

УДК 336.2

DOI: <https://doi.org/10.31651/2076-5843-2025-4-128-139>

ЛАВРОВА-МАНЗЕНКО Олена Олексіївна

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і фінансів,
Черкаський національний університет
імені Богдана Хмельницького
Orcid ID: <https://orcid.org/0000-0003-1320-6940>
elenalavrova.el@vu.edu.ua

РОЗВИТОК ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКО-ІНСТИТУЦІЙНОГО СЕРЕДОВИЩА

***Анотація.** Обґрунтовано теоретико-прикладні засади розвитку податкової системи України в умовах трансформації економіко-інституційного середовища. Виявлено зміну функціонального призначення податкової системи від суто фіскального механізму до інструменту забезпечення економічної стійкості, детінізації, регулятивного впливу та бюджетної збалансованості. Визначено вплив інституційних змін на податкову політику, податкове навантаження, податкове адміністрування й контроль. Запропоновано напрями підвищення ефективності податкової системи на засадах адаптивності, цифровізації, ризик-орієнтованого контролю та інституційної довіри.*

***Ключові слова:** податкова політика; оподаткування; фіскальні органи; податкове навантаження; податковий контроль; економіко-інституційні зміни; податкове адміністрування; цифровізація; інституційна довіра; ефективність оподаткування.*

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку України характеризується глибокою трансформацією економіко-інституційного середовища, що охоплює одночасно воєнно зумовлені структурні зрушення, посилення вимог до внутрішньої фіскальної стійкості, цифровізацію державного управління, євроінтеграційне зближення та перегляд моделей взаємодії між державою, бізнесом і суспільством. За таких умов податкова система перестає бути виключно техніко-фіскальним механізмом акумуляції доходів бюджету й набуває ознак багатофункціонального інституційного інструменту, через який реалізуються не лише завдання мобілізації ресурсів, а й пріоритети економічної стабілізації, легалізації господарських процесів, підтримки добросовісного підприємництва, підвищення податкової дисципліни та зміцнення фінансової спроможності держави. Така зміна функціонального призначення податкової системи узгоджується і з сучасним нормативним підходом, оскільки Податковий кодекс України визначає не лише перелік податків і зборів, а й порядок їх адміністрування, права та обов'язки платників, компетенцію контролюючих органів та відповідальність за порушення податкового законодавства, тобто фактично закладає інституційний каркас усього податкового середовища.

Особливої уваги набуває та обставина, що в сучасних умовах розвиток податкової системи України відбувається під впливом не лише традиційних фіскальних чинників, а й комплексу нових викликів, серед яких домінують потреба у стійкому наповненні бюджету в умовах високих видатків, необхідність зниження масштабів ухилення від оподаткування, гармонізація правил із європейськими стандартами, а також побудова більш технологічної та аналітично зорієнтованої моделі податкового адміністрування. Водночас саме в цій площині загострюється одна з ключових суперечностей сучасної податкової політики України. З одного боку, держава об'єктивно потребує посилення фіскальної спроможності, розширення бази оподаткування, підвищення рівня добровільної сплати податків і мінімізації схем ухилення, що прямо пов'язано з потребою забезпечення бюджетної збалансованості та зниження залежності від зовнішнього фінансування. З іншого боку, надмірне посилення фіскального тиску, ускладнення процедур адміністрування або асиметричний розподіл податкового навантаження можуть пригнічувати ділову активність, погіршувати інвестиційний клімат, стимулювати тінізацію та послаблювати мотивацію до добровільного виконання податкових зобов'язань. Не випадково і міжнародні інституції у своїх оцінках наголошують, що для України критично важливим є не просто

збільшення надходжень, а саме реалізація системних заходів із модернізації податкової служби, скорочення ухилення від оподаткування та вирівнювання правил гри у фіскальній сфері. Отже, проблема розвитку податкової системи сьогодні полягає не у виборі між фіскальною ефективністю та економічною свободою, а в пошуку такого інституційного балансу, за якого податкова система одночасно забезпечуватиме фінансову стійкість держави і не руйнуватиме підґрунтя для відновлення та розвитку підприємницької діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У сучасній науковій літературі розвиток податкової системи України досліджується переважно через призму податкової політики, податкового навантаження та податкового контролю, зокрема в працях Проскури К., Татяниченко О., Олейнікової Л., Тимченко О., Саєнко О. та інших. При цьому дедалі більше уваги приділяється цифровізації адміністрування, ризик-орієнтованим підходам і підвищенню аналітичної спроможності податкових органів. Водночас більшість наявних праць зосереджена на окремих елементах податкової системи, тоді як її розвиток в умовах нестабільного економіко-інституційного середовища потребує комплексного підходу. Саме тому доцільно розглядати податкову систему як динамічний інституційний механізм, на який одночасно впливають податкова політика, податкове навантаження, модернізація контролю та цифрова трансформація адміністрування.

Незважаючи на вагомий науковий доробок у сфері податкової політики, податкового адміністрування та податкового контролю, у вітчизняній фінансово-економічній науці все ще недостатньо розкритими залишаються питання системного взаємозв'язку між трансформацією економіко-інституційного середовища та якісними параметрами розвитку податкової системи України. Передусім ідеться про брак комплексного обґрунтування того, яким чином зміна інституційних умов господарювання, цифровізація контрольних процедур, посилення аналітичної складової діяльності фіскальних органів, гармонізація із європейськими правилами та перегляд структури податкового навантаження впливають на ефективність податкової системи як цілісного явища. Недостатньо систематизованими також є підходи до визначення нових критеріїв ефективності податкової системи, які б враховували не лише обсяг мобілізованих доходів, а й рівень добровільної комплаєнс-поведінки, адміністративну зручність, інституційну довіру, ступінь детінізації та здатність податкової системи підтримувати економічну стійкість у кризових умовах. З огляду на це виникає об'єктивна потреба у поглибленні теоретико-прикладних засад дослідження розвитку податкової системи України саме в координатах трансформації економіко-інституційного середовища.

Мета та завдання статті. Метою статті є обґрунтування теоретико-прикладних засад розвитку податкової системи України в умовах трансформації економіко-інституційного середовища та визначення напрямів підвищення її ефективності. Досягнення поставленої мети передбачає уточнення сутності податкової системи в сучасних умовах фіскально-інституційних змін, оцінювання впливу трансформації економіко-інституційного середовища на податкову політику держави, з'ясування ролі фіскальних органів у модернізації податкового адміністрування, дослідження податкового навантаження як індикатора якості податкової системи та обґрунтування напрямів удосконалення податкового контролю в контексті підвищення ефективності оподаткування. Методологічно така постановка мети узгоджується із поточними реформаторськими орієнтирами України, де податкова система дедалі виразніше розглядається як інструмент одночасного забезпечення макрофінансової стабільності, зменшення ухилення від оподаткування, цифрової модернізації та зближення з європейськими стандартами адміністрування.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасній фінансово-економічній науці податкова система дедалі частіше трактується не як проста сукупність установлених державою податків і зборів, а як інституційно організований комплекс правових норм, економічних інструментів, адміністративних процедур, інформаційних потоків та управлінських рішень, за допомогою яких забезпечується формування публічних доходів і водночас реалізується регулятивний вплив держави на поведінку економічних агентів. Таке розуміння відповідає і чинній нормативній конструкції оподаткування в Україні, оскільки Податковий кодекс України

[1] регулює не лише перелік податків та зборів, а й порядок їх адміністрування, статус платників, компетенцію контролюючих органів, повноваження посадових осіб та засади податкового контролю. Отже, вже на рівні базового законодавчого регулювання податкова система постає як цілісне інституційне середовище, а не лише як набір фіскальних платежів.

Вітчизняна наукова думка послідовно підкреслює, що податкова система є фундаментальною складовою механізму державного регулювання економіки. У працях українських дослідників наголошується, що саме через податкову систему забезпечуються не тільки мобілізація фінансових ресурсів до бюджету, а й перерозподіл валового внутрішнього продукту, стимулювання або стримування інвестиційної активності, вплив на структуру споживання, нагромадження і відтворення. Зокрема, у дослідженні Ляхової О. та Садового Д. підкреслено, що податкова система впливає на розвиток підприємств і галузей економіки, а її оптимізація має поєднувати два взаємопов'язані завдання: максимальну мобілізацію надходжень до бюджету та врахування податкової спроможності платників у режимі, що не руйнує їх економічне зростання [2]. Саме ця двоїста природа податкової системи дає підстави розглядати її як інструмент балансу між інтересами держави та приватного сектору.

Теоретичне осмислення податкової системи неможливе поза категорією податкової політики, адже остання визначає змістовну спрямованість, конфігурацію та пріоритети її розвитку. В окремих дослідженнях [3] податкова політика України розглядається як одна з базових складових економічної політики держави, через яку забезпечується узгодження фіскальних потреб бюджету, соціальної справедливості, конкурентоспроможності економіки та довгострокових орієнтирів розвитку. Мельник В. і Кошук Т, аналізуючи податкову політику в умовах імплементації Угоди про асоціацію з ЄС, обґрунтовують, що сучасна податкова система має формуватися з урахуванням європейських стандартів, сучасних технологій податкової роботи, контролю за трансфертним ціноутворенням, боротьби з агресивним податковим плануванням і розширення бази оподаткування [3]. У свою чергу, Соколовська А. підкреслює, що стратегія розвитку податкової системи повинна виходити з оцінки не лише фіскального результату, а й якості реалізації податкової політики, її послідовності, передбачуваності та інституційної результативності [4].

Саме тому розвиток податкової системи доцільно трактувати значно ширше, ніж просту зміну податкових ставок, переліку платежів або перерозподіл податкових повноважень між рівнями влади. У сучасному економіко-інституційному середовищі розвиток податкової системи означає трансформацію механізмів адміністрування, оновлення логіки податкового контролю, переорієнтацію взаємодії держави і платника на електронні канали, підвищення якості аналітичного супроводу рішень, а також формування довіри до податкових правил і податкових інституцій. Проскура К. прямо наголошує на необхідності оцінювання ефективності адміністрування та визначення стратегічних орієнтирів його модернізації, що свідчить про перенесення акценту з формального справляння податків на якість організації всієї системи виконання податкових зобов'язань [5]. Таким чином, податкова система в сучасному розумінні є не стільки статичною фіскальною конструкцією, скільки динамічним управлінським механізмом.

Особливо важливо, що новітні українські дослідження дедалі частіше підводять до інституційного прочитання податкової системи. У такій оптиці її ефективність визначається не лише повнотою податкових надходжень, а й стабільністю правил, узгодженістю законодавства, передбачуваністю фіскальної поведінки держави, прозорістю процедур, здатністю запобігати конфліктам тлумачення і знижувати трансакційні витрати платників. О. Ляхова О. та Садовий Д. серед системних недоліків української моделі оподаткування називають саме складність і суперечливість законодавства, нестабільність правил, нерівномірність податкового навантаження та домінування фіскальної функції над регулюючою [2]. Це означає, що проблема розвитку податкової системи полягає не тільки у фіскальному налаштуванні, а й у подоланні інституційних деформацій, які послаблюють її регулятивний потенціал і знижують якість бізнес-середовища.

Відтак у науково-теоретичному сенсі податкова система має розглядатися як багаторівнева конструкція, що охоплює щонайменше чотири взаємопов'язані площини. Перша площина є

нормативною і пов'язана з правовим закріпленням податків, зборів, процедур і повноважень. Друга — економічна, оскільки податки впливають на розподіл ресурсів, стимули до праці, інвестування і споживання. Третя — адміністративна, адже без належної організації обліку, звітності, контролю й цифрових сервісів податкова система втрачає ефективність. Четверта — інституційна, оскільки саме довіра до правил, до податкових органів і до справедливості розподілу податкового тягаря визначає рівень добровільного виконання податкових обов'язків. Така логіка узгоджується з працями українських дослідників податкової політики, які прямо пов'язують ефективність функціонування податкової системи з відповідністю її моделі сучасним технологіям податкової роботи та зростанням довіри громадськості до реформ.

У цьому контексті податкова політика виступає не зовнішнім щодо податкової системи фактором, а її функціональною матрицею. Через податкову політику держава визначає співвідношення між фіскальною, регулюючою, стимулюючою та соціальною функціями оподаткування; через неї закладаються параметри податкового навантаження, окреслюються пріоритети контролю, межі пільгового режиму, підходи до детінізації й напями цифрової модернізації. Саме тому будь-яка зміна податкової політики неминуче трансформує і саму архітектуру податкової системи. У працях Соколовської А. наголошено, що стратегія розвитку податкової системи має бути концептуально оформленою, оскільки фрагментарні зміни без чіткої логіки призводять до втрати системності, погіршення узгодженості норм і зниження результативності податкових рішень [4]. Це дозволяє зробити важливий висновок: розвиток податкової системи не є автоматичним наслідком законодавчих новацій, а вимагає стратегічно скоординованої податкової політики.

Окремої уваги потребує питання інституційної довіри як умови сталого розвитку податкової системи. В суспільстві сформувалася необхідність підвищення рівня довіри громадськості до реформ, удосконалення взаємодії платників податків із фіскальними органами та переходу до таких моделей адміністрування, де добровільна комплаєнс-поведінка стає важливішою за репресивний примус. У цьому сенсі інституційна довіра не є абстрактною соціологічною категорією, а виступає економічним ресурсом податкової системи, оскільки зменшує витрати контролю, скорочує простір для ухилення та сприяє стабілізації надходжень. Отже, податкова система, яка не генерує довіри, змушена компенсувати її дефіцит зростанням адміністративного тиску, що в довгостроковій перспективі знижує її ефективність.

Отже, у сучасному економіко-інституційному середовищі розвиток податкової системи України слід тлумачити як комплексний процес якісного оновлення нормативної, економічної, адміністративної та інституційно-довірчої складових оподаткування, спрямований на забезпечення не лише фіскальної достатності, а й регулятивної спроможності, сервісної зручності, контрольної результативності та суспільної легітимності податкових відносин. Саме таке трактування відповідає сучасним умовам, оскільки відображає перехід від вузького фіскального бачення податкової системи до її розуміння як складного інституту координації державних і приватних інтересів у сфері розподілу та перерозподілу ресурсів.

Функціонування податкової системи України в сучасний період визначається не лише внутрішньою логікою податкової політики, а й глибокими змінами економіко-інституційного середовища, що мають одночасно кризовий, трансформаційний і модернізаційний характер. Воєнний стан, зростання потреби у стабільному бюджетному наповненні, структурні деформації господарської діяльності, переміщення бізнесу, звуження окремих податкових баз, цифровізація державного управління та посилення євроінтеграційного вектора суттєво змінюють вимоги до податкової системи. За цих умов вона вже не може розглядатися як відносно статична модель акумулювання доходів бюджету, оскільки змушена функціонувати в режимі постійного пристосування до зовнішніх і внутрішніх збурень. Саме тому в сучасних умовах особливого значення набуває категорія адаптивності податкової системи, під якою доцільно розуміти її здатність зберігати фіскальну результативність, інституційну цілісність та регулятивну дієвість в умовах високої невизначеності, нормативної рухливості та структурних економічних змін. Концептуальна потреба у стратегічному, а не ситуативному реформуванні податкової системи

обґрунтована у працях Цюцяк А., Цюцяк І. та Цюцяк В., де наголошено на важливості передбачуваності, узгодженості та системності змін у податковій сфері [6].

Найвагомим дестабілізаційним чинником для податкової системи України став воєнний стан, який змінив як пріоритети фіскальної політики, так і саму конфігурацію податкових відносин. У вітчизняних дослідженнях, присвячених розвитку податкового законодавства в умовах війни, підкреслюється, що воєнний період спричинив необхідність оперативного коригування механізмів оподаткування, перегляду окремих податкових режимів, посилення ролі податків у забезпеченні оборонних потреб держави та одночасного запровадження тимчасових пом'якшувальних рішень для збереження життєздатності бізнесу [7]. Водночас така гнучкість, будучи виправданою у кризовий момент, породжує іншу проблему — підвищення регуляторної мінливості, яка ускладнює довгострокове планування, знижує передбачуваність податкового середовища і створює додаткові трансакційні витрати для платників. Отже, вплив воєнних викликів на податкову систему має подвійний характер: з одного боку, вони посилюють її фіскальне значення, а з іншого – виявляють межі її інституційної стійкості.

Не менш суттєвим чинником трансформації є цифровізація, яка змінює не лише технічні інструменти податкового адміністрування, а й саму природу взаємодії між державою та платником. У сучасних українських дослідженнях цифровізація розглядається як глибока інституційна трансформація, що охоплює облік, звітність, контроль, комунікацію та обмін даними [8]. У сфері податкових відносин це означає перехід від паперово-фрагментарної моделі до інтегрованого електронного середовища, де ключову роль починають відігравати цифрові сервіси, автоматизовані перевірки, аналітика ризиків і попереджувальний, а не суто каральний, характер контролю. В українській науковій літературі ще до повномасштабної війни було обґрунтовано важливість формування інформаційного простору адміністрування податків, а в новітніх офіційних документах цифровізація прямо визначена однією зі стратегічних цілей реформування податкової системи та податкового адміністрування до 2030 року [8]. Це дає підстави стверджувати, що цифрова трансформація нині виступає не допоміжним, а системоутворюючим чинником розвитку податкової системи України.

Важливим напрямом впливу економіко-інституційних змін є трансформація структури самого бізнес-середовища. Переміщення підприємств, зростання частки дистанційної зайнятості, розвиток платформених і цифрових форм економічної активності, зміна галузевих пропорцій та нестійкість фінансових результатів суб'єктів господарювання зумовлюють потребу у переосмисленні підходів до податкової бази, адміністрування та контролю. У цьому контексті дедалі більшої ваги набувають питання оподаткування цифрових компаній, нових моделей створення доданої вартості та транснаціонального руху доходів. Класичні податкові механізми все менш повно охоплюють нові форми економічної активності, а тому податкова політика має реагувати не лише на фіскальні втрати, а й на зміну самої природи об'єкта оподаткування. Цей процес поглиблює вимогу до адаптивності податкової системи, оскільки остання повинна бути здатною працювати з економікою, яка структурно швидше змінюється, ніж традиційні правові форми її регулювання.

Окремим і надзвичайно важливим вектором трансформації виступає євроінтеграція, яка надає розвитку податкової системи України не лише зовнішньополітичного, а й глибоко інституційного змісту. Адаптація до європейських стандартів означає не механічне копіювання окремих норм, а послідовне наближення податкової політики, адміністрування, прозорості та інструментів контролю до логіки права ЄС. На офіційному рівні цей вектор закріплений у Національній стратегії доходів, де адаптація законодавства України до законодавства ЄС та виконання міжнародних зобов'язань прямо визначені серед стратегічних цілей реформи [9]. Отже, євроінтеграція впливає на податкову систему не лише через зміну окремих правил, а і через підвищення прозорості, узгодженості та міжнародної сумісності.

Водночас трансформація економіко-інституційного середовища супроводжується збереженням і відтворенням тіньових практик, які залишаються одним із найбільш руйнівних факторів для податкової системи. Тінізація окремих секторів економіки, асиметрія інформації між платником і державою, використання прогалів у міжнародному податковому регулюванні

та розмивання податкової бази зумовили посилення уваги до нових механізмів податкового контролю. У працях українських дослідників, присвячених сучасним підходам до адміністрування, підкреслюється, що нові виклики вже спричинили зміну інструментів податкового контролю через впровадження BEPS-орієнтованих підходів, автоматичний обмін інформацією, використання стандарту CRS і зростання ролі аналітичної обробки даних. Це означає, що боротьба з тінізацією перестає бути лише правоохоронним або контрольним завданням, а перетворюється на складову інституційної модернізації всієї податкової системи.

З огляду на викладене, сучасна податкова система України функціонує в середовищі, де одночасно поєднуються воєнні загрози, інституційна нестабільність, цифрова трансформація, євроінтеграційне зближення та потреба у звуженні простору тіньової економіки. У таких умовах її ефективність дедалі меншою мірою визначається формальним переліком податків або рівнем ставок і дедалі більшою — здатністю швидко адаптуватися до змін, підтримувати передбачуваність правил, забезпечувати справедливий розподіл податкового навантаження та інтегрувати нові технологічні й інформаційні рішення. Саме тому адаптивність податкової системи доцільно розглядати як одну з ключових сучасних характеристик її якості: не адаптивна податкова система в умовах воєнної, економічної та інституційної турбулентності втрачає не лише регулятивну гнучкість, а й власну фіскальну спроможність.

Податкове навантаження доцільно розглядати не лише як кількісне співвідношення податкових вилучень до певної бази порівняння, а як узагальнюючий індикатор характеру взаємодії між державою, платником податків і економічним середовищем. Такий підхід дає підстави трактувати його водночас і як результат податкової політики, і як маркер якості інституційного середовища, в якому функціонують суб'єкти господарювання. В окремих дослідженнях підкреслюється, що зміст та межі податкового навантаження не є сталими, а визначаються сукупністю економічних, соціальних, галузевих та інституційних чинників, через що його оцінювання має здійснюватися не абстрактно, а в конкретному макро- і мікроекономічному контексті [10].

На макроекономічному рівні податкове навантаження найчастіше вимірюється як частка податкових надходжень у валовому внутрішньому продукті або у створеній доданій вартості, тоді як на мікрорівні — як частка податків у доході, прибутку, витратах чи грошових потоках підприємства або домогосподарства. Особливо показовим є те, що структурно деформоване податкове навантаження слід розглядати не лише як фіскальну, а і як інституційну проблему. Коли основний тягар формується за рахунок непрямих податків або коли податкові пільги розподіляються нерівномірно, виникає ефект податкової асиметрії, за якого окремі групи платників опиняються в менш сприятливих умовах порівняно з іншими. У такому разі податкове навантаження відображає вже не просто параметри оподаткування, а якість державних інституцій, здатність забезпечувати справедливість, нейтральність і передбачуваність податкових правил. Саме на це звертають увагу українські дослідники, аналізуючи регресивний вплив окремих непрямих податків, а також наслідки нераціонального розподілу податкових пільг у національній податковій системі.

Податкове навантаження безпосередньо впливає і на поведінку платників, зокрема на інвестиційні рішення, моделі фінансування, масштаби декларованої діяльності та рівень добровільного виконання податкових зобов'язань. Для України ця проблематика є особливо актуальною в умовах нестабільного економіко-інституційного середовища, коли потреба у збереженні бюджетної стійкості поєднується з необхідністю не допустити руйнівного податкового тиску на бізнес та населення. Саме тому оцінювання податкового навантаження має виходити за межі вузького фіскального підходу і включати аналіз його впливу на економічну стійкість, інвестиційну привабливість, тінізацію, соціальну справедливість та інституційну довіру. У сучасних умовах податкове навантаження слід трактувати як інтегральний показник якості податкової політики: якщо воно є економічно обґрунтованим, структурно збалансованим і соціально легітимним, то воно свідчить про відносно високу якість економіко-інституційного середовища; якщо ж воно є надмірним, асиметричним або непередбачуваним, це означає наявність глибших інституційних дисфункцій у сфері оподаткування (табл. 1).

Таблиця 1 – Податкове навантаження як індикатор результативності податкової політики та якості економіко-інституційного середовища

Сутність податкового навантаження	Що саме характеризує	Науково-прикладне значення для оцінки податкової системи
Фіскальний вимір		
Відображає частку ресурсів, що вилучається державою через систему податків і зборів	Рівень мобілізації доходів бюджету, податкову віддачу економіки	Дає змогу оцінити фіскальну результативність податкової політики, але не відображає справедливості й структурної збалансованості навантаження
Економічний вимір		
Характеризує вплив оподаткування на фінансові результати суб'єктів господарювання, інвестиції, споживання та заощадження	Ступінь стимулюючого або стримувального впливу податків на економічну активність	Дозволяє визначити, чи не трансформується податкова система з інструменту регулювання у чинник пригнічення розвитку
Соціальний вимір		
Виявляє розподіл податкового тягаря між різними групами населення та суб'єктами господарювання	Рівень податкової справедливості, пропорційності та соціальної легітимності оподаткування	Дає підстави оцінити, наскільки податкова політика відповідає принципам справедливості та платоспроможності
Інституційний вимір		
Відображає якість побудови податкових правил, стабільність законодавства, передбачуваність адміністрування та рівень довіри до податкових органів	Спроможність податкової системи функціонувати без надмірних трансакційних витрат і конфліктності	Дає змогу розглядати податкове навантаження не лише як фіскальну, а і як інституційну категорію
Поведінковий вимір		
Визначає реакцію платників на параметри оподаткування	Рівень добровільної сплати податків, схильність до тінізації, мотивацію до інвестування	Дає можливість оцінити, чи сприймається податкова система як економічно раціональна та легітимна
Структурний вимір		
Показує співвідношення між прямими і непрямими податками, податковими пільгами та окремими сегментами податкового тиску	Збалансованість архітектури податкової системи	Дає підстави виявити структурні деформації податкового навантаження та їх вплив на економічну поведінку
Регуляторний вимір		
Відображає спроможність податкової політики забезпечувати баланс між бюджетною стійкістю та розвитком економіки	Якість поєднання фіскальної, стимулюючої та контрольної функцій податків	Дає змогу оцінити ефективність податкової системи в умовах економічної нестабільності та інституційних змін

Джерело: систематизовано автором на основі [11]

У сучасних умовах фіскальні органи виконують не лише функцію адміністрування податків, а й виступають ключовим інституційним суб'єктом забезпечення стійкості податкової системи. Їхня роль дедалі більше зміщується від суто реєстраційно-контрольної діяльності до комплексного управління податковими ризиками, інформаційними потоками та сервісною взаємодією з платниками. Ефективність податкового адміністрування безпосередньо залежить від якості інформаційного простору, аналітичного супроводу рішень і спроможності податкових органів працювати в інтегрованому цифровому середовищі.

Розвиток податкового контролю в Україні пов'язаний із переходом від переважно карально-перевірочної моделі до ризик-орієнтованого підходу, за якого головним стає не кількість контрольних дій, а точність виявлення порушень і превентивний вплив на податкову поведінку платників. Такий підхід передбачає концентрацію уваги на операціях із підвищеним рівнем ризику, розширення аналітичної обробки даних, автоматизацію відбору об'єктів перевірки та зменшення адміністративного навантаження на сумлінний бізнес. Саме ці орієнтири закріплено і в Національній стратегії доходів до 2030 року [8], де реформування податкового адміністрування пов'язується з цифровізацією, мінімізацією людського фактора та відновленням довіри платників до контролюючих органів.

Цифрові інструменти адміністрування істотно змінюють практику діяльності фіскальних органів. Електронні сервіси, автоматизований обмін інформацією, стандартизовані формати податкових даних і розвиток SAF-T UA формують нову модель контролю, у якій основний акцент переноситься на своєчасне виявлення ризиків, прозорість процедур і скорочення трансакційних витрат платника [12]. За таких умов якість податкового адміністрування починає прямо впливати на рівень податкової дисципліни: що більш зрозумілими, технологічними та передбачуваними є процедури, то вищою є ймовірність добровільного виконання податкових зобов'язань [13].

Отже, ефективність податкової системи значною мірою визначається не лише параметрами податкової політики, а й інституційною якістю діяльності фіскальних органів. У сучасному економіко-інституційному середовищі саме сервісно-аналітична та ризик-орієнтована модель роботи фіскальних органів є найбільш перспективною, оскільки вона дає змогу поєднати фіскальну результативність, розвиток податкового контролю та підвищення довіри платників до податкової системи.

Підвищення ефективності податкової системи України в сучасних умовах має спиратися не на фрагментарне коригування окремих податків, а на узгоджене вдосконалення податкової політики, адміністрування, контролю та інституційної взаємодії між державою і платником. Національна стратегія доходів до 2030 року визначає рамкові орієнтири такої модернізації: стійке нарощення доходів бюджету, цифровізацію податкового адміністрування, управління податковими ризиками, зменшення можливостей для ухилення від оподаткування та відновлення довіри до податкових інституцій [8].

У цих умовах першочергового значення набуває вдосконалення податкової політики на засадах стабільності, передбачуваності та економічної нейтральності. Податкова система має забезпечувати достатній фіскальний результат без формування надмірного або структурно деформованого податкового навантаження. Не менш важливим є подальший розвиток сервісно-аналітичної моделі діяльності фіскальних органів, за якої цифрові рішення, автоматизація процедур, мінімізація людського фактора та ризик-орієнтований контроль поєднуються зі спрощенням виконання податкових зобов'язань для сумлінних платників.

З методологічної точки зору доцільно виходити з того, що ефективність податкової системи зростає тоді, коли одночасно поліпшуються чотири параметри: фіскальна результативність, справедливість розподілу податкового навантаження, якість адміністрування та рівень інституційної довіри. Саме тому подальші зміни повинні бути спрямовані не лише на збільшення надходжень, а й на підвищення прозорості правил, передбачуваності податкових рішень, цифрової сумісності процедур і довіри платників до контролюючих органів (табл. 2).

Отже, підвищення ефективності податкової системи України доцільно пов'язувати з переходом до моделі, у якій фіскальна результативність поєднується з помірним податковим навантаженням, цифровою зрілістю адміністрування, ризик-орієнтованим контролем і зростанням інституційної довіри.

Таблиця 2 – Ключові напрями підвищення ефективності податкової системи України в умовах інституційних змін

Напрямок	Зміст змін	Очікуваний результат
Удосконалення податкової політики	Підвищення стабільності податкових правил, узгодження фіскальних рішень із цілями економічного розвитку	Зниження регуляторної невизначеності, поліпшення інвестиційного середовища
Оптимізація податкового навантаження	Усунення структурних диспропорцій між різними групами платників і видами податків	Більш справедливий розподіл податкового тягаря, зменшення стимулів до тінізації
Цифровізація адміністрування	Розширення електронних сервісів, автоматизація процедур, інтеграція даних і цифрових форматів контролю	Зниження адміністративних витрат, підвищення прозорості та швидкості процедур
Ризик-орієнтований податковий контроль	Концентрація контрольних заходів на ризикових операціях і сегментах	Підвищення точності контролю, зменшення тиску на сумлінний бізнес
Розвиток сервісної функції фіскальних органів	Посилення консультативної, інформаційної та превентивної взаємодії з платниками	Зростання добровільної сплати податків і податкової дисципліни
Підвищення інституційної довіри	Прозорість рішень, захист даних, доброчесність адміністрування, передбачуваність практики	Зміцнення легітимності податкової системи та стійкості бюджетних надходжень

Джерело: систематизовано автором на основі [14]

Висновки. Проведене дослідження дає підстави стверджувати, що розвиток податкової системи України в умовах трансформації економіко-інституційного середовища слід розглядати як багатовимірний процес, що виходить далеко за межі зміни переліку податків, ставок чи окремих елементів фіскального механізму. Податкова система в сучасних умовах постає як інституційно організована сукупність правових, економічних, адміністративних та інформаційно-комунікаційних інструментів, через які держава реалізує не лише фіскальну, а й регулятивну, стабілізаційну, стимулюючу та контрольну функції. Саме тому її розвиток доцільно тлумачити як процес якісного оновлення механізмів адміністрування, податкового контролю, цифрової взаємодії з платниками та формування інституційної довіри.

Трансформація економіко-інституційного середовища в Україні істотно змінила умови функціонування податкової системи. Воєнні виклики, цифровізація, структурні зрушення в економіці, євроінтеграційне зближення та збереження тіньових практик зумовили підвищення вимог до її гнучкості, адаптивності та внутрішньої узгодженості. У зв'язку з цим доведено, що ключовою сучасною характеристикою податкової системи має виступати її адаптивність, тобто здатність підтримувати фіскальну результативність, регулятивну дієвість і інституційну цілісність в умовах нестабільності.

Ефективність податкової системи дедалі більшою мірою залежить від інституційної якості діяльності фіскальних органів. Сучасна модель податкового адміністрування має ґрунтуватися на поєднанні цифровізації процедур, ризик-орієнтованого контролю, аналітичного супроводу рішень і сервісної взаємодії з платниками. Саме така модель забезпечує не лише підвищення точності податкового контролю, а й зростання податкової дисципліни, скорочення трансакційних витрат та зміцнення довіри до податкових інституцій.

На підставі проведеного аналізу обґрунтовано, що підвищення ефективності податкової системи України має здійснюватися через комплексне вдосконалення податкової політики, оптимізацію податкового навантаження, розвиток сервісно-аналітичної моделі діяльності фіскальних органів, розширення цифрових форматів адміністрування та підвищення інституційної передбачуваності податкових рішень. Стратегічно перспективною для України є така модель податкової системи, у якій фіскальна достатність поєднується зі справедливістю податкового навантаження, технологічною зрілістю адміністрування, прозорістю контролю та високим рівнем інституційної довіри, що відповідає сучасним умовам економічної трансформації та формує підґрунтя для стійкого розвитку податкової системи в довгостроковій перспективі.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 20.03.2026).
2. Ляхова О. О., Садовий Д. Ю. Проблематика розвитку системи оподаткування суб'єктів бізнесу в Україні. Сучасні тенденції розвитку фінансових та інноваційно-інвестиційних процесів в Україні : матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції, 2–3 берез. 2023 р. Вінниця : ВНТУ, 2023. С. 195–198. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/48c3f0b7-1cba-4dfc-9f22-204e8be04f2b/content> (дата звернення: 21.03.2026).
3. Мельник В. М., Кошук Т. В. Податкова політика України в умовах імплементації угоди про асоціацію з Європейським Союзом. Фінанси України. 2016. № 7. С. 7–25. URL: https://finukr.org.ua/docs/FU_16_07_007_uk.pdf (дата звернення: 22.03.2026).
4. Славкова А. А., Ватаманюк О. С. Податкова політика України в умовах євроінтеграції: проблеми і перспективи. Фінанси, облік і аудит. 2018. Вип. 1 (31). С. 119–136. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/9c1340ac-4008-40d8-a58d-fc32bc55abe9/content> (дата звернення: 23.03.2026).
5. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації. Київ : ТОВ «Емкон», 2014. 376 с. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/d2bb5ba4-e942-4615-a705-53280e88b1c5/content> (дата звернення: 24.03.2026).
6. Цюцяк А., Цюцяк І., Цюцяк В. Цифровізація податкової системи: сучасний стан, проблеми і перспективи. Галицький економічний вісник. 2023. № 4 (83). С. 124–131. URL: <https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/pdf/83/1188.pdf> (дата звернення: 23.02.2026).
7. Татяниченко О. А. Проблеми податкового законодавства в умовах воєнного стану. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Право. 2023. Т. 1, вип. 80. С. 582–587. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/297185/290101> (дата звернення: 25.02.2026).
8. Олейнікова Л. Г. Формування інформаційного простору адміністрування податків і зборів в Україні. Фінанси України. 2017. № 10. С. 43–62. URL: https://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2017_10_5.pdf (дата звернення: 25.02.2026).
9. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2023 р. № 1218-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npras/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223> (дата звернення: 25.02.2026).
10. Тимченко О. М. Наслідки податкових трансформацій у країнах ЄС та США. Фінанси України. 2020. № 1. С. 50–68. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/e3f3f9e2-f3ad-4f3a-87a7-7715804988dc/content> (дата звернення: 26.02.2026).
11. Сасенко О. Р. Податкове навантаження як оцінка ефективності системи оподаткування в Україні. Агросвіт. 2019. № 11. С. 30–34. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/11_2019/6.pdf (дата звернення: 26.02.2026).
12. SAF-T UA: ефективність контрольно-перевірочної роботи та цифровізація податкового адміністрування / Головне управління ДПС у Черкаській області. URL: <https://ck.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/911934.html> (дата звернення: 27.02.2026).
13. ДПС: цифровізація у сфері оподаткування є важливою складовою розвитку цифрової економіки / Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentri/novini/568593.html> (дата звернення: 25.02.2026).
14. Звіт про стан виконання Національної стратегії доходів до 2030 року у 2024 році / Державна податкова служба України. URL: <https://surl.li/ssnhko> (дата звернення: 27.02.2026).

References

1. Tax Code of Ukraine. (2010). Law of Ukraine No. 2755-VI of December 2, 2010. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Liakhova, O. O., & Sadovyi, D. Yu. (2023). Problematyka rozvytku systemy opodatkuvannia subiektiv biznesu v Ukraini [Problems of development of the taxation system of business entities in Ukraine]. Suchasni tendentsii rozvytku finansovykh ta innovatsiino-investytsiinykh protsesiv v Ukraini [Current trends in the development of financial and innovation-investment processes in Ukraine]: Proceedings of the VI International Scientific and Practical Conference, 195-198. Vinnytsia: VNTU. Retrieved from <https://dspace.uzhnu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/48c3f0b7-1cba-4dfc-9f22-204e8be04f2b/content> (in Ukr.)

3. Melnyk, V. M., & Koshchuk, T. V. (2016). Podatkova polityka Ukrainy v umovakh implementatsii uhody pro asotsiatsiiu z Yevropeiskym Soiuzom [Tax policy of Ukraine under implementation of the Association Agreement with the European Union]. *Finansy Ukrainy (Finance of Ukraine)*, 7, 7-25. Retrieved from https://finukr.org.ua/docs/FU_16_07_007_uk.pdf (in Ukr.)
4. Slavkova, A. A., & Vatamaniuk, O. S. (2018). Podatkova polityka Ukrainy v umovakh yevrointehratsii: problemy i perspektyvy [Tax policy of Ukraine in the conditions of European integration: problems and prospects]. *Finansy, oblik i audyt (Finance, Accounting and Audit)*, 1(31), 119-136. Retrieved from <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/9c1340ac-4008-40d8-a58d-fc32bc55abe9/content> (in Ukr.)
5. Proskura, K. P. (2014). Podatkove administruvannya v Ukraini v postkryzovyi period: efektyvnist ta napriamy modernizatsii [Tax administration in Ukraine in the post-crisis period: efficiency and directions of modernization]. Kyiv: Emkon (in Ukr.). Retrieved from <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/d2bb5ba4-e942-4615-a705-53280e88b1c5/content>
6. Tsiutsiak, A., Tsiutsiak, I., & Tsiutsiak, V. (2023). Tsyfrovizatsiia podatkovoi systemy: suchasnyi stan, problemy i perspektyvy [Digitalization of the tax system: current state, problems and prospects]. *Halytskyi ekonomichnyi visnyk (Galician Economic Bulletin)*, 4(83), 124-131. Retrieved from <https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/pdf/83/1188.pdf> (in Ukr.)
7. Tatianchenko, O. A. (2023). Problemy podatkovoho zakonodavstva v umovakh voiennoho stanu [Problems of tax legislation under martial law]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu. Seria: Pravo (Scientific Bulletin of Uzhhorod University. Series: Law)*, 1(80), 582-587. Retrieved from <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/297185/290101> (in Ukr.)
8. Oleinikova, L. H. (2017). Formuvannya informatsiinoho prostoru administruvannya podatkov i zboriv v Ukraini [Formation of the information space of tax and fee administration in Ukraine]. *Finansy Ukrainy (Finance of Ukraine)*, 10, 43-62. Retrieved from https://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2017_10_5.pdf (in Ukr.)
9. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2023). Pro skhvalennia Natsionalnoi stratehii dokhodiv do 2030 roku [On approval of the National Revenue Strategy through 2030]: Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine No. 1218-r of December 27, 2023. Retrieved from <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223> (in Ukr.)
10. Tymchenko, O. M. (2020). Naslidky podatkovykh transformatsii u krainakh YeS ta SShA [Consequences of tax transformations in the EU and the USA]. *Finansy Ukrainy (Finance of Ukraine)*, 1, 50-68. Retrieved from <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/e3f3f9e2-f3ad-4f3a-87a7-7715804988dc/content> (in Ukr.)
11. Saienko, O. R. (2019). Podatkove navantazhennia yak otsinka efektyvnosti systemy opodatkovuvannya v Ukraini [Tax burden as an assessment of the efficiency of the taxation system in Ukraine]. *Ahrosvit (AgroWorld)*, 11, 30-34. Retrieved from http://www.agrosvit.info/pdf/11_2019/6.pdf (in Ukr.)
12. Main Department of the State Tax Service in Cherkasy region. (n.d.). SAF-T UA: efektyvnist kontrolno-perevirochnoi roboty ta tsyfrovizatsiia podatkovoho administruvannya [SAF-T UA: efficiency of control and audit work and digitalization of tax administration]. Retrieved from <https://ck.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/911934.html> (in Ukr.)
13. State Tax Service of Ukraine. (n.d.). DPS: tsyfrovizatsiia u sferi opodatkovuvannya ye vazhlyvoiu skladovoiu rozvytku tsyfrovoi ekonomiky [STS: digitalization in the field of taxation is an important component of the development of the digital economy]. Retrieved from <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/568593.html> (in Ukr.)
14. State Tax Service of Ukraine. (n.d.). Zvit pro stan vykonannya Natsionalnoi stratehii dokhodiv do 2030 roku u 2024 rotsi [Report on the status of implementation of the National Revenue Strategy through 2030 in 2024]. Retrieved from <https://surl.li/ssnhko> (in Ukr.)

Lavrova-Manzenko Olena

PhD (in Economics), Associate Professor of the
Accounting and Finance Department,
Bohdan Khmelnytsky National University of
Cherkasy,
Cherkasy, Ukraine

**DEVELOPMENT OF UKRAINE'S TAX SYSTEM UNDER THE TRANSFORMATION OF
THE ECONOMIC AND INSTITUTIONAL ENVIRONMENT**

Introduction. *The transformation of the economic and institutional environment in Ukraine has substantially changed the functional role of the tax system. Under conditions of war-related instability, digitalization, structural shifts in business activity, European integration, and growing requirements for fiscal sustainability, the tax system can no longer be interpreted only as a mechanism for collecting mandatory payments. It increasingly performs broader regulatory, stabilizing, controlling, and institutional functions. This makes the issue of the development of Ukraine's tax system highly relevant both in theoretical and applied dimensions.*

Purpose. *The purpose of the article is to substantiate the theoretical and applied foundations of the development of Ukraine's tax system under the transformation of the economic and institutional environment and to determine the main directions for improving its efficiency.*

Methods. *The study is based on a combination of general scientific and special methods. The methods of theoretical generalization, comparison, systematization, institutional analysis, and logical abstraction were used to clarify the essence of the tax system, tax policy, tax burden, and tax control in their interrelation. The systemic approach made it possible to consider the tax system as an institutionally organized set of legal, economic, administrative, and information instruments.*

Results. *It has been established that the development of the tax system should be understood not only as a modification of taxes, rates, or fiscal instruments, but as a complex transformation of tax administration, control procedures, information interaction, and institutional trust. It has been proved that the current functioning of Ukraine's tax system is significantly influenced by war challenges, digitalization, changes in the structure of business activity, European integration processes, the persistence of shadow practices, and the growing need for adaptive fiscal regulation. It has been substantiated that tax burden should be interpreted not merely as a quantitative indicator of tax withdrawals, but as an integrated indicator of the effectiveness of tax policy and the quality of the economic and institutional environment. It reflects the balance between fiscal needs of the state, tax capacity of taxpayers, economic incentives, and the degree of legitimacy of tax relations. The study also demonstrates that the effectiveness of the tax system increasingly depends on the institutional quality of fiscal authorities, the spread of risk-oriented tax control, digital tools of administration, and the service-oriented model of interaction with taxpayers.*

Originality. *The scientific originality of the study lies in the substantiation of an expanded interpretation of the development of the tax system as a multidimensional institutional process that combines fiscal sufficiency, regulatory capacity, digital maturity of administration, adaptive tax control, and institutional trust. The category of adaptability of the tax system has been specified as its ability to preserve fiscal effectiveness, internal coherence, and regulatory functionality under conditions of economic instability and institutional change. The paper further develops the approach according to which tax burden is treated not only as a fiscal category, but also as an institutional indicator revealing the quality, fairness, and structural balance of the tax system.*

Conclusion. *It has been concluded that improving the efficiency of Ukraine's tax system requires coordinated modernization of tax policy, optimization of tax burden, expansion of digital administration, strengthening of risk-oriented tax control, and enhancement of institutional trust in fiscal authorities. The most promising model for Ukraine is a tax system that combines fiscal sustainability with fairness of tax distribution, transparency of administration, predictability of tax decisions, and adaptability to structural economic changes. Such an approach creates the institutional basis for strengthening tax discipline, reducing shadow practices, and ensuring the long-term stability of public revenues.*

Keywords: tax policy; taxation; fiscal authorities; tax burden; tax control; economic and institutional changes; tax administration; digitalization; institutional trust; efficiency of taxation.

Одержано редакцією: 15.10.2025
Прийнято до публікації: 19.11.2025