходжень від узагальненої ефективної податкової ставки.
2. Макромодельний підхід, що включає ширший спектр факторів – рівень безробіття, темп інфляції, зміну обсягу ВВП, динаміку інвестицій, структурні деформації економіки тощо, – і дозволяє оцінити вплив макроекономічних умов на положення оптимуму.

Для емпіричного дослідження доцільно виокремити довоєнний період спостережень, який характеризується відносною макроекономічною стабільністю та відсутністю масштабних воєнних шоків. У дисертаційному дослідженні до такого періоду належать, наприклад, 2012-2021 роки, які формують емпіричну базу для побудови “умовно нормальної” кривої Лаффера, яка і використовується для отримання оптимальної ставки q^* у довоєнні роки. На основі офіційної статистики (Держстат, Мінфін, податкові органи) формується

вихідна база даних, що містить такі ключові показники за обраний довоєнний період.

Емпірична параметризація стохастичної моделі Лоладзе ґрунтується на офіційних статистичних даних про динаміку валового внутрішнього продукту України та податкових надходжень. Як базовий інформаційний масив використано показники ВВП у поточних цінах за 2015-2023 роки за даними Світового банку та інших міжнародних джерел, де, зокрема, зафіксовано, що ВВП України у 2021 році становив близько 200 млрд дол. США, у 2022 році скоротився до приблизно 162 млрд дол. США, а у 2023 році зріс до близько 179 млрд дол. США, відображаючи глибокий воєнний шок та часткове відновлення економічної активності. Для характеристики податкового навантаження використано показник податкових надходжень у відсотках до ВВП, який за даними міжнародної статистики в окремі роки наближався до 27-28% (зокрема, максимум близько 27,8% у 2017 році) та коливався в межах близько 25-26% у 2022-2023 роках. Це дає підстави вважати, що Україна належить до групи країн із відносно високим рівнем податкового навантаження за міжнародними мірками, особливо з огляду на структурні дисбаланси та значні воєнні видатки.

У результаті за довоєнною вибіркою спостережень одержуємо значення $q^*=0,31$, що у відсотковому вираженні відповідає 31% рівня податкового навантаження.

Коефіцієнт детермінації $R^2 = 0,99$ характеризує ступінь пояснювальної сили моделі щодо динаміки ВВП і демонструє прийнятний рівень відповідності теоретичної конструкції емпіричним даним, з урахуванням обмеженої кількості спостережень та значної макроекономічної волатильності в аналізованій період.

Отже, оптимальна податкова ставка в умовно нормальному стані економіки становить приблизно 31 % і може розглядатися як цільовий орієнтир податкової політики в середньостроковій перспективі

Для поглибленого аналізу та кращого ілюстрування результатів доцільно побудувати графік кривої Лаффера на основі оціненої моделі (рис.3.4).

Графік демонструє нелінійний характер взаємозв'язку між податковим навантаженням і дохідною базою бюджету, а також чітко вказує на зону перевищення оптимуму, де надмірне підвищення ставки вже не приносить додаткових надходжень. Графік кривої Лаффера для довоєнного періоду має чітко виражену опуклу донизу параболічну форму, що підтверджує існування точки максимуму, визначеної як оптимальна податкова ставка $q^*=0,31$.

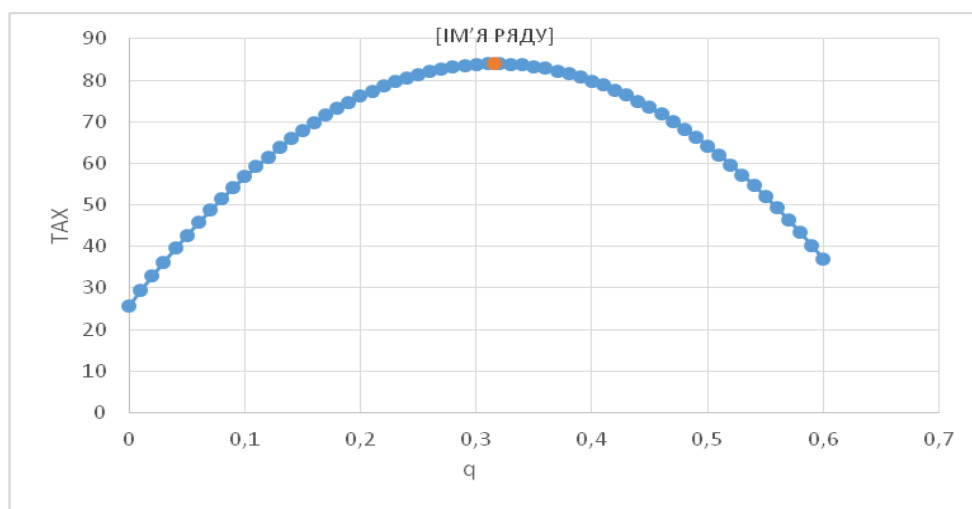


Рис. 3.4. Довоєнна крива Лаффера, побудована за методом Лоладзе

Підйомна частина кривої свідчить про зростання бюджетних надходжень у разі підвищення податкового навантаження в межах економічної спроможності суб'єктів господарювання. Після досягнення оптимуму спостерігається спад кривої, що означає зниження податкової бази через підвищення тінізації та скорочення економічної активності.

Таким чином, графік демонструє здатність довоєнної економіки України утримувати відносно високий рівень податкового навантаження без негативних наслідків для податкової бази. Це відповідає стабільним макроекономічним умовам та достатній податкоспроможності бізнесу.

Дальше оцінимо аналогічну модель для воєнного періоду, що включає роки повномасштабних воєнних дій та пов'язаних з ними макроекономічних диспропорцій: різко падає ВВП, руйнуються виробничі потужності, частина бізнесу закривається або йде в тінь, зростає ризик, невизначеність, проблеми з

адмініструванням податків. У такому випадку, застосовуючи ту саму методику (але вже до повної або “воєнної” підвибірки даних), одержуємо інший набір параметрів та, відповідно, інше значення оптимальної ставки $q^* = 0,20$.

Тобто, фактичні умови воєнного періоду зумовлюють зниження оптимального рівня оподаткування до близько 20 %, що є наслідком скорочення податкової бази, падіння ВВП, зростання тіньового сектору та інших негативних факторів. Це означає, якщо держава тримає занадто високу ставку в таких умовах, економіка просто «не тягне», база ще швидше звужується, і податкові надходження можуть навіть падати. Тобто війна «врізає» можливий податковий апетит держави.

Порівняння двох сценаріїв – довоєнного (умовно нормального) та воєнного – дозволяє зробити низку важливих висновків:

- Значення $q^* = 0,31$ відображає потенційний, нормативний оптимум, до якого може прагнути податкова система за умови відновлення економіки та стабілізації макроекономічної ситуації.

- Значення $q^* = 0,20$ характеризує короткостроковий воєнний оптимум, який відповідає реальним можливостям економіки в умовах шоків та невизначеності.

- Різниця між 0,20 і 0,31 може трактуватися як “фіскальний розрив потенціалу”, що показує, наскільки поточна воєнна ситуація віддаляє податкову систему від її довгострокового ефективного рівня.

У табличному вигляді порівняння двох сценаріїв може бути подано так:

Таблиця 3.1

Сценарій	Оптимальна ставка q^*	Характеристика
Довоєнний (умовно нормальний)	0,31	Нормативний довгостроковий оптимум
Воєнний	0,20	Фактичний короткостроковий оптимум

Отже, проведене моделювання дозволяє сформулювати такі узагальнення.

На основі довоєнних даних побудовано квадратичну модель кривої Лаффера, яка адекватно відображає нелінійну залежність частки податкових надходжень у ВВП від рівня податкового навантаження.

За результатами оцінювання параметрів моделі методом найменших квадратів у моделі Лоладзе встановлено, що оптимальна ставка загального податкового навантаження в довоєнних умовах становить приблизно 31%. Зазначене значення відповідає ситуації, коли податкова база є відносно стабільною, а економічні агенти демонструють достатню платоспроможність та податкову дисципліну. За таких умов держава може підтримувати порівняно високий рівень оподаткування без суттєвого зростання тінізації та втрати податкового потенціалу.

Включення до вибірки спостережень періоду повномасштабної війни призводить до зміщення оцінок параметрів моделі та зниження оптимальної податкової ставки до $q^*=0,20$. Це відображає об'єктивне звуження податкової бази внаслідок падіння ВВП, руйнування виробничих потужностей, скорочення легального сектору економіки та підвищення ризиків ведення бізнесу. За таких обставин надмірне податкове навантаження швидше призводить до виходу суб'єктів з офіційного сектору, тому максимізація бюджетних надходжень досягається вже за нижчого рівня ставки. Застосування методу макромодельовання, що передбачає включення до моделі поряд із податковим навантаженням додаткових макроекономічних змінних (рівень безробіття, інфляція, динаміка ВВП тощо), дозволило уточнити параметри кривої Лаффера. Для довоєнного періоду було отримано оптимальне значення узагальненої податкової ставки на рівні $q^*=0,27$, що відповідає максимізації податкових надходжень за умов відносної макроекономічної стабільності.

Включення до вибірки років повномасштабної війни та пов'язаних з нею шоків призвело до істотної трансформації конфігурації кривої Лаффера. Зростання безробіття, прискорення інфляції, падіння ВВП та посилення

невизначеності бізнес-середовища зумовили зниження спроможності економіки витримувати високий рівень оподаткування. У результаті оптимальна податкова ставка, що забезпечує найбільший обсяг податкових надходжень, зменшилася до $q^*=0,14$. Це свідчить про те, що в умовах війни максимізація доходів бюджету досягається за значно нижчого рівня податкового навантаження порівняно з довоєнним періодом. Отже, значення $q^*=0,27$ можна трактувати як нормативний оптимум, характерний для стабільного макроекономічного середовища, тоді як $q^*=0,14$ відображає адаптивний воєнний оптимум, що враховує звуження податкової бази та зростання ризиків у період воєнних дій. Таким чином, отримані результати демонструють високу узгодженість обох підходів і водночас показують різний рівень їх чутливості до шоків, спричинених війною.

Метод Лоладзе дозволяє оцінити форму кривої Лаффера, що описує зв'язок між рівнем оподаткування та податковими доходами держави. За довоєнний період було отримано оптимальне значення узагальненого податкового навантаження $q^* = 0,31$. Це свідчить, що в умовах макроекономічної стабільності українська економіка здатна забезпечувати максимальні податкові надходження при навантаженні близько 31 % ВВП. Такий рівень є типовим для країн із помірним податковим тиском і стабільною структурою економіки.

Включення до вибірки років війни змінило оцінки параметрів моделі. Падіння ВВП, зростання тінізації, структурні деформації економіки та проблеми з податковим адмініструванням суттєво знижують здатність бізнесу та домогосподарств зберігати попередній рівень податкової дисципліни. Внаслідок цього оптимальна ставка змістилася до $q^* = 0,20$, що відповідає новим фіскальним можливостям економіки. Таким чином, метод Лоладзе дозволяє зафіксувати загальну тенденцію до зниження оптимального навантаження в умовах воєнних шоків.

Макромодельний підхід забезпечує ширшу економічну інтерпретацію, оскільки враховує рівень безробіття; інфляційний тиск; коливання реального та номінального ВВП; зміни інвестиційної активності; поведінку домогосподарств у періоди невизначеності; можливі зміни в тінізації економіки. У довоєнний період макромодель фіксує оптимум на рівні $q^* = 0,27$, що дуже близько до результатів моделі Лоладзе, але з урахуванням додаткових факторів. Отже, у стабільних умовах оптимальний рівень податкового навантаження для України перебуває в інтервалі 0,27-0,31, що відповідає типовому європейському рівню допустимого податкового тиску.

Додавання у вибірку воєнних років призводить до значно сильніших зрушень оптимуму, ніж у випадку методу Лоладзе, оскільки макромодель фіксує масштабні зміни в економічних структурах: різке зростання безробіття та неповної зайнятості; стрибкоподібне прискорення інфляції; падіння виробництва через руйнування інфраструктури; втрату податкової бази на тимчасово окупованих територіях; зростання витрат бізнесу та домогосподарств, що зменшує податкостроможність; переміщення бізнесу за кордон або в неформальний сектор. У результаті оптимальна податкова ставка знижується до $q^* = 0,14$, тобто майже вдвічі менше, ніж у довоєнний період. Це означає, що у воєнних умовах максимізація бюджетних надходжень досягається не шляхом підвищення податкового навантаження, а, навпаки, шляхом його зниження до рівня, який мінімізує втрату податкової бази. Таким чином, макромодель показує, що економіка в умовах війни може витримувати значно нижче фіскальне навантаження, ніж у нормальні періоди.

Отримані результати можна зіставити у вигляді таблиці:

Таблиця 3.2.

Модель / Період	Довоєнний q^*	В війни q^*	Зниження оптимуму
Метод Лоладзе	0,31	0,20	– 0,11
Макромодельовання	0,27	0,14	– 0,13

Отже, можна зробити висновки, що у довоєнних умовах економіка має достатній запас стійкості для того, щоб забезпечити максимізацію бюджетних надходжень при податковому навантаженні на рівні 27-31 %.

Війна суттєво підвищує ризики діяльності, зменшує податкову базу, збільшує безробіття, знижує інвестиційну активність та підсилює інфляційний тиск, що призводить до різкого звуження можливого фіскального простору. Як наслідок, оптимальна податкова ставка зміщується до 14-20 %, тобто до рівня, який дозволяє мінімізувати втрати податкової бази та запобігти подальшому зростанню тінізації економіки.

Оптимум знижується до $q^*=0,20$, що відображає втрату податкової бази, зростання ризиків і зниження виробництва.

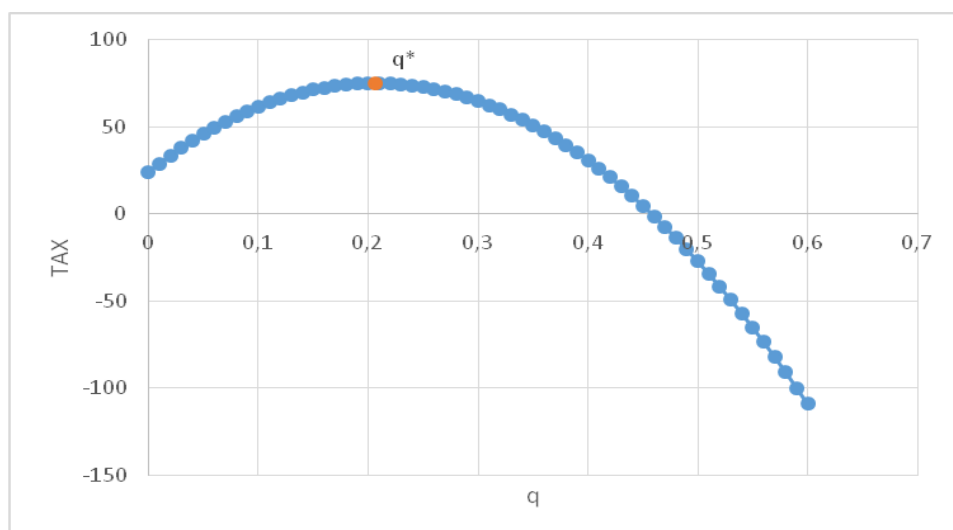


Рис. 3.5. Крива Лаффера з урахуванням років війни.

Побудована крива для вибірки, що включає воєнні роки, демонструє суттєві відмінності порівняно з довоєнним періодом. Крива стає «плоскішою», а її вершина зміщується ліворуч – до рівня $q^*=0,20$. Це означає, що економічні агенти в умовах війни не здатні забезпечити попередню податкову віддачу при високих рівнях навантаження. Зростання невизначеності, падіння зайнятості, руйнування виробничих потужностей і скорочення легального сектору

економіки приводять до суттєвого зниження максимально можливих податкових надходжень.

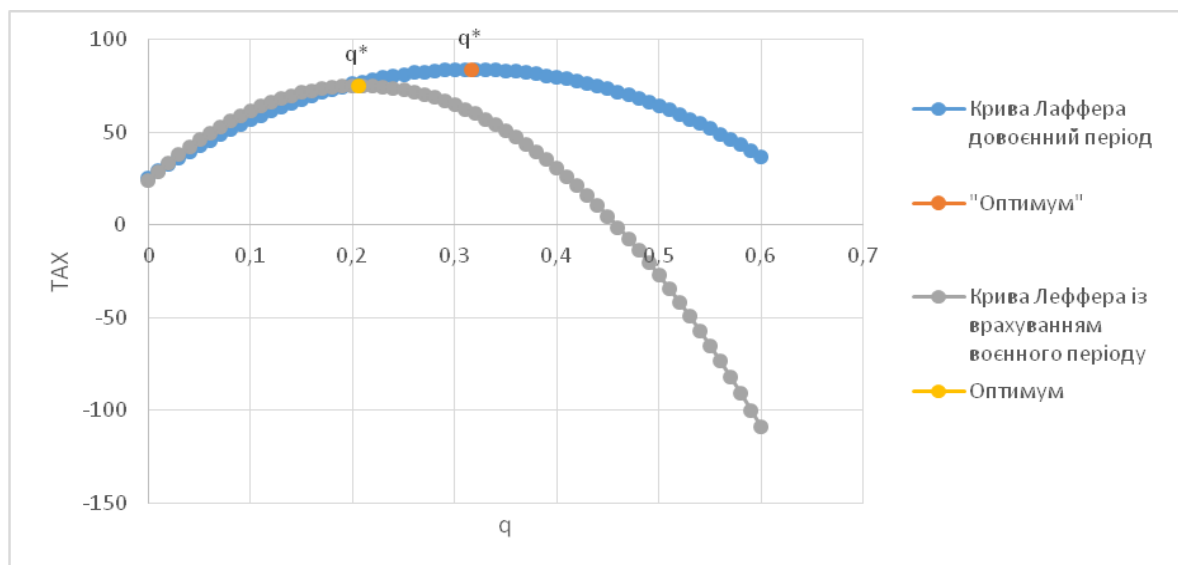


Рис. 3.6. Порівняння оптимальних податкових ставок у довоєнний та воєнний періоди за методом Лоладзе.

Крива стає нижчою та «вужчою» в умовах війни, що свідчить про зменшення фіскальної спроможності економіки. Графічне зіставлення обох кривих дозволяє візуалізувати масштаб фіскального шоку: оптимальна податкова ставка знизилася на 11 відсоткових пунктів (з 31 % до 20 %). Це демонструє, що війна зменшує фіскальну спроможність економіки та звужує простір для податкової політики.

Отримані графічні результати підтверджують, що конфігурація кривої Лаффера істотно трансформується в умовах війни. У довоєнний період максимізація бюджетних надходжень досягається при значно вищому рівні податкового навантаження (0,27-0,31), що відповідає стабільній економіці. Водночас у воєнних умовах оптимальні значення (0,14-0,20) свідчать про істотне зниження фіскальної здатності економіки витримувати податковий тиск, що зумовлено падінням виробництва, зростанням невизначеності та тінізації.

Проведене дослідження дозволило отримати кількісну та графічну оцінку оптимального рівня податкового навантаження для двох принципово різних економічних режимів: довоєнного та режиму, що включає роки повномасштабної війни. Обидва моделі – метод Лоладзе та макромодельовання –

показали узгоджені результати, які свідчать про суттєве падіння здатності економіки витримувати податковий тиск в умовах війни.

У довоєнному періоді оптимальне податкове навантаження становило 0,27-0,31, що відповідає нормальному рівню фіскального навантаження у країнах із середнім рівнем розвитку. Такий рівень податкового навантаження забезпечував максимальні податкові надходження без істотних негативних наслідків для економічної активності. Графіки для цього періоду демонструють чітко виражені криві Лаффера з оптимумом, що характеризує стабільну економіку з передбачуваними механізмами формування податкової бази.

Однак, включення до моделі воєнних років радикально змінює картину. Оптимальне податкове навантаження знижується до 0,14-0,20, що свідчить про різке звуження можливостей фіскальної політики. Графічно це проявляється у зміщенні вершини кривої Лаффера вліво та у зменшенні висоти самої кривої, що демонструє падіння максимальних можливих податкових надходжень. Причинами є структурні руйнування економіки, падіння виробництва, зростання тінізації, зниження зайнятості та зростання інфляційного й валютного тиску.

Таким чином, отримані результати свідчать, що податкова політика в умовах війни має бути адаптивною, спрямованою на збереження економічної активності, а не на збільшення податкового навантаження. В цьому контексті, погоджуємось з думкою вітчизняних вчених, що «податкова політика завжди формується у відповідь на виклики та проблеми, притаманні певному етапу розвитку держави, суспільства, а також з огляду на політичну та соціально-економічну ситуацію. Формування державної податкової політики є частиною безперервного, динамічного процесу, який характеризується внесенням відповідних змін до законодавства, оцінкою рівня ефективності й результативності таких змін, переглядом методів та засобів її реалізації» [183].

Рівень оптимального податкового навантаження істотно знижується, а його перевищення призводить до ще більшого скорочення податкової бази. Це формує важливий практичний висновок: у кризових умовах максимізація

податкових надходжень досягається через стимулювання економіки, а не через посилення фіскального тиску.

На наступному етапі емпіричного дослідження нами здійснюється стохастичне розширення базової регресійної моделі кривої Лаффера шляхом включення змінних, що відображають макроекономічну нестабільність і структурні зміни в економіці. Особливу увагу приділено фіксації воєнного шоку, який розглядається як екзогенний фактор, здатний істотно змінювати поведінкові реакції економічних агентів і фіскальні параметри.

У модель вводяться *dummy*-змінні воєнного періоду, а також показники волатильності макроекономічних змінних, що дозволяє відокремити детерміновану складову податкових надходжень від випадкових коливань. У межах цієї постановки податкові надходження розглядаються не лише як функція податкового навантаження, а й як результат дії стохастичних шоків. Тому нами розподіл залишків регресії проаналізовано на предмет асиметрії та наявності «важких хвостів», що є критично важливим для подальшої оцінки ризиків. Оцінювання залишків регресійної моделі є ключовим етапом перевірки адекватності побудованої специфікації та передумов стохастичного аналізу. У межах дослідження залишки розглядаються як узагальнене відображення дії неконтрольованих факторів, зокрема макроекономічних шоків, фіскальної нестабільності та воєнних ризиків.

Побудований графік залишків регресійної моделі з урахуванням війни демонструє істотні відмінності між довоєнним та воєнним періодами. Зокрема, у воєнний період спостерігається: зростання дисперсії залишків; порушення симетрії їх розподілу; поява екстремальних відхилень, що свідчить про наявність «важких хвостів». Такий результат підтверджує, що в умовах воєнної нестабільності податкові надходження стають значно більш чутливими до зовнішніх і внутрішніх факторів, а класичні припущення про нормальність похибок є обмеженими.

Отже, отримані результати обґрунтовують перехід від детермінованого підходу до стохастичного аналізу, орієнтованого на оцінювання ризиків, а не

лише середніх значень, а характеристики залишків підтверджують обмеженість припущення про нормальний розподіл похибок і обґрунтовують доцільність застосування симуляційних методів для оцінювання фіскальних ризиків.

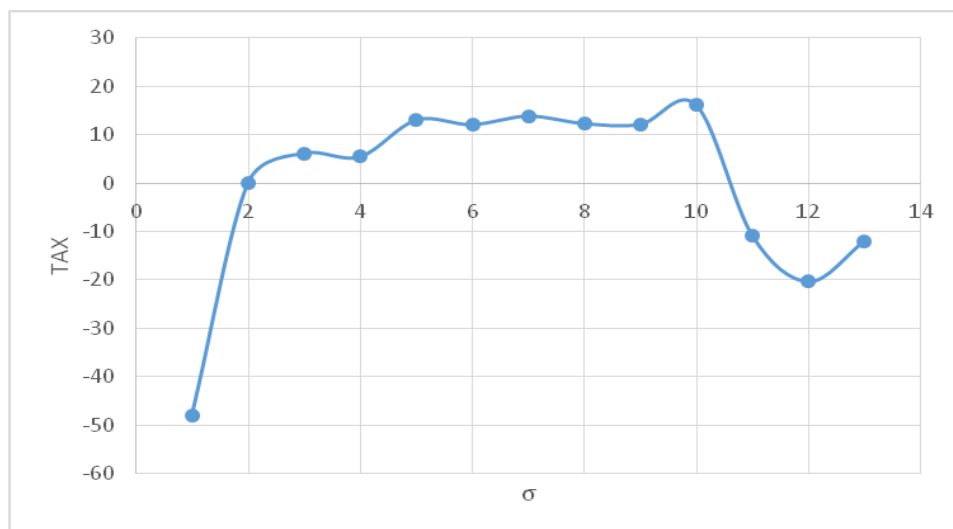


Рис. 3.7. Графік залишків регресійної моделі з урахуванням війни

Для генерування випадкових траєкторій податкових надходжень використаємо метод Монте-Карло. Завдяки цьому формуються емпіричні розподіли результатів для кожного рівня податкового навантаження, які дозволять дослідити неоднорідність економічних реакцій, оцінити вплив стохастичних збурень та визначити, які ставки оподаткування створюють зону підвищеної фіскальної нестабільності. На основі цих розподілів здійснимо побудову діаграм розсіювання, які є візуальним представленням невизначеності та дають змогу простежити розширення діапазону можливих результатів із підвищенням рівня оподаткування.

На основі оціненої стохастичної моделі реалізовано метод Монте-Карло для генерування можливих траєкторій податкових надходжень. Симуляції виконуються шляхом імітації випадкових шоків, параметри яких відповідають емпіричним характеристикам залишків регресії.

Для кожного рівня податкового навантаження було згенеровано 1000 симуляцій, що дозволяє сформувати емпіричний розподіл прогнозних значень

податкових надходжень. Розрахунки проведено окремо для сценарію без війни та для сценарію з урахуванням війни.

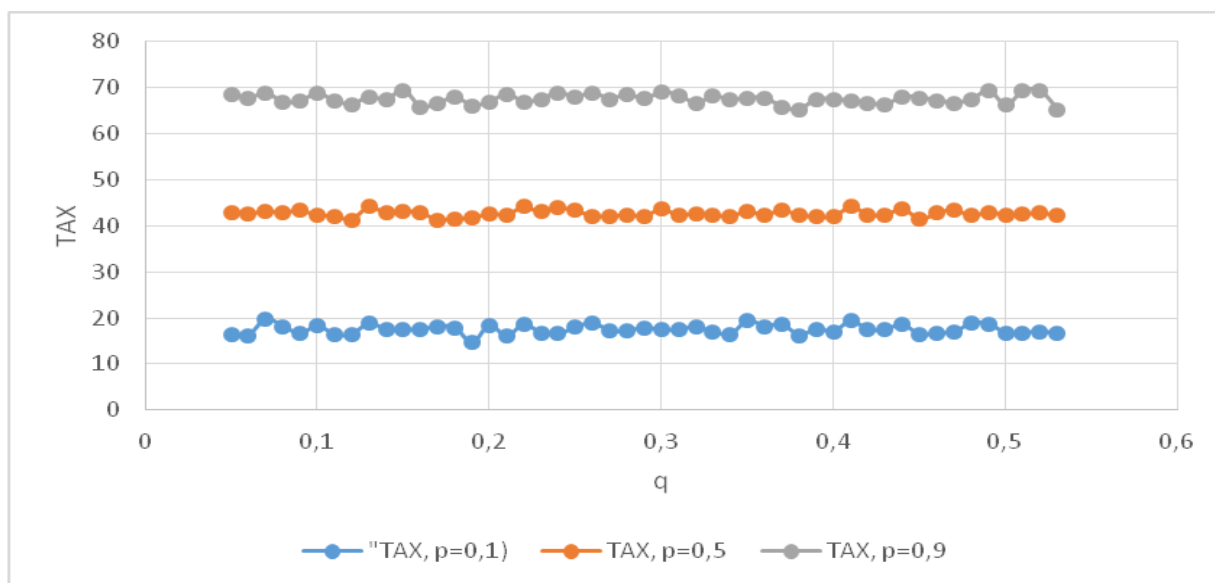


Рис.3.8. Діаграма розсіювання на основі сценарних прогнозів в довоєнний період

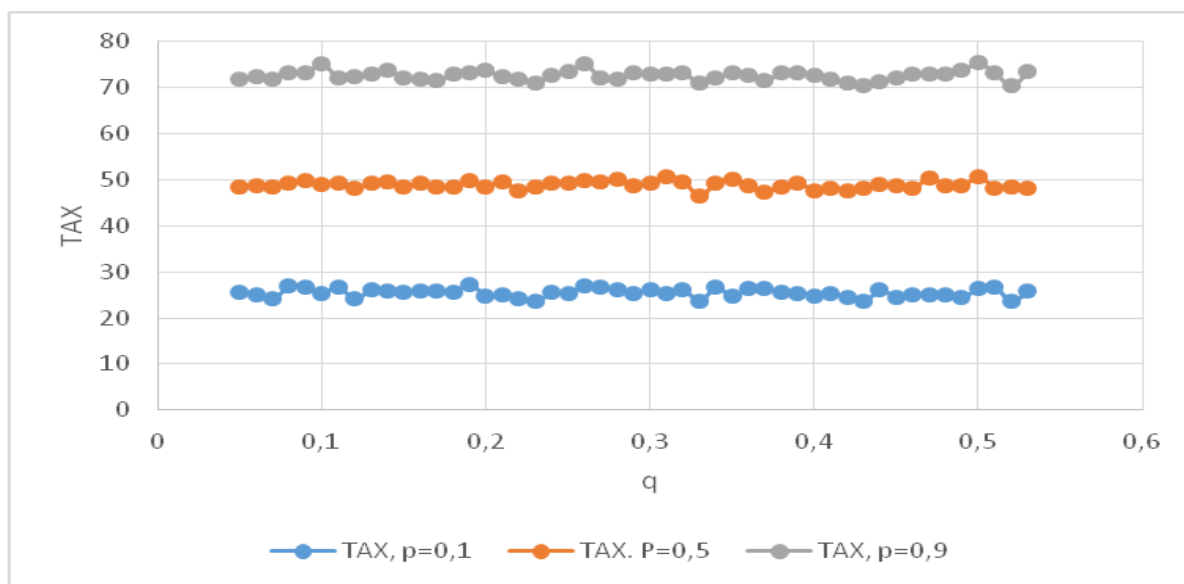


Рис. 3.9. Діаграма розсіювання на основі сценарних прогнозів з урахуванням війни

Такий підхід дозволяє не лише отримати центральний прогноз, а й оцінити розмах можливих відхилень у несприятливих сценаріях. Особливо важливо, що симуляції відображають нелінійний характер залежності між податковим

навантаженням і доходами бюджету, а також асиметричність ризиків у кризових умовах.

У межах детермінованої моделі кривої Лаффера оптимальне значення податкового навантаження q^* визначається як таке, що максимізує очікуваний (середній) рівень податкових надходжень. Це значення відображає фіскальний оптимум за умови стабільного економічного середовища та ігнорування стохастичних відхилень. Однак результати аналізу залишків показують, що у воєнний період стохастична складова податкових надходжень суттєво посилюється, а розподіл відхилень характеризується асиметрією та «важкими хвостами». За таких умов орієнтація виключно на середні значення втрачає адекватність. Саме ці властивості залишків безпосередньо відображаються у поведінці показників VaR та CVaR. Значення VaR демонструють, що для рівнів податкового навантаження, близьких до детермінованого оптимуму q^* , у воєнний період зростає ймовірність суттєвого недоотримання податкових надходжень. Це означає, що хоча середні очікувані доходи можуть залишатися високими, порогові фіскальні ризики стають неприйнятними.

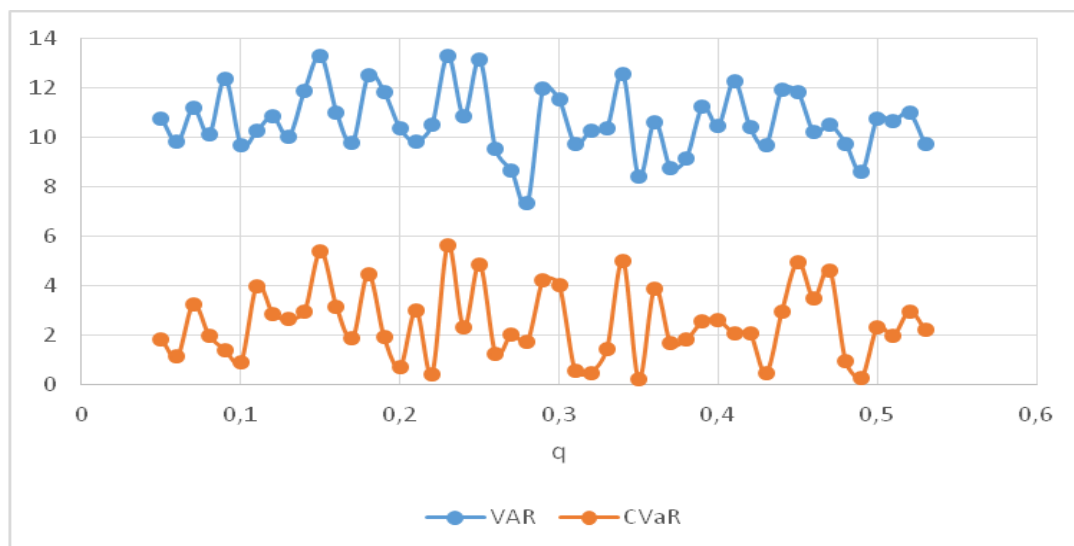


Рис. 3.10. Поведінка показників VaR та CVaR у довоєнний період

Ще більш показовими є результати оцінювання CVaR. Для значень податкового навантаження, що перевищують ризик-оптимальний рівень, CVaR

різко погіршується, що свідчить про зростання глибини потенційних бюджетних втрат у найгірших сценаріях. Таким чином, CVaR виявляє структурну невідповідність між детермінованим оптимумом q^* та умовами підвищеної нестабільності, за яких максимізація очікуваних надходжень супроводжується надмірними ризиками.

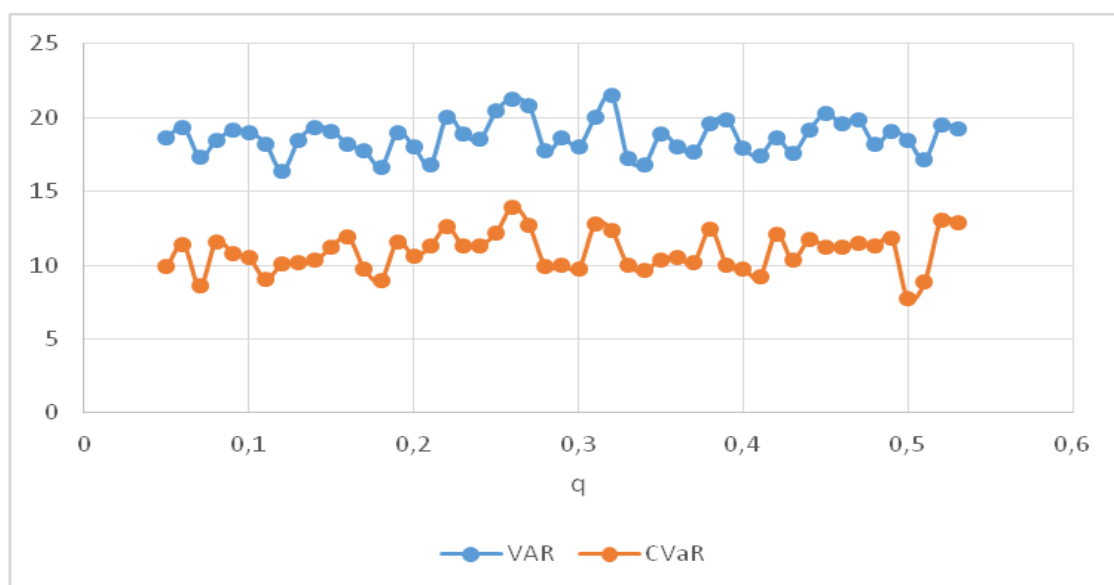


Рис. 3.11. Поведінка показників VaR та CVaR з урахуванням війни

Для ризик-оптимальних значень податкового навантаження було обчислено показники VaR та CVaR. У довоєнний період при $qR^*=0,32$ значення VaR (10,31) та CVaR (0,5) свідчать про відносну фіскальну стійкість, оскільки навіть у найгірших сценаріях податкові надходження не зазнають різкого падіння. Натомість у воєнний період при $qR^*=0,22$ показник CVaR (12,61) досягає максимального значення серед усіх розглянутих ставок, що означає мінімізацію середніх втрат у найгірших 5% сценаріїв. Для $qR^*=0,18$ значення VaR та CVaR у довоєнний період дорівнює 9,44 та 1,05 відповідно. В той час під час війни ці значення дорівнюють 19,91 та 12,96 відповідно. Це підтверджує, що зниження податкового навантаження в умовах війни є економічно обґрунтованим з позицій фіскальної стійкості.

У цьому контексті ризик-оптимальна ставка qR^* формується як результат компромісу між очікуваним рівнем податкових надходжень та допустимим рівнем фіскального ризику. Значення qR^* , визначене на основі максимізації CVaR або корисності, скоригованої на ризик, є нижчим за q^* , що відображає підвищену чутливість економіки до податкового навантаження в умовах війни.

Порівняльний аналіз показує, що:

- q^* відображає фіскальний оптимум у середньому, але не враховує асиметрію та екстремальні ризики;
- qR^* враховує повний емпіричний розподіл можливих результатів, зокрема нижній хвіст, і тому є більш релевантним для прийняття рішень у нестабільному середовищі.

У межах проведеного дослідження оптимальні значення податкового навантаження були отримані як у детермінованій, так і у стохастичній постановці задачі. Детермінований оптимум q^* визначався на основі класичної моделі кривої Лаффера як такий рівень податкового навантаження, що максимізує очікувані податкові надходження. Водночас ризик-орієнтований оптимум qR^* оцінювався з урахуванням стохастичної природи податкових надходжень та показників фіскального ризику.

Результати аналізу залишків регресійної моделі показали, що у воєнний період стохастична складова податкових надходжень істотно посилюється. Залишки характеризуються підвищеною дисперсією, асиметрією та наявністю «важких хвостів», що свідчить про зростання ймовірності реалізації екстремальних негативних сценаріїв. За таких умов орієнтація виключно на середні значення податкових надходжень, які лежать в основі детермінованого оптимуму q^* , не відображає повною мірою реальний рівень фіскальної вразливості.

Отримані значення VaR підтверджують, що для рівнів податкового навантаження, близьких до детермінованого оптимуму, у воєнний період зростає ризик суттєвого недоотримання доходів бюджету. Проте найбільш показовими є результати оцінювання CVaR, які дозволяють оцінити не лише пороговий ризик, а й глибину потенційних бюджетних втрат у найгірших сценаріях.

Таким чином, детермінований оптимум q^* відображає фіскальний оптимум у середньому, тоді як ризик-орієнтований оптимум qR^* враховує повний емпіричний розподіл можливих результатів, зокрема нижній хвіст, який є критично важливим в умовах воєнної нестабільності. Зниження оптимального рівня податкового навантаження у стохастичній постановці є економічно обґрунтованою реакцією на зростання фіскальних ризиків і підвищену чутливість економіки до податкового тиску.

Результати стохастичного аналізу показали, що в умовах війни детермінований оптимум q^* переоцінює допустимий рівень податкового навантаження, тоді як ризик-орієнтований оптимум qR^* забезпечує кращий баланс між очікуваними доходами та фіскальною стійкістю.

Таким чином, запропонована методологія поєднує поведінковий підхід моделі Лоладзе, стохастичне моделювання Монте-Карло та ризик-орієнтовані індикатори VaR і CVaR у цілісну аналітичну систему. Такий інтегрований підхід забезпечує можливість не лише прогнозувати середні значення податкових надходжень, але й оцінювати їхню волатильність, глибину потенційних відхилень і масштаби фіскальних ризиків. Він формує методологічний фундамент для подальшого емпіричного аналізу та створює наукове підґрунтя для обґрунтування оптимального рівня податкового навантаження в умовах економічної невизначеності. Використання реальних макроекономічних даних України за 2015-2023 роки для оцінювання параметрів моделі Лоладзе та побудови стохастичних сценаріїв податкових надходжень дозволяє перейти від суто теоретичної конструкції до прикладного інструменту аналізу фіскальної

політики. Отримані результати не лише підтверджують наявність поведінкових ефектів у реакції податкової бази на зміну ставки оподаткування, але й дають змогу кількісно оцінити ризики недоотримання бюджетних ресурсів за різних податкових режимів, що є принципово важливим для ухвалення рішень у умовах високої невизначеності.

Далі у межах даного дослідження розглянемо кумулятивний ефект як накопичувальну дію податкового навантаження та стохастичних шоків у часі, яка проявляється не лише в одноразових відхиленнях податкових надходжень, а й у поглибленні фіскальних втрат у послідовних несприятливих періодах.

На відміну від статичного детермінованого підходу, стохастична постановка задачі дозволяє виявити кумулятивний ефект ризиків в умовах макроекономічної нестабільності та воєнного шоку, який не відображається середніми показниками.

Результати Монте-Карло симуляцій показують, що за рівнів податкового навантаження, близьких до детермінованого оптимуму q^* , прогнозний розподіл податкових надходжень характеризується розширенням нижнього хвоста та різким зниженням значень VaR і особливо CVaR. Це свідчить, що в разі несприятливих сценаріїв бюджетні втрати мають накопичувальний характер.

Саме цей кумулятивний ефект пояснює, чому в умовах війни ризик-оптимальне значення податкового навантаження (qR^*) є суттєво нижчим за детермінований оптимум (q^*). Ігнорування цього ефекту призводить до завищення оптимального рівня, оскільки детермінований підхід не враховує, що негативні шоки (зокрема, воєнні) посилюють один одного. Натомість qR^* , визначений через максимізацію CVaR, забезпечує стійкий баланс між надходженнями та ризиками бюджетних втрат.

Діаграма розсіювання чітко відображає ці факти: у воєнний період, на відміну від довоєнного, спостерігається значне розширення "віяла" прогнозних надходжень, особливо у нижньому напрямі (різке віддалення квантильних меж

від медіанної траєкторії). Це графічний прояв зростання асиметрії ризиків та посиленого кумулятивного ефекту.

Податковий клин виступає ключовим механізмом, що посилює цей ефект. Він відображає сукупний вплив оподаткування на стимули до економічної активності та інвестицій. Зростання податкового клина при наближенні до q^* в умовах нестабільності спричиняє непропорційно сильні негативні реакції, звужує податкову базу та стає джерелом кумулятивного ефекту, графічно проявляючись у розширенні "віяла" діаграми розсіювання. Отже, кумулятивний ефект негативних шоків, посилений податковим клином в умовах воєнної нестабільності, зумовлює необхідність переходу від детермінованого оптимуму (0,32) до *нижчого ризик-оптимального рівня* (0,22). Такий перехід, локалізований в області мінімального CVaR, забезпечує вищу фінансову стійкість, обмежуючи величину податкового клина та послаблюючи накопичувальний характер бюджетних втрат.

Результати стохастичного моделювання податкових надходжень, представлені через діаграми розсіювання та показники ризику VaR і CVaR, дозволяють здійснити сценарну інтерпретацію фінансової політики в умовах високої невизначеності. Дослідження виокремлює три ключові сценарії, що відповідають різним квантилям емпіричного розподілу, сформованого методом Монте Карло.

Оптимістичний сценарій відображає сприятливі макроекономічні умови та відсутність кумулятивного посилення шоків. У цьому випадку, податкове навантаження, близьке до *детермінованого оптимуму* ($q = 0,32$)*, не створює критичних фінансових ризиків, а значення VaR і CVaR залишаються високими. Базовий сценарій відповідає найбільш імовірній траєкторії з помірною нестабільністю. Тут кумулятивний ефект податкового клина починає проявлятися, а фінансова система стає чутливішою до шоків, що відображається у погіршенні показників VaR і CVaR. Песимістичний сценарій характеризується концентрацією несприятливих воєнних і макроекономічних шоків. Саме тут VaR і особливо CVaR досягають мінімальних рівнів, свідчаючи про істотні потенційні

втрата бюджету. У цьому сценарії застосування детермінованого оптимуму (q^*) є фінансово нестійким через різке звуження податкової бази та зростання вразливості надходжень.

Аналіз підтверджує, що для забезпечення надійної фінансової стратегії в умовах нестабільності необхідний *перехід до ризик-орієнтованої оптимальної ставки* ($qR = 0,22\%$). Ця ставка, визначена на основі максимізації CVaR, істотно пом'якшує негативні наслідки песимістичного сценарію, обмежуючи кумулятивне накопичення фінансових втрат та підвищуючи стійкість бюджету. Таким чином, детермінований фінансовий оптимум релевантний лише за сприятливих умов, тоді як в середовищі високої невизначеності пріоритет набуває ризик-орієнтований підхід, який мінімізує втрати у найгірших сценаріях.

Отримані результати детермінованого та стохастичного оцінювання оптимального рівня податкового навантаження мають безпосереднє прикладне значення для формування державної податково-бюджетної політики в умовах підвищеної макроекономічної та воєнної нестабільності.

Детермінований оптимум податкового навантаження, визначений на основі класичної кривої Лаффера, становить $q^* = 0,32$, що відповідає рівню податкових надходжень, за якого досягається максимум очікуваних доходів бюджету за інших рівних умов. Однак результати стохастичного аналізу свідчать, що в умовах значної волатильності макроекономічних параметрів та наявності воєнних шоків орієнтація виключно на детермінований фінансовий оптимум супроводжується суттєвим зростанням хвостових фінансових ризиків.

З урахуванням показників VaR та CVaR визначено ризик-оптимальний рівень податкового навантаження $qR^* = 0,22$, за якого мінімізуються потенційні втрати бюджету у найгірших сценаріях, а фінансова система демонструє вищу стійкість до негативних шоків. Зменшення оптимального податкового навантаження порівняно з детермінованим значенням відображає необхідність переходу від політики максимізації очікуваних надходжень до політики управління ризиками.

Результати підтверджують, що при відхиленні фактичного податкового навантаження від рівня qR^* спостерігається істотне розширення «віяла» прогнозних траєкторій податкових надходжень. Це означає зростання кумулятивного ефекту невизначеності: навіть незначні підвищення ставки понад ризик-оптимальний рівень призводять до непропорційного розширення лівого хвоста розподілу доходів бюджету, що фіксується у зростанні значень VaR та особливо CVaR. У нормативному вимірі це свідчить про формування податкового клину ризиків, за якого підвищення податкового навантаження не лише зменшує стимули до економічної активності, але й акумулює фіскальні втрати у найгірших сценаріях. Таким чином, у воєнних та післявоєнних умовах доцільним є утримання податкового навантаження в межах ризик-оптимального діапазону, навіть якщо це означає відмову від досягнення короткострокового максимуму податкових надходжень.

З позицій державної політики отримані результати обґрунтовують доцільність: використання показників VaR та CVaR як додаткових критеріїв оцінювання фіскальної стійкості; орієнтації податкової політики на мінімізацію хвостових ризиків, а не лише на середні значення доходів; застосування сценарного підходу, в якому песимістичні сценарії (лівий хвіст) відіграють ключову роль у прийнятті рішень щодо граничного рівня податкового навантаження. Отже, запропонований ризик-орієнтований підхід дозволяє перейти від нормативу «максимізації доходів» до нормативу фіскальної стійкості, що є принципово важливим для формування податкової політики України в умовах затяжної невизначеності та воєнних ризиків.

3.3. Напрями формування антикризової податкової стратегії: економічний, резильєнтний та морально-етичний виміри

У сучасному світі, позначеному впливом гібридних викликів та високою динамічністю зовнішнього середовища, податкова стратегія перестає бути лише технічним інструментом планування заходів наповнення бюджету. Вона трансформується у ключовий інструмент, який формує «правила гри» в інституційному середовищі, забезпечуючи не лише фінансову безпеку держави, а й обумовлюючи параметри розвитку. У цьому контексті податкова політика виступає як інституційний механізм для управління соціальною справедливістю, стимулювання інвестицій та забезпечення конкурентоспроможності держави, її обґрунтованість та ефективність безпосередньо впливає на здатність країни реагувати на кризи та забезпечувати безпекові та оборонні цілі, уможливлувати сталий розвиток та добробут громадян.

Погоджуємось з думкою професора Соколовської А., яка наголошує, що для подолання ризику «втоми від реформ» стратегічні пріоритети податкової стратегії мають бути чітко сфокусовані, приносити відчутні результати та сприяти досягненню одночасно кількох ключових цілей за п'ятьма основними пріоритетами [111. С. 24-46].

Першим та другим пріоритетами є зменшення нерівності доходів і багатства та підвищення справедливості оподаткування. Для цього, на думку науковиці, необхідно посилити прогресивність ПДФО, зокрема через зниження податкового навантаження на малозабезпечених громадян шляхом запровадження диференційованого неоподатковуваного мінімуму доходів та малопрогресивної шкали. Справедливість також вимагає завершення наповнення Державного реєстру речових прав на нерухоме майно для ефективного оподаткування власності, а також розширення бази податку на транспортні засоби за рахунок включення дорогих об'єктів рухомого майна (гелікоптери, яхти). Ключовим у підвищенні справедливості є протидія ухиленню від сплати податків, включаючи

ліквідацію зловживань при адмініструванні ПДВ та боротьбу зі стратегіями розмивання бази податку на прибуток (BEPS).

Третій пріоритет зосереджений на стимулюванні інвестицій в інновації та соціальний капітал. Для заохочення припливу приватного капіталу в дослідження і розробки доцільно запровадити податкові знижки на відповідні витрати. Також важливо збільшити порогове значення сум, які можна відносити до податкової знижки чи зменшення фінансового результату, стимулюючи таким чином добровільні внески юридичних та фізичних осіб у соціальний капітал (освіту, охорону здоров'я).

Четвертий пріоритет – це екологізація податкової системи. Реформа передбачає підвищення регулюючої ефективності екологічно орієнтованих податків та їх більшу орієнтацію на захист довкілля та енергоефективність. Серед необхідних кроків — збільшення ставки за викиди CO₂, запровадження податку на одноразові ПЕТ-вироби та наближення акцизного податку на пальне та електроенергію до стандартів Європейського Союзу, а також надання податкових стимулів для інвестицій в енергозберігаюче та природоохоронне устаткування.

П'ятий, і не менш важливий пріоритет, полягає у підвищенні фіскальної ефективності й продуктивності податкової системи через удосконалення податкового адміністрування та посилення інституційної спроможності податкових органів. Це вимагає розроблення методичного забезпечення для виконання норм щодо протидії виведенню прибутків з-під оподаткування, створення матеріально-технічної бази для міжнародного автоматичного обміну інформацією та забезпечення підвищення кваліфікації працівників, відповідальних за ці напрями.

Як зазначає проф. Соколовська А., успіх цієї стратегії залежить від постійного моніторингу результатів та усунення основних ризиків, серед яких — відсутність політичної волі, протидія зацікавлених груп, брак ресурсів, а також відсутність прогресу у боротьбі з корупцією [111. С. 24-46].

Необхідність кардинальної податкової реформи в Україні обумовлена низкою гострих внутрішніх та зовнішніх викликів. Головними передумовами змін є: нестабільний характер економічного зростання, яке концентрує доходи та багатство у вузьких соціальних групах, поглиблюючи проблему нерівності; постійно зростаюча потреба у державних доходах, спричинена високими витратами на соціальну підтримку (зокрема, після криз), обслуговування державного боргу, зміцнення оборони та фінансування суспільних послуг; низька інвестиційна активність бізнесу на тлі посилення міжнародної податкової конкуренції за прямі іноземні інвестиції; а також великі масштаби неофіційної зайнятості та ухилення від сплати податків. Додатковим чинником є зростання екологічних ризиків, що вимагає фіскального реагування.

На шляху до вирішення цих завдань податкова система зіштовхується з низкою критичних проблем., зокрема: вона неефективно виконує функцію зменшення нерівності, покладаючи високе податкове навантаження на фізичних осіб із низькими доходами; значною проблемою є недостатня наповненість реєстрів прав на нерухоме майно, що ускладнює справедливе та ефективне оподаткування власності; спостерігаються великі масштаби розмивання бази податку на прибуток та виведення капіталу з-під оподаткування, при цьому податок на прибуток не достатньо використовується як інструмент стимулювання інвестицій та інновацій; крім того, система електронного адміністрування ПДВ залишається складною та непрозорою, не захищеною від ручного втручання та зловживань при відшкодуванні; акцизне оподаткування енергетичних продуктів має переважно фіскальну спрямованість, недостатньо орієнтовану на подолання екологічних проблем та підвищення енергоефективності; наявність системних недоліків, які доповнюються відсутністю зрозумілої політики рентних платежів, корупцією в податкових та митних органах, і, як наслідок, низьким рівнем добровільної сплати податків платниками.

Ключові заходи реформування ДМС України в напрямі євроінтеграції повинні бути зосереджені на наступних ключових напрямках: наближення до

стандартів ЄС, посилення правоохоронної функції та боротьби з контрабандою, всебічна цифровізація та зміцнення кадрового потенціалу.

Наближення до *acquis* ЄС вимагає проведення консультацій із бізнесом щодо положень нового Митного кодексу та Закону 3926-IX, гармонізованого з Митним кодексом ЄС. Необхідно імплементувати ключові Регламенти ЄС, що стосуються контролю за готівкою, наркотичних прекурсорів та експорту культурних цінностей, а також визначити механізм звільнень від сплати мита (Регламент 1186/2009). Для підвищення прозорості та зручності слід створити цифрову базу роз'яснень законодавства та запровадити стимули для розширення участі бізнесу в програмі Авторизованого економічного оператора (АЕО).

Криміналізація контрабанди та надання митниці статусу правоохоронного органу передбачає моніторинг правозастосування, координацію з бізнесом для виявлення схем контрабанди, а також створення оперативно-розшукових підрозділів. Це вимагає оновлення законодавства для надання митниці відповідних повноважень, закупівлі необхідного обладнання, навчання персоналу (включно з міжнародними програмами), встановлення взаємодії з OLAF, Інтерполом та національними правоохоронними органами. Діяльність цих підрозділів має оцінюватися за ключовими показниками ефективності (KPI), із забезпеченням регулярного аудиту та прозорості.

Цифровізація митниці повинна координуватися з Міністерством фінансів, регулярно оновлюючи Стратегічний план цифрового розвитку на основі Багаторічного стратегічного плану електронної митниці ЄС (MASP-C). Необхідно забезпечити належне фінансування цифрових процесів (зокрема, через окрему бюджетну програму), здійснити перехід до проєктних моделей управління та розв'язати питання кадрового ресурсу для ІТ-сфери через аутстафінг чи аутсорсинг.

Кадровий потенціал та протидія корупції потребують перегляду моделі оплати праці та компенсацій з урахуванням функціонального навантаження та рівня корупційного ризику (класифікація посад). Слід впровадити додаткові стимули, запровадити оцінювання роботи через ключові показники

ефективності, розробити комплексні професійні програми та забезпечити прозорий конкурс на посаду Голови Держмитслужби.

Управління ризиками, пост-митний контроль та координація мають бути вдосконалені через аналіз селективності та економічної ефективності системи управління ризиками. Митну політику слід переглянути з урахуванням коригування митної вартості та судового оскарження, а також особливу увагу слід приділити ефективності пост-митного контролю та продовженню зусиль щодо налагодження контролю у спільних пунктах пропуску. Координацію з бізнесом слід посилити через розвиток безпаперових форм, функціонал служби HelpDesk, створення регіональних дорадчих груп та посилення ролі Громадської ради при Держмитслужбі, забезпечуючи при цьому публікацію звітів та прозорість реагування на їхні рішення.

Загалом, формування ефективної антикризової податкової стратегії в умовах сучасних гібридних викликів виходить далеко за межі традиційних фіскальних маневрів. Вона має охоплювати три ключові, взаємозалежні виміри: *економічний* (забезпечення фіскальної стійкості та стимулювання відновлення), *резилентний* (побудова інституційної стійкості та адаптивності) та *морально-етичний* (забезпечення справедливості, прозорості та суспільної довіри). Тільки комплексний підхід може трансформувати податкову систему з простого інструменту наповнення бюджету на каталізатор стійкого та справедливого розвитку.

Економічний вимір антикризової податкової стратегії полягає в використанні моделі, де податкова і митна системи розглядаються як стратегічний фінансовий резерв держави на основі:

- нарощення внутрішніх ресурсів з ключовою метою — мінімізувати залежність від зовнішньої допомоги та запозичень шляхом максимізації власних податкових надходжень;
- диверсифікація джерел надходжень на основі розширення податкової бази, а не лише за рахунок підвищення ставок податків та податкових платежів;

- забезпечення еластичності системи на основі розробки механізмів, що дозволяють податковій системі швидко адаптуватися до різких змін (наприклад, введення/скасування пільг, зміна ставок) без втрати керованості;

- посилення економічної безпеки держави шляхом протидії інституціональним дисфункціям, як внутрішніми точками вразливості на основі боротьби з тіньовою економікою (через удосконалення податкового та митного адміністрування для закриття лазівок, які можуть використовуватися для фінансування дестабілізації або виведення капіталу з країни), забезпечення справедливого розподілу (шляхом використання податкової політики для зменшення нерівності та посилення соціальної єдності, що є важливим елементом внутрішньої стійкості (наприклад, через ефективне оподаткування великих статків) та покращення інвестиційного клімату (завдяки заходам стратегування, покликаним забезпечити передбачуваність і стабільність податкових правил, що є необхідною умовою для залучення інвестицій у відновлення).

Відповідно до цього ракурсу, антикризова податкова стратегія поділяється на дві складові, які можуть співіснувати в умовах тривалої кризи: акумуляція достатнього обсягу податкових надходжень для забезпечення потреб оборони держави та стимулювання розвитку і відновлення.

Мобілізація податкових ресурсів, або так звана фіскальна мілітаризація передбачає забезпечення безперебійного фінансування критичних державних функцій, насамперед сектору безпеки та оборони, а також соціального захисту; пріоритетне спрямування фінансових ресурсів на військові потреби, що часто вимагає тимчасового підвищення ставок або скасування пільг, не пов'язаних із критичним виробництвом; швидке запровадження або посилення оподаткування тих секторів, які генерують прибутки під час кризи (наприклад, податок на надприбутки, рента на видобуток корисних копалин); а також встановлення чітких механізмів податкового та митного контролю з метою мінімізації зловживань та неконтрольованої ерозії податкової бази (прикладом може бути тимчасове скасування митних зборів на критичний імпорт (паливо, військове

обладнання, медикаменти) при якому мали місце значні порушення податкового і митного законодавства).

Заходи податкового стратегування для відновлення економіки держави окреслюють переорієнтацію фіскальних важелів на заохочення інвестицій, збереження робочих місць та відновлення економічної активності. При цьому, надання податкових пільг має бути точковим, часово обмеженим і економічно обґрунтованим, щоб уникнути не виправданого викривлення конкуренції та стимулювання тіньового сектору. Пільги слід надавати горизонтально (за напрямком діяльності, а не за галуззю) та інструментально (наприклад, через прискорену амортизацію інвестицій у відбудову). На нашу думку, доцільним також є надання відтермінування або зменшення податкових зобов'язань пропорційно до обсягу капітальних інвестицій у постраждалі або стратегічні галузі; зниження навантаження на фонд оплати праці (ЄСВ) для нових робочих місць, створених у деокупованих та постраждалих регіонах; поступовий перехід до оподаткування ринкової оціночної вартості нерухомого майна та запровадження ефективного податку на предмети розкоші для збільшення місцевих доходів, необхідних для відновлення інфраструктури.

Окремим напрямом податкового стратегування є цифровізація та автоматизація податкового адміністрування, разом із ефективною інформаційною підтримкою, сприяє підвищенню довіри суспільства та перетворенню фіскальної функції контролюючих органів на сервісну. Загалом, процеси інформатизації значно підвищили ефективність, прозорість та зручність адміністрування, і успішне використання цифрових інструментів та розуміння їхньої природи є запорукою ефективного функціонування податкової системи, забезпечення стабільних бюджетних надходжень та фінансової стійкості держави.

Цифрові інструменти податкового адміністрування — це інформаційні технології та програмні рішення, що використовуються для автоматизації, оптимізації та підвищення ефективності процесів акумуляції податкових надходжень, контролю за їхньою сплатою та взаємодії з платниками. Залучення

цих інструментів має беззаперечні переваги, оскільки дозволяє зменшити адміністративний тягар, підвищити прозорість, ефективність контролю та знизити рівень корупції, одночасно покращуючи комунікацію з платниками та сприяючи формуванню високої податкової культури. В цілому, податкове адміністрування в Україні перебуває у процесі реформування та наближення до стандартів розвинених країн, де подальша цифровізація є ключовим напрямком, необхідним для створення сучасної та ефективної податкової системи, що відповідає вимогам цифрової епохи.

Україна затвердила Стратегію цифрового розвитку інновацій (WINWIN) до 2030 року, яка є комплексним баченням для перетворення країни на регіонального лідера інновацій, що критично важливо для захисту суверенітету, відбудови та економічного стрибка. Стратегія WINWIN окреслює ключові напрями, такі як DefenseTech, MedTech, EdTech, Agritech, AI та напівпровідники, фокусуючись на відкритті ринків, розбудові інноваційної інфраструктури, дерегуляції, доступі до фінансування та розвитку людського капіталу. У рамках цієї ширшої стратегії, Міністерство цифрової трансформації також представило чернетку Стратегії розвитку штучного інтелекту до 2030 року, з амбітною метою — увійти до трійки світових лідерів за впровадженням ШІ у публічному секторі. Пріоритети ШІ-стратегії включають практичне застосування ШІ в держпослугах, обороні та ключових секторах економіки, побудову власних якісних моделей та розвиток необхідної інфраструктури (державні дані, дата-центри, кадри). Стратегія WINWIN також деталізує місії для ключових технологічних напрямів: GovTech (створення найкращої цифрової системи врядування), Імерсивні технології (де цифрові двійники, включно з оборонною сферою, стають соціальною нормою), GreenTech (глобальне лідерство у сталому розвитку та декарбонізації енергетики), та Secure Cyberspace (зміцнення глобальної безпеки через інноваційні кіберрішення та захист критичної інфраструктури). Реалізація цих стратегій спрямована на подолання внутрішніх викликів, пов'язаних із війною, та побудову найзручнішої цифрової держави у світі.

Резилентний вимір антикризової податкової стратегії полягає у забезпеченні інституційної стійкості та адаптивності (тобто здатності до швидкого відновлення після шоків) на основі:

- забезпечення інституційної дисципліни через: забезпечення стабільності та передбачуваності як управлінських рішень держави, так і норм податкового законодавства, внесення змін в яке повинне мати чітко визначений термін, результат впровадження, та аналіз ризиків; надання антикризових заходів (пільг, спрощень) повинні бути чітко обмежені в часі та мати заздалегідь визначений механізм скасування за умови досягнення встановленої мети або корегування у випадку зміни умов з метою недопущення незворотної ерозії податкової бази; інтеграції цілей, механізмів та інструментів реалізації стратегій управління державними фінансами в різних сферах з одночасним визначенням видатків на їх реалізацію, здійснення постійного моніторингу та оцінки результативності здійснюваних заходів;

- підвищення якості податкового та митного адміністрування на засадах цифровізації. В контексті митного адміністрування необхідна активізація імплементації програм NCTS АЕО, з адаптацією їх вимог до реалій бізнесу, оскільки низька кількість сертифікатів (особливо типу АЕО-Б) стримує переговори про взаємне визнання з ЄС. Попри технічну спроможність (наприклад, упровадження фази 5 NCTS), загальна цифрова трансформація митниці сповільнюється через інституційну незлагодженість та недостатню координацію між ДМС України та Мінфіном. Щодо управління ризиками, необхідно перейти від малоефективних заходів контролю (перевірка документів) до глибокого ризик-орієнтованого аналізу;

- технологічна модернізація як ключова умова ефективного податкового стратегування на основі мінімізації людського фактора (через впровадження автоматизованих систем), що зменшує корупційні ризики та підвищує прозорість та аналіз ризиків в режимі реального часу (використання Big Data та аналітичних інструментів для виявлення ризикових операцій та шахрайства, що є захистом від економічних диверсій.

Морально-етичний вимір антикризової податкової стратегії визначає суспільну легітимність податкової системи, особливо важливу в кризовий час, коли громадяни та бізнес очікують справедливості, неупередженості та прозорості умов при виконанні податкового обов'язку, оскільки цей вимір безпосередньо пов'язаний із довірою до інститутів оподаткування. В умовах кризи, коли фіскальне навантаження зростає, будь-яка неефективність або зловживання підривають готовність платників добровільно виконувати свої зобов'язання. Висока довіра досягається через дієву протидію корупції, що вимагає впровадження жорстких антикорупційних механізмів, зокрема, використання штучного інтелекту для профайлінгу співробітників фіскальних інституцій.

Крім того, етична справедливість вимагає рівних правил гри для всіх суб'єктів, що робить нейтралізацію контрабанди та ухилення від сплати податкових зобов'язань першочерговим завданням. Застосування інформаційних технологій технологій та посилення податкового і митного контролю є не лише фіскальними, але й технічними заходами, які демонструють пріоритетність умов захисту чесного бізнесу для держави.

У контексті детінізації, морально-етичний вимір включає заходи легалізації тіньових капіталів (податкова амністія). Однак, її проведення є етично виправданим лише після того, як фіскальні органи продемонструють інституційну міцність та здатність до ефективного контролю. Амністія слугує «останнім шансом» для платників перед повномасштабним запуском нових, жорстких і високотехнологічних систем контролю, що створює справедливий перехідний період.

В умовах глибоких соціально-економічних криз та гібридних загроз, головною метою держави стає підтримання інституційної міцності — її здатності ефективно функціонувати та забезпечувати ключові потреби за рахунок достатніх фінансових ресурсів. У цьому контексті інститути оподаткування є наріжним каменем фіскального суверенітету і критично залежать від довіри громадян до справедливості, прозорості та некорумпованості податкової

системи, оскільки втрата цієї довіри підриває соціальний договір і стимулює тіньову економіку. Оскільки традиційні фіскальні механізми в кризові періоди є недостатніми, уряди все частіше використовують податкові амністії як стратегічний інструмент для детінізації, розширення податкової бази та потенційного зміцнення інституційної міцності. Проте, тут виникає ключова суперечність: з одного боку, амністія може сприяти легалізації та формуванню культури дотримання законодавства, але з іншого — вона несе ризик підриву принципу верховенства права та справедливості, створюючи несприятливі прецеденти для добросовісних платників. Таким чином, здатність держави підтримувати інституційну міцність безпосередньо залежить від її виваженого використання таких інструментів, як податкові амністії, які здатні швидко наповнити бюджет, але несуть ризик порушення принципів справедливості та підриву довіри до державних інститутів за умови їх неефективного та необдуманого використання.

Так, західні теоретики К. Баєр та Е. ле Боргне систематизували теоретичне підґрунтя проведення, тенденції та методи здійснення податкових амністій в різних країнах світу. Вчені визначають податкову амністію як «обмежену в часі пропозицію уряду певній групі платників податків сплатити визначену суму в обмін на прощення податкового зобов'язання (включаючи відсотки та штрафи), що стосується попереднього податкового періоду (періодів), а також звільнення від судового переслідування» та ідентифікують два їх різновиди: фінансові та юридичні. Для перших, податкова амністія передбачає зменшення (в реальному вираженні) задекларованих або незадекларованих податкових зобов'язань платників податків у встановленому законом порядку, яке може бути досягнуто за допомогою різних способів: зокрема, шляхом зменшення або скасування відсотків і штрафів за заниженими або незадекларованими податками або податкових зобов'язань (або певної їх комбінації) з одночасним звільненням від адміністративних і кримінальних покарань [133].

Переважає більшість вітчизняних та зарубіжних аналітиків сходяться на думці, що українська економіка, як у довоєнний час, так і в умовах воєнного

стану, залишається однією з найбільш тінізованих у Європі та світі. Незважаючи на розбіжності у методиках і кінцевих показниках, розрахунки Ф. Шнайдера, Світового банку та українських державних органів завжди засвідчували значно вищий рівень тінізації, ніж у європейських країнах. За даними звіту Міжнародного Валютного фонду (МВФ) за 2025 рік, рівень тіньової економіки в Україні становить 19,3% ВВП, що, хоча і є нижчим за довоєнний показник, усе ще значно перевищує рівень розвинених країн (де тінь не перевищує 5-10% ВВП, як-от у Польщі, Франції чи Нідерландах). Для порівняння, мінімальний показник фіксується в ОАЕ (2,1% ВВП), а найвищі — у країнах Африки та Південної Азії (наприклад, у Сьєрра-Леоне — 64,5% ВВП). [147].

Логіка використання податкових амністій в кризові періоди зумовлюється низкою цілей, див. додаток Ф (рис.1.). Очевидним є те, що головними цілями податкової амністії є: швидке поповнення бюджету за рахунок одноразових надходжень; легалізація тіньової економіки та розширення податкової бази на довгострокову перспективу; залучення капіталів до економічного обігу; відновлення діалогу між державою та платниками; а також усунення помилок через надання шансу платникам виправити порушення, а державі – ліквідувати фундаментальні недоліки в законодавстві та управлінні фіскальними інституціями з метою зменшення рівня тіньової економіки та посилення інституційної міцності. див. додаток Ф (таб.1).

Безумовно, головною метою проведення податкових амністій є повернення капіталів у легальне поле, проте, механізми які при цьому використовує держава різняться залежно від певних критеріїв реалізації, способів здійснення та орієнтації на конкретні види неоподатковуваних доходів, в результаті чого розрізняють різні види програм податкових амністій, зокрема повна, фінансова, часткова, офшорна тощо, див. додаток Ф рис. 2.

Програми податкових амністій частково або повною мірою використовувались слаборозвиненими країнами світу та країнами-представниками економічного авангарду, зокрема Марокко, Тайландом, Пакистаном, Індонезією, Бразилією, Аргентиною, Грузією, Італією, Німеччиною,

Францією, США та ін. Більш детальний аналіз специфіки проведення програм реформ у цих країнах нами був досліджений у [105. С. 109-120.]

В Україні для подолання кризових явищ в економіці на основі поєднання існуючих у світовій фіскальній практиці методів протидії тіньовому сектору економіки було реалізовано 4 основні програми податкових амністій: 2005 рік - перша масштабна амністія; 2011 рік - амністія для малого та середнього бізнесу; 2015 рік - часткова податкова амністія у формі так званого податкового компромісу, що розглядався як «режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їхніх посадових осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість; 2021-2023 роки - найтриваліша амністія. Додатково варто враховувати окремі заходи з легалізації доходів у 2007, 2017-2018 та 2023-2024 роках, але вони не були цілісними комплексними програми.

За даними ДФС України, станом на 16 квітня 2015 року платники подали 6764 заяви про намір застосування цього механізму, за результатами досягнення якого до бюджету надійшло 358,8 млн. грн, із загальної кількості поданих заяв 2236 заяв надійшло від платників податків з наміром досягнення податкового компромісу до неузгоджених сум податкових зобов'язань, щодо яких тривала процедура адміністративного/судового оскарження, по 1511 таких звернень було досягнуто податковий компроміс, за результатами застосування якого до бюджету надійшло 138,1 млн. грн. [39] Наше переконання полягає в тому, що процеси легалізації тіньових капіталів мають бути не локальними, а охоплювати всю сукупність платників податків протягом тривалого часу. Відповідно до міжнародного досвіду, доцільно запровадити обов'язкове декларування доходів для всіх фізичних осіб, які досягли 18-річного віку, та встановити помірний податок за легалізацію тіньових капіталів на рівні 5-10%.

Остання спроба — так зване «нульове декларування», що тривало з вересня 2021 року до березня 2023 року, продемонструвала низькі кількісні результати. За цей період українці подали лише 845 декларацій, легалізувавши активи на загальну суму 8,82 млрд грн при сумі збору 547,5 млн грн. Хоча середня сума

легалізованих активів на одного декларанта (майже 10,5 млн грн) була значною, загальний охоплення був мінімальним.

Програма передбачала сплату податку за ставкою від 2,5% до 9% для легалізації коштів, нерухомого та рухомого майна, придбаного з «сірих» джерел (зарплата «в конверті», послуги без оформлення тощо) без подальших вимог обґрунтування. Проте, її реалізація наštтовхнулася на низку бюрократичних та фінансових складностей. Зокрема, банки вимагали проведення фінансового моніторингу щодо походження коштів та санкційних списків ще до відкриття спеціального рахунку (вартість якого становила 30 000 грн). Після внесення готівки та сплати 0,3% від суми, декларант отримував довідку та сплачував 5% податку від задекларованих активів.

Ці складнощі та високе фіскальне навантаження стимулювали пошук альтернативних, більш вигідних шляхів легалізації. Наприклад, значна кількість осіб обирала реєстрацію ФОП із переходом на спрощену систему оподаткування за ставкою 2% (особливо актуально у 2022 році). Цей шлях дозволяв декларувати великі прибутки (більшість ФОП декларувала понад 200 млн. грн. доходу за три квартали 2022 р.), отримуючи чітке обґрунтування походження коштів без використання механізмів амністії. Також практикувалися договори позики з оплатою послуг нотаріуса та 1% збору, що дозволяло уникнути перевірок та фінансового моніторингу.

За даними ДПС України, очікувані результати не були досягнуті (амністія могла повернути 8,8 млрд грн). Це стало наслідком відсутності системних змін у «правилах гри», недосконалості законодавства, високих ставок оподаткування після завершення програми та бюрократичних бар'єрів. Для успішної легалізації необхідна системна податкова реформа, а не тимчасові, точкові амністії.

На кінець 2025 року уряд ініціював про проведення чергової податкової амністії, її умови, інструменти та терміни проведення наразі узгоджуються, проте, для того щоб податкова амністія працювала на зміцнення інституційної міцності, вона повинна бути частиною комплексної реформи, а не разовою акцією. Ключовими умовами її успіху повинні бути:

комплексність: амністія має супроводжуватися подальшим спрощенням податкового законодавства, зниженням ставок та посиленням адміністративного контролю, з метою усунення виявлених лазівок а законодавстві та недопущення фактів ухилення від оподаткування в майбутньому;

- *прозорість та комунікація*: чітке обґрунтування необхідності амністії для суспільства, публічна звітність про отримані кошти та шляхи їх використання;
- *справедливість*: програма не повинна бути «амністією для всіх», важливо розмежувати дрібних неплатників і великих ухилянтів, застосовуючи до останніх більш жорсткі умови;
- *однократність*: чіткий управлінський сигнал, що амністія є одноразовим актом, який не повториться.

На нашу думку, є кілька передумов ефективності здійснення програм легалізації тіньових капіталів, зокрема: 1) загальна лібералізація податкового режиму; 2) потужна інформаційна підтримка; 3) реформа податкової системи і трудового законодавства; 4) наявність чіткого покрокового алгоритму реалізації податкової амністії з передбаченням ймовірних ситуативних особливостей; 5) гарантія відсутності відповідальності як щодо здійснених правопорушень, так і порушень, здійснених з метою уникнення оподаткування; 6) метою здійснення податкової амністії має бути досягнення суспільного компромісу між державою та платниками податків; 7) відсутність дискримінаційного характеру шляхом встановлення певних пільг чи переваг для платників, що скористалися можливістю використання податкової амністії; 8) запобігання недопущенню зростання обсягів тіньового капіталу в подальшому; 9) гарантії недоторканності активів та відсутності будь-яких видів відповідальності при сплаті певної частини заборгованості без сплати штрафних санкцій або сплати всієї суми заборгованості зі сплатою певної частини штрафних санкцій; 10) врахування психологічного підґрунтя ухилення від оподаткування.

Повертаючись до питання про інші складові морально-етичного виміру антикризової податкової стратегії констатуємо, що ключовим аспектом, що

підвищує легітимність усієї системи, є мінімізація людського впливу при здійсненні податкового та митного контролю. Повне переведення рутинних процесів на цифрові платформи та автоматичний аудит (податковий орган 4.0) зменшує суб'єктивність рішень, унеможливорює пряму взаємодію, що є джерелом корупційних ризиків, та об'єктивно підвищує сприйняття податкової системи як справедливої.

Відмітимо, що параметри податкового стратегування значною мірою зумовлюються викликами, з якими стикається країна, можливостями та пріоритетами економічного розвитку, які визначають спектр заходів податкового реформування відповідно до зовнішніх і внутрішніх обставин. При цьому, спектр окремих факторів впливу є спільним для більшості країн, для прикладу глобалізаційні процеси, посилення міжнародної податкової конкуренції чи вплив цифрової трансгресії, однак, для кожної окремої існує набір властивих лише їй факторів впливу, які визначають спектр заходів податкового реформування та індивідуальний дизайн податкового стратегування. [179; 180]

Погоджуємось з думкою Крисоватого А., згідно з якою, «без реформ фіскальні розриви і фінансова стійкість можуть стати неконтрольованими, а це буде загрозою не лише для публічних фінансів, а й для національної безпеки та існування держави» [58. С. 8-17].

Вітчизняні вчені Найдено, О., Ачкасова, С.І. і Гунько К. схвально оцінюючи критичну доцільність існування стратегічного документа, який визначає курс реформування податкової та митної політики, окреслюють необхідні кроки для мінімізації негативних факторів, що склалися в сучасних умовах: критично важливим є посилення відповідальності за корупцію та контрабанду шляхом збільшення розмірів кримінальної санкції та запровадження цілісної, всеохоплюючої системи контролю і покарання для всіх винних осіб; оптимізація контрольно-перевірочних заходів шляхом удосконалення порядку відбору суб'єктів для документальних перевірок, в основі відбору має лежати чіткий набір еталонних показників, недотримання яких ініціює перевірку, тоді як інші платники звільняються від них, що

зменшить часові та ресурсні витрати контролюючих органів; підвищення інституційної спроможності та мотивації персоналу не лише шляхом запровадження системи стимулювання митних та податкових органів, але й формування заробітної плати з урахуванням індикативних показників якості роботи; спрощення та розширення програми Авторизованого економічного оператора на основі перегляду критеріїв оцінки відповідності суб'єктів ЗЕД статусу АЕО, з запровадженням чітких показників, для компаній, які можуть отримати цей статус та митні спрощення; затвердження програми фінансування технічного оснащення митного контролю, передбачивши постійне оновлення наявних засобів (сканери, вагові комплекси) та впровадження технологій штучного інтелекту для зменшення корупційного впливу на митні процеси; посилення соціальної справедливості податкової системи держави шляхом запровадження прогресивної шкали ПДФО для перекладання навантаження на більш заможні верстви населення та введення неоподаткованого мінімуму доходів громадян у розмірі прожиткового мінімуму для працездатної особи; удосконалення екологічного оподаткування шляхом підвищення ставок до рівня ЄС на основі реалізації принципу децентралізації; зміна бази оподаткування податком на нерухоме майно з площі на оціночну вартість, що суттєво збільшить доходи місцевих громад, а також запровадження оподаткування предметів розкоші з метою цільового фінансування витрат, пов'язаних із повоєнним відновленням територіальних громад [78].

Безумовно, при розробці національної податкової стратегії як цілісного інституційного механізму повинна враховуватися уся система обмежувальних факторів, або бар'єрів, ідентифікація яких є критичним аспектом, оскільки ці обмеження визначають зміст трансформації, допустиму амплітуду змін та реальну можливість досягнення окреслених фіскальних результатів. Для України, обмеження, зумовлені існуючими військовими, глобальними викликами й загрозами, макроекономічними, інституційними, політичними та поведінковими впливами, можуть бути систематизовані за групами факторів, див. таб. 3.3

Таблиця 3.3

Обмежувальні фактори, що впливають на реалізацію податкової стратегії держави

Фактор	Сутність прояву
Нявність військового конфлікту та існуючих загроз військового характеру	Суттєве скорочення податкової бази на окупованих/ прифронтових територіях, руйнування виробничих потужностей та інфраструктури, що призводить до незворотних втрата податкових надходжень Необхідність фіскальної мілітаризації, тобто постійного перерозподілу значної частки на оборону та безпеку, що критично звужує можливості для фіскального маневру для реалізації податкових реформ
Гібридні загрози	Цілеспрямовані дії на підрив фінансової стійкості (наприклад контрабанда товарів, тіньовий експорт, що є різновидом економічних диверсій), гібридні атаки на бази даних державних інституцій. Їх нейтралізація вимагає значних інвестицій в кібербезпеку та технології превентивної діагностики для захисту фіскального функціоналу
Глобалізація	Посилення міграційних процесів та ерозія податкової бази, зумовлена виведенням капіталів за кордон.
Міжнародна податкова конкуренція	Країни конкурують за залучення мобільних факторів виробництва (капітал, висококваліфіковані кадри), встановлюючи неефективно низькі ставки, що обмежує здатність національної стратегії використовувати податки для перерозподілу та соціального забезпечення. Ці глобальні обмеження змушують уряди переходити від ізольованого національного стратегування до гармонізації та активної участі у міжнародній координації для захисту своєї фіскальної бази.
Інституційні обмеження	Інституційні обмеження є внутрішніми бар'єрами для реалізації податкової стратегії, які безпосередньо пов'язані з якістю урядування, станом формальних та неформальних правил у суспільстві, а також ефективністю роботи органів державної влади, вони є критичними перешкодами, оскільки зумовлюють внутрішні дисфункції самих інститутів, які мають забезпечувати фіскальну політику.
Поведінкові обмеження	Відсутність підтримки платниками податків пропонованих державою заходів податкового реформування, наприклад, недостатньо активні участь в програмах легалізації тіньових капіталів внаслідок існування негативного досвіду наслідків попередніх реформаторських ініціатив, відмова від виконання податкового обов'язку та перехід в тінь як реакція на посилення податкового тиску, в результаті збільшення видів та ставок податків чи посилення заходів податкового контролю

Джерело: сформовано автором

Успішна реалізація податкової стратегії виходить за межі суто фіскального планування і є складним процесом стратегічного державного управління. Вона залежить від комплексу інституційних функцій та передумов, які забезпечують перетворення стратегічних намірів на практичні результати та мінімізують ризики. Ці функції є основою для системної стійкості, передбачуваності та динамічної адаптації податкової системи, гарантуючи її здатність підтримувати економічне зростання, забезпечувати фіскальну відповідальність та протидіяти політичним ризикам.

Таблиця 3.4.

Інституційні функції податкової стратегії

Функція	Опис функції
Стратегічного підпорядкування	Забезпечення системної єдності та підпорядкування всіх елементів реформи єдиним довгостроковим стратегічним цілям держави.
Прогностично-превентивна	Формування передбачуваності змін, прогнозування макроекономічних наслідків та розробка превентивних механізмів для мінімізації негативних загроз.
Стійкості	Підвищення ефективності та якості податкових інститутів з акцентом на підтримку сталого й інклюзивного економічного зростання.
Контрольна	Взаємозв'язок реформ з контролем за ефективністю використання бюджетних коштів, протидією корупції та покращенням якості суспільних послуг.
Корегування	Створення циклічних механізмів моніторингу, оцінки результатів та оперативного коригування стратегії, включно з міжвідомчою співпрацею.
Інституційної транспарентності	Регулярне та відкрите звітування про стан реалізації стратегії для підвищення довіри суспільства до реформ.
Політичної наступності	Усунення ризиків, пов'язаних зі зміною політичної влади, для забезпечення неперервності та довгостроковості стратегічного вектора реформування.
Внутрішньої та зовнішньої релевантності	Ідентифікація та врахування глобальних, макроекономічних та інституційних обмежень, які визначають реалістичний діапазон вибору заходів реформи.
Суспільної легітимізації	Формування цілей та пріоритетів реформування на основі широкого консенсусу з бізнесом, суспільством і громадянами для поліпшення суспільного добробуту.
Системності	Забезпечення несуперечливості та одночасного впровадження змін як у структурі податків, податковому адмініструванні та діяльності контролюючих інституцій.

Джерело: складено автором

Особлива важливість податкового стратегування в умовах невизначенності та гібридних загроз полягає у його двоїстій ролі: це не лише джерело фінансування державних видатків, а й стратегічний інструмент підвищення стійкості держави проти зовнішніх економічних, корупційних та інформаційних впливів. Успіх стратегування залежить від політичної волі, технологічного

лідерства та відновлення довіри між платниками податків і державою. При цьому, відсутність якісного, обґрунтованого, орієнтованого на розвиток в перспективі стратегування унеможливорює формування ефективної податкової політики, значно збільшує ймовірність затвердження шкідливих законодавчих ініціатив та мінімізує шанси на повноцінне економічне зростання держави.

Безумовно, процес оцінки чи моніторингу повинен бути постійним та включати: діагностику інституційних дисфункцій на основі постійного аналізу вузьких місць в податковому адмініструванні, що дозволяє ідентифікувати джерела корупції (виконання функції превентивної нейтралізації загроз); оцінку ефективності витрат, що є обов'язковою для визначення кількісного обсягу податкових пільг та преференцій для виявлення їхньої доцільності та впливу на досягнення стратегічних цілей на основі застосування антикризових заходів; публічне звітування та аудит, що здійснюється вітчизняними науковцями, експертами, представниками аналітичних груп та зовнішніх експертів з обов'язковим публічним оприлюдненням результатів оцінки, що відображає інституційну підзвітність та підвищує довіру до податкових інститутів.

Розробка податкової стратегії є індивідуальною для кожної окремої країни, оскільки в кожному окремому випадку розробляється відповідний дизайн заходів податкового реформування відповідно до існуючих обмежень, фіскального потенціалу держави, податкового менталітету та культури, особливостей реалізацій податкової системи у відповідності з існуючими територіальними, демографічними пріоритетами реалізації податкової системи. Головною метою податкового стратегування є комплексного врахування усіх особливостей та обмежень, які є специфічними у кожному конкретному випадку, врахування чи ігнорування яких визначають ефективність та якість податкової стратегії.

Невід'ємною умовою успішної реалізації податкової стратегії є її періодичне оновлення, спричинене неможливістю передбачити зміни внутрішніх та зовнішніх умов. Однак, якщо стратегія розроблена за участю всіх зацікавлених сторін на термін до 5 років, її базові елементи — мета і стратегічні пріоритети —

не повинні підлягати перегляду, оскільки зміна базових елементів, як правило, свідчить про необхідність розробки нової стратегії реформи. Корегуванню та оновленню повинні підлягати лише окремі заходи, необхідні кроки та/або терміни їх впровадження, зумовлені виникненням ситуації, коли в процесі імплементації виявляється, що певні кроки дають результати, протилежні очікуванню, або коли їх можна реалізувати з використанням більш сучасних інструментів. Оновлення також неминуче внаслідок погіршення макроекономічної ситуації, фіскальних дисбалансів або виникнення екстраординарних ситуацій (економічна криза, пандемія тощо), що унеможливають виконання запланованих строків.

Резюмуючи, відмітимо, що податкова стратегія України повинна бути не просто економічним планом, а цілісним інструментом національного виживання, що в умовах гібридних викликів і загроз має обов'язково поєднати жорсткі економічні вимоги фіскальної мобілізації з високими довгостроковими інституційними цілями резилентності та задоволенням суспільним запитом на моральну і фіскальну справедливість.

Інститути оподаткування, які продемонстрували спроможність до оперативного виживання в умовах протидії викликам військового стану та гібридним загрозам, здійснюваними РФ не повинні обмежуватись внутрішніми інституційними дисфункціями: інституційною нестабільністю, корупційними ризиками, технічною відсталістю, відсутністю координації в прийнятті та реалізації управлінських рішень. Успіх повоєнної модернізації, розвиток держави, підтримка бізнесу та залучення іноземних інвесторів залежать від здатності фіскальних інституцій забезпечити відкритість, демократичність управління на засадах цифровізації і євроінтеграції, трансформувались у непохитний, високотехнологічний форпост справедливості, що забезпечить сталий суспільний розвиток у всіх сферах, що відповідає ключовій стратегічній цілі – створення фундаменту економічної потужності та незламності, так необхідного для перемоги і розквіту України.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Дослідження пріоритетних напрямів податкового стратегування України для подолання та нейтралізації гібридних викликів дозволило аргументувати висновок, що задача вибору податкових стратегій впливає з природи фіскальної політики як багатокритеріального рішення, у якому інтереси учасників фіскальних взаємодій не можуть бути коректно зведені до одного універсального рішення, оскільки одночасно співіснують щонайменше три цілі, що перебувають у системній напрузі: нарощування дохідної спроможності бюджету для фінансування функцій держави, зниження сукупних витрат оподаткування для платників та забезпечення достатнього обсягу і якості суспільних благ.

На основі дослідження стратегічної оптимізації податкового портфелю для України зумовленого використанням емпіричних інструментів Парето-фронту підтверджено, що компроміс між мобілізацією доходів, ціною оподаткування для платників та фінансуванням суспільних благ має структурний характер і не може бути усунутий адміністративними рішеннями без перерозподілу ризиків. Встановлено, що у період війни такі компроміси загострюються через нестабільність баз оподаткування, втрати виробничого потенціалу, неоднорідність відновлення за секторами та високу частку зовнішніх трансфертів у ресурсній базі бюджету. При цьому, для виконання завдання встановлення стратегічних імператив реалізації податкової політики в умовах системної невизначенності, було обґрунтовано, що традиційні підходи, які ґрунтуються на детермінованих економічних моделях, виявляються недостатніми для прогнозування податкових надходжень і оцінювання фіскальної стійкості, що окреслює особливу важливість поведінкового трактування, яке здатне враховувати реакцію економічних агентів на зміну податкового навантаження.

Було виявлено, що у довоєнних умовах економіка мала достатній запас стійкості для того, щоб забезпечити максимізацію бюджетних надходжень при податковому навантаженні на рівні 27-31 %. Війна суттєво підвищує ризики

діяльності, зменшує податкову базу, збільшує безробіття, знижує інвестиційну активність та підсилює інфляційний тиск, що призводить до різкого звуження можливого фіскального простору. Як наслідок, оптимальна податкова ставка зміщується до 14-20 %, тобто до рівня, який дозволяє мінімізувати втрати податкової бази та запобігти подальшому зростанню тінізації економіки.

На основі методу Монте-Карло було згенеровано випадкові траєкторії симуляцій, що дозволило сформувати емпіричний розподіл прогнозних значень податкових надходжень на основі сценарію без війни та для сценарію з урахуванням війни. В результаті, було отримано центральний прогноз, та змога оцінити розмах можливих відхилень у несприятливих сценаріях. На основі окреслених симуляцій, які відображають нелінійний характер залежності між рівнем податкового навантаження і доходами бюджету, а також асиметричність ризиків у кризових умовах визначено можливості переходу від цілей «максимізації доходів» до забезпечення фіскальної стійкості, що є принципово важливим для формування податкової політики України в умовах затяжної невизначеності та воєнних ризиків.

Аргументовано, що реалізація ефективної антикризової податкової стратегії в умовах сучасних гібридних викликів має охоплювати три ключові, взаємозалежні виміри: економічний, резилентний та морально-етичний та обґрунтовано, що при окресленні податкової стратегії існує гостра необхідність врахування усієї системи обмежувальних факторів, або бар'єрів, які систематизовано за групами факторів.

Встановлено, що податкова стратегія для України повинна бути не просто економічним планом, а цілісним інструментом національного виживання, що в умовах гібридних викликів і загроз має обов'язково поєднати жорсткі економічні вимоги фіскальної мобілізації з високими довгостроковими інституційними цілями резилентності та задоволенням суспільним запитом на моральну і фіскальну справедливість.

Основні результати дослідження за третім розділом дисертації опубліковані у працях: [10]; [11]; [13]; [14]; [102].

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Необхідність концептуального переосмислення сутності податкового реформування, яке не може обмежуватися точковими змінами в умовах посилюваної динаміки загроз вимагає здійснення комплексу заходів податкового стратегування як невід'ємного елементу національної стратегії забезпечення оборони та сталого розвитку. Актуальність дослідження обумовлена тим, що незважаючи на спроможність системи управління державними фінансами забезпечити оперативне виживання, її довгострокова ефективність критично гальмується наявністю корупційних ризиків, інституційною нестабільністю та недостатньою ефективністю заходів податкового і митного адміністрування. Це вимагає переведення заходів податкового реформування у проактивну площину системної реконцептуалізації фундаментальних принципів.

Було встановлено, що податкова стратегія не лише окреслює загальний напрям розвитку податкової системи, але й забезпечує узгодженість змін усіх її складових та підпорядковує їх єдиній стратегічній меті, що надає процесу трансформацій інституційної прозорості та передбачуваності. Наявність податкової стратегії дозволяє сформулювати цілісне бачення реформованої системи та її інститутів, здійснити прогнозування загальних наслідків податкових трансформацій для економіки й системи державних фінансів, а також заздалегідь розробити заходи для мінімізації або попередження їхніх потенційних негативних ефектів. Розроблення та впровадження стратегії реформування податкової системи є життєво важливим елементом стратегічного державного управління, оскільки вносить елементи стабільності та передбачуваності в діяльність економічних суб'єктів, що значно полегшує їхнє планування та довіру до інститутів. Вона слугує захистом від хаотичних, непродуманих змін у податковому законодавстві, які можуть негативно вплинути на підприємницьку активність, забезпечуючи натомість узгодженість, послідовність та прозорість усіх фіскальних перетворень.

Ключова ціль дослідження полягала у концептуалізації сутності та обґрунтуванні пріоритетних напрямів інституційної трансформації податкових стратегій для забезпечення фіскальної резилентності України, що передбачає перехід від детермінованого до ризик-орієнтованого стратегування. Для досягнення означеної цілі дослідження було передбачено виконання трьох рівнів завдань, а саме: концептуалізації сутності та передумов інституційної трансформації податкових стратегій в умовах викликів і загроз гібридного характеру; окресленні прагматики реалізації елементів податкової стратегії та тактичних заходів нейтралізації гібридних викликів і загроз, та визначенні пріоритетних напрямів податкового стратегування України для подолання та превенції в умовах асиметричних викликів і шоків.

В результаті, у дисертаційній роботі було розв'язано важливе наукове завдання, яке полягає у науково-теоретичному обґрунтуванні доцільності використання інституційного підходу для формування та реалізації податкових стратегій держави в умовах гібридних викликів і загроз, що конкретизовано у низці наукових положень, відповідно до чого сформульовано такі висновки та рекомендації:

1. Гібридні виклики є ключовими чинниками інституціональної дестабілізації в усіх сферах державотворення, в тому числі в сфері фіску, реалізуючи свій деструктивний потенціал через ланцюгову реакцію: від економічної та фінансової нестабільності до фіскальної кризи та формування податкових пасток. На основі чого аргументовано необхідність відмови від внесення фрагментарних коректив та переходу до системної реконцептуалізації принципів податкового стратегування. Обґрунтовано необхідність побудови комплексної податкової стратегії, яка поєднує правові, інституційні та технологічні заходи реалізації та є складовою національної стратегії забезпечення оборони та сталого розвитку держави.

2. Аналіз генезису заходів податкового стратегування України у період 2014-2025 рр. засвідчив, що гібридна агресія рф, починаючи з 2014 року, спричинила системну економічну дестабілізацію та гостру фінансову

вразливість, високий дефіцит платіжного балансу. Реалізовані протягом 2014-2016 рр. антикризові заходи носили хаотичний та ситуативний характер, не відображаючи комплексного стратегічного підходу до нейтралізації гібридних загроз, позитивні макроекономічні зрушення у 2017-2019 рр. відбулися на тлі поступової інституційної модернізації (зокрема : відокремлення ДПС та ДМС, запровадження автоматичного відшкодування ПДВ, активізація цифровізації («Єдине вікно», електронний кабінет) та суттєвого прогресу у гармонізації податкового та митного законодавства з нормами ЄС та BEPS), та побудови комплексного методологічного базису стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та встановленні орієнтирів на побудову сервісних, ризик-орієнтованих фіскальних інституцій європейського взірця, що сприяло зміцненню фіскальної резилентності в умовах війни.

На основі означеного, рекомендовано: розробити та затвердити доктринальні документи на рівні держави, що окреслюють стратегічні та тактичні заходи антикризового стратегічного управління на всіх рівнях, в тому числі на рівні заходів податкової політики, замінюючи точковий вплив на системну, проактивну протидію гібридним викликам в межах національної стратегії опору агресії та захисту; активізувати процеси цифрової трансформації фіскальних інституцій держави, забезпечуючи повну інтеграцію їх ІТ-систем та органів управління державними фінансами для мінімізації людського чинника, зниження корупційних ризиків та посилення кібербезпеки фіскальних інституцій; а також здійснити системну реконцептуалізацію податкової політики шляхом відмови від детермінованого планування на користь ризик-орієнтованого стратегування, що дозволить ефективно мобілізувати ресурси, стимулювати економічну динаміку та забезпечити соціальну справедливість навіть в умовах ескалації воєнних загроз.

3. Дослідження концепту податкової стратегії держави в умовах гібридних викликів і загроз підтвердило кардинальну зміну функціонального призначення податкової стратегії від простого інструменту наповнення бюджету до ключового механізму балансування фіскальної достатності, економічної

ефективності та оперативної оборони в умовах гібридної війни. Виявлено, що Національна економічна стратегія є недостатньо адаптивною до оцінки функціонування держави в умовах військових реалій, що призводить до: критичної неефективності використання ресурсів через застосування довоєнних пріоритетів; ерозії інституційної довіри внаслідок відсутності легітимності стратегічного плану; та необґрунтованості управлінських рішень через ігнорування потреб контргібридної економічної стратегії (захист цифрової інфраструктури, безпека). Наявність означених проблем вимагають переходу до інституційного підходу до стратегування, який фокусується на створенні стабільних, передбачуваних правил гри (інститутів) та вбудовує системну адаптивність у саму логіку управління, забезпечуючи стратегічну когерентність формальних (закони) та неформальних (довіра, культура) інститутів для мінімізації дисфункцій (корупція, тінь).

З метою забезпечення довгострокової стійкості податкової системи, пропонується трансформувати податкову стратегію зі статичного плану на динамічний інструмент, що містить формальні інституційні механізми (правила, норми, процедури) для швидкої адаптації та циклічного перегляду цілей і показників у відповідь на гібридні шоки, замінюючи неефективну «обмежену раціональність» управління; створити єдину ієрархічну вертикаль стратегування, що узгоджує цілі антикризової економічної стратегії з вимогами гармонізації із законодавством ЄС. Ключовий акцент має бути зроблений на реформуванні стимулів та обмежень для підвищення усвідомленого та добровільного дотримання правил, що зміцнить внутрішню стійкість інститутів оподаткування та мінімізує вплив інституційних дисфункцій.

4. Аргументовано, що заходи антикризового податкового стратегування забезпечили задовільне виконання функцій оперативного фінансового виживання (згідно з принципами фінансової мілітаризації), але продемонстрували не достатню інституційну когерентність. Економічна ефективність антикризової податкової стратегії була достатньою для досягнення цілей оперативного виживання та мінімізації економічного колапсу, проте вона

виявилася недостатньою для забезпечення повноцінного стратегічного розвитку та зростання інвестицій. Для переходу до стадії відновлення, стратегія повинна бути переорієнтована з акценту на тимчасове виживання на стимулювання розвитку, гарантуючи при цьому чіткість, стабільність та неухильне дотримання фіскальної нейтральності для мінімізації ризиків тінізації та викривлення конкуренції на основі впровадження: національної системи стратегічного планування, яка забезпечить вертикальну та горизонтальну узгодженість фіскальної політики; та законодавчо закріпити обов'язок побудови протоколів швидкої адаптації та оцінки спроможності системи адаптуватися, поглинати шоки та відновлюватися після значних негативних подій чи тривалої невизначеності, що забезпечують автоматичне встановлення кінцевих термінів дії кризових норм (принцип відповідності) та аналіз регуляторних впливів.

5. На тлі глобальної полікризи, спричиненої зростанням невизначеності та гібридними загрозами, ефективність податкового та митного адміністрування в Україні є прямою похідною від її стратегічної резильєнтності, в тому числі в сфері фіску. Дослідження підтверджує, що, незважаючи на перехід до ризик-орієнтованих, сервісних моделей через діджиталізацію, українська система демонструє певну інституційну вразливість, що гальмує імплементацію ключових євроінтеграційних механізмів (NCTS, AEO) та знижує фіскальну результативність. Водночас, проведений аналіз світового досвіду (зокрема, щодо реформа економічного врядування країн ЄС із запровадженням антикризових податкових заходів) вказує на глобальний імператив інтеграції: успішна податкова стратегія повинна бути не лише стійкою до шоків та конкурентоспроможною, але й системно узгодженою з довгостроковими цілями «зеленої», «цифрової», демографічної, оборонної політик, забезпечуючи прогнозованість і обґрунтованість управлінських рішень на рівні держави.

Для забезпечення фіскальної адаптивності та стратегічного розвитку держави, необхідно здійснити такі кроки: запровадити національний механізм, аналогічний Регламенту ЄС 2024/12637, для забезпечення системної узгодженості між податковою політикою (доходами), пріоритетними

реформами/інвестиціями та бюджетними видатками на горизонті щонайменше 4 років. Це має стати інструментом для обґрунтованості та прогнозованості податкових рішень; забезпечити прискорену цифровізацію митної та податкової служб, акцентуючи на впровадженні автоматизованих систем аналізу великих даних та штучного інтелекту для управління ризиками, що мінімізує людський фактор, підвищить ефективність податкового і митного адміністрування та суттєво зменшить корупційні ризики; та забезпечити правову стабільність податкового і митного законодавства та посилити стимули для бізнесу щодо участі в програмах Спільного транзиту (NCTS) та АЕО. Це є ключовим для інтеграції до європейських ланцюгів постачання, підвищення фіскальної конкурентоспроможності держави та підвищення довіри платників податків.

6. Дослідження передумов побудови податкових стратегій України на горизонт 2026–2030 рр. в умовах високих невизначеностей є багатокритеріальним рішенням, де класична оптимізація з єдиною цільовою функцією стає методологічно неефективною за загрозливою. Застосування Парето-фронту є методологічно нейтральним та стійким інструментом для опису простору компромісів між трьома системно визначеними цілями: фіскальною спроможністю (доходи бюджету), витратами оподаткування (тиск, комплаєнс для платників) та соціальним результатом. Здійснений Парето-аналіз підтвердив, що компроміс між цими цілями має структурний характер і полягає у звуженні простору стратегій шляхом елімінування технічно неефективних комбінацій, які програють за всіма або майже всіма критеріями. Це перетворює вибір стратегії на нормативне рішення (вибір пріоритетів безпеки чи відновлення) серед обмеженої множини раціональних альтернатив, підвищуючи прозорість та відтворюваність управлінських рішень. В цьому контексті доцільним є використання результатів Парето-аналізу для: формування конструктивного набору (портфелю) політик, що поєднують стабілізаційні властивості (надійність доходів, керованість дефіциту) з інструментами зменшення податкового розриву та комплаєнс-витрат. Стратегія має передбачати кероване перемикання між цими профілями (наприклад, мобілізація чи стимулювання) залежно від зміни

сценаріїв (траєкторії війни/безпекових ризиків, динаміки зовнішнього фінансування тощо); та формалізації для фіскальних інституцій обумовленого вибору, що зводиться до відмови від неефективних комбінацій, які не мають сенсу навіть за зміни пріоритетів та визначення, який із невідомованих профілів. У воєнних умовах це підвищує прозорість бюджетних компромісів і забезпечує відтворюваність висновків, тобто кожне посилення одного блоку політики повинно чітко відображатись в інших.

7. У результаті розрахунків, було зроблено висновки, що у довоєнних умовах економіка має достатній запас стійкості для того, щоб забезпечити максимізацію бюджетних надходжень при податковому навантаженні на рівні 27-31 %. Встановлено, що функціонування держави в умовах повномасштабної війни суттєво підвищує ризики діяльності, зменшує податкову базу, збільшує безробіття, знижує інвестиційну активність та підсилює інфляційний тиск, що призводить до різкого звуження можливого фіскального простору. Як наслідок, оптимальна податкова ставка зміщується до 14-20 %, тобто до рівня, який дозволяє мінімізувати втрати податкової бази та запобігти подальшому зростанню тінізації економіки. Для генерування випадкових траєкторій податкових надходжень було використано метод Монте-Карло, на основі якого було згенеровано симуляції, що дозволило сформувати емпіричний розподіл прогнозних значень податкових надходжень на основі сценарію без війни та для сценарію з урахуванням війни. Такий підхід дозволив не лише отримати центральний прогноз, а й оцінити розмах можливих відхилень у несприятливих сценаріях. Запропонований ризик-орієнтований підхід дозволяє перейти від нормативу «максимізації доходів» до нормативу фіскальної стійкості, що є принципово важливим для формування податкової політики України в умовах затяжної невизначеності та воєнних ризиків.

Базуючись на результатах дослідження, пропонується: запровадити ризик-орієнтований підхід до формування податкової політики, який замінює традиційний норматив максимізації податкових надходжень до забезпечення фіскальної стійкості в умовах затяжної невизначеності, що передбачає

використання імовірнісних симуляцій при середньостроковому податковому плануванні для оцінки асиметричності ризиків та діапазону можливих відхилень (а не лише центрального прогнозу) доходів бюджету; розробки та запровадження механізмів керованої адаптації, який би дозволив оперативно коригувати податкове навантаження в межах емпірично встановленого оптимального діапазону у відповідь на зміни ключових макроекономічних показників; та сфокусувати зусилля не на збільшенні номінальних ставок чи кількості податків (що зумовить зростання невдоволення платників податків), а на заходах із відновлення та розширення податкової бази (наприклад, через детінізацію та стимулювання інвестицій) з метою поступового досягнення фіскальної стійкості та мінімізації воєнних ризиків.

8. Аргументовано, що реалізація ефективної антикризової податкової стратегії в умовах сучасних гібридних викликів має охоплювати три ключові, взаємозалежні виміри: економічний, резилентний та морально-етичний, на основі чого запропоновано: законодавчо закріпити вимогу, щоб податкова стратегія України розроблялася як цілісний, консенсусний інструмент доктринального значення, де рішення про фіскальну мобілізацію (економічний вимір) були нероздільно пов'язаними з інституційними цілями забезпечення резилентності та задоволення суспільного запиту на соціальну і фіскальну справедливість (морально-етичний вимір); при здійсненні податкового стратегування ввести обов'язковий етап систематизації та оцінки усіх обмежувальних факторів (бар'єрів), які мають вплив, та обов'язкового публічного звітування, про ефективність реалізації стратегій держави, рівня нейтралізації та пом'якшення ідентифікованих бар'єрів (наприклад, корупційні ризики, низька податкова культура, недостатня прозорість) внаслідок вжитих управлінських заходів; системного перегляду та публічного обґрунтування надання податкових пільг з точки зору їх відповідності суспільному благу, а не лише вузькоекономічним інтересам; та посилення відповідальності за ухилення від оподаткування (особливо великим бізнесом), що є ключовим для відновлення суспільної довіри та фіскальної справедливості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамова А. С. Вплив фінансової нестабільності на розвиток податкової системи. *Вісник академії праці, соціальних відносин і туризму*. Серія: економіка, психологія та управління. 2025. № 4. <https://doi.org/10.54929/3041-2390-2025-04-03-01>
2. Абрамова А.С. Необхідність розвитку інституціонального середовища модернізації податкової системи в умовах фінансової нестабільності. *Scientific Journal of Yuriy Fedkovich Chernivtsi National University Economics*. Серія Економіка. 2025. № 1. С. 3-9. <https://doi.org/10.32782/ecovis/2024-1-1>
3. Абрамова А.С. Фінансова нестабільність як фактор формування нового податкового середовища України. *Scientific Journal of Yuriy Fedkovich Chernivtsi National University Economics*. Серія Економіка. 2023. № 1. С. 3-8. <https://doi.org/10.32782/ecovis/2023-1-1>
4. Барабаш Л. Реформа оподаткування в Україні в умовах воєнного стану. Стратегічні імперативи сучасного менеджменту : зб. матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф.: М-во освіти і науки України, Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана. Київ: КНЕУ, 2022. С. 189–192. URL: <https://ir.kneu.edu.ua:443/handle/2010/39104>
5. Баран М. Вдосконалення оподаткування та податкового контролю в Україні у період воєнного стану. *Європейський науковий журнал Економічних та Фінансових інновацій*. 2025. № 1 (15). С. 162–170.
6. Баровська А. В. Інформаційні виклики гібридної війни: контент, канали, механізми протидії. Київ : Національний інститут стратегічних досліджень, 2016. 110 с.
7. Бечко П. К., Бечко В. П., Лиса Н. В., Пташник С. А. Податковий менеджмент у системі податкового адміністрування. *Економіка та держава*. 2021. № 11. С. 79-83. DOI: [10.32702/2306-6806.2021.11.79](https://doi.org/10.32702/2306-6806.2021.11.79).

8. Буковський М. Аналіз ефективності діяльності ДПС України в умовах гібридних викликів і загроз. *Економічний аналіз*. 2025. Том 35. № 3. С. 465-478. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2025.03.465>

9. Буковський М.М. Інституційна архітектура оподаткування в Україні в умовах воєнного стану. Матеріали XII Міжнародної науково-практичної конференції «Стратегії, моделі та технології управління економічними системами» SMTESM-2025. 11 грудня 2025 року. Хмельницький національний університет. м. Хмельницький. С. 319-322.

10. Буковський М.М. Інституційна міцність інститутів оподаткування в контексті нейтралізації гібридних викликів і загроз. Конференція «Фінансово-управлінські інновації як драйвер сталого розвитку в умовах сучасних викликів». Хмельницький. 7.11.2025. С. 19-21

11. Буковський М.М. Інституційне забезпечення фіскальної стійкості України: виклики воєнного стану та напрямки трансформації. Збірник наукових праць Фінансове забезпечення сталого розвитку. Тернопіль. ЗУНУ, 2024. Вип. 4. Ч. 2. С. 83-86.

12. Буковський М.М. Інформаційне забезпечення взаємодії фіскальних інституцій держави в умовах гібридних викликів і загроз. Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції Комунікація як чинник транспарентності соціальної взаємодії. Ера цифровізації. (м. Тернопіль, Західноукраїнський національний університет, 23–24 жовтня 2025 р.) / ред. кол.: А. І. Крисоватий, З. М. Лободіна, О. Є. Коваль, В. П. Горин, А. М. Іванова, В. В. Сідляр, М. М. Шестерняк, Ю. Ф. Вовчук. Тернопіль : ЗУНУ, 2025. С. 85-87.

13. Буковський М.М. Податкова система України в умовах воєнного стану: резильєнтний та морально-етичний аспект. Збірник матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. студ. і молод. вчених «Фінанси та облік в умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків» (м. Тернопіль, 27 трав. 2025 р.). Ч. 2. Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 51-53.

14. Буковський М.М. Роль податкової політики держави у зміцненні економічного фронту під час війни та криз // Збірник тез доповідей 7-ої міжнар.

наук.-практ. конференції Фінансові інструменти сталого розвитку економіки: матер. (Чернівці, 10 квітня 2025 р.). Чернівці: Чернівецьк. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2025. С. 106-109.

15. Буковський М.М., Михайляк Ю.З. Фінансова конкуренція країн та трансформація податкових стратегій в умовах глобальної невизначеності та гібридних викликів. *Інноваційна економіка*. 2025. №2. С. 122-31. DOI: <https://doi.org/10.37332/>.

16. Бурашнікова О. Міжнародний досвід цифровізації в податковій сфері. *Humanities studies*. 2023. № 14(91). Р. 148-157.

17. Валігура В.А., Валігура Т.В. Оцінювання ефективності діяльності податкових органів та напрями її удосконалення. *Інноваційна економіка*. 2024. №3. С. 110-118.

18. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і гол. ред. В. Т. Бусел. 5-те вид. Київ: Перун, 2005. 1728 с.

19. Верховна Рада України. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://www.rada.gov.ua>

20. Висоцька І.Б. Податкова амністія як інструмент легалізації активів. Безпекові аспекти управління організаціями в умовах війни та повоєнної відбудови держави: матеріали круглого столу (м. Львів, 12 травня 2023 року) / за заг. ред. В.С. Бліхара, Г.З. Леськів. [Електронний ресурс] Львів : ЛьвДУВС, 2023. с. 193-196.

21. Вільямс О. Стратегування, економічна та економічна організація/ О. Вільямс/ *Журн. Стратегічного менеджменту*. 1991. 12. с.75.

22. Галусян Р. Макрофінансова стабільність в Україні у воєнний час. *Економіка та суспільство*. 2023. № 54. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-54-48>

23. Герасіна Л. М., Требін М. П. «Злами світосистеми»: глобальні зрушення та гібридні виклики. *Вісник Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*. Серія: Філософія, філософія права, політологія, соціологія : зб. наук. пр. 2020. Т. 4, № 47. С. 72–93.

24. Герчаківський С. Д. Акцизне оподаткування енергопродуктів і електроенергії: практика та виклики війни. *Наукові праці НДФІ*. 2022. Вип. 1. С. 45–54.
25. Герчаківський С. Д., Косс С. В. PEST-аналіз інституційної спроможності української митниці в умовах війни // *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. Серія: "Економічні науки". 2025. № 8. <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2025-8-11288>
26. Гетманцев Д. Податкова амністія – єдиний шанс легалізувати гроші. Політична партія "Слуга народу". 2021. URL: <https://sluga-narodu.com/danylo-hetmantsev-podatкова-amnistii-a-iedynyuy-shans-lehalizuvaty-hroshi/>
27. Глушко А.Д., Пиріг Я.М. Податкова реформа в Україні: виклики та перспективні напрями реалізації. Актуальні проблеми розвитку фінансів в умовах цифровізації економіки України : матеріали І Всеукр. наук.-практ. конф., 27 квіт. 2023 р. Вінниця : ДонНУ ім. Василя Стуса, 2023. С. 170–172.
28. Головай Н. Податкова політика та особливості її реалізації в умовах воєнного часу. *Економічні горизонти*. 2023. № 3(25). С. 16–22. DOI: [https://doi.org/10.31499/2616-5236.3\(25\).2023.286572](https://doi.org/10.31499/2616-5236.3(25).2023.286572)
29. Головченко В., Дорошко М. Гібридна війна Росії проти України. Історико-політичне дослідження. Київ : Ніка-Центр, 2016. 184 с.
30. Голуб'як Н., Голуб'як І. Гібридні загрози як виклики безпековій політиці ЄС. *Вісник Прикарпатського університету*. Серія: Політологія. 2023. Випуск 15. С. 53–59.
31. Горбулін В. Як перемогти Росію у війні майбутнього. Київ : Брайт Букс, 2021. 248 с.
32. Горбулін В.П. Світова гібридна війна: український фронт. Київ : Національний інститут стратегічних досліджень, 2017. 496 с.
33. Горин В.П., Була П.В., Чорноус В.С. Податкова політика України в умовах воєнного часу: реалії, безпекові виклики та перспективи подолання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 18. С. 23–31. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.18.23>

34. Греца В. Я. Модифікація податкової системи в умовах воєнного стану. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. 2023. Том 2 № 78. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/285895>
35. Гречко А. В. Дослідження напрямів реформування окремих складових інституційного механізму оподаткування в Україні. *Економічний вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут»*. 2017. Т. 14. URL: <https://doi.org/10.20535/2307-5651.14.2017.108715>
36. Державна податкова служба України. *Публічний звіт ДПС 2023*. 2024. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/791153.html>
37. Державна податкова служба України. *Публічний звіт ДПС за 2022 рік*. 2023. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/657704.html>.
38. Державна податкова служба України. *Публічний звіт ДПС за 2024 рік*. 2024. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/888084.html>
39. Державна податкова служба України: офіційний портал. URL: <https://tax.gov.ua/>
40. Дяченко О.П. Податкова амністія в Україні в контексті світового досвіду. Збірник матеріалів – Collection of materials, 2021. С. 404-405. URL: http://lib.osau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3590/1/ZBIRNYK_TEZ.pdf#page=403
41. Економічний словник-довідник(За ред. Мочерного С.В.) К.: "Femina". 1995. С.88.
42. Ерфан Є. А. Ефективність електронних сервісів в системі податкового адміністрування. *Український економічний часопис*. 2025. № 9. С. 38–42.
43. Єрохін С.А. Основні засади формування стратегій соціально-економічного розвитку України // *Актуальні проблеми економіки*. 2004. № 12. - С. 18.

44. Жаворонок А. В., Попело О. В., Щур Р. І., Економіка і суспільство. 2025. № 76. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-76-97>
45. Жаліло Я. Економічна стратегія як категорія сучасної економічної науки // *Економіка України*. 2005. №1. С.19-27
46. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 01.01.2020 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 22.03. 2025).
47. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 01.01.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 22.03. 2025).
48. Зануда А. Податкова амністія. Як це робили інші і навіщо вона Україні. URL: <https://www.bbc.com/ukrainian/features - 54876368>
49. Звіт Рахункової палати за 2016 рік. Київ. 2017. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/Zvit_RP_2016.pdf
50. Звіт Рахункової палати України за 2009 рік. Київ 2010. https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/Zvit_2009.pdf
51. Ісаєва Н. І. Стратегічне цілепокладання як системоутворюючий фактор стратегування соціально-економічного розвитку країни / Н. І. Ісаєва // *Бізнес Інформ*. 2021. № 3. С. 6-11. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2021_3_2
52. Коляда, Т. А., Даниленко, С. В. Податкова амністія: зарубіжний досвід та перспективи для України. *Проблеми сучасних трансформацій*. Серія: право, публічне управління та адміністрування. 2024. (13). <https://doi.org/10.54929/2786-5746-2024-13-02-08>
53. Конкурентні стратегії безпеки розвитку України у глобальному середовищі : монографія / ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долишнього НАН України»; за заг. ред. А. І. Мокія. Львів, 2019. 872 с.

54. Краковська, А. Є. Правове регулювання діяльності органів податкового контролю в сучасних умовах. *Академічні візії*, 2025. № 40. URL: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/1714>
DOI:<https://doi.org/10.5281/zenodo.14998752>
55. Крисоватий А. І., Валігура В. А. Новації та напрями вдосконалення податкового законодавства України в умовах воєнного стану. *Фінанси України*. 2022. № 6. С. 33–53.
56. Крисоватий А.І. Асиметрії публічних фінансів в умовах невизначеностей формування доходів держави. *Світ фінансів*. 2024. Випуск 4 (81). С. 8-17. DOI: 10.35774/sf2024.04.008
57. Крисоватий А.І. Воєнні реалії фіскального простору публічних фінансів України. *Світ фінансів*. 2023. Випуск 1 (74). С. 8-30. DOI: 10.35774/SF2023.01.008
58. Крисоватий А.І. Дисбаланси і стійкість публічних фінансів в умовах війни. *Світ фінансів*. 2025. Випуск 2 (83). С. 8-17. DOI: 10.35774/SF2025.02.008
59. Крисоватий А. І., Синютка Н. Г. Партиципаторний бюджет як елемент діджиталізації фіскального простору України. *Фінанси України*. 2019. № 11. С. 110-124.
60. Крючкова Н. М. Прогнозування і вплив зміни податкової політики на соціально-економічні показники України. *Академічні візії*. 2023. Випуск 18. URL : <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/504> (дата звернення: 1.04.2025).
61. Крючкова Н. М. Прогнозування і вплив зміни податкової політики на соціально-економічні показники України. *Академічні візії*. 2023. Випуск 18. URL : <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/504> (дата звернення: 1.04.2025).
62. Кухарська Н.А. Стратегування соціально-економічного розвитку регіону як нового підходу до розробки та реалізації стратегій регіонального розвитку/ Н. А. Кухарська. *Соц.-ек. проблеми сучасного періоду України*. 2019. вип. 3 (107).

63. Лесик Л. І. Інтеграція українського податкового адміністрування в цифровий європейський простір. *Вісник ЛТЕУ. Економічні науки*. 2025. № 83. С. 236–244.
64. Лизанчук В. Українська мова – життя державного основа. Тоталітаризм як система знищення національної пам'яті : збірник наукових праць за матеріалами Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, 11–12 червня 2020 р. Львів : Друкарня Львівського національного медичного університету імені Данила Галицького, 2020. С. 126–130.
65. Ліпич Л.Г., Грицюк Н.О. Підходи до визначення поняття «стратегія». *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. №8.
66. Ляшенко В.І., Петрова І.П. Стратегування в системі державного управління: виклики сьогодення та науково-експертна платформа. *Вісник економічної науки України*. Інститут економіки промисловості НАН України, м. Київ. С. 86- 96. DOI: [https://doi.org/10.37405/1729-7206.2020.1\(38\).86-96](https://doi.org/10.37405/1729-7206.2020.1(38).86-96)
67. Магда Є. Гібридна війна. Вжити і перемогти. Харків : Віват, 2015. 304 с.
68. Малган Дж. Мистецтво державної стратегії/ Дж. Малган. К., 2011. с. 37.
69. Мартиненко М.М., Ігнат'єва І.А. Стратегічний менеджмент. К.: "Каравелла". 2006. С. 125].
70. Марущак О.А. Актуальні питання гармонізації податкового законодавства України до вимог Європейського Союзу. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2024. № 6. С. 605–610. URL : <http://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/317261/307798> (дата звернення: 1.04.2025).
71. Марченко Л. Діджиталізація системи податкового адміністрування в Україні з урахуванням досвіду розвинених країн світу. *Економічний аналіз*. 2022. Том 32. № 4. С. 127-134. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2022.04.127>.

72. Маршук Л.М., Пасічник Д.В. Проблеми системи оподаткування підприємства в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*. 2023. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-90>
73. Мединська Т. В., Ногінова, Н. М. Цифровізація органів податкового адміністрування в контексті сучасних викликів і загроз. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. Острого: Вид-во НаУОА, 2022. № 24 (52). С. 90–96.
74. Мельник В. Напрями трансформації податкової системи України під час війни. Модерні фінанси: глобальні виклики і сучасні тренди. Монографія / за ред. д.е.н., проф. А. І. Крисоватого. Тернопіль: Економічна думка, 2024. С. 740-755.
75. Мельник В. М., Руденко В. В., Євтушенко Н. М. Фіскальні ефекти митної політики України в умовах інтеграційних процесів. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. 2024. № 20. Т.1. 280-292.
76. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України : офіційний портал. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>
77. Міністерство фінансів України: веб-сайт. URL: <https://mof.gov.ua/uk/> (дата звернення: 05. 01. 2025)
78. Найденко, О., Ачкасова, С., Гунько, К. Національна стратегія доходів : митні та податкові ризики реалізації. *Економіка та суспільство*. 2025. № 67. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-67-70>
79. Національна стратегія доходів до 2030 року. Схвалено Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р. Київ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1218-2023-%D1%80#Text>
80. Національна стратегія доходів до 2030 року: роз'яснення Мінфіну. URL: https://biz.ligazakon.net/news/224571_natsonalna-strategya-dokhodv-do-2030-roku-rozyasnennya-mnfnu

81. Огляд стратегічних документів Європейського Союзу у сфері економічної безпеки: аналіт. огляд / [Д. С. Покришка]. Київ: НІСД, 2024. 41 с. <https://doi.org/10.53679/NISS-analytrep.2024.12>
82. Олейнікова Л. Г. Конкурентоспроможність податкової системи: теорія та практика: Монографія. Запоріжжя : видавець ФОП Мокшанов В.В.; Київ : ДННУ «Акад. фін. Управління»), 2020. 536 с.
83. Онешко С. В., Сирцева С. В., Кульганік О. М. Податкова реформа на період війни. *Ефективна економіка*. 2022. №10. URL: <https://nauka.com.ua/index.php/ee/article/view/672> (дата звернення: 1.04.2025).
84. Павлютін Ю. М. Цифровізація системи податкового адміністрування: національний та іноземний досвід. *Правова позиція*. 2023. № 3 (40). С. 145–148.
85. Переглянути Національну стратегію доходів на 2024-2030 роки після публічних консультацій із бізнесасоціаціями та громадськістю. URL: <https://petition.kmu.gov.ua/petitions/6286>
86. Перспективи формування нової європейської системи безпеки та місце в ній України : аналіт. доп. / [Александров О., Веселовський А., Каракуц О., Кононенко К., Орлик В., Паламарчук М., Ярмоленко В.] ; за ред. О. Александрова, М. Паламарчука. Київ: НІСД, 2025. 45 с. Ел. наук. видання. <https://doi.org/10.53679/NISS-analytrep.2025.11>
87. Податкова амністія: досвід яких держав може бути корисним для України. URL: <https://finbalance.com.ua/news/podatкова-amnistiya-dosvid-yakikh-derzhav-mozhe-buti-korisnim-dlya-ukrani>
88. Подольська А. А. Тенденції діджиталізації податкових процедур та їх вплив на методи здійснення податкового контролю. *Juris Europensis Scientia*. 2022. С. 67–71.
89. Попович, М. Сформування стратегічних заходів для адаптації економіки України до кризових умов. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія «Економічні науки»*. 2025. № 2 (116), 91-96. <https://doi.org/10.37734/2409-6873-2025-2-13>;

90. Пост-митний контроль і митний аудит 2025 – на що звернути увагу бізнесу? Електронний ресурс. Режим доступу: <https://www.pwc.com/ua/uk/services/tax/publications/mytnyi-kontrol-2025.html>

91. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету: Закон України від 15 червня 2021 року № 1539-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-IX#Text>

92. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.

93. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих ак-тів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: закон України від 24.03.2022 № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>

94. Про затвердження Національної економічної стратегії на період до 2030 року: Постанова Кабінету міністрів України від 3 березня 2021 р. № 179, із змінами, внесеними згідно з Постановами КМ№ 202 від 10.03.2021 р. Та №369 від 21.04.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2021-п#Text>

95. Про схвалення Концепції національної системи стратегічного планування : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 13 серпня 2025 р. № 853-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/853-2025-p#Text>

96. Про схвалення Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2030 року та затвердження плану заходів щодо її реалізації: Розпорядження від 17 листопада 2021 р. № 1467-р. (в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 13.05.2025 № 464- р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1467-2021-p#Text>

97. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації: Розпорядження КМУ від 29 грудня 2021 року № 1805-р.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-p#n3>

98. Програма економічних реформ на 2010-2014 рр «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/n0004100-10>

99. Сакун А., Щербаков А. Система оподаткування в умовах воєнної економіки України. *Scientific Collection «InterConf+»*. 2023. № 39(179), 47–54.
<https://doi.org/10.51582/interconf.19-20.11.2023.004>

100. Світова гібридна війна: український фронт / За заг. ред. В. П. Горбуліна. Київ : Національний інститут стратегічних досліджень, 2017. 496 с.

101. Сидорович О. Ю., Буковський М. М., Ярошович А. Ю. Цифрові інструменти податкового адміністрування: сучасні тенденції та перспективи. *Інноваційна економіка*. 2024. № 4. С. 218-230. DOI: 10.37332/2309-1533.2024.4.26
URL: <https://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/1378>

102. Сидорович О., Буковський М. Напрями реформування інститутів оподаткування України в умовах гібридних викликів і загроз. *Фінансовий простір*. 2025. № 1-2. С. 168-181. DOI: [https://doi.org/10.30970/fp.1-2\(55\).2025.168180181](https://doi.org/10.30970/fp.1-2(55).2025.168180181)

103. Сидорович О., Буковський М. Управління державним боргом в умовах військової агресії. Збірник наукових праць кафедри фінансів ім. С. І. Юрія «Актуальні питання фінансової науки та практики» Західноукраїнського національного університету. Вип. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С.165-168.

104. Сидорович О.Ю., Буковський М.М. Класифікація інструментів податкового адміністрування // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених «Фінансові механізми забезпечення відновлення економіки України в сучасних умовах» (м. Ірпінь, 26 лютого 2025 р.). Ірпінь: ДПУ, 2025. С. 426-428.

105. Сидорович О.Ю., Буковський М.М. Оцінка ефективності податкових амністій як механізму зміцнення інституційної стійкості держави в умовах кризи. *Вісник економіки*. 2025. №4. С.109-120. DOI: 10.35774/visnyk2025.04.109
106. Сизов А., Коваль О., Пахольчук, В. Військова могутність та мілітаризація глобального простору. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Військово-спеціальні науки*. 2022. №3 (51). С. 49–55.
107. Скрипник Г., Демінська Д., Дудник М. Вплив війни на публічні фінанси та управління: виклики та рішення. *Економіка та суспільство*. 2024. № 69. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-69-87>
108. Слуцький Б. Чому не спрацювала "податкова амністія" і чи вдасться тепер ховати "ліві" гроші. URL: <https://www.unian.ua/economics/finance/>
109. Сльозко О.О., Глазова А.Б. Позитивний досвід податкових амністій розвинутих країн для України. *Інтелект XXI*. 2015. № 5. С. 27–35. URL: http://www.intellect21.nuft.org.ua/journal/2015/2015_5/5.pdf
110. Смирна К. Основні проблеми системи оподаткування України. *Економіка та суспільство*. 2024. №59. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3485> (дата звернення: 1.04.2025).
111. Соколовська А.М. Концептуальні підходи до розроблення стратегії розвитку податкової системи України. *Фінанси України*. 2020. №10. С. 24-46.
112. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 24 травня 2017 р. № 415. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D0%BF>].
113. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8.02.2017 № 142-р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p#Text>

114. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами, затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01 серпня 2013 р. № 774-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p#Text>

115. Стратегія сталого розвитку «Україна 2020», затверджена Указом Президента України 12 січня 2015 року. №5/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>

116. Стратегія та засоби конвергенції системи соціальної безпеки України та ЄС у процесі євроінтеграції : монографія / за ред. д.є.н., проф. Васильціва Т. Г., д.є.н., доц. Лупака Р. Л. Львів : Видавництво ННБК «АТБ», 2018. 303 с.

117. Стратегування в новій реальності: монографія / Шевченко Л.С. Харків: Право, 2025. 326 с.

118. Страшинська, Л. В. Теоретико-методологічні підходи до визначення економічної стратегії як категорії економічної науки / Л. В. Страшинська // Продуктивні сили і регіональна економіка : зб. наук. праць. К. : Рада по вивч. прод. сил України НАН України, 2007. Ч. I. С. 52–59.

119. Теплова Л. І. Міжнародна податкова конкуренція: сутність та особливості впливу на стабільність світової економіки. *Український економічний часопис*. 2025. № 9. С. 143–146.

120. Тіньовий звіт щодо прогресу України у наближенні до Розділу 29 «Митний Союз» ІАА і ТоП. (2025). Електронний ресурс. Режим доступу: <https://iaa.org.ua/portfolio/shadow-report-on-alignment-of-ukraines-customs-legislation-and-customs-administration-operations-with-requirements-of-chapter-29-of-the-eus-acquis/>.

121. Ткачик Л., Сеньків, Д. Особливості проведення податкового контролю в Україні в умовах цифровізації. *Молодий вчений*. 2023. № 9 (121). С. 36–42.

122. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text

123. Чернишова О., Чорновол А., Мирончук В. Функціонування фінансового сектору України в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*. 2022. № 38. DOI: [https://doi.org/10.32782/2524 - 0072/2022 - 38 - 49](https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-38-49)
124. Швабій К. Податкові хайпи-2018. *Дзеркало тижня*. 2018. № 47. 8–14 груд. URL: <https://dt.ua/gazeta/issue/1178>.
125. Шевчук Я.В., Висоцька І.Б., Візняк Ю.Я., Піхоцька О.М. Податкова амністія як інструмент легалізації активів: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Академічні візії*. Випуск 17/2023. DOI: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7780735>
126. Шепель І. Розвиток державної податкової служби України: оцінка ефективності, виклики та світові тенденції. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 1 (52). С. 128–136.
127. Шульга Т.М., Кононенко Л.В. Поняття податкової амністії та міжнародний досвід її застосування. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 1. С. 261–263.
128. Юрчишена Л. В., Криворучко, А. С. Цифровізація податкового адміністрування: теоретико-правовий вимір. *Актуальні проблеми розвитку фінансів в умовах цифровізації економіки України*. 2025. С. 72–75.
129. Яворська Г.М. Гібридна війна як дискурсивний конструкт. *Стратегічні комунікації*. 2016. № 4(41). С. 41–48.
130. Acemoglu, D., & Robinson, J. A. (2006). *Economic Origins of Dictatorship and Democracy*. Cambridge University Press.
131. Acemoglu, D., & Robinson, J. A. (2012). *Why Nations Fail: The Origins of Power, Prosperity and Poverty*. New York: Crown Business.
132. All Azimuth. Commentary: Democracy, Democratization, Institutions, and Inequality: Nobel-Winning Insights from Daron Acemoglu and His Collaborators. 2025. DOI: 10.20991/allazimuth.1665472
133. Baer, K., & Le Borgne, E. Tax amnesties: theory, trends, and some alternatives. Washington D.C.: International Monetary Fund. 2008. DOI: <https://doi.org/10.5089/9781589067363.058>.

134. Base erosion and profit shifting (BEPS). OECD. URL: <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> (дата звернення: 15.04.2025).

135. Benitez Juan Carlos, Mansour Mario, Pecho Miguel, Vellutini Charles. Building Tax Capacity in Developing Countries Staff Discussion Notes. 2023. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Staff-Discussion-Notes/Issues/2023/09/15/Building-Tax-Capacity-in-Developing-Countries-535449> (дата звернення: 15.04.2025).

136. Bird Richard M. Income Tax Reform in Developing Countries: The Administrative Dimension. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. 1983. Vol. 37. No. 1. P. 3-14.

137. Bird Richard M. Tax Administration and Tax Reform: Reflections on Experience. *Tax Policy in Developing Countries* / ed. by Javad Khalilzadeh-Shirazi and Anwar Shah. Washington : World Bank, 1991. 252 p.

138. Bird Richard M. The Administrative Dimension of Tax Reform in Developing Countries. *Tax Reform in Developing Countries* / ed. by Malcolm Gillis, Durham, North Carolina : Duke University Press, 1989. 554 p.

139. Chandler, A. Strategy and Structure: Chapters in the History of the American Industrial Enterprise, Cambridge, MA: MIT Press, 1962, p. 13.

140. Corporate Tax Rates Around the World, 2024. URL: <https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2024/> (дата звернення: 15.04.2025).

141. Countering Hybrid Warfare Project: Understanding Hybrid Warfare. Ministry of Defence UK. 2017. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/countering-hybrid-warfare-project-understanding-hybrid-warfare> (дата звернення: 07. 01. 2025)

142. Digital Economy Taxation Reform in Ukraine Under Conditions of Military Threats. Emerald Insight. 2022-2023. URL: <https://www.researchgate.net/publication/370771205> (дата звернення: 05.01.2025)

143. Digital Europe Programme. URL: <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/activities/digital-programme> (дата звернення: 29.11.2024).
144. Digital Single Market Strategy. URL: <https://eufordigital.eu/discover-eu/eu-digital-strategy/> (дата звернення: 29.11.2024).
145. Directorate for Science, Technology and Innovation. *OECD*. URL: <https://www.oecd.org/sti/digital-economy/> (дата звернення: 29.11.2024).
146. Enhancing Resilience amid Uncertainty. April 2025. IMF. 2025. URL : <https://www.imf.org/en/Publications/GFSR/Issues/2025/04/22/global-financial-stability-report-april-2025> (дата звернення: 20.05.2025).
147. Ernst & Young Global Shadow Economy Report 2025 (IMF) Електронний ресурс. Режим доступу: <https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/en-gl/insights/tax/documents/ey-gl-shadow-economy-report-02-2025.pdf>
148. Evans A., Jones B., Steven D. Confronting the Long Crisis of Globalization. Risk, Resilience and International Order. 2010. URL: <https://www.brookings.edu/articles/confronting-the-long-crisis-of-globalization/> (дата звернення: 25.04.2025).
149. General Data Protection Regulation. URL: <https://gdpr.eu/> (дата звернення: 29.11.2024).
150. Gerchakivskiy S., Novak O. Pragmatism in hr strategy implementation by customs institutions in Ukraine. *Customs Scientific Journal*, № 1, 2025. p. 13- 22. DOI <https://doi.org/10.32782/2308-6971/2025.1.2>
151. Global Risks Report 2023. <https://www.weforum.org/publications/global-risks-report-2023/> (дата звернення: 26.03.2025).
152. Global Risks Report 2024. World Economic Forum. 2024. веб-сайт. URL: <https://www.weforum.org/publications/global-risks-report-2024/> World Economic Forum (дата звернення: 10.01. 2025)
153. Government Spending. What do governments spend their financial resources on? URL: <https://ourworldindata.org/government-spending> (дата звернення: 15.04.2025).

154. GTA Monthly Roundup: April 2025. URL: <https://globaltradealert.org/blog/GTA-Monthly-Roundup-April-2025> (дата звернення: 20.05.2025).
155. Hoffman F. Conflict in the 21st Century: The Rise of Hybrid Wars. URL : <https://potomac institute.us/reports/19-reports/1163-conflict-in-the-21st-century-the-rise-of-hybrid-wars> (дата звернення: 15.04.2025).
156. Hrebenozhko, R. & Melnyk, V. Innovative technologies in fiscal policy as a driver of digital transformations of the Ukrainian economy. Periodicals of Engineering and Natural Sciences, 2020. № 12(4), 661-672.
157. Hybrid CoE (The European Centre of Excellence for Countering Hybrid Threats). (п.д.). *Hybrid threats as a concept*. Отримано 10 [жовтня] 2025 р. з <https://www.hybridcoe.fi/hybrid-threats-as-a-phenomenon/>
158. Inclusive Framework on BEPS shows progress in making dispute resolution more effective and in improving tax transparency through. Country-by-Country reporting. OECD/G20 URL: https://www.oecd.org/en/about/news/press-releases/2023/10/inclusive-framework-releases-new-multilateral-convention-to-address-tax-challenges-of-globalisation-and-digitalisation-.html?utm_source=chatgpt.com (дата звернення: 15.04.2025).
159. Insights and context to inform policies and global dialogue. *OECD*. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/> (дата звернення: 29.11.2024).
160. International Monetary Fund. Fiscal Affairs Dept., and International Monetary Fund. Legal Dept. International Corporate Tax Reform. Policy Papers 2023. <https://doi.org/10.5089/9798400232558.007> (дата звернення: 15.04.2025).
161. International tax competitiveness index. URL: <https://taxfoundation.org/research/all/global/2024-international-tax-competitiveness-index/> (дата звернення: 29.11.2024).
162. James N. Mattis, Frank Hoffman. Future Warfare: The Rise of Hybrid Wars. U.S. Naval Institute. 2005 Vol. 131. URL: <https://www.usni.org/magazines/proceedings/2005/november/future-warfare-rise-hybrid-wars> (дата звернення: 17.02.2024).

163. Johnson P. Defining a tax strategy. The IFS Green Budget. 2011. February. P. 207–222. URL: <https://www.ifs.org.uk/budgets/gb2011/11chap9.pdf>.
164. Klymenko K., Ukhna N., Semenyshena N. Tax Policy in the Context Strengthening the National Security of Ukraine. Public Policy and Accounting. 2023. № 1(7). C. 9-16. [https://doi.org/10.26642/ppa-2023-1\(7\)-9-16](https://doi.org/10.26642/ppa-2023-1(7)-9-16) DOI: [https://doi.org/10.26642/ppa-2023-1\(7\)-9-16](https://doi.org/10.26642/ppa-2023-1(7)-9-16)
165. Kvasovskyi O., Stetsko M., Nipialidi O. Tax Risks of Business Entities in the Field of Transfer Pricing and Ways to Prevent and Minimise Them. Herald of Economics, no. 1, May 2024, pp. 47-66. URL: <https://doi.org/10.35774/visnyk2024.01.047>.
166. Lasica D. T. Strategic Implications of Hybrid War: A Theory of Victory. Fort Leavenworth : School of Advanced Military Studies, 2009. 66 p.
167. Mattis J. N., Hoffman F. Future Warfare: The Rise of Hybrid Wars. Proceedings Magazine. 2005. Vol. 132.11.1,233. URL: <http://milnewstbay.pbworks.com/f/MattisFourBlockWarUSNINov2005.pdf> (дата звернення: 07. 01. 2025)
168. McCuen J. J. Hybrid wars. Military Review. 2008. Vol. 88, No. 2. Mattis J. N., Hoffman F. Future Warfare: The Rise of Hybrid Wars. Proceedings Magazine. 2005. Vol. 132.11.1,233. URL: <http://milnewstbay.pbworks.com/f/MattisFourBlockWarUSNINov2005.pdf> (дата звернення: 07. 01. 2025)
169. Medina L. Schneider F. Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years? International Monetary Fund. 2018.
170. Mescon, M. H., Albert, M., & Khedouri, F. (1985). Management (3rd ed.). Harper & Row
171. Murray W., Mansoor P. Hybrid Warfare: Fighting Complex Opponents from the Ancient World to the Present. Cambridge : Cambridge University Press, 2012. 321 p.

172. Okinawa Charter on Global Information Society. URL: <https://www.mofa.go.jp/policy/economy/summit/2000/documents/charter.html> (дата звернення: 29.11.2024).

173. Overcoming the barriers to tax reform: Report of Institute of Government / G. Tetlow, J. Marshall, T. Pope et al. 2020. April. 125 p. URL: <https://www.instituteforgovernment.org.uk/sites/default/files/publications/overcoming-barriers-tax-reform.pdf>.

174. Press conference: Christine Lagarde, President of the ECB, Luis de Guindos, Vice-President of the ECB. URL: https://www.ecb.europa.eu/press/press_conference/monetary-policy-statement/2025/html/ecb.is250417~091c625eb6.en.html (дата звернення: 25.04.2025).

175. Schneider F., Buehn A. Shadow Economy: Estimation Methods, Problems, Results and Open questions. Open Economics. 2017. URL: <https://www.degruyter.com/downloadpdf/j/openec.2017.1.issue-1/openec-2017-0001/openec-2017-0001.pdf>

176. Strategic Autonomy and European Economic and Research Security. URL: https://research-and-innovation.ec.europa.eu/strategy/strategy-research-and-innovation/europe-world/international-cooperation/strategic-autonomy-and-european-economic-and-research-security_en (дата звернення: 15.04.2025).

177. Surrey Stanley S. Tax Administration in Underdeveloped Countries. *University of Miami Law Review*. 1958. Vol. 12. P. 158-188.

178. Tanzi V. Quantitative Characteristics of the Tax Systems of Developing Countries. *The Theory of Taxation in Developing Countries* / ed. by David Newbery and Nicholas Stern. New York : Oxford University Press, 1987. P. 205-241.

179. Tax policies for inclusive growth in a changing world: OECD report to G-20 Finance Ministers and Central Bank Governors / OECD. 2018. July. URL: <http://www.oecd.org/g20/Tax-policies-for-inclusive-growth-in-a-changing-world-OECD.pdf>.

180. Tax policies in the European Union survey. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/tax-policies-european-union-survey_en (дата звернення: 15.04.2025).

181. Tax Policies in the European Union. 2016-2018 Surveys / European Commission. 2020. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_in_the_eu_survey_2020.pdf.

182. Tax Policy Reforms 2024. OECD and Selected Partner Economies. URL : https://www.oecd.org/en/publications/tax-policy-reforms-2024_c3686f5e-en.html (дата звернення: 15.04.2025).

183. Teremetskyi V, Volodymyr Valihura V., Slatvinska M., Bryndak V., Inna Gutsul I. : Tax policy of Ukraine in terms of martial law, *Policy Studies*, 2024. DOI: 10.1080/01442872.2024.2306958

184. The Military Balance 2015. Editor's Introduction. The International Institute for Strategic Studies. 2015. URL: <https://www.iiss.org/en/publications/military%20balance/issues/the-military-balance-2015-5ea6/mb2015-00b-foreword-eff4> (дата звернення: 10.01. 2025)

185. Trends in world military expenditure, 2024. URL: <https://www.sipri.org/publications/2025/sipri-fact-sheets/trends-world-military-expenditure-2024> (дата звернення: 6.04.2025).

186. Virchow D., von Braun J. Okinawa Charter on Global Information Society. *Villages in the Future* / eds. by Virchow D., von Braun J. Springer, Berlin, Heidelberg. 2001, P. 251-253. DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-642-56575-5_40.

187. Virmani Arvind. Tax Evasion, Corruption and Administration: Monitoring the People's Agents Under Symmetric Dishonesty. Development Research Department, Discussion Paper DRD271. Washington: World Bank, May 1987. URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/938061468337846905> (дата звернення: 28.11.2024).

188. Volatility Tremors Spread After Tariff Shock. URL : <https://www.msci.com/research-and-insights/quick-take/volatility-tremors-spread-after-tariff-shock> (дата звернення: 15.04.2025).

189. What exactly is economic competitiveness? WEF. 2017. URL: <https://www.weforum.org/stories/2017/09/what-is-economic-competitiveness/> (дата звернення: 15.04.2025).

ДОДАТКИ

СПИСОК НАУКОВИХ ПРАЦЬ
Буковського Миколи Миколайовича
за результати дисертаційного дослідження на тему:
«Податкові стратегії держави в умовах гібридних викликів і загроз»

№ п/п	Назва	Характер роботи	Вихідні дані	Обсяг (стор)	Співавтори
1	2	3	4	5	6
1	Цифрові інструменти податкового адміністрування: сучасні тенденції та перспективи	Стаття	<i>Інноваційна економіка</i> . 2024. № 4. С. 218-230. DOI: 10.37332/2309-1533.2024.4.26 URL: https://inneco.org/index.php/inneco/article/view/1378	12	Сидорович О. Ю. Ярошович А. Ю.
2	Напрями реформування інститутів оподаткування України в умовах гібридних викликів і загроз.	Стаття	<i>Фінансовий простір</i> . 2025. № 1-2. С. 168-181. DOI: https://doi.org/10.30970/fp.1-2(55).2025.168180181	14	Сидорович О.
3	Фінансова конкуренція країн та трансформація податкових стратегій в умовах глобальної невизначеності та гібридних викликів.	Стаття	<i>Інноваційна економіка</i> . 2025. №2. С. 122-231. DOI: https://doi.org/10.37332/	11	Михайляк Ю.З.
4	Оцінка ефективності податкових амністій як механізму зміцнення інституційних стійкості держави в умовах кризи.	Стаття	<i>Вісник економіки</i> . 2025. №4. С.109-120. DOI: 10.35774/visnyk2025.04.109	12	Сидорович О.Ю.
5	Аналіз ефективності діяльності ДПС України в умовах гібридних викликів і загроз.	Стаття	<i>Економічний аналіз</i> . 2025. Том 35. № 3. С. 465-478. DOI: https://doi.org/10.35774/econa2025.03.465	19	
6	Інституційне забезпечення фінансової стійкості України: виклики воєнного стану та напрями трансформації.	Тези	Збірник наукових праць Фінансове забезпечення сталого розвитку. Тернопіль. ЗУНУ, 2024. Вип. 4. Ч. 2. С. 83-86.	4	
7	Податкова система України в умовах воєнного стану:	Тези	Збірник матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. студ. і молод. вчених «Фінанси та облік в	3	

	резильєнтний та морально-етичний аспект.		умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків» (м. Тернопіль, 27 трав. 2025 р.). Ч. 2. Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 51-53.		
8	Управління державним боргом в умовах військової агресії.	Тези	Збірник наукових праць кафедри фінансів ім. С. І. Юрія «Актуальні питання фінансової науки та практики» Західноукраїнського національного університету. Вип. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С.165-168	4	Сидорович О.
9	Інституційна архітектура оподаткування в Україні в умовах воєнного стану.	Тези	Матеріали XII Міжнародної науково-практичної конференції «Стратегії, моделі та технології управління економічними системами» SMTESM-2025. 11 грудня 2025 року. Хмельницький національний університет. м. Хмельницький. С. 319-322.	4	
10	Інформаційне забезпечення взаємодії фіскальних інституцій держави в умовах гібридних викликів і загроз.	Тези	Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції Комунікація як чинник транспарентності соціальної взаємодії. Ера цифровізації. (м. Тернопіль, Західноукраїнський національний університет, 23–24 жовтня 2025 р.) / ред. кол.: А. І. Крисоватий, З. М. Лободіна, О. Є. Коваль, В. П. Горин, А. М. Іванова, В. В. Сідляр, М. М. Шестерняк, Ю. Ф. Вовчук. Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 85-87.	3	
11	Інституційна міцність інститутів оподаткування в контексті нейтралізації гібридних викликів і загроз.	Тези	Збірник тез конференції «Фінансово-управлінські інновації як драйвер сталого розвитку в умовах сучасних викликів». Хмельницький. 7.11.2025. С. 19-21	3	
12	Класифікація інструментів податкового адміністрування //	Тези	Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених «Фінансові механізми забезпечення відновлення економіки України в сучасних умовах» (м. Ірпінь, 26 лютого 2025 р.). Ірпінь: ДПУ, 2025. С. 426-428.	3	Сидорович О.Ю.
13	Роль податкової політики держави у зміцненні економічного фронту під час війни та криз	Тези	Збірник тез доповідей 7-ої міжнар. наук.-практ. конференції Фінансові інструменти сталого розвитку економіки: матер. (Чернівці, 10 квітня 2025 р.). Чернівці: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2025. С. 106-109.	4	

Додаток А. Таблиця 1

Класифікація гібридних загроз

Типологія	Різновид	Сутність прояву	
За сферами впливу	Військово-силовий	Використання нерегулярних формувань, «військ без розпізнавальних знаків», диверсантно-розвідувальної діяльності	
	Економічні	Енергетичний шантаж, торговельні обмеження, ціновий тиск, контроль над критичною інфраструктурою	
	Інформаційно-комінікаційний	Цілеспрямована дезінформація, маніпуляція суспільною свідомістю, пропаганда	
	Кібернетичний	Атаки на критичну інформаційну інфраструктуру, цифровий шпіонаж, параліч державних інформаційних систем	
	Політико-дипломатичний	Втручання у внутрішні справи, підтримка антиурядових сил, міжнародна ізоляція	
За рівнем інтенсивності	Латентний	Приховане втручання безвідкритих ознак агресії	
	Поступовий	Посилення впливу через накопичення ефекту	
	Активний	Пряме застосування комплексу дестабілізаційних заходів	
За характером дії	Прямий	Відкрите втручання у функціонування інститутів	
	Опосередкований	Вплив через створення штучних криз та конфліктів	
За механізмом впливу на державні інститути на	Інституційно-функціональний рівень	Дискредитація інститутів	Системне підривання довіри до органів влади через інформаційні кампанії
		Блокування рішень	Створення перешкод для нормального функціонування державних органів і систем
		Корупційний вплив	Цілеспрямоване розкладання інститутів через корупційні схеми
	Нормативно-правовий рівень	Правова дезорганізація	Ініціювання прийняття суперечливих нормативно-правових актів
		Ерозія правосуддя	Підрив авторитету судової системи
		Маніпуляція законодавством	Використання правових процедур для блокування рішень
	Соціально-психологічний рівень	Маніпуляція суспільною свідомістю	Формування негативного іміджу державних інститутів
		Створення соціальної напруженості	Розпалювання конфліктів між різними соціальними групами
		Деморалізація суспільства	Підрив віри в здатність держави виконувати свої функції
	Економічний рівень	Дестабілізація бюджетної системи	Створення перешкод для формування та виконання бюджету
		Підрив фінансової безпеки	Атаки на банківську систему та платіжну інфраструктуру
		Економічний тиск	Використання економічних важелів для впливу на політичні рішення
	Інформаційно-комунікаційний рівень	Інформаційна блокада	Обмеження доступу до об'єктивної інформації
		Мережеві атаки	Параліч інформаційно-комунікаційних систем державного управління
		Кіберзагрози	Компрометація конфіденційної інформації державних органів

Джерело: складено автором

Додаток А.

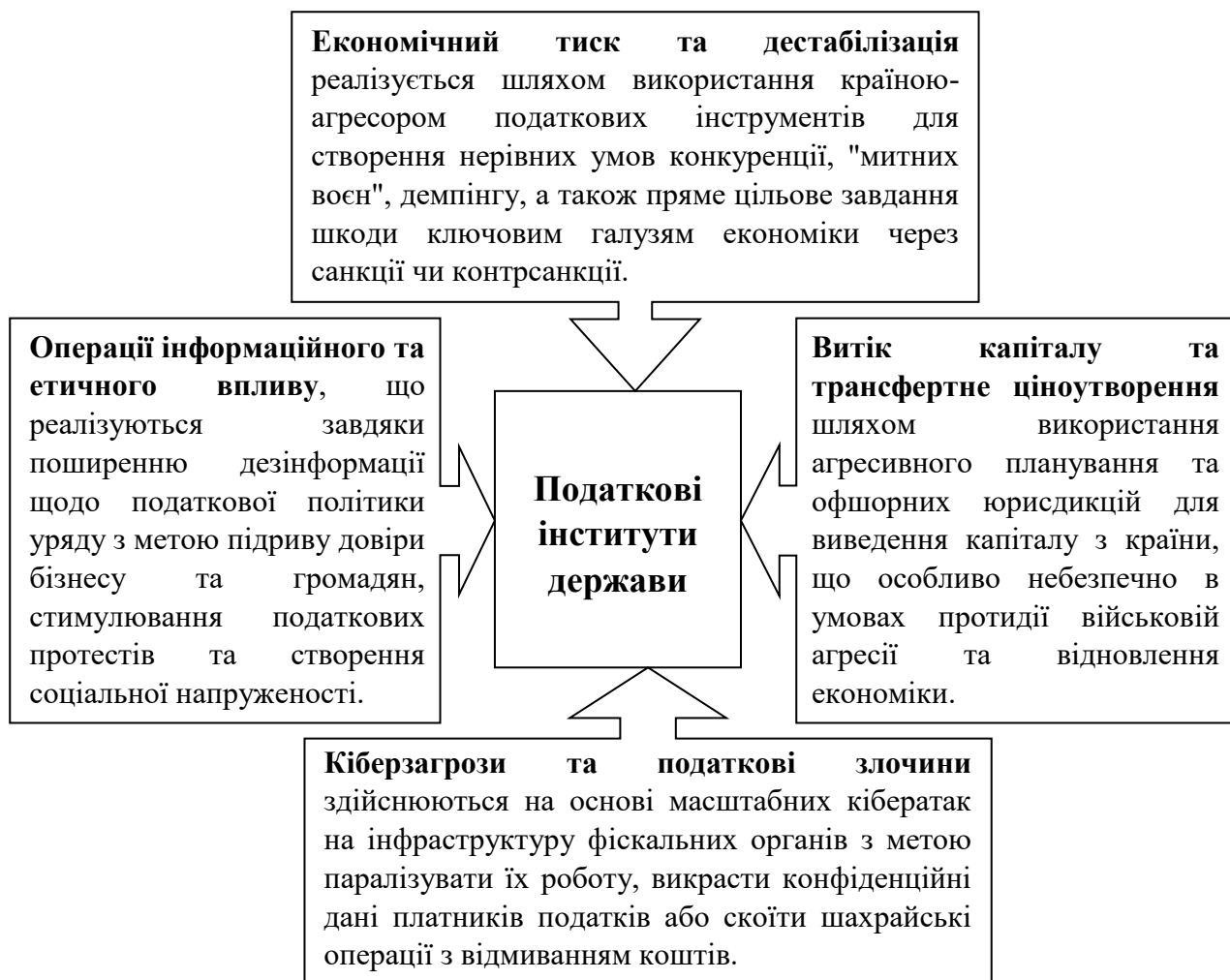


Рис.1 Вплив гібридних викликів на податкові інститути держави

Джерело: складено автором

Додаток А. Таблиця 2.

Ідентифікація цілей впливу гібридних викликів і загроз на процеси оподаткування

Рівень	Вплив	Характеристика прояву	
Стратегічні цілі гібридного впливу	<i>Дестабілізація бюджетної системи</i>	Створення структурного дефіциту державного бюджету через цілеспрямоване скорочення податкових надходжень	
		Підриг здатності держави фінансувати критично важливі функції (безпека і оборона, соціальні виплати)	
		Формування боргової кризи через штучне ускладнення доступу до міжнародних фінансових ринків	
	<i>«Ерозія» фіскального суверенітету</i>	Обмеження права держави самостійно формувати податкову політику	
		Створення паралельних центрів впливу на фіскальні рішення через корупційні схеми	
		Підпорядкування національних фіскальних інтересів зовнішнім політичним силам	
Тактичні цілі та інструменти впливу	<i>Безпосередній вплив на податкову систему</i>	<i>Ціль</i>	Скорочення обсягів податкових надходжень
		<i>Механізми</i>	Стимулювання тінізації економіки через інформаційні кампанії
			Підтримка агресивного податкового планування
			Поширення масових схем ухилення від оподаткування
	<i>Деструкція інституцій податкового адміністрування</i>	<i>Ціль</i>	Підриг роботи фіскальних органів
		<i>Механізми</i>	Кібератаки на інформаційні системи фіскальних органів
			Дискредитація службовців фіскальних органів
Економічні цілі гібридного впливу	<i>Посилення структурних дисбалансів економіки</i>	Підриг конкурентоспроможності національних суб'єктів підприємництва	
		Стимулювання відтоку капіталу з критично важливих секторів економіки	
		Цілеспрямоване створення перекосів в оподаткуванні окремих галузей	
	<i>Формування та підтримання податкових «оаз» для ворожого капіталу</i>	Створення умов для прихованого функціонування компаній, пов'язаних з агресором	
		Організація міжнародних схем ухилення від оподаткування	
		Використання території з особливим статусом для мінімізації податкових зобов'язань	
Соціально-політичні цілі	<i>Підриг суспільної довіри до податкової системи</i>	Розпалювання соціальної напруженості через нерівномірність податкового навантаження	
		Дискредитація механізмів перерозподілу бюджетних коштів	
		Формування негативного іміджу держави як неефективного розпорядника коштів платників податків	
	<i>Легітимізація ухилення від сплати податків</i>	Створення суспільного запиту на «податкові канікули»	
		Пропаганда ідеї про необов'язковість виконання фіскальних обов'язків	
		Формування культури податкової непокори	
Інформаційно-психологічні цілі	<i>Маніпуляція суспільною свідомістю</i>	Поширення міфів про «несправедливість» податкової системи	
		Створення хибних уявлень про масштаби корупції в податкових органах	
		Дискредитація міжнародних стандартів податкової прозорості	
	<i>Деморалізація платників податків</i>	Формування почуття безпорадності перед корупційними схемами	
		Підриг віри в ефективність державного управління	
		Створення атмосфери безкарності для порушників податкового законодавства	

Джерело: складено автором

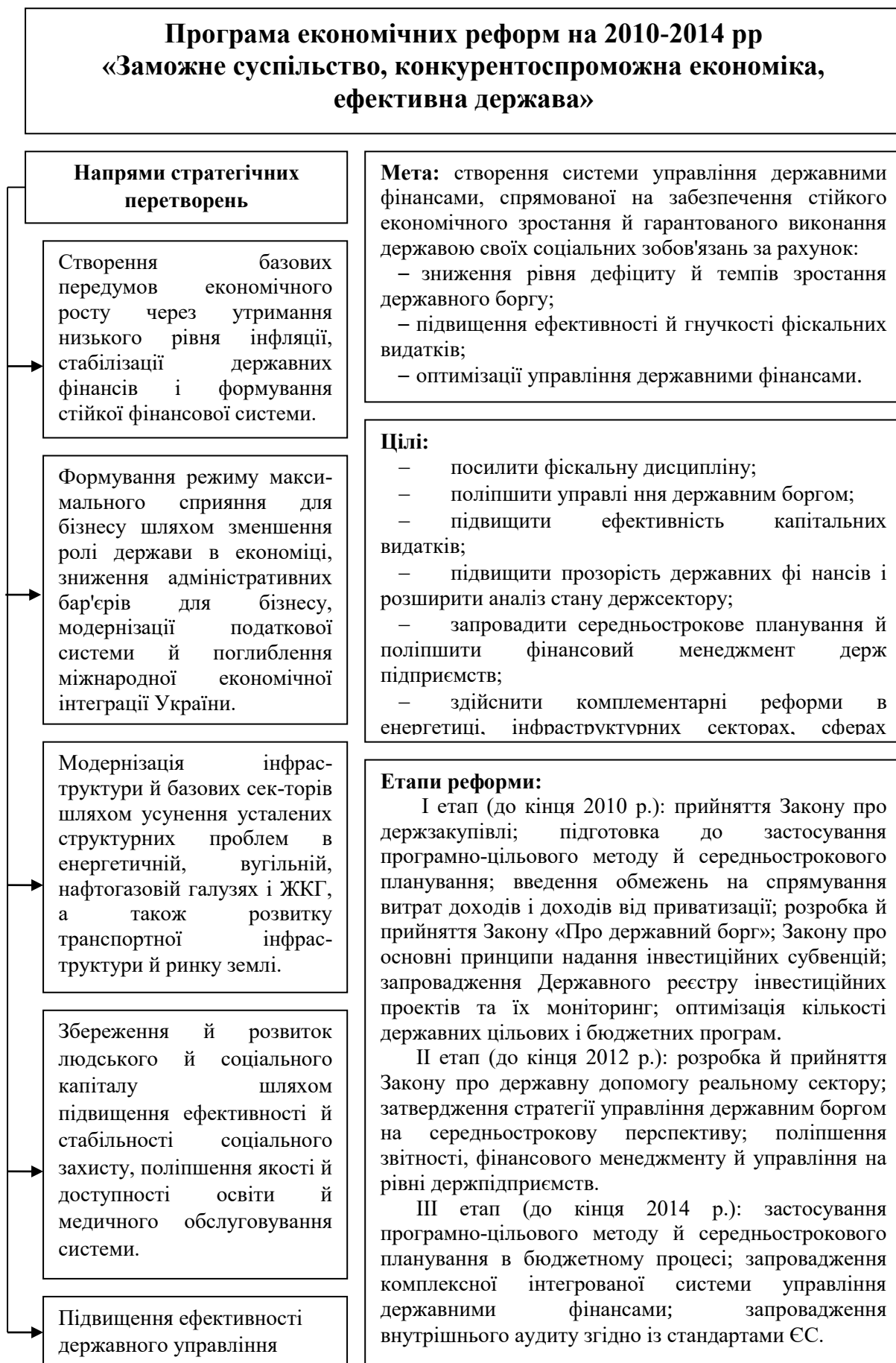
Додаток А. Таблиця 3

Вплив гібридних загроз на податкову систему

Вид загрози	Прямий вплив на податкову систему	Опосередкований вплив
Економічний тиск (санкції, торговельні війни)	Скорочення податкових надходжень; Зростання видатків бюджету; Необхідність надання компенсаційних механізмів постраждалим галузям та внутрішньо переміщеним особам.	Дестабілізація бюджетного планування; Неможливість точно прогнозувати обсяг доходів і видатків; Ослаблення національної валюти.
Кіберзагрози	Параліч роботи податкової служби; Втручання в роботу національних інформаційних баз та систем; Викрадення конфіденційних даних;	Підрив довіри бізнесу та громадян до безпеки державних цифрових сервісів; Зростання витрат на кіберзахист.
Інформаційно-психологічні операції	Мотивація до ухилення від податків; Поширення наративів типу «гроші з податків розкрадаються» або «сплата податків – це грабіж». Стимулювання податкових протестів.	Ерозія соціального капіталу; Підрив віри в справедливість та цілеспрямованість податкової системи; Ускладнення проведення реформ, в тому числі щодо мінімізації рівня тіньової економіки
Витік капіталу та трансфертне ціноутворення	Прямі втрати бюджету; Агресивне податкове планування великих компаній, виведення прибутку в офшори; Фінансування гібридних операцій коштами, виведеними з країни-цілі.	Створення нерівних умов для бізнесу; Доброчесні платники податків опиняються в гірших умовах, ніж ті, що ухиляються; Ослаблення національної економіки в цілому.
Корупція та вплив на політиків	Необдумане прийняття управлінських рішень в сфері оподаткування; Лобіювання пільг для окремих груп в шкоду інтересам держави; Блокування реформ, спрямованих на підвищення прозорості.	Дискредитація фіскальних органів; Довгострокова неефективність податкової системи.

Джерело: складено автором

Додаток Б Складові Програми економічних реформ на 2010-2014 рр «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»



Додаток В. Податкова складова Програми економічних реформ на 2010-2014 рр «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»

**Необхідні
кроки:**

**Податкова складова Програми економічних реформ на 2010-2014 рр
«Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»**

Для зниження рівня податкового навантаження на бізнес і скорочення витрат часу платників на нарахування й сплату податків необхідно: знизити податок на прибуток; перенести податкове навантаження з мобільних факторів виробництва на споживання, ресурсні й екологічні платежі шляхом поетапного підвищення ставок акцизного збору на алкогольні напої й тютюнові вироби, а також запровадити екологічний податок; скасувати низку малоефективних податків і зборів; реформувати систему сплати внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування шляхом запровадження ЄСВ; впровадити принципи нарахування й відповідності доходів і видатків при оподаткуванні прибутку підприємств; удосконалити порядок амортизації основних коштів і нематеріальних активів з метою стимулювання відновлення основних коштів; запровадити податкові канікули для малого бізнесу; скасувати плани мобілізації податкових платежів для податкової служби.

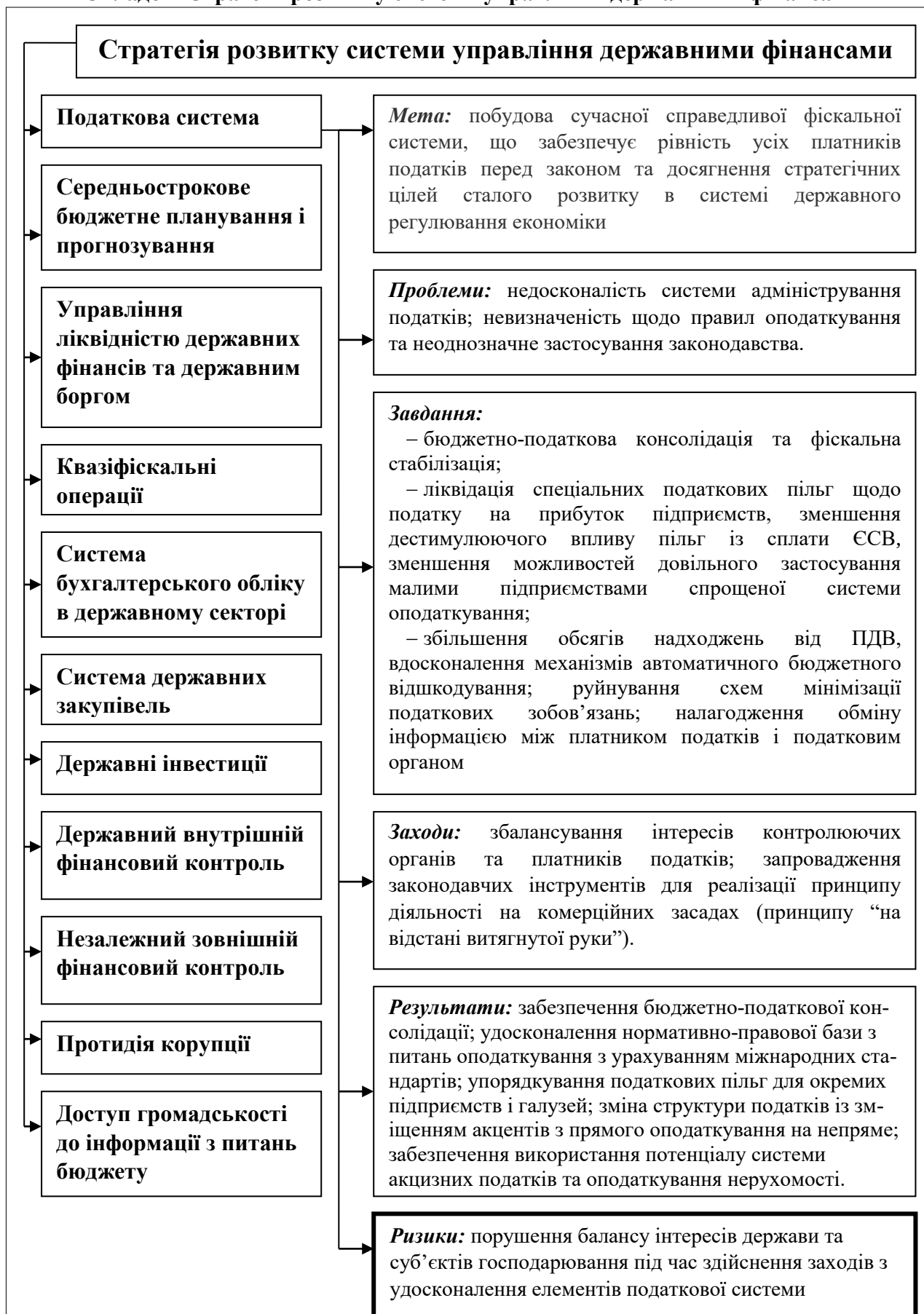
Для підвищення ефективності адміністрування податків, у тому числі вирішення проблеми податкового шахрайства й зволікань з відшкодуванням податку на додану вартість, необхідно: удосконалити систему ризикоорієнтованого податкового контролю для концентрації уваги контролюючих органів на особах, які ухиляються від сплати податків, і мінімізації втручання контролюючих органів у діяльність сумлінних платників податків; розвинути функції податкової служби, відповідальної за оцінювання ризику різних груп платників податків; підвищити рівень інформаційного забезпечення й впровадження автоматизації в органах державної податкової служби для зниження витрат на адміністрування податкової системи; удосконалити порядок реєстрації платників податків; ухвалити закритий перелік прав та обов'язків платників податків і контролюючих органів з метою запобігання розширенню прав однієї й обмеження прав іншої сторони; запровадити прозору систему відповідальності співробітників податкової служби.

Для побудови цілісної й всеосяжної законодавчої бази й гармонізації українського законодавства із законодавством ЄС є: консолідація податкового законодавства в Податковому кодексі; гармонізація податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного й цивільного законодавства; удосконалення законодавства з питань трансферного ціноутворення з використанням методології ОЕСР; поступове наближення ставок, механізму стягнення акцизного збору до вимог законодавства ЄС, та посилення його екологічної спрямованості; запровадження механізму індексації ставок податків і зборів, установлених у фіксованому значенні, для компенсації інфляційного впливу на розмір податків; перехід на систему платежів за видобуток корисних копалин із застосуванням принципу рентного доходу з метою встановлення справедливої плати за використання природних ресурсів; зміна чинних договорів про запобігання подвійному оподаткуванню для мінімізації практики ухиляння від оподаткування, а також стимулювання і інвестицій в українську економіку.

Для забезпечення справедливості оподаткування необхідно скоротити податкові пільги, що можливе через: скорочення сфери застосування спрощеної системи оподаткування, наприклад; перехід до застосування загальної системи оподаткування податком на прибуток підприємств у сфері страхової діяльності; та скорочення переліку пільг щодо ПДВ.

З метою посилення перерозподільної функції податкової системи необхідно: запровадити загальний податок на нерухомість фізичних і юридичних осіб; застосовувати непрямі методи управління податковими ризиками й оцінювання відповідності податкових зобов'язань доходу;

Складові Стратегії розвитку системи управління державними фінансами



Джерело: складено автором на основі [114].

Пріоритети податкової реформи Стратегії сталого розвитку «Україна 2020»

Головні напрями: перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої; зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати; впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства в частині посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, та контролю за видатками фізичних осіб;

Мета: побудова податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів.

Податкова реформа;

Реформа державної митної справи та інтеграція в митну спільноту Європейського Союзу;

Програма розвитку малого та середнього бізнесу, його дерегуляція;

62 реформи та програми розвитку держави

вектор розвитку - забезпечення сталого розвитку держави, проведення структурних реформ та, підвищення стандартів життя; побудова сильної, інноваційно орієнтованої економіки на основі досягнення макроекономічної стабільності, забезпечення стійкого зростання економіки, створення сприятливих умов для ведення бізнесу та прозора податкова система;

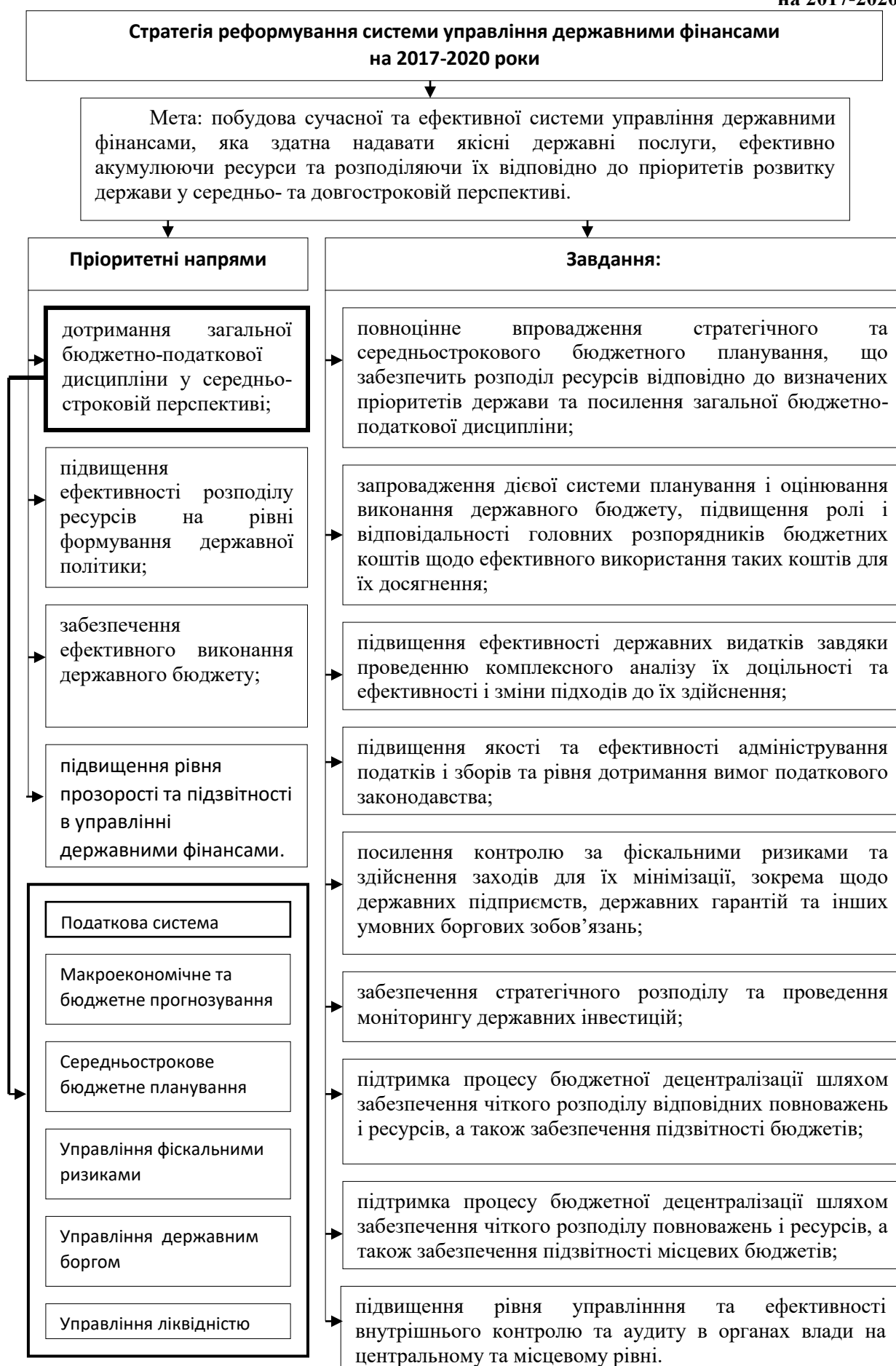
вектор безпеки - це забезпечення гарантій безпеки держави, бізнесу та громадян, захищеності інвестицій і приватної власності, забезпечення захисту кордонів держави та регіону, чесна та неупереджена судова система, протидія корупції та очищення влади;

вектор гордості - забезпечення взаємної поваги та толерантності в суспільстві, гордості за власну державу, її історію, культуру, науку, спорт, досягнення гідних позицій в глобальному просторі;

вектор відповідальності - забезпечення гарантій (незалежно від расових, вікових, політичних, релігійних, гендерних, мовних ознак, майнового стану) доступу до високоякісної освіти, системи охорони здоров'я та інших послуг в державному та приватному секторах, розвиток територіальних громад;

Стратегія сталого розвитку «Україна 2020»

Додаток Е. Пріоритети Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 рр



Додаток Ж

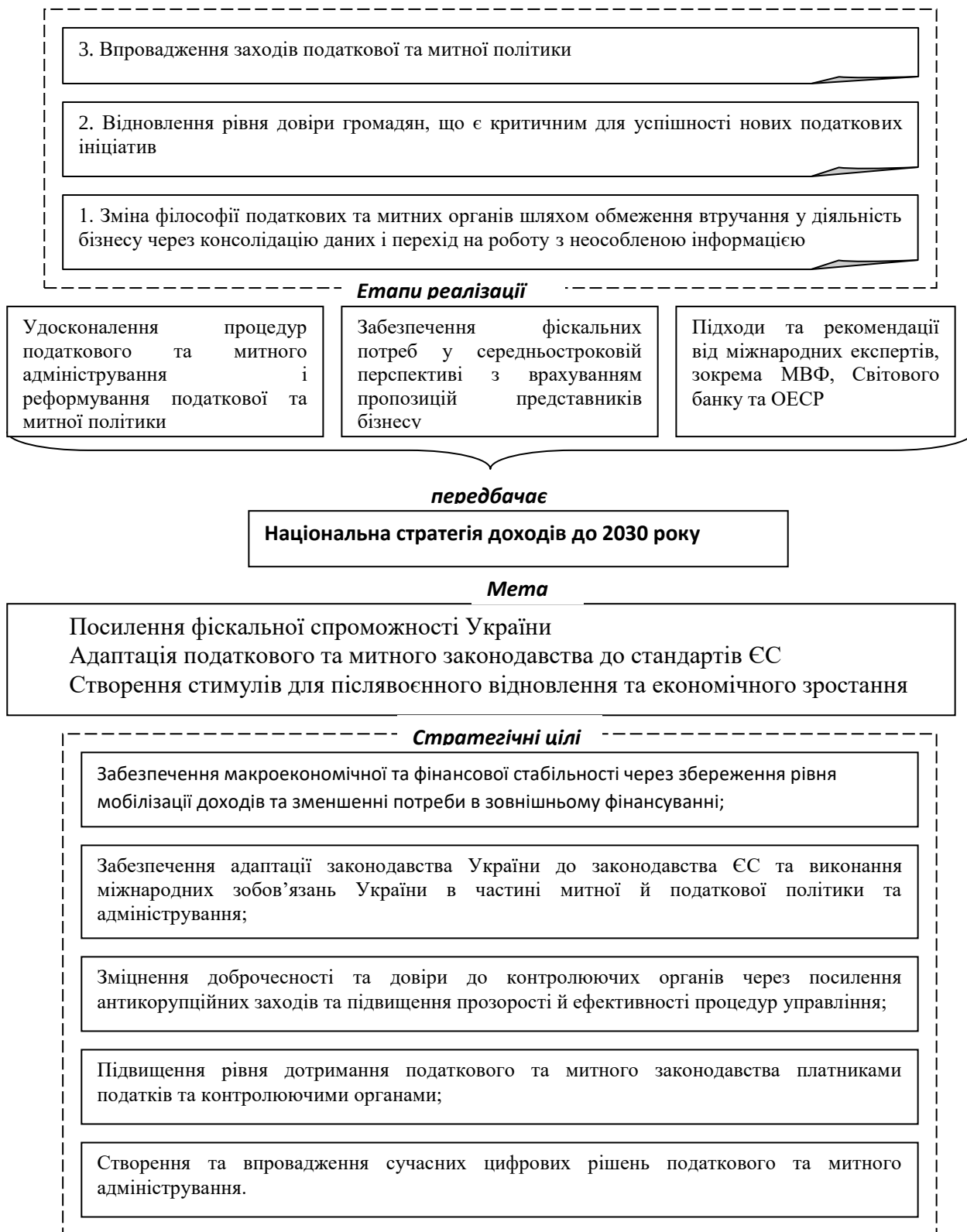
**Складові реформи податкової системи України відповідно до положень
Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки**

Завдання	Очікуваний результат	Ризики, що можуть перешкоджати
Завдання 1. Підвищення стабільності та прогнозованості податкової системи на основі розробки Стратегії розвитку податкової системи на середньострокову перспективу, її узгодженням зі стратегією економічного розвитку; реформуванням бюджетного процесу та пенсійної системи; посилення контролю за дотриманням вимог щодо передбачення компенсаторів податкових надходжень внаслідок внесення змін до податкового законодавства, а також щоб зміни до податкового законодавства вносилися не менш ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду.	Підвищення місця у рейтингу Doing Business за показником “Оподаткування”:	Нестабільна макроекономічна ситуація;
	Підвищення рівня добровільного подання податкових декларацій, відсотків;	
Завдання 2. Підвищення якості та ефективності податкового адміністрування шляхом: виконання рекомендованого МВФ плану інституційних змін діяльності ДФС, підвищення ефективності її роботи та зниження адміністративного тиску на платників податків; побудова ризикоорієнтованої системи податкового контролю; введення в дію ІТ-сервісів, та підтримуючих їх систем для запровадження можливості дистанційної подачі звітності та сплати податків через електронні сервіси та єдиний рахунок	Збільшення частки податкових декларацій, поданих за допомогою електронних сервісів ДФС, відсотків;	Часте внесення змін до податкового законодавства;
	Підвищення рівня задоволеності платників податків послугами ДФС за результатами періодичних опитувань, відсотків;	
Завдання 3. Розширення бази оподаткування через: розробку планів заходів для протидії стратегіям та практикам розмивання бази оподаткування та виведення прибутків з-під оподаткування (BEPS); посилення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням; запровадження заходів для протидії зловживанням спрощеною системою оподаткування та запровадження непрямих методів контролю за доходами громадян та розширенням бази майнового оподаткування.	Підвищення рівня задоволеності платників податків послугами ДФС за результатами періодичних опитувань, відсотків;	Неможливість здійснення модернізації ІТ-систем;
Завдання 4. Підвищення рівня дотримання вимог податкового законодавства платниками податків завдяки : організації заходів стимулювання добросовісної поведінки платників податків, через забезпечення відповідальності платників податків за порушення вимог податкового законодавства та посадових осіб контролюючих органів за порушення прав платників податків; легалізація доходів і майна платників податку.	Зниження податкового навантаження, відсотків.	Внутрішнє перешкоджання підрозділами ДФС реорганізації
Завдання 5. Удосконалення системи митного контролю та сприяння сумлінним суб’єктам ЗЕД на основі: запровадження єдиного рахунку для адміністрування митних платежів, вдосконалення методики їх прогнозування; протидії незаконному ввезенню товарів та підвищення ефективності постмитного контролю; вдосконалення механізмів обміну інформацією між Україною та іншими країнами про товари, що переміщуються через митний кордон; вдосконалення процесів управління ризиками під час здійснення контролю за митною вартістю товарів; введення в дію модернізованої ІТ архітектури, з одночасною інтеграцією інформаційних систем у міжнародну систему транзиту і систему аналізу та управління ризиками.		

Джерело: складено автором на основі: [113].

Додаток И.

Мета та стратегічні цілі Національної стратегії доходів до 2030 року



Джерело: складено автором на основі: [80].

Додаток К. Пріоритети реформування та заходи трансформації податкової і митної політики згідно Національної стратегії доходів до 2030 року

Управління ризиками

Інтеграція системи управління податковими ризиками (система Asur, СМОКР)
Удосконалення процесу проведення податкових перевірок через запровадження Е-аудиту
Запровадження автоматизованої системи обміну інформацією в податкових цілях, в тому числі в стандартах CRS

Розвиток ІТ і технічного оснащення

Розвиток ІТ-рішень, сумісних з ЄС; Оновлення системи митного оформлення та управління ризиками; Оснащення пунктів пропуску сучасними технічними засобами (сканери, ваги, відеонагляд)

Інституційний розвиток

Підвищення зарплати до ринкового рівня (від 35 тис. грн); Впровадження системи KPI; Удосконалення управління персоналом (контракти, ротація, особиста відповідальність)

Посилення доброчесності ДПС

Виконання антикорупційної програми
Підвищення довіри до органу
Запровадження автоматичних систем контролю за несумлінне використання податкової інформації

Міжнародне співробітництво

Обмін митною інформацією з іншими країнами; Спільний контроль у пунктах пропуску; Дотримання міжнародних домовленостей (наприклад, виконання домовленостей щодо перетину кількості транспортних засобів)

Співпраця з бізнесом

Створення підрозділу для реагування на звернення бізнесу (Help Desk); Забезпечення балансу контролю та спрощення процедур (АЕО, NCTS); Запровадження стандартного алгоритму дій митника

Конфіденційність та захист даних

Створення консолідованої системи збору, зберігання та обробки податкової і митної інформації на базі Міністерства фінансів

Антикорупційні заходи

Виконання Антикорупційної програми Держмитслужби; Надання повноважень підрозділам внутрішньої безпеки щодо ОРД; Атестація митників

Податкове адміністрування

Митне адміністрування

Національна стратегія доходів до 2030 року

Податкова система

Спрощена система оподаткування : Виключення юридичних осіб і певних видів діяльності; Запровадження запобіжників проти зловживань; Диференційована система ставок — від 3 до 17%

Податок на доходи фізичних осіб: Відновлення прогресивної шкали ставок

Податок на прибуток: Узгодження правил із законодавством ЄС (мінімальна ставка оподаткування 15%); Дотримання глобальних ініціатив (G20/BEPS), зокрема щодо трансферного ціноутворення; Перегляд і уніфікація пільгових режимів

Податок на додану вартість: Приведення правил та пільг щодо ПДВ у відповідність до законодавства ЄС

Акцизи : Узгодження ставок акцизів на паливо, алкогольні напої та тютюнові вироби до мінімальних, передбачених у ЄС

Екологічне оподаткування: Розробка післявоєнних заходів для оподаткування вуглецевих викидів (перехід на оподаткування джерела забруднення (нафта, газ, вугілля))

Ресурсні платежі: Оцінка ефективності оподаткування у видобувних галузях для відбудови країни; Посилення ролі місцевого самоврядування; Додаткові повноваження місцевим органам у адмініструванні місцевих податків (зокрема щодо оподаткування нерухомості)

Післявоєнне відновлення : Створення збалансованих стимулів для розвитку переробної промисловості

Криптовалюта: Регулювання оборотів віртуальних активів

Митна система

Підвищення ефективності пільгового оподаткування імпорту: Посилений контроль за митними пільгами і цільовим використанням товарів; Відновлення документальних перевірок

Гармонізація митного законодавства України до законодавства ЄС: Перемовини щодо відповідності українського митного законодавства стандартам ЄС; Впровадження нового Митного кодексу України на основі кодексу ЄС

Розбудова правоохоронної функції митних органів: Українська митниця стане Східною митницею ЄС (наддержавна функція в рамках ЄС); Унормування кримінальної відповідальності за контрабанду та недостовірне декларування; Встановлення адміністративних штрафів за порушення митних правил; Надання митним органам повноважень для оперативного розшуку та досудового розслідування контрабанди

Додаток Л

Трактування сутності поняття «стратегія» представниками різних наукових шкіл та напрямів

Автор	Суть трактування поняття «стратегія»
Стейнер Г. та	«формулювання місії організації, її намірів і цілей, політики, програми та методів їхнього досягнення» [175]
Чандлер А.Д.	«встановлення основних довгострокових цілей і завдань підприємства, прийняття курсу дій і розподілу ресурсів, необхідних для виконання поставлених цілей» [139]
Глюк У.	«уніфікований, інтегрований і зрозумілий план, розроблений таким чином, щоб бути впевненим у досягненні цілей»
Мескон М., Альберт М. і Хедоурі Ф.	«детальний всебічний комплексний план, призначений для того, щоб забезпечити здійснення місії організації і досягнення її цілей» [170.].
Куїнн Дж. Б.	«план, який інтегрує головні цілі організації, її політику та дії у певне узгоджене ціле» [153]
Мартиненко М.М. та І.А. Ігнатієва І.А.	«стратегія– це набір специфічних правил та орієнтирів, дотримання яких дає змогу керівництву організації провести об'єднання усіх напрямків управлінської діяльності та підпорядкувати їх процесу досягнення спільних цілей в контексті реакції» [69.].

Джерело: складено автором

Додаток М. Характеристика функцій та дисфункцій стратегій в інституційному ракурсі

Функція стратегії	Інституційний аспект	Дисфункція	Критичні наслідки
Установча (легітимізуюча)	Стратегія встановлює формальні та неформальні (очікувані параметри функціонування інституцій) норми та правила, надає легітимності, обов'язковості та обґрунтованості управлінським рішенням, що запобігає ситуативним, суб'єктивним або неефективним діям.	Ситуативність та нелогічність управління: часта, необґрунтована зміна правил; рішення приймаються без стратегічного узгодження.	Втрата інституційної легітимності: прийняття популістських рішень, трактування стратегії як чергового припису, зростання корупційних ризиків через нечіткість правил.
Структуруюча	Стратегія структурує взаємодію між різними гілками та рівнями влади, визначає інституційні ролі та послідовність дій для досягнення цілей; упорядковує використання ресурсів (фінансових, людських, адміністративних), мінімізуючи інституційну фрагментацію та дублювання функцій.	Інституційна фрагментація та дублювання: розмиття зон відповідальності; дублювання повноважень між відомствами; відсутність єдиного центру управління.	Параліч управлінської системи.: неможливість ефективно використовувати ресурси (неефективність видатків); уповільнення або повне блокування реалізації ключових реформ.
Адаптивна (антикризова)	Стратегія слугує інституційним механізмом реакції на змінювані шоки та гібридні загрози, забезпечує гнучкість формальних правил, дозволяючи системі швидко переорієнтуватися, зберігаючи інституційну цілісність та легітимність управлінських рішень.	Інституційна інертність: нездатність управлінської системи швидко змінювати характер діяльності у відповідь на виклики.	Посилення вразливості економіки: економічні шоки переростають у системні кризи, втрата контролю над ключовими процесами, зростання залежності від зовнішніх факторів.
Комунікаційна (формування довіри)	Стратегія є публічним інститутом комунікації. Вона чітко артикулює інтереси та наміри держави перед внутрішніми (бізнес, громадяни) та зовнішніми (інвестори, міжнародні партнери) суб'єктами. Це зміцнює інститути довіри, оскільки очікування суб'єктів ґрунтуються на прозорих і задекларованих намірах.	Непрозорість та суперечливість комунікацій: нечітке або приховане формулювання стратегічних намірів; розбіжності у повідомленнях від різних державних органів.	Ерозія інститутів довіри: падіння довіри бізнесу та громадян до держави; зростання тіньової економіки (наприклад, через низький рівень compliance у податковій сфері), і як наслідок витік капіталу.
Координаційна (інтеграційна)	Стратегія скоординує різні сфери державної політики, забезпечуючи когерентність цілей, одночасно забезпечує інтеграцію різних стратегічних документів (наприклад, податкова стратегія інтегрується із загальною економічною та безпековою стратегією).	Ізольоване (секторне) планування: розробка стратегій у «відомчих кабінетах» без інтеграції з іншими сферами соціально-економічного розвитку	Інституційна дисфункція: внутрішні суперечності в політиці, що взаємно нейтралізують позитивні ефекти рішень; зрив євроінтеграційних процесів через неузгодженість реформ.
6. Мотиваційна (спрямовуюча)	Стратегія встановлює довгострокові цілі на основі інституційних стимулів, які мотивують суб'єктів на всіх рівнях, а також забезпечує спрямованість управлінських зусиль і є основою для інституційного контролю та оцінки ефективності, пов'язуючи результати рішень із запланованими цілями.	Нереалістичність або неконкретність цілей: відсутність чітких, вимірюваних показників; пріоритетність короткострокових політичних інтересів над довгостроковими стратегічними.	Інституційна демотивація: відсутність відповідальності за результати; імітація діяльності замість реальних змін; управлінський персонал орієнтується на процес, а не на стратегічні цілі.

Джерело: складено автором

Додаток Н Передумови та наслідники неефективного стратегування на загальнодержавному рівні

Передумови:	Наслідки:
➤ відсутність на загальнодержавному рівні системи визначення цілей розвитку держави, та його забезпечення на основі цілісної ієрархії стратегічних, законодавчих та нормативно-правових документів, які є сталими не дивлячись на зміни в політичному полі держави;	➤ інституційна непередбачуваність та втрата довіри. Створюється високий ризик зміни правил гри після кожної політичної зміни, що критично стримує довгострокові інвестиції та підриває довіру до державних інститутів.
➤ наявність значного обсягу нормативно-правових актів, які точково торкаються завдань стратегічного планування, при цьому вміщаючи норми, які суперечать одна одній (для прикладу, Закон України «Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України» визначає, що плани і прогнози соціально-економічного розвитку повинні встановлюватись на 1 рік і 5 років, а Бюджетний кодекс України визначає трьох річний горизонт прогнозування макропоказників;	➤ правовий колапс та параліч планування. Через існування великої кількості стратегічних документів з фрагментарними або розмитими цілями створюються юридичні колізії та адміністративна неможливість узгодженого планування, що з одного боку унеможливорює інтегроване середньострокове фінансове планування, а з іншого, стратегічні пріоритети не мають скоординованого та цілісного підґрунтя для досягнення цілей розвитку;
➤ «роздута» не пов'язаних між собою система цілей, різноспрямованість та дублювання яких у різних стратегічних документах унеможливорює їх взаємоузгоджену реалізацію, вимагає значних обсягів коштів та як підсумок, неможливість досягнення переважної кількості цілей;	➤ розпорошення ресурсів та фінансова неефективність. Дублювання завдань у різних документах веде до багаторазового фінансування одних і тих самих або суперечливих заходів. Це спричиняє неефективне використання бюджетних коштів та їх розпорошення.
➤ відсутність у вітчизняній практиці стратегування на загальнодержавному рівні можливості встановлення довготривалих цілей, подібно до практики європейських країн, де горизонт стратегування складає 30 та 50 років;	➤ втрата стратегічного горизонту та неможливість трансформації. Державна політика зводиться до тактичного реагування, а не розвитку. Неможлива реалізація великих, трансформаційних проєктів, які вимагають десятиліть послідовної реалізації
➤ відсутність в Україні єдиної стратегії розвитку держави, підпорядкованого досягненню встановленої мети, на основі якої вертикально вибудовуються стратегії розвитку держави в різних сферах;	➤ інституційна фрагментація та неузгодженість дій. Міністерства та відомства діють ізольовано, відповідно до своїх відомчих інтересів, а не єдиної державної мети. Це створює бар'єри для координації та знижує загальну ефективність управління.
➤ існування різних методологічних систем оцінок виконання стратегічних документів, що дають різні результати, які не дозволяють отримати реальні дані щодо кінцевих показників, а також відсутність можливості отримання інформації про реальну оцінку викликів та загроз недосягнення стратегічних цілей на основі чітко окреслених проміжних результатів реалізації стратегії;	➤ спотворення даних та неадекватна оцінка ризиків. Невідповідність методологій унеможливорює отримання об'єктивних, порівнюваних даних про реальні кінцеві результати. Це призводить до хибної оцінки викликів та загроз недосягнення цілей.
➤ відсутність існування на законодавчому рівні моделі координації складових механізму розробки, аналізу та публічного оприлюднення про результати виконання стратегій розвитку, або за неналежне їх виконання, з встановленням кола відповідальних осіб та сум неефективно використаних бюджетних коштів;	➤ нульова підзвітність та безкарність. Відсутність механізму встановлення кола відповідальних осіб та сум неефективно використаних коштів, при цьому, державні органи не мають стимулів для якісного виконання стратегій.
➤ відсутність належної деталізації цілей стратегування, їх зведення до рівня завдань та заходів на рівні структурних підрозділів державних інституцій з встановленням чітких обсягів використання фінансових ресурсів, джерел їх фінансування, проміжних результатів досягнення встановлених цілей.	➤ неможливість контролю та неефективне використання коштів. Відсутність фінансової прив'язки та проміжних показників на рівні виконавців робить неможливим оперативний контроль за ходом реалізації. Це прямий шлях до розпорошення ресурсів та фінансової дисфункції.

Джерело: складено автором на основі [95]

Додаток П Функції національних та податкових стратегій держави в умовах гібридних викликів і загроз

Функції для національних стратегій	Функції для податкових стратегій
	фіскальна полягає в окресленні та здійсненні системи заходів для забезпечення гарантованої та стійкої акумуляції внутрішніх ресурсів для фінансування життєво важливих функцій (оборона, безпека) та зменшення залежності від зовнішнього фінансування
адаптації до змінюваних умов (шляхом швидкого внесення коригувань у відповідь на економічні, безпекові шоки та гібридні атаки у стратегічні цілі та ресурси), самокорекція;	інституційної адаптивності , забезпечує резильєнтність податкової системи та її здатність до швидкої трансформації, реалізується через вбудовані гнучкі інституційні процедури для оперативного перегляду та корегування. Це дозволяє швидко реагувати на зовнішні та внутрішні економічні шоки, оперативно перерозподіляти податкові надходження (наприклад, на потреби оборони) та мінімізувати втрати, забезпечуючи неперервність податкових надходжень.
стабілізації на основі узгодження та легітимізації формальних інститутів у довгостроковій перспективі , незалежно від політичної кон'юнктури, що дозволяє мінімізувати інституційну невизначеність для бізнесу, інвесторів та громадян;	інституційної стабілізації , спрямована на формування інституційної передбачуваності, що досягається шляхом правової легітимізації ключових формальних норм у довгостроковій перспективі. Стабілізація знижує інституційну невизначеність для суб'єктів, мінімізує трансакційні витрати бізнесу, пов'язані з частими змінами, і створює сприятливий податковий клімат, необхідний для залучення інвестицій.
забезпечення розвитку на основі довгострокових цілей (горизонт до 30 років) на основі вертикальної когерентності стратегічних цілей та документів, що забезпечує фокусування ресурсів на стратегічних пріоритетах;	когерентності , забезпечує стратегічний фокус фіскальної політики, яка реалізується через встановлення довгострокових, вимірюваних цілей податкової політики (горизонт до 10 років) та забезпечення вертикальної та горизонтальної узгодженості податкових норм із загальнонаціональною стратегією розвитку, бюджетними програмами та галузевими пріоритетами.
моніторингу та оцінки шляхом постійного відстеження проміжних результатів, використання єдиних методологій оцінки та обов'язкового публічного звітування, що сприяє збільшенню прозорості та надає можливість об'єктивної оцінки діяльності державних інституцій;	моніторингу та оцінки , забезпечує діагностичну спроможність податкової системи. Це досягається шляхом запровадження єдиних, об'єктивних методологій оцінки фактичної ефективності податкових пільг, результативності адміністрування та рівня податкового навантаження. Обов'язкове публічне звітування про виконання стратегічних податкових показників та регулярна зовнішня аудиторська оцінка сприяють підвищенню прозорості та створюють інститут публічної підзвітності перед суспільством.
нейтралізації ризиків і загроз на основі вбудованих механізмів інституційної діагностики для ідентифікації та усунення внутрішніх дисфункцій (корупційних схем, тіньової економіки), які є інструментами гібридного впливу. Досягається на основі переходу від ліквідації наслідків корупційних проявів до превентивного управління ризиками;	превентивна , є критичною для протидії внутрішнім гібридним впливам, вона передбачає вбудовані механізми інституційної діагностики та ризик-менеджменту (на основі Big Data, штучного інтелекту) для ідентифікації та усунення системних внутрішніх дисфункцій. Це забезпечує перехід від реагування на наслідки до превентивного управління податковими ризиками, підвищуючи антикорупційну стійкість інститутів.
забезпечення інституційної якості на основі інтеграції змін відповідно до євроінтеграційних цілей, що забезпечує зміцнення структури інститутів на основі «трансплантації» зовнішніх, більш стійких та якісних інституційних елементів.	забезпечення системної модернізації спрямована на модернізацію та підвищення легітимності податкових інститутів, реалізується шляхом гармонізації фіскального законодавства та податкових процедур відповідно до євроінтеграційних зобов'язань, стандартів (наприклад, BEPS) та найкращих світових практик, зокрема ЄС. Це забезпечує системну інтеграцію податкової системи у європейські фіскальні стандарти, інформаційну та технологічну модернізацію податкового та митного адміністрування, що зміцнює загальну інституційну довіру та міжнародну інтеграцію.

Джерело: складено автором

Додаток Р. Класифікація інструментів податкового адміністрування

Класифікатор	Рідновид
--------------	----------

За функціями податкового адміністрування	Облікові інструменти спрямовані на збір, обробку та зберігання інформації про платників податків та їхні податкові зобов'язання. До них належать: ідентифікація платників податків (реєстрація, присвоєння ідентифікаційних номерів); ведення податкових реєстрів та баз даних; прийом та обробка податкової звітності; облік сум нарахованих, обчислених та сплачених податків та податкових платежів.
	Контрольні інструменти забезпечують контроль за дотриманням податкового законодавства та правильністю обчислення та сплати податків та включають: податкові перевірки (камеральні, документальні, фактичні); моніторинг фінансових операцій; застосування штрафних санкцій за порушення; адміністративні стягнення.
	Інформаційні інструменти забезпечують інформаційну взаємодію між податковими органами та платниками податків, до них належать: надання консультацій та роз'яснень; проведення інформаційних кампаній; створення інформаційних ресурсів (веб-сайти, call-центри); електронні сервіси та особисті кабінети платників.
	Превентивні інструменти спрямовані на забезпечення своєчасного та повного погашення податкової заборгованості, охоплюють систему заходів з превенції податкових правопорушень індивідуального і суспільного рівня, нарахування пені та штрафів за несвоєчасну сплату; застосування заходів примусового стягнення (арешт рахунків, майна); реструктуризація податкової заборгованості.
За методами впливу	Адміністративні базуються на владних повноваженнях суб'єктів податкового адміністрування та передбачають обов'язкове виконання встановлених правил та процедур (наприклад, контролю, реєстрації, ліцензування, патентування тощо).
	Економічні створюють економічні стимули для добровільної сплати податків (наприклад, податкові пільги, податкові кредити) чи антистимули (штрафні санкції) за порушення податкового законодавства та ухилення від сплати податків.
	Інформаційно-роз'яснювальні спрямовані на підвищення податкової культури та свідомості платників податків (наприклад, інформаційні кампанії, організація семінарів та тренінгів для платників, проведення консультацій).
	Психологічні спрямовані на формування позитивного ставлення до обов'язку сплати податків та підвищення податкової культури на основі усвідомлення необхідності виконання податкового обов'язку.
	Соціальні враховують соціальні норми та цінності, що впливають на поведінку платників податків з метою формування суспільної позиції, нетерпимої до антифіскальної поведінки, забезпечення прозорості та відкритості діяльності податкових органів.
За характером застосування	Прямі безпосередньо регулюють податкові відносини.
	Непрямі впливають на податкові відносини опосередковано через інші сфери діяльності (наприклад, інформаційні кампанії, освітні програми).
За ступенем автоматизації	Традиційні (паперові) інструменти охоплюють використання паперових документів та ручної обробки інформації.
	Цифрові інструменти ґрунтуються на використанні інформаційних технологій та електронних сервісів для автоматизації податкових процесів.
За рівнем управління	Інструменти державного рівня застосовуються на рівні держави та регулюються законодавством.
	Інструменти місцевого рівня застосовуються на рівні місцевих органів влади та регулюються місцевими нормативними актами (наприклад, встановлення місцевих податків та зборів).

Джерело: складено автором

Порівняльна хронологія використання інструментів оподаткування

Інструменти	Хронологія використання цифрових інструментів		
	Хронологія	Специфіка використання традиційних інструментів	Специфіка використання цифрових інструментів
Облік платників податків	1960-1970-ті: Початок комп'ютеризації – перші спроби автоматизації обліку на базі мейнфреймів. Створення централізованих баз даних платників (хоча й обмежених за обсягом та функціональністю). 1980-1990-ті: Поширення персональних комп'ютерів та локальних мереж. Розробка програмного забезпечення для ведення обліку на рівні окремих податкових інспекцій. Поява перших електронних реєстрів платників. 1990-2000-ні: Розвиток Інтернету та веб-технологій. Створення веб-сайтів податкових органів з базовою інформацією для платників. Початок формування електронних баз даних на національному рівні. 2000-2010-ті: Активний розвиток електронних сервісів. Запровадження електронної реєстрації платників, електронного цифрового підпису. Створення електронних кабінетів платників з доступом до особистої інформації. 2010-теперішній час: Повна цифровізація процесу реєстрації. Інтеграція з іншими державними реєстрами (наприклад, реєстрами юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців). Використання API для обміну даними між різними системами.	Реєстрація платників відбувалася шляхом особистої подачі документів у паперовій формі. Облік вівся в паперових журналах та картках. Інформація зберігалася в архівах на фізичних носіях. Пошук та обробка інформації займали багато часу.	Онлайн-реєстрація платників через електронні сервіси. Створення електронних реєстрів та баз даних, доступних в режимі реального часу. Автоматичне присвоєння ідентифікаційних номерів. Інтеграція з іншими державними реєстрами (наприклад, ЄДР). Використання електронного цифрового підпису для ідентифікації платників.
Адміністрування податків і податкових платежів	1990-2000-ні: Початок впровадження електронного декларування (e-filing) для окремих видів податків. Перші спроби онлайн-сплати податків через банківські системи. 2000-2010-ті: Розширення переліку податків, доступних для електронного декларування. Активний розвиток онлайн-платежів з використанням різних платіжних систем. Впровадження систем автоматичного нарахування пені та штрафів. 2010-теперішній час: Повна цифровізація процесу подання звітності та сплати податків. Впровадження мобільних додатків для сплати податків. Автоматична перевірка даних в податкових деклараціях. Використання QR-кодів для спрощення сплати.	Подання податкових декларацій здійснювалося в паперовій формі особисто або поштою. Сплата податків відбувалася готівкою в банках або поштових відділеннях. Обробка декларацій та платежів здійснювалася вручну. Контроль за своєчасністю сплати був ускладнений.	Електронне декларування через онлайн-сервіси та електронні кабінети. Онлайн-сплата податків за допомогою електронних платіжних систем, банківських карток, мобільних додатків. Автоматична перевірка даних в деклараціях, нарахування пені та штрафів за несвоєчасну сплату. Повідомлення про податкові зобов'язання через електронні канали зв'язку.
Контрольно-перевірочна діяльність	1970-1980-ті: Початок використання комп'ютерів для аналізу даних з метою відбору платників для перевірок. Прості статистичні методи. 1990-2000-ні: Розвиток баз даних та систем управління базами даних. Поява можливості аналізу більших масивів інформації. 2000-2010-ті: Впровадження систем управління ризиками (Risk	Переважно виїзні перевірки з перевіркою паперових документів. Ручний аналіз даних та порівняння інформації з різних джерел. Значні витрати часу та ресурсів на проведення перевірок.	Камеральні перевірки на основі електронних даних. Автоматизований аналіз великих обсягів даних (Big Data) за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення.

	Management Systems), що дозволяють визначати платників з високим ризиком порушень. Використання Data Mining для виявлення закономірностей у даних. 2010-теперішній час: Активне використання Big Data та штучного інтелекту (ШІ) для аналізу даних та виявлення складних схем ухилення. Впровадження систем електронного аудиту (e-audit), що дозволяють проводити перевірки дистанційно. Використання інформаційних продуктів для прогнозування податкових надходжень та виявлення шахрайств.	Високий рівень суб'єктивності та корупційних ризиків.	Використання систем управління ризиками для відбору платників для перевірок. Впровадження електронного аудиту (e-audit). Використання штучного інтелекту для виявлення складних схем ухилення від сплати податків. Дистанційний моніторинг операцій.
Розгляд та вирішення податкових спорів	2000-2010-ті: Початок впровадження електронного документообігу для подання скарг та апеляцій. Створення онлайн-платформ для комунікації між платниками та податковими органами. 2010-теперішній час: Розвиток систем електронного адміністрування апеляцій. Впровадження онлайн-медіації та інших альтернативних методів вирішення спорів. Використання відеоконференцз'язку для проведення слухань.	Подання скарг та апеляцій у паперовій формі. Тривалий розгляд справ. Особисті зустрічі з представниками податкових органів. Значні витрати часу та ресурсів для обох сторін.	Електронний документообіг для подання скарг та апеляцій. Онлайн-платформи для комунікації між платниками та податковими органами, використання відеоконференцз'язку для проведення слухань. Впровадження онлайн-медіації та інших альтернативних методів вирішення спорів.
Інформаційна підтримка та супровід	1990-2000-ні: Створення веб-сайтів податкових органів з інформацією для платників. Публікація роз'яснень та методичних матеріалів в електронному вигляді. 2000-2010-ті: Розвиток електронних кабінетів з персоналізованою інформацією для платників. Впровадження систем онлайн-консультацій (чат, електронна пошта). 2010-2020: Активне використання соціальних мереж та мобільних додатків для поширення інформації. Впровадження чат-ботів на основі ШІ для надання автоматичних відповідей на запитання. Розвиток інтерактивних навчальних матеріалів та онлайн-курсів. 2020-ті: Штучний інтелект і цифровізація. 2020: Розширення використання штучного інтелекту в повсякденному житті (автоматизація). 2021-2022: Масове впровадження 5G технологій. 2023: Широке використання генеративного штучного інтелекту, таких як ChatGPT.	Отримання інформації через особисті візити до податкових органів або по телефону. Публікація роз'яснень та методичних матеріалів у друкованому вигляді. Обмежена доступність інформації.	Веб-сайти податкових органів з повною та актуальною інформацією. Електронні кабінети з персоналізованою інформацією. Онлайн-консультації через чат, електронну пошту, call-центри. Використання соціальних мереж та мобільних додатків для поширення інформації. Впровадження чат-ботів на основі ШІ для надання автоматичних відповідей на запитання.

Джерело: систематизовано автором

Додаток С.
Таблиця 2

Стратегічні цілі, напрямки реалізації, завдання та результати Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2030 року

Ціль	Напрямок реалізації	Завдання	Очікувані результати
Консолідація інформаційних ресурсів суб'єктів системи управління державними фінансами на рівні Мінфіну та забезпечення адміністрування таких інформаційних ресурсів ІТ-установою	побудова та розгортання приватної хмари системи управління державними фінансами, що є логічним поєднанням наявних і створюваних інформаційних систем суб'єктів системи управління державними фінансами, впровадження єдиних стандартів у сфері інформаційних технологій у системі управління державними фінансами;	створення уніфікованої цифрової платформи системи управління державними фінансами на базі хмарної інфраструктури із централізованим управлінням ресурсами та процесами	підвищення рівня довіри населення до інституцій системи управління державними фінансами в результаті підвищення рівня прозорості і відкритості даних із використанням інформаційних технологій;
	впровадження та підтримка програмних документів і послуг у сфері інформаційних технологій, створення відповідної інфраструктури інформаційних технологій для розвитку засобів інформатизації та формування підходів до побудови архітектури інформаційно-комунікаційних систем, що відповідають поточним і можливим у майбутньому потребам суб'єктів системи управління державними фінансами.		забезпечення до 2030 року відповідно до затвердженого Мінфіном плану-графіка консолідації інформаційних ресурсів суб'єктів системи управління державними фінансами на рівні Мінфіну та забезпечення адміністрування таких інформаційних ресурсів ІТ-установою.
Впровадження електронних послуг	впровадження електронного обміну інформацією між центральними органами виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує Кабінет Міністрів України через Міністра фінансів, і надання дистанційного доступу до послуг, що надаються юридичним і фізичним особам у системі управління державними фінансами.	впровадження інноваційних електронних сервісів та автоматизованих систем, спрямованих на автоматизацію процесів, зниження ризиків і посилення аналітичного потенціалу	забезпечення застосування неупередженого ризик-орієнтованого підходу з метою відбору платників податків для аудиту, підвищення рівня якості проведення, рівня прозорості та системності, використання уніфікованої методології аудиту, зменшення витрат робочого часу працівників ДПС і часових витрат платників податків;
			виявлення податкових ризиків до проведення перевірки, що значно прискорить і спростить процедуру аналізу даних, суттєво зменшить витрати робочого часу на проведення перевірки як посадових осіб, так і платників податків, зменшить втручання

			людини у відбір таких ризиків для перевірки та їх поглибленого дослідження;
			створення умов для повномасштабного впровадження комплексної системи моніторингу процесів митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів;
			впровадження комплексних цифрових рішень, які забезпечать автоматизацію процесів, що сприятиме підвищенню прозорості, зменшенню операційних витрат і забезпеченню якісної інформаційної підтримки управлінських рішень.
Реалізація першочергових проектів для забезпечення виконання пріоритетних завдань Стратегії	Розвиток інформаційно-комунікаційних систем за принципами прозорості, публічності планування та використання бюджетних коштів	Впровадження цифрових рішень для зміцнення системи державного фінансового контролю, покращення прогнозування руху бюджетних коштів, верифікації даних та забезпечення безперервної міжвідомчої взаємодії.	підвищення рівня ефективності процедур і цифровізація процесу управління публічними інвестиціями;
			підвищення рівня ефективності використання бюджетних коштів через покращення результативності верифікації державних виплат, перевірку достовірності інформації та документів, що є підставою для оплати наданих медичних послуг, лікарських засобів і медичних виробів за програмою медичних гарантій;
			зменшення операційних ризиків та підвищення рівня оперативності виконання процесів шляхом автоматизації міжвідомчого обміну інформацією на рівні прикладних систем;
			підвищення рівня якості та скорочення строків прогнозування руху коштів ;
			автоматизація процесу державного фінансового контролю, створення багаторівневих заходів із здійснення контролю в операційних та управлінських процесах, систематична оцінка їх ефективності
Унеможливлення впливу людського фактора на автоматичну обробку інформації	Впровадження заходів, спрямованих на протидію людському фактору, зокрема шляхом покращення технічного оснащення суб'єктів системи управління державними фінансами, підвищення рівня автоматизації процесів і недопущення втручання фахівців, відповідальних за адміністрування інформаційних ресурсів системи управління державними фінансами, у	Автоматизація процесів і захист критичних функцій з обробки даних від впливу людського фактора шляхом впровадження проведення незалежного моніторингу.	унеможливлення впливу людського фактора на автоматичну обробку інформації, при цьому фахівці, відповідальні за адміністрування інформаційних ресурсів системи управління державними фінансами, не мають доступу до первинних даних інформаційних ресурсів суб'єктів системи управління державними фінансами або до модифікації ділових процесів, алгоритмів їх виконання тощо

Збереження та посилення кадрового потенціалу з метою забезпечення підвищення рівня якості та доступності інформаційно-комунікаційних систем, що входять до складу системи управління державними фінансами	процес формування первинних даних. збереження та посилення кадрового потенціалу;	розроблення методів залученості фахівців з інформаційних технологій до забезпечення адміністрування інформаційно-комунікаційних систем.	залучення кваліфікованих фахівців з інформаційних технологій до забезпечення адміністрування інформаційно-комунікаційних систем, що входять до складу системи управління державними фінансами;
	удосконалення професійного розвитку та підготовки фахівців з інформаційних технологій.		підвищення кваліфікації (цифрових компетенцій) фахівців з інформаційних технологій.
Інформаційна безпека в системі управління державними фінансами	забезпечення цілісності інформаційних ресурсів системи управління державними фінансами, захист від сучасних кіберзагроз в умовах цифровізації управлінських процесів і необхідності обміну даними.	забезпечення надійного захисту інформаційних ресурсів системи управління державними фінансами шляхом впровадження високоефективної системи управління інформаційною безпекою	реалізація єдиної політики інформаційної безпеки суб'єктів системи управління державними фінансами, що дасть змогу здійснювати автоматизовану обробку інформації, зокрема з обмеженим доступом, відповідно до нормативно-правових актів у сфері захисту інформації.

Джерело: складено автором

Додаток С. Таблиця 3. Стратегічні принципи розвитку інформаційних технологій у системі управління державними фінансами

Сфера	Суть принципу розвитку інформаційних технологій
Бізнес-логіки	оперативність і доступність необхідної інформації в режимі он-лайн для прийняття управлінських рішень;
	забезпечення інформаційної інтеграції на рівні інформаційних систем в режимі он-лайн;
	узгодженість проектів, відсутність дублювання інформаційних потоків і систем;
	удосконалення ризик-орієнтованого підходу до виконання бізнес-правил на основі технологій роботи із великими масивами даних, зменшення впливу людського фактора;
	відкритість і зручність доступу до публічної інформації, використання сучасних каналів комунікації та персоналізації надання інформації.
Архітектури інформаційних систем	використання готових програмних рішень і платформ або подальше доопрацювання вже наявних власних розробок (із поступовим переходом на відкритий вихідний код) для впровадження автоматизації бізнес-процесів;
	наявність єдиного централізованого сховища даних і використання сучасних, гнучких інструментів для підготовки та аналізу звітності (система підтримки прийняття рішень);
	створення конкурентного середовища (програмні продукти мають бути задокументовані відповідними специфікаціями із використанням міжнародних і державних стандартів, передбачати можливість використання інтерфейсу прикладного програмного забезпечення для підключення до онлайн-сервісів, зокрема із використанням системи електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів “Трембіта”);
	збалансованість рівня витрат на програмне забезпечення із витратами на інфраструктуру інформаційних технологій, забезпечення ліцензування програмного забезпечення, що використовується.
Управління робочими процесами і процедурами	впровадження нової моделі управління інформаційними технологіями із використанням сучасних підходів до управління проектами для забезпечення ефективної роботи підрозділів з інформаційних технологій, узгодженості та контрольованості проектів інформатизації, синергії від застосування методу спільних рішень, підвищення керованості робочих процесів і процедур у сфері інформаційних технологій та оперативності доступу до інформації;
	наявність дієвої системи залучення, мотивації фахівців з інформаційних технологій у сфері роботи із проектами інформатизації;
	удосконалення підходу до організації проектної діяльності у сфері інформаційних технологій - наявність центру з управління проектами, необхідних органів з управління робочими процесами і процедурами у сфері інформаційних технологій для вирішення питань, пов'язаних із архітектурою систем та інфраструктури інформаційних технологій, управлінням змінами та ІТ-ризиками;
	проведення регулярного незалежного внутрішнього та зовнішнього аудиту інформаційних технологій та інформаційної безпеки.
Технічної інфраструктури	забезпечення необхідного рівня стабільної роботи інфраструктури інформаційних технологій шляхом побудови основного та резервного центру обробки даних (із урахуванням положень щодо функціонування та розвитку Національного центру резервування державних інформаційних ресурсів), географічно віддалених один від одного, або за рахунок впровадження гібридної інфраструктури: центри обробки даних суб'єктів системи управління державними фінансами та хмарні сервіси;
	керування, адміністрування прикладного програмного забезпечення та інфраструктури інформаційних технологій, автоматизований моніторинг усіх компонентів інфраструктури в основному та резервному центрі обробки даних забезпечується ІТ-установою.
Кіберзахисту	забезпечення цілісності, доступності, конфіденційності даних і розмежування доступу до них шляхом використання стандартів криптографічного захисту даних, зокрема серії стандартів з інформаційної безпеки ISO/IEC 27000, і захищених каналів передачі даних під час обміну даними між системами та кінцевим користувачем;
	фіксація та відстеження історії будь-яких запитів і транзакцій, спрямованих на внесення змін до інформації, електронна ідентифікація користувачів, які вносили зміни до даних, захист від несанкціонованого доступу до інформації.

Джерело: складено автором

Додаток С. Таблиця 4

Функції та переваги використання цифрових інструментів в податковому та митному адмініструванні

Цифровий інструмент	Основні функції	Ефект та переваги
Онлайн-платформи	Створення веб-порталів, особистих кабінетів платників, мобільних додатків., подання декларацій, сплата податків, отримання інформації та консультацій.	Спрощення процедури електронної звітності, мінімізація корупційної складової, підвищення доступності сервісів.
Автоматизоване заповнення декларацій	Інтеграція з базами даних та реєстрами для автоматичного внесення частини інформації у податкові декларації.	Мінімізація помилок, заощадження часу платників податків.
Електронний документообіг	Перехід на обмін документами в електронному вигляді між усіма суб'єктами фіскальних взаємодій.	Прискорення обробки інформації, значне зменшення використання паперу та адміністративного навантаження.
Штучний інтелект (ШІ)	Автоматизація рутинних процесів (перевірка декларацій, класифікація документів, відповіді на типові питання платників, сортування).	Оптимізація процесів оподаткування, підвищення швидкості обробки запитів.
Аналіз великих масивів даних (Big Data)	Використання ШІ для аналізу транзакцій, звітів та інформації з відкритих джерел.	Виявлення потенційних схем ухилення від сплати податків, ефективне прогнозування податкових надходжень, удосконалення персоніфікованих сервісів.
Технології блокчейн	Забезпечення прозорого та незмінного здійснення транзакцій (ускладнює ухилення та фальсифікацію). Смарт-контракти для автоматизації сплати податків.	Спрощення митних процедур та забезпечення обміну інформацією між митними службами різних країн.
Хмарні сервіси та технології	Забезпечення безпечного зберігання та обробки великих обсягів податкової інформації. Надання доступу до інформації та інструментів з будь-якої точки.	Зниження витрат на ІТ-інфраструктуру, легке масштабування системи, забезпечення високої доступності даних.
Інтернет речей	Використання IoT-пристроїв для моніторингу діяльності платників у режимі реального часу.	Підвищення точності та оперативності податкового контролю.
Алгоритми шифрування	Забезпечення захисту податкової інформації від кібератак та несанкціонованого доступу.	Гарантування конфіденційності інформації про платників податків та безпеки даних.
Спеціалізовані митні інструменти	Впровадження систем електронного декларування, автоматизованих систем управління ризиками (АСУР) для вибору об'єктів контролю, цифрових пломб та GPS-трекерів для відстеження товарів у транзиті.	Прискорення митного оформлення, мінімізація контакту посадових осіб з товарами, підвищення ефективності боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил.

Джерело: складено автором

Додаток Т

Міжнародні документи, які окреслили політики, стратегії і стандарти діджиталізації

Назва документу	Характеристика впливу
Окінавська хартія глобального інформаційного суспільства (2000)	Цей документ, прийнятий на саміті G8, визнав важливість інформаційно-комунікаційних технологій для соціального та економічного розвитку та започаткував міжнародну співпрацю у цій сфері. Хоча це не є «офіційним оголошенням» цифрової ери, хартія стала важливим політичним документом, що підкреслює її значення [172; 186].
Цілі сталого розвитку (2015)	Хоча вони не є документом, присвяченим виключно цифровій економіці, вони визнають важливість технологій для досягнення сталого розвитку. Ціль 9 «Індустріалізація, інновації та інфраструктура» та Ціль 17 «Партнерство заради цілей» прямо стосуються розвитку ІКТ та цифрової інфраструктури
Женевська Декларація принципів та Туніська програма дій (2003, 2005)	Прийняті за результатами Саміту Всесвітнього інформаційного суспільства (WSIS, як міжнародного форуму для обговорення питань розвитку інформаційного суспільства та цифрової економіки), визначили основні напрямки розвитку ІКТ та цифрової інфраструктури.
	Комісія з науки і техніки для розвитку (CSTD) регулярно публікує доповіді та приймає резолюції, присвячені різним аспектам цифрового розвитку, включаючи цифрову економіку, доступ до технологій, кібербезпеку та цифрову інклюзію.
Комплексна стратегія з цифрової економіки ОЕСР	Охоплює широкий спектр питань, включаючи широкосмуговий доступ, цифрові навички, безпеку в Інтернеті, захист приватності та цифрову торгівлю [145] та постійно публікує численні рекомендації та звіти з різних аспектів цифрової економіки, які є важливими для формування політики в цій сфері [159.].
Стратегія «Цифрова Європа» (Digital Europe Programme)	Є програмою, яка визначає особливості цифровізації в ЄС, а також механізм фінансування проєктів в таких сферах, як штучний інтелект, кібербезпека, цифрові навички та високопродуктивні обчислення [143.]
Стратегія «Єдиний цифровий ринок» (Digital Single Market Strategy)	Окреслює створення єдиного цифрового ринку в ЄС, що сприяє розвитку електронної комерції, транскордонних цифрових послуг та обміну даними [144.]
Загальний регламент про захист даних (GDPR)	Є важливим документом, який регулює захист персональних даних в ЄС та має значний вплив на цифрову економіку в усьому світі [149].

**Статистичні дані для визначення основних параметрів сценарного
моделювання та побудови Парето-фронту**

Таблиця 1

Валовий внутрішній продукт України з 2012 р. по вересень 2025 р.

(млн. грн.)

	Номінальний ВВП (в фактичних цінах)	Реальний ВВП (в цінах попереднього року)	Різниця (реальний – номінальний)	
2012	1408889	1304064	-104825	-7.4%
2013	1454931	1410609	-44322	-3.0%
2014	1566728	1365123	-201605	-12.9%
2015	1979458	1430290	-549168	-27.7%
2016	2383182	2034430	-348752	-14.6%
2017	2982920	2445587	-537333	-18.0%
2018	3558706	3083409	-475297	-13.4%
2019	3974564	3675728	-298836	-7.5%
2020	4194102	3818456	-375646	-9.0%
2021	5459574	4363582	-1095992	-20.1%
2022	5191028	3865780	-1325248	-25.5%
2023	6537825	5518062	-1019763	-15.6%
2024	7658659	6821088	-837571	-10.9%
2025	7889150	6640320	-1248830	

Таблиця 2

Зведена таблиця індексів промислового виробництва з 2010 по 2025 рр. (%)

	Січ	Лют	Бер	Кві	Тра	Чер	Лип	Сер	Вер	Жов	Лис	Гру	За рік
2010	89,2	100,4	114,8	97,5	97,2	101,9	101,3	100,6	103,8	106,3	98,2	102,3	112,2
2011	87,1	101,1	113,2	94,6	100,3	100,9	102,6	101,7	101,7	105,7	97,0	99,6	103,4
2012	86,2	101,7	110,1	95,6	102,0	97,9	104,3	97,7	100,1	107,1	97,3	96,4	94,4
2013	88,9	99,4	111,0	98,5	94,4	101,6	105,1	97,5	99,6	107,4	97,4	100,1	99,0
2014	84,6	100,5	108,0	98,9	98,6	98,5	97,8	88,1	105,4	107,3	98,0	98,3	82,8
2015	81,6	98,8	109,8	97,9	99,7	101,7	103,5	96,0	105,8	107,0	98,4	101,2	98,4
2016	81,4	108,2	106,8	96,6	96,3	97,9	107,0	99,2	104,4	105,7	100,8	101,9	103,1
2017	82,5	97,8	108,9	93,1	103,4	100,1	100,3	103,0	102,5	106,9	100,3	101,0	97,1
2018	86,1	96,5	107,6	95,0	103,1	100,2	101,4	99,5	101,7	110,0	97,9	98,3	95,3
2019	86,2	98,1	112,0	98,2	99,5	96,3	103,6	98,6	101,7	105,6	95,4	98,3	91,7
2020	91,6	100,4	103,6	87,2	104,9	104,1	103,9	96,5	104,5	105,8	101,1	102,8	104,5
2021	83,9	100,3	110,9	96,8	96,6	100,0	103,2	96,7	102,9	107,8	100,1	101,1	97,8
2022	87,0	87,4	57,2	111,9	107,5	100,3	100,6	101,9	102,3	105,0	99,3	96,3	55,3
2023	95,1	104,4	113,5	92,4	106,7	97,5	101,0	101,9	99,9	109,6	100,1	101,3	123,8
2024	90,1	99,3	106,3	98,1	98,5	93,8	99,5	99,1	105,5	108,9	97,9	98,2	93,9
2025	88,9	93,7	109,2	98,0	103,8	98,2	100,6						91,4

Таблиця 3

Кількість зареєстрованих безробітних в Україні з 2000 по 2025 рр.**(кільк. населення в тис.)**

	Зареєстрованих безробітних	Всього населення
2000	1178,7	49429,8
2001	1063,2	48923,2
2002	1028,1	48457,1
2003	1024,2	47658,3
2004	975,5	47318,9
2005	891,9	46958,7
2006	784,5	46667,6
2007	673,1	46398,1
2008	596,0	46162,8
2009	693,1	45982,9
2010	452,1	45795,9
2011	505,3	45644,4
2012	467,7	45560,3
2013	487,6	45439,8
2014	458,6	42953,9
2015	461,1	42774,6
2016	407,2	42603,9
2017	352,5	42403,0
2018	341,7	42177,6
2019	338,2	41922,7
2020	459,2	41629,9
2021	295,0	41208,1
2022	186,5	41167,3
2023	96,1	34500
2024	94,2	33443
2025	94,0	32900

Таблиця 4

Зведений бюджет України (млн. грн)

	2005	2010	2015	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Доходи	134183,2	314506,31	652031,0	1289849,2	1376673,8	1662333,6	2196634,6	3104819,5	3588589,9
Податкові надходження	98065,2	234447,7	507635,9	1070321,8	1136687,2	1453804,1	1343225,0	1638085,0	2088283,8
Неподаткові надходження	31778,0	73837,0	140154,4	212858,5	234421,6	202591,8	368730,2	1028082,7	1018802,6
Доходи від операцій з капіталом	2803,9	3143,2	1799,5	3111,9	3552,5	3790,9	2887,0	3722,2	5038,8
Від Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ	182,5	305,6	1882,2	1184,2	1176,0	1366,0	481314,0	434145,8	475372,6
Цільові фонди	1353,6	2772,7	558,9	2372,8	836,4	780,8	478,5	783,9	1092,1
Видатки	141698,8	377842,8	679871,4	1372350,6	1595395,9	1845367,4	3043871,4	4441364,6	4945680,7
Загальнодержавні функції	15480,9	44902,5	117642,4	203109,2	204819,6	252752,4	248475,9	349119,2	436723,0
з них обслуговування боргу	3311,6	16395,4	86172,7	120096,1	121239,4	152003,1	158907,4	249371,1	301664,9
Оборона	6041,0	11347,1	52015,8	106627,8	120374,1	127527,0	1143163,6	2097621,9	2305242,7
Громадський порядок, безпека та судова влада	10226,8	28825,6	54963,0	143694,4	159509,6	176149,9	454457,0	591579,7	712729,4
Економічна діяльність	19115,1	43832,4	56257,3	154218,0	262916,6	293637,3	156484,3	247579,3	259870,0
Охорона навколишнього Природного середовища	1252,5	2872,4	5529,7	9731,1	9056,6	10620,6	5226,7	6396,0	10384,1
Житлово-комунальне господарство	3914,2	5431,3	15700,4	34490,0	32214,5	56935,6	41160,1	70400,5	66178,9
Охорона здоров'я	15476,5	44745,4	71001,1	128384,6	175789,7	204121,8	215275,8	217419,4	238652,7
Духовний та фізичний розвиток	3449,8	11525,4	16228,3	31550,1	31710,9	43358,4	33678,8	38473,0	45535,2
Освіта	26801,8	79826,0	114193,5	238758,7	252283,7	312917,9	290761,0	308643,8	348436,4
Соціальний захист та соціальне забезпечення	39940,2	104534,9	176339,8	321786,7	346720,5	367346,6	455188,1	514131,8	521928,3
Кредитування	290,7	1348,4	3057,8	4762,7	5736,8	4775,7	-2242,5	-5082,5	-5622,5
Перевищення видатків над доходами (дефіцит)	7806,3	64684,9	30898,2	87264,2	224458,8	187809,5	844994,3	1331462,5	1351468,4

Таблиця 5

Дефіцит та кредитування Державного бюджету України (млн.грн)

	Доходи		Видатки		Кредитування		Сальдо	% ВВП
	% ВВП		% ВВП		% ВВП		(дефіцит бюджету)	
2011	398553,6	30.27	416853,6	31.66	4757,9	0.36	-23057,9	-1.75%
2012	445525,3	31.62	492454,7	34.95	3856,3	0.27	-50785,7	-3.60%
2013	442788,7	30.43	505843,8	34.77	535,2	0.04	-63590,3	-4.37%
2014	456067,3	29.11	523125,7	33.39	4972,1	0.32	-72030,5	-4.60%
2015	652031,0	32.94	679871,4	34.35	3057,8	0.15	-30898,2	-1.56%
2016	782748,5	32.84	835589,8	35.06	1841,3	0.08	-54682,6	-2.29%
2017	1016788,3	34.09	1056759,9	35.43	2122,1	0.07	-42093,8	-1.41%
2018	1184278,1	33.28	1250173,6	35.13	1893,0	0.05	-67788,5	-1.90%
2019	1289779,8	32.45	1370113,0	34.47	3983,2	0.10	-84316,4	-2.12%
2020	1376661,6	32.82	1595289,7	38.04	5316,2	0.13	-223944,3	-5.34%
2021	1662242,7	30.45	1844377,7	33.78	4773,2	0.09	-186908,3	-3.42%
2022	2196273,3	42.31	3043499,1	58.63	-2397,9	-0.05	-844827,9	-16.27%
2023	3104306,6	47.48	4440940,2	67.93	-8932,9	-0.14	-1327700,7	-20.31%
2024	3587789,5	46.85	4944026,1	64.55	-5622,5	-0.07	-1350614,1	-17.64%

Таблиця 6

Фінансовий результат (сальдо) до оподаткування та кількість підприємств за розміром, тис. грн

	Великі підприємства		Середні підприємства		Малі підприємства	
Рік	фінансовий результат (сальдо) до оподаткування, тис.грн	Кількість підприємств	фінансовий результат (сальдо) до оподаткування, тис.грн	Кількість підприємств	фінансовий результат (сальдо) до оподаткування, тис.грн	Кількість підприємств
2010	28471055,4	586	41581670,2	20983	-15647065,9	357241
2011	92572136,8	659	31090697,3	20753	-5057259,7	354283
2012	37182229,9	698	47742009,4	20189	-9253987,3	344048
2013	28003514,3	659	8390069,9	18859	-25057903,5	373809
2014	-189934072,7	497	-199180355,7	15906	-175262396,9	324598
2015	-145403871,1	423	-91161821,3	15203	-111905956,7	327814
2016	61222687,0	383	32816532,4	14832	-24151412,1	291154
2017	156906296,0	399	90770593,2	14937	-10724817,8	322920
2018	175176164,8	446	147165282,3	16057	46870814,6	339374
2019	232020473,7	518	277195033,0	17751	103828528,8	362328
2020	61955412,1	512	85065723,2	17602	-12286822,2	355708
2021	534646084,0	610	320838902,1	17502	178527777,1	352722
2022	-109395555,1	494	-27337831,4	14783	-79861437,0	246647
2023	252100610,9	512	295732047,7	14070	15282026,2	293270
2024	310838237,0	560	371315892,1	14016	137647978,7	271021

Таблиця 7

Середній фінансовий результат до оподаткування на 1 підприємство за розміром, тис. грн

	Великі підприємства	Середні підприємства	Малі підприємства
Рік	Середній фінансовий результат (сальдо) до оподаткування на 1 підприємство, тис.грн	Середній фінансовий результат (сальдо) до оподаткування на 1 підприємство, тис.грн	Середній фінансовий результат (сальдо) до оподаткування на 1 підприємство, тис.грн
2010	48585,4188	1981,6838	-43,7997
2011	140473,6522	1498,1303	-14,2746
2012	53269,6703	2364,7535	-26,8974
2013	42493,9519	444,8841	-67,0340
2014	-382161,1121	-12522,3410	-539,9368
2015	-343744,3761	-5996,3048	-341,3703
2016	159850,3577	2212,5494	-82,9506
2017	393248,8622	6076,8958	-33,2120
2018	392771,6700	9165,1792	138,1096
2019	447915,9724	15615,7418	286,5595
2020	121006,6643	4832,7306	-34,5419
2021	876468,9902	18331,5565	506,1430
2022	-221448,4921	-1849,2749	-323,7884
2023	492384,0057	21018,6246	52,1091
2024	555068,2804	26492,2868	507,8868

Таблиця 8

Середній розмір місячної пенсії (за даними Пенсійного фонду України; на 1 січня)

	2001	2006	2011	2016	2021	2022	2023	2024	2025
Середній розмір призначеної місячної пенсії пенсіонерам, які перебувають на обліку в органах Пенсійного фонду України, грн	83,7	406,8	1151,9	1699,5	3507,5	3991,5	4622,6	5385,3	5789,1
у тому числі за віком	85,2	417,7	1156,0	1690,3	3539,0	3944,8	4523,0	5247,9	5547,4
по інвалідності	94,5	393,2	1033,8	1545,2	2859,5	3269,8	3790,7	4407,5	4848,6
з них від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання	89,7	280,5	824,7	1193,0	1822,0	1986,3	2127,3	2424,0	2591,0
I групи	99,8	290,2	771,7	1102,2	1805,0	1928,6	2125,0	2509,1	2727,3
II групи	89,3	290,3	796,4	1131,5	1783,3	1934,1	2120,9	2335,7	2562,5
III групи	88,7	277,8	831,8	1206,4	1830,2	1999,6	2128,7	2438,3	2588,9
у зв'язку з втратою годувальника	61,0	302,8	940,0	1640,3	3249,9	3730,7	4416,9	5209,6	5908,5
з них у зв'язку з втратою годувальника сім'ям робітників, службовців та працівників сільськогоспо-дарських підприємств	58,8	299,1	912,2	1417,8	2927,0	3308,4	3898,2	4454,5	4715,0
за вислугу років	105,8	443,9	1719,1	2282,4	4763,3	6442,9	8104,9	9913,9	11442,6
отримують соціальну пенсію	43,7	339,6	744,8	1099,0	1786,1	1955,7	2140,0	2451,5	2613,6

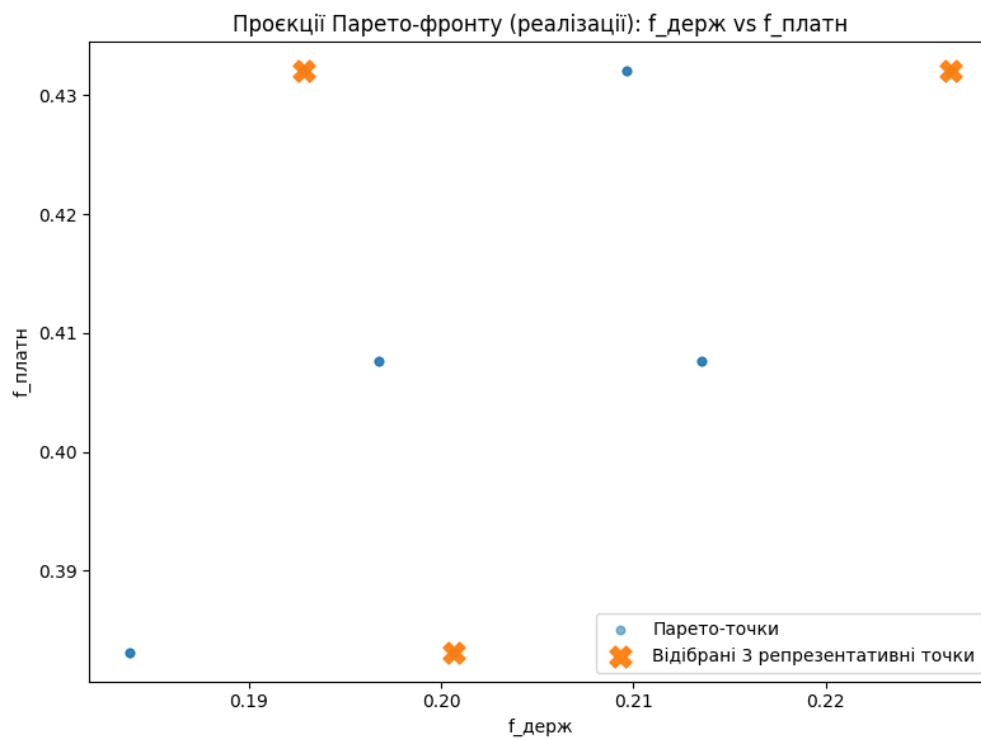


Рис. 1. Двовимірна проєкція Парето-фронту на площину

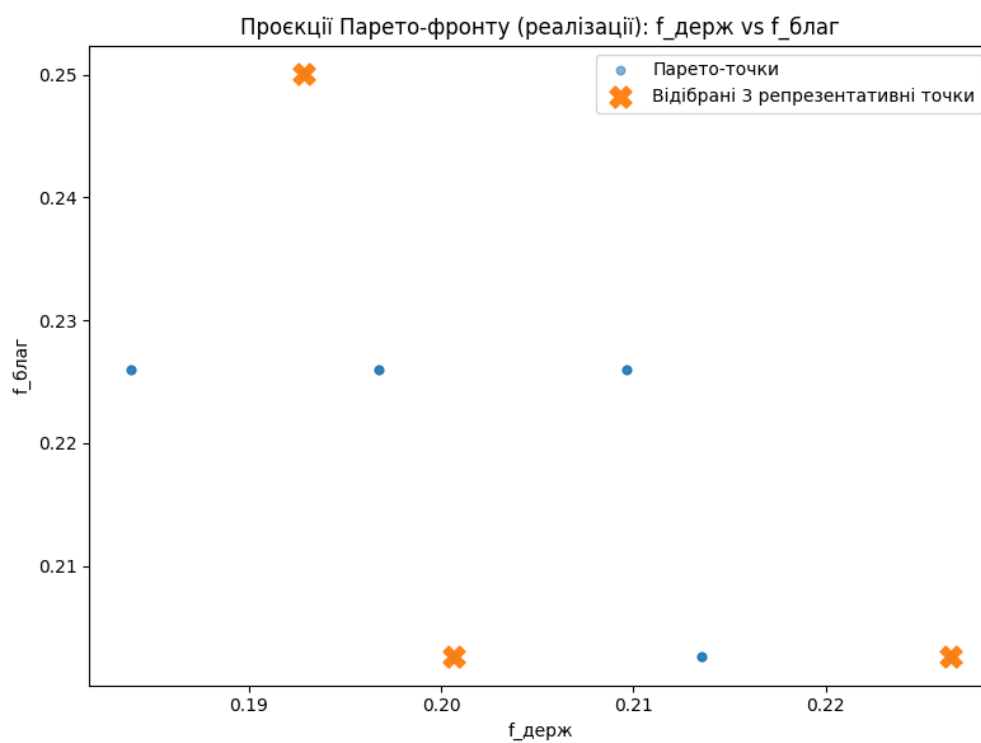


Рис. 2. Двовимірна проєкція Парето-фронту на площину

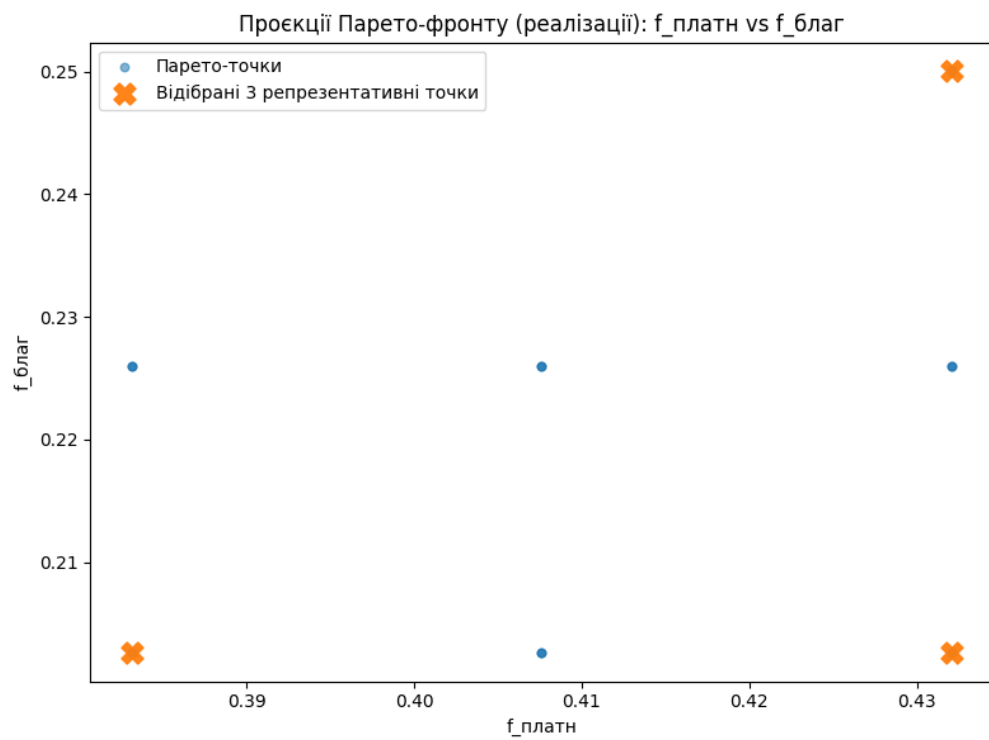


Рис. 3. Двовимірна проєкція Парето-фронту на площину

$$\left(f_{\text{платн}}, f_{\text{благ}} \right)$$



Рис.1. Цілі проведення податкових амністій

Джерело: складено авторами

Переваги реалізації податкових амністій та ризики для інституційної міцності держави

Переваги	Критерій оцінки	Механізм впливу на інституційну міцність
	Безпосереднє фінансування	Надійні бюджетні надходження дозволяють фінансувати критичні витрати в кризу (оборона, соціальні виплати), підтримуючи функціонування держави.
	Довгострокове розширення бази	Легалізація активів і бізнесів перетворює їх на стабільних платників податків у майбутньому, посилюючи фіскальний потенціал.
	Зменшення адміністративного тиску	Амністія дозволяє податковим органам зосередитись на поточному контролі, а не "спійманні" минулих порушень, підвищуючи ефективність роботи.
Ризики	Підрив справедливості	Амністія може сприйматися як несправедлива по відношенню до добросовісних платників, які своєчасно і повністю сплачували податки. Це руйнує соціальну згуртованість і принцип рівності перед законом.
	Моральний ризик	Якщо платники податків очікують нових амністій у майбутньому, це стимулює подальше ухилення від оподаткування, підриваючи податкову дисципліну.
	Втрата довіри	Непродумана або корумпована реалізація амністії може остаточно підірвати довіру громадян до держави та її інститутів.

Джерело: складено автором



Рис.2. Критерії прийнятності та види програм проведення податкових амністій

Джерело: складено автором



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

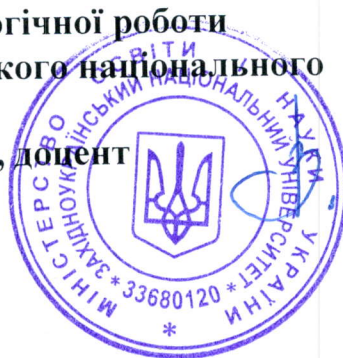
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009; тел./факс +380 (352) 51-75-75;
www.wunu.edu.ua; rektor@wunu.edu.ua; ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 33680120

ДОВІДКА

про впровадження у навчальний процес результатів наукового дослідження Буковського Миколи Миколайовича «Податкові стратегії держави в умовах гібридних викликів і загроз»

Основні положення та отримані результати дисертаційного дослідження Буковського Миколи Миколайовича на тему «Податкові стратегії держави в умовах гібридних викликів і загроз», поданого на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування», впроваджені у навчальний процес Західноукраїнського національного університету при поглибленні змістового наповнення та розробки практичних ситуацій з дисциплін: «Податкова система», «Фінанси», «Податковий менеджмент» в рамках підготовки здобувачів вищої освіти за освітньою програмою «Фінанси» на першому та другому рівні здобуття вищої освіти за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

**Проректор
з науково-педагогічної роботи
Західноукраїнського національного
університету
канд. екон. наук, доцент**



Віктор ОСТРОВЕРХОВ

Виконавець
Ольга КИРИЛЕНКО
0681059552

ЗУНУ

№ 126-28/2806 від 03.12.2025





ТЕРНОПІЛЬСЬКА МІСЬКА РАДА

Управління стратегічного розвитку міста

м. Тернопіль, вул. Листопадова, 5, 46001; тел.: 067 67 88 447, 067 15 79 525, 067 67 88 446;

e-mail: usrm.mr@gmail.com; web: ternopilcity.gov.ua

08 грудня 2025 р.

№ 90/2

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження на тему
«Податкові стратегії держави в умовах гібридних викликів і загроз»
здобувача освітнього ступеня доктора філософії за спеціальністю
072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
Буковського Миколи Миколайовича**

Дисертаційне дослідження Буковського Миколи Миколайовича на тему «Податкові стратегії держави в умовах гібридних викликів і загроз», виконане на актуальну тему, а отримані напрацювання та пропозиції мають прикладне значення.

Практичний інтерес мають пропозиції автора щодо вдосконалення механізму формування податкової стратегії в умовах воєнного стану та посткризового відновлення. Це обумовлено необхідністю підвищення фінансової стійкості місцевих бюджетів та стимулювання економічної резилентності територіальних громад в умовах безпрецедентної фінансової невизначеності. Так, в роботі Управління стратегічного розвитку міста Тернопільської міської ради використовуються напрацювання автора щодо напрямів формування антикризової податкової стратегії на рівні держави та регіонів. У практичному застосуванні ці напрацювання дозволяють не лише ідентифікувати ймовірні виклики і загрози, але й забезпечувати основу для сталого розвитку Тернопільської міської територіальної громади під час воєнного стану.

Пропозиції Буковського М. М. щодо управління розвитком громади на засадах мінімізації фінансових викликів та усунення ймовірних загроз в умовах невизначеності сприяють зміцненню фіскальної децентралізації та покращують стратегічний вектор розвитку Тернопільської міської територіальної громади у довгостроковій перспективі.

Начальник управління



Юрій ДЕЙНЕКА



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

НАУКОВО-ДОСЛІДНА ЧАСТИНА

46009, Україна, м. Тернопіль, вул. Львівська, буд. 5А, тел. (0352) 51-75-52

№ 21/ 99 - 2025

«28» 10 2025 року

ДОВІДКА

Видана **БУКОВСЬКОМУ** Миколі Миколайовичу про участь у виконанні науково-дослідних робіт Західноукраїнського національного університету. Зокрема, у 2024 році він брав участь у підготовці роботи з надання науково-професійних послуг за господарським договором на тему «Наукове консультування щодо удосконалення інституційного забезпечення розроблення та реалізації бюджетної політики в територіальній громаді». Також у 2024-2025 роках Буковський М.М. долучився до виконання науково-дослідної роботи в межах основного робочого часу професорсько-викладацького персоналу, докторантів, аспірантів та здобувачів наукового ступеня кафедри фінансів ім. С.І. Юрія «Пріоритети фіскальної політики України в умовах дивергенцій митно-податкових інститутів» (державний реєстраційний номер 0122U000765), зокрема до виконання розділу «Пріоритети фіскальної політики в контексті соціально-економічного розвитку України».

Начальник
науково-дослідної частини



Віта СЕМАНЮК