

УДК: 336.221.264:352/354(477)

DOI: 10.60022/2(9)-18S

Олексій Михайло Федорович

аспірант кафедри економіки та підприємництва

ДВНЗ «Ужгородський національний університет», Україна

Oleksii Mykhailo Fedorovich

PhD student

Department of Economics and Entrepreneurship

State Higher Educational Institution "Uzhhorod National University", Ukraine

ORCID: 0009-0004-7910-9777

ІНСТИТУЦІЙНІ ТА МАКРОЕКОНОМІЧНІ БАР'ЄРИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ РЕГІОНІВ УКРАЇНИ В УМОВАХ ВОЄННОЇ ЕКОНОМІКИ

Анотація. У статті досліджено інституційні, макроекономічні та структурні бар'єри реалізації податкового потенціалу регіонів України в умовах воєнної економіки. Показано, що фіскальний розрив між розрахунковим податковим потенціалом та фактично мобілізованими доходами зумовлений поєднанням правової невизначеності, слабкого податкового адміністрування, нераціональної політики податкових пільг та високого рівня мінізації. Узагальнено досвід ЄС щодо переходу від репресивної до сервісно-орієнтованої моделі адміністрування та цифрової трансформації податкових органів. Запропоновано концептуальні напрями посилення реалізації податкового потенціалу: «інституційна чистота», модернізація адміністрування, перегляд політики пільг, зміцнення податкової визначеності й добровільного комплаєнсу, ув'язка податкової політики з цілями регіонально збалансованого розвитку та післявоєнного відновлення.

Ключові слова: податковий потенціал регіону; фіскальний розрив; податкове адміністрування; податкові пільги; тіньова економіка; бюджетна децентралізація; фінансова спроможність громад; воєнна економіка.

INSTITUTIONAL AND MACROECONOMIC BARRIERS TO THE REALIZATION OF THE TAX POTENTIAL OF UKRAINE'S REGIONS UNDER A WARTIME ECONOMY

Abstract. The article examines the institutional, macroeconomic and structural barriers that constrain the realization of the tax potential of Ukrainian regions under conditions of wartime economy and fiscal decentralization. The research problem is framed through the concept of the “fiscal gap” – the discrepancy between the calculated tax potential and actually mobilized tax revenues – which reflects the combined impact of legal uncertainty, administrative dysfunctions of tax administration, irrational use of tax incentives and the persistence of a large shadow economy. Particular attention is paid to institutional breaks generated by incomplete or poorly designed reforms of the State Tax Service, contradictory provisions of the Tax Code, weak risk-based control, corruption practices and chronic underinvestment in human and digital capacities. Methodologically, the study is based on a critical analysis of national legislation, official statistical and analytical reports, as well as a comparative assessment of Ukrainian tax administration practices against reference standards of EU member states. A multidimensional framework is proposed to classify barriers to tax potential realization by their origin (institutional-administrative, macroeconomic, structural) and by their impact on regional fiscal sustainability. The paper highlights the ambivalent role of tax expenditures, which often operate as implicit, weakly controlled subsidies to selected sectors, generating significant budget losses and undermining the neutrality of the tax system. The article substantiates priority directions for policy change: strengthening “institutional integrity” and anti-corruption safeguards, deepening digital transformation of tax administration, revising the policy of tax incentives based on transparent cost-benefit assessment, enhancing tax certainty and voluntary compliance, and aligning national tax governance with EU principles of compliance facilitation and support for regionally balanced post-war recovery.

Keywords: regional tax potential; fiscal gap; tax administration; tax incentives; shadow economy; fiscal decentralization; financial capacity of territorial communities; wartime economy.

Постановка проблеми. Попри формальне розширення податкових повноважень місцевого самоврядування та декларовану курсом децентралізації орієнтацію на зміцнення фінансової спроможності територіальних громад, фактична реалізація податкового потенціалу регіонів України залишається обмеженою значним фіскальним розривом між розрахунковими можливостями та реально мобілізованими доходами. Цей розрив зумовлений поєднанням інституційно-адміністративних дисфункцій податкового адміністрування (правова невизначеність, суперечливість норм ПКУ, слабкість ризик-орієнтованого контролю, корупційні практики, кадровий та технологічний дефіцит), нераціональною політикою податкових пільг, що де-факто перетворюються на неконтрольовані непрямі субсидії окремим секторам, а також високим рівнем тінізації економіки та поширеністю схем ухилення й уникнення оподаткування. Воєнний стан та пов'язані з ним екстрені фіскальні рішення, зокрема точкові звільнення від оподаткування без належного компенсаторного механізму для місцевих бюджетів, додатково загострюють проблему, посилюючи залежність регіонів від трансфертів і підриваючи стійкість їх дохідної бази. За таких умов недостатньо лише нарощувати податкове навантаження, стратегічною науковою та практичною проблемою стає комплексна ідентифікація, класифікація та вимірювання бар'єрів реалізації податкового потенціалу, переосмислення підходів до адміністрування й податкових пільг, а також узгодження національної податкової політики з європейськими стандартами фіскальної прозорості та комплаєнс-фасилітації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика податкового потенціалу, його структури та методів оцінювання посідає помітне місце в працях вітчизняних і зарубіжних учених, які використовують концепції *tax capacity* та *tax effort* для кількісної ідентифікації можливостей податкової системи на національному та субнаціональному рівнях. Значна увага приділяється взаємозв'язку податкового потенціалу з фіскальною спроможністю та фінансовою стійкістю територій, інструментам бюджетної децентралізації, ролі місцевих податків і зборів у зміцненні дохідної бази громад.

Питання формування та реалізації податкового потенціалу, зміцнення дохідної бази місцевих бюджетів і фінансової спроможності територіальних громад відображені в працях багатьох вітчизняних науковців. Зокрема, у роботах С. Онишко, Ю. Коваленко, І. Чуницької [1], Ф. Ткачика [2], В. Шпильової [3], А. Вдовічена, О. Вдовічена [4], О. Десятнюк [5] досліджуються структура податкового потенціалу, інструменти бюджетної децентралізації, роль місцевих податків і зборів у забезпеченні фінансової стійкості регіонів, а також вплив тіньової економіки й податкових пільг на доходи бюджету. Окремі автори акцентують увагу на оцінюванні втрат бюджету від пільг і схем ухилення від оподаткування, на інституційних засадах функціонування податкової системи та ризиках її деформації в умовах воєнної економіки.

У міжнародній літературі проблематика *tax capacity* і *tax effort*, ефективності податкового адміністрування та боротьби з тіньовою економікою ґрунтовно розроблена в працях R. Bahl [6], R. Bird [7], V. Tanzi [8; 9], L. Pessino [10], R. Boadway, L. Eyraud [11], Khwaja M. S., al. [12] та інших дослідників. Вони пропонують методики кількісного вимірювання податкового потенціалу, оцінки податкових витрат (*tax expenditures*), аналізують моделі цифрового податкового адміністрування та ризик-орієнтованого контролю. Водночас комплексний аналіз бар'єрів реалізації податкового потенціалу регіонів України в умовах повномасштабної війни, із системним порівнянням вітчизняних практик з інституційними стандартами ЄС, залишається недостатньо розробленим, що й зумовлює актуальність даного дослідження.

Метою статті є комплексна діагностика інституційних, макроекономічних і структурних бар'єрів реалізації податкового потенціалу регіонів України в умовах воєнної економіки та бюджетної децентралізації.

Виклад основного матеріалу. Проблеми і обмеження реалізації податкового потенціалу в більшості країн світу та Україні є багаторівневими і взаємопов'язаними. За результатами численних досліджень вони включають як інституційно-технічні проблеми адміністрування і збору податків, так і результати політико-економічних проблем нераціонального розподілу ресурсів, а саме [13]:

- слабка податкова адміністрація, що має недостатню спроможність для ефективного збору доходів;
- значна тіньова економіка через корупцію та вплив системних недоліків економічної системи;
- надмірно складне податкове законодавство з численними ставками, винятками та спеціальними режимами, що збільшує витрати на дотримання норм (*compliance costs*) та створює можливості для уникнення оподаткування та корупційних проявів;

- низький рівень збору податків через відсутність традиції добровільного виконання податкових зобов'язань, що часто виникає через суспільну недовіру до державних інституцій;
- нестача політичної волі та спільної рішучості серед гілок влади, поряд зі слабким забезпеченням виконання законів, що унеможливило необхідні реформи.

Для цілей нашого дослідження будемо класифікуємо обмеження за джерелі його виникнення:

1. Інституційні та адміністративні бар'єри: недосконалість правового поля (колізії, прогалини, філософія взаємодія учасників), якість податкового адміністрування (інституційні розриви) та фіскальні втрати через неефективні податкові пільги, операційні чинники (кадрова криза, технічна неефективність).

2. Макроекономічні бар'єри, до яких відноситься, насамперед, тінізація економіки, яка прямо звужує податкову базу.

3. Структурні бар'єри, обумовлені економічною структурою регіонів, зокрема питомою вагою малого та середнього бізнесу (МСБ) та галузевою специфікою.

Незважаючи на постійні зусилля з реформування системи оподаткування в Україні та усунення недоліків, що виникли після реформи ДФС (включаючи завершення інвентаризації об'єктів та вирішення питань експлуатації приміщень), у вітчизняній сфері оподаткування зберігаються хронічні системні проблеми. Ключовим адміністративним ризиком є виникнення інституційних розривів як прямих результатів реформ, які не враховують складності і багаторівневості податкової системи. Водночас ефективній реалізації податкового потенціалу заважає недосконалість податкового законодавства. Суперечливість окремих норм Податкового кодексу, відсутність чіткого нормативного забезпечення дій платників у складних ситуаціях, а також непослідовність офіційної позиції ДПС (різні індивідуальні податкові консультації) створюють невизначеність правового середовища.

Історично діяльність Державної податкової служби (ДПС) в Україні ґрунтувалася на філософії формального контролю та репресивного застосування санкцій, що закріпило її образ як примусової державної організації. Цей підхід спричинив стагнацію партнерських, довірчих відносин із платниками, прямо перешкоджаючи добровільному дотриманню податкового законодавства.

В умовах зовнішньої агресії та бюджетного дефіциту, податкове адміністрування як діяльність з управління податковими відносинами для забезпечення збору податків, зіткнулося з гострою операційно-кадровою кризою. Обмеженість кваліфікованих кадрів, посилена мобілізацією співробітників, їхньою міграцією та неконкурентною заробітною платою, призвела до значної кількості незаповнених вакансій. Цей дефіцит кваліфікованих кадрів збільшує навантаження на існуючий персонал, потенційно ставлячи під загрозу спроможність ДПС ефективно надавати послуги та виконувати ключові функції, що знижує загальний рівень фіскальної мобілізації.

Це свідчить про недостатню релевантність чинного податкового законодавства до сучасних викликів, спричинених повномасштабною військовою агресією, що створює правову невизначеність та адміністративні бар'єри.

Ще одним інституційним бар'єром є низька поінформованість громадян, що обумовлено часто формальним підходом податкових органів до роз'яснення законодавства як простого цитування положень ПКУ. Складнощі з навігацією та незрозумілий інтерфейс офіційних сайтів ДПС в регіонах також перешкоджають ефективному доступу платників до необхідної інформації про їхні права та обов'язки, підтримуючи асиметрію інформації та знижуючи рівень добровільного податкового комплаєнсу.

Спираючись на перелічені інституційні та адміністративні бар'єри, проведемо порівняльний аналіз податкового адміністрування України та країн-членів ЄС. Це буде корисним для ідентифікації системних лагів та визначення векторів інституційної трансформації вітчизняної податкової системи, спрямованих на досягнення стандартів фіскальної інтеграції з ЄС та економічної стійкості регіонів (таблиця 1).

Таблиця 1

Аналіз системних дисфункцій податкового адміністрування: Україна vs. Європейський Союз

Вимір проблеми	Україна (актуальна дисфункція)	Європейський Союз (референтний стандарт)
Правовий вимір: регуляторна невизначеність	Кодифікаційна громіздкість та нестабільність: часті зміни, що підвищують транзакційні витрати на дотримання норм (compliance costs) та створюють інвестиційну невизначеність.	Гармонізація та передбачуваність: прагнення до мінімальної гармонізації (Harmonisation) податкових баз (особливо ПДВ та акцизів) для функціонування Єдиного ринку. Незважаючи на складність національних систем, вектор спрямований на забезпечення юридичної стабільності та прозорості.

Продовження таблиці 1

Інституційний вимір: корупція та культура	Системна корупція та низька довіра: непрозорість процедур (повернення ПДВ), адміністративний тиск та ерозія суспільної довіри. Низька податкова культура (Tax Culture) та орієнтація ДПС на формалізований, а не ризик-орієнтований контроль.	Висока інституційна надійність та антикорупційна інфраструктура: активне впровадження превентивних механізмів (Директива про захист викривачів), криміналізація податкових злочинів та ефективне міжнародне співробітництво (ОЛАФ). Адміністрування є сервісно-орієнтованим, що підтримує високий рівень добровільного дотримання норм (voluntary compliance).
Операційний вимір: цифровізація	Бар'єри імплементації: наявність цифрових інструментів (е-кабінет), але їхня ефективність обмежується технічними збоями, кібербезпековими ризиками та операційною незрілістю системи.	Цифрова інтеграція та автоматизація: масштабна стратегія цифрової податкової адміністрації (Digital Tax Administration). Впровадження обов'язкового е-інвойсингу (e-invoicing), автоматичний обмін інформацією (VAT MOSS, VIES) для боротьби з шахрайством та мінімізації людського фактору в адмініструванні.
Макрофіскальний вимір: стратегія та ефективність	Ситуативна політика та диспаритет: використання податків як інструменту швидкої реакції, а не довгострокової стратегії. Існує диспаритет між фіскальним навантаженням (незважаючи на нижчі ставки, доходи/ВВП від основних податків можуть бути високими) та якістю державних послуг.	Стратегічна координація та еквівалентність: фіскальна політика інтегрована в макроекономічну стратегію (Європейський семестр). Вищий рівень податкового тиску (у середньому 39,3% ВВП) сприймається як еквівалент високої якості суспільних благ та соціального захисту.

Джерело: складено автором за [13]

Порівняння інституційно-правових проблем у сфері оподаткування України та ситуації у сфері оподаткування в ЄС вказує на їх фундаментальну відмінність, що визначає необхідність переходу від системи, заснованої на адміністративному примусі та контролі (як в Україні), до системи, що ґрунтується на фасилітації дотримання норм (compliance facilitation) та інституційній довірі (як у ЄС). В процесі такого переходу необхідно дотримуватися таких проритетів:

1. «Інституційної чистоти»: в ЄС ефективна боротьба з корупцією (захист викривачів, прозорість) є необхідною передумовою для будь-якої податкової реформи, оскільки вона підвищує легітимність системи та заохочує добровільне дотримання норм законодавства.

2. Технологічної революції: Україні необхідно поглибити цифровізацію, переходячи від простих електронних послуг до комплексної автоматизації процесів (Straight-Through Processing), включаючи обов'язковий електронний обмін даними між платниками та адміністрацією (модель e-invoicing). Це усуває корупційні ризики та підвищує якість аудиту через аналіз великих даних.

3. Стратегічної переорієнтація: податкова система має бути інтегрована у довгострокову стратегію регіонально-збалансованого економічного розвитку, забезпечуючи стабільність правил та передбачуваність фіскального середовища для залучення інвестицій в територіальні громади.

Одним із найбільш суперечливих явищ у сфері оподаткування, що вважається як потужним стимулятором економічного розвитку, так і визнається причиною бюджетних втрат і структурних викривлень в економіці є податкові пільги. Порядок та підстави їх надання встановлюються з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції та ПКУ.

Відповідно до ст.30 Податкового Кодексу України платники податків вправі використовувати податкові пільги – передбачене податковим та митним законодавством звільнення від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата збору в меншому розмірі за наявності підстав [14]. Надання податкових пільг означає, що частина платників податків платять менше, ніж решта, що призводить до зменшення податкової бази та збільшення нерівності. Перелік податкових пільг, що вважаються втратами бюджету наведено в Довіднику [15]. Для пільг з місцевих податків та зборів віднесено пільги по зборі за місця для паркування транспортних засобів, що встановлені органами місцевого самоврядування та Пільги по туристичному зборі, що встановлені органами місцевого самоврядування.

До війни ДПС України регулярно публікувала Звіт про втрати бюджету від податкових пільг, які були колосальними. За п'ять років (2015-2019 рр.) загальні втрати державного бюджету від пільг становили 6.4 млрд. дол. Лише у 2019 р. бюджет недоотримав еквівалент 1.3 млрд.дол [16]. Для розуміння масштабу проблеми, ці втрати є співмірними з обсягами зовнішніх запозичень, наприклад, 3,48 млрд дол, отриманих від МВФ за 2018-2020 роки. За результатами зведених звітів ДПС «Про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету» обсяг втрат зведеного бюджету від використання

платниками податкових пільг за 2021 рік склав 811,8 млн гривень [17]. Порівняно з 2020 роком обсяги втрат зведеного бюджету внаслідок застосування податкових пільг зросли на чверть (+24,5 %), або на 159,7 млн гривень. Упродовж року такими пільгами в оподаткуванні скористалися 2777 платників.

Разом з тим, у період воєнного стану запровадження низки податкових пільг стало важливим кроком для підтримання суб'єктів господарювання у прифронтових громадах з одночасним запровадженням заходів для послаблення результативного негативного впливу на місцеві бюджети. Аналіз актуальних рішень Уряду України демонструє цілеспрямовану корекцію механізмів міжбюджетних трансфертів з метою нівелювання негативних фінансових наслідків повномасштабної збройної агресії РФ на фінансову спроможність органів місцевого самоврядування (ОМС).

У 2023 році введення Законом №3050 [18] державних податкових пільг (звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю, податку на нерухоме майно) для територій, що постраждали від бойових дій, призвело до видалення з дохідної бази місцевих бюджетів близько 6 млрд гривень. Ця дія викликала інституційний конфлікт, оскільки вона прямо суперечить конституційним гарантіям фінансової самостійності ОМС (ст. 142 Конституції України) та нормам Бюджетного кодексу (ст. 97, 103), які вимагають компенсації втрат місцевих надходжень, спричинених рішеннями центральних органів влади.

У відповідь на системний запит від ОМС, зокрема, через ініціативи Асоціації міст України та міжвідомчі узгоджувальні наради (координовані, зокрема, з Мінреінтеграції), Уряд ухвалив низку рішень, спрямованих на запровадження компенсаторного механізму через інструмент додаткової дотації [19; 20]. Незважаючи на прогрес у компенсації втрат від місцевих податків, залишається невиконаними низка зобов'язань центральної влади. Зокрема відсутність відповідних змін у Порядку розподілу додаткової дотації посилює ризик подальшого недоотримання місцевими бюджетами значних фінансових ресурсів, критично необхідних для виконання базових функцій та відновлення інфраструктури.

На рівні макроекономіки основним фактором, що стримує реалізацію податкового потенціалу є тіньова економіка. До війни за оцінками, майже чверть ВВП, або 846 млрд гривень, перебувало в тіні. За інтегральним показником, рівень тіньової економіки у січні-вересні 2021 року становив 31 % від обсягу офіційного ВВП, що на 1 відсотковий пункт менше порівняно з 2020 роком [21]. На поточному етапі обсяг невикористаного податкового потенціалу від прихованої в тіні економіки, залишається надзвичайно високим – 40-50 % (Рис. 1) [22].

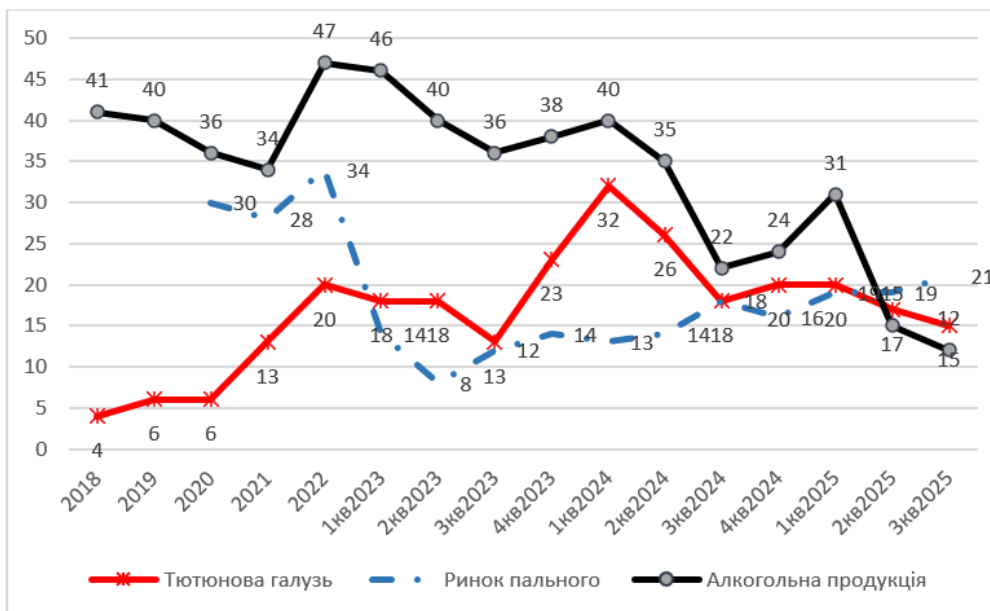


Рис. 1. Рівень тіньового сектора по галузям, % ВВП

Джерело: [23]

У період війни згідно з економетричними розрахунками фахівців CASE-Україна та ICET [23], гідно з попереднім дослідженням (за 2023 рік), втрати від схем з ухилення від сплати податків складали 353,5-568 млрд грн на рік, у 2024 р. – 603 млрд грн, або 20,3 % від бюджету України на оборону (2,97

трлн грн).

Лідерами серед схем ухилення від оподаткування за обсягом потенційних втрат для державного бюджету є:

1. Недекларовані трудові відносини («зарплати у конвертах»): орієнтовні фіскальні втрати: 200 – 265 мільярдів гривень на рік.

2. Порухення митного контролю та корупція (контрабанда): орієнтовні фіскальні втрати: 105 – 120 мільярдів гривень на рік.

3. Тіньовий ринок підакцизних товарів (контрафакт): орієнтовні фіскальні втрати: 39 – 43 мільярди гривень на рік.

За нещодавніми оцінками ICET, сумарні втрати бюджету від всіх схем зловживання системою спрощеного оподаткування (ССО) коливаються в діапазоні 11,5 – 22 млрд грн на рік.

Ключові механізми зловживання ССО реалізуються через:

I. Структурування середнього та великого бізнесу під виглядом псевдо-ФОП, об'єднаних терміном «дроблення»:

дроблення бізнесу та приховування оборотів (2 група ССО) – основний вид порушень на 2 групі ССО, спрямований на маскування більших економічних суб'єктів під множину псевдо-ФОП.

Ці псевдо-ФОП зазвичай мають обороти, суттєво більші за середні, не маючи при цьому найманих працівників і переважно використовують 2 групу ССО, оскільки податкове навантаження на 3-тю групу є вищим за середнє на загальній системі оподаткування. За експертними оцінками, цю схему використовують близько 68 тисяч ФОП на рік (близько 14 % усієї кількості 2 групи ЄП), які мають сумарні річні обороти близько 380 – 400 мільярдів гривень. Умовні ненадходження до бюджету складають до 11 – 13 мільярдів гривень (за оцінками 2024 року, на основі середнього податкового навантаження 3,4% на загальній системі) [22].

II. Схеми мінімізації податкового навантаження (3 група ССО):

1. Зловживання для «обналу» – використання псевдо-ФОП 3 групи для ухилення від оподаткування при виведенні коштів, зокрема на зарплату чи дивіденди. Така аномальна кількість ФОП на 3-ій групі становить близько 7 тисяч осіб у діапазоні обігу понад 8 млн грн. (менше як 1 % усіх ФОП на 3-й групі). Сумарний оборот аномальної групи близько 57 мільярдів гривень, з нього сплачено єдиного податку близько 3 мільярди гривень. Умовні ненадходження до бюджету: 7 – 8 мільярдів гривень (при застосуванні для виплати дивідендів) і до 27 мільярдів гривень (у разі застосування для схеми виплат «зарплат у конвертах»).

2. «ФОП замість найму» (3 група ССО): схема псевдо-аутсорсу, що передбачає заміну трудових відносин цивільно-правовими з ФОП для висококваліфікованих працівників, з метою суттєвої мінімізації податків на фонд оплати праці. Ризикова кількість ФОП – до 40 тисяч осіб (близько 10% ФОП за відповідними КВЕД). Оцінка сумарного обороту – до 40 мільярдів гривень з яких сплачено ЄП 2 мільярди гривень (при середній «зарплаті» приблизно 2000 грн на місяць). Загальний умовно недоотриманий дохід становить майже 18 млрд грн. Загалом, незважаючи на значні обсяги, схеми ССО не є найбільшим джерелом втрат для бюджету, проте їхній аналіз критично необхідний для підвищення ефективності податкової системи.

«Зарплата в конвертах – найскладніша схема для протидії корупції. Обсяг виплат неоформленим працівникам та виплат зарплат «у конвертах» працівникам на мінімальній зарплаті зріс до 280–540 млрд грн на рік, що спричиняє бюджетні втрати у 140–280 млрд грн (торік – 115–230 млрд грн). На другому місці за втратами держави – «сірий імпорт» і контрабанда обсягом 400–640 млрд грн та втратами бюджету у 120–185 млрд грн (раніше – 120–167 млрд грн). Третя позиція – контрафакт і нелегальна підакцизна торгівля: 126–140 млрд грн обороту та 39–43 млрд грн втрат (до війни було 35–40 млрд грн). За експертними оцінками, також зросли втрати від неформальної самозайнятості – 12–17 млрд грн, використання ФОП замість найму – 12–14 млрд грн, заниження оборотів ФОП – 9–15 млрд грн. Натомість зменшилися офшорні схеми (12–14 млрд грн), схеми із землею та нерухомістю (18–20 млрд грн) і «скрутки» (13–15 млрд грн) (рис. 1). Якщо взяти всі схеми, це близько 500–600 млрд грн втрат. А якщо спиратися на оцінку тіньової економіки в 30% ВВП, то всі схеми з'їдають з бюджету близько 1 трлн грн» [24]. Інші популярні інструменти ухилення/уникнення оподаткування демонструють різнонаправлені тренди.

Висновки. Узагальнюючи результати дослідження, слід підкреслити, що фіскальний розрив між розрахунковим та фактично реалізованим податковим потенціалом регіонів України є не стільки наслідком «об'єктивної бідності» податкової бази, скільки результатом накопичених інституційних,

макроекономічних і структурних дисфункцій. Інституційно-правова невизначеність, фрагментарне реформування ДПС, корупційні практики, нераціональна політика податкових пільг, високий рівень тінізації й масштабні схеми ухилення від оподаткування системно підривають фінансову спроможність територіальних громад, посилюючи їх залежність від трансфертів. Порівняльний аналіз із практиками країн ЄС засвідчує необхідність переходу від репресивної, формально-контрольної моделі до сервісно-орієнтованої системи податкового адміністрування, заснованої на інституційній довірі, прозорості, цифровій автоматизації процесів та фасилітації комплаєнсу. Реалізація окреслених у статті напрямів – «інституційної чистоти», технологічної модернізації, перегляду політики пільг на основі оцінки їх ефективності, посилення податкової визначеності та інтеграції податкової політики в стратегію регіонально збалансованого відновлення – є критичною передумовою виходу на якісно новий рівень податкового потенціалу. Перспективи подальших досліджень пов'язані з розробленням кількісних моделей оцінки фіскального розриву на рівні громад, апробацією інструментів ризик-орієнтованого адміністрування в умовах післявоєнної реконструкції та поглибленням порівняльних студій щодо імплементації європейських стандартів податкового врядування в українському інституційному середовищі.

Література

1. Онишко, С. В., Коваленко, Ю. М., Чуницька, І. І. (2021). *Податковий потенціал фінансових та нефінансових корпорацій* : монографія. Ірпінь : Університет ДФС України. 282 с.
2. Ткачик, Ф. І. (2025). Податковий потенціал місцевих бюджетів: концептуальні основи та напрями модернізації. *Економічний аналіз*, 35(1), 147–157.
3. Шпильова, В. В. (2020). Сучасний стан податкового потенціалу промислових підприємств. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія «Економічні науки»*, 4(3), 312–316.
4. Вдовічен, А. А., Вдовічена, О. Г., Табенська, Ю. В. (2023). Формування доходів місцевих бюджетів за умов бюджетної децентралізації. *Бізнес Інформ*, (5), 187–195.
5. Десятнюк, О. М. (2021). Роль податкового потенціалу в розвитку фінансової спроможності муніципалітетів. *Світ фінансів*, (3), 7–21.
6. Bahl, R. W., Bird, R. M. (2008). Subnational Taxes in Developing Countries: The Way Forward. *Public Budgeting & Finance*, 28(4), 1–25.
7. Bird, R. M. (2010). *Subnational Taxation in Developing Countries: A Review of the Literature*. World Bank Policy Research Working Paper, No. 5450. 42 p.
8. Tanzi, V., Shome, P. (1993). A Primer on Tax Evasion. *IMF Staff Papers*, 40(4), 807–828.
9. Tanzi, V. (1995). *Taxation in an Integrating World*. Washington, D.C. : Brookings Institution Press. 168 p.
10. Pessino, C., Fenochietto, R. (2010). Determining Countries' Tax Effort. *Hacienda Pública Española / Review of Public Economics*, 195(4), 65–87.
11. Boadway, R., Eyraud, L. (2018). *Designing Sound Fiscal Relations Across Government Levels in Decentralized Countries*. IMF Working Paper, No. 18/271. Washington, D.C. : International Monetary Fund.
12. Khwaja, M. S. et al. (2019). An Estimation of the Taxable Capacity, Tax Effort and Tax Burden: Evidence from Developing Economies. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 9(3), 1–10.
13. Estevão, M. (2021). *Why tax administrations are embracing digital transformation*. World Bank Blogs. URL: <https://blogs.worldbank.org/voices/why-tax-administrations-are-em-bracing-digital-transformation> (дата звернення: 03.12.2025).
14. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями).
15. ДОВІДНИК № 126/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 30.09.2024. ДПС України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1261912-24#Text> (дата звернення: 28.11.2025).
16. Марчак, Д., Маркуц, Ю. (2020, 8 липня). *Невидимі субсидії. Хто і скільки втрачає, а хто – отримує в Україні від податкових пільг?* VoxUkraine. URL: <https://voxukraine.org/nevidimi-subsidiyi-hto-i-skilki-vtrachaye-a-hto-otrimuye-v-ukrayini-vid-podatkovih-pilg> (дата звернення: 03.12.2025).
17. З 1 вересня 2025 року – нові довідники податкових пільг. (Б.д.). ДПС України. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html> (дата звернення: 03.12.2025).
18. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно : Закон України від 11.04.2023 №

3050-IX. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*, 2023, № 68, ст. 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3050-20> (дата звернення: 03.12.2025).

19. Втрати доходів місцевих бюджетів від податкових пільг мають бути компенсовані. (2024, квітень). *Місцеві фінанси* (29). Асоціація міст України. URL: <https://auc.org.ua/novyna/vtraty-dohodiv-miscevyh-byudzhetyh-vid-podatkovykh-pilg-mayut-buty-kompensovani> (дата звернення: 03.12.2025).

20. Про затвердження Порядку та умов надання у 2024 році додаткової дотації з державного бюджету місцевим бюджетам. : Постанова Кабінету Міністрів України від 30.12.2022 № 1477 (в редакції від 16.04.2024). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1477-2022-%D0%BF/ed20240416#Text> (дата звернення: 03.12.2025).

21. Torgler, B., Schneider, F. (2007). *Shadow Economy, Tax Morale, Governance and Institutional Quality: A Panel Analysis*. CREMA Working Paper, No. 2007-02. Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), Basel. URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/214376/1/2007-02.pdf> (дата звернення: 03.12.2025).

22. Гетман, О. (2025, 24 листопада). *Ухилення від податків через спрощену систему: які існують схеми і що з ними робити*. 24 Канал. URL: https://24tv.ua/yak-ukrayini-likviduvati-shemi-uhilennya-vid-podatkov-vazhlivi_n2958652 (дата звернення: 01.12.2025).

23. Оцінка рівня тіні по галузях (у динаміці по роках). (2025). *Економічна експертна платформа*. URL: <https://economics.org.ua/index.php/nasha-robota/dashbord> (дата звернення: 02.12.2025).

24. Зростання зарплат «у конвертах», «сірий імпорт» та контрафакт завдали найбільших втрат бюджету. (2025, 3 листопада). *Фінансовий клуб*. URL: <https://finclub.net/news/zrostannia-zarplat-u-konvertakh-siryi-import-ta-kontrafakt-zavdaly-naibilshykh-vtrat-biudzhetu.html> (дата звернення: 03.12.2025).

References

1. Onyshko, S. V., Kovalenko, Yu. M., & Chynytska, I. I. (2021). *Podatkovi potentsial finansovykh ta nefinansovykh korporatsii* [Tax potential of financial and non-financial corporations]: Monohrafiia. Universytet DFS Ukrainy.

2. Tkachyk, F. I. (2025). *Podatkovi potentsial mistsevykh biudzhetyh: kontseptualni osnovy ta napriamy modernizatsii* [Tax potential of local budgets: conceptual framework and directions for modernization]. *Ekonomichniy analiz*, 35(1), 147–157.

3. Shpylova, V. V. (2020). *Suchasnyi stan podatkovoho potentsialu promyslovykh pidpriemstv* [Current state of tax potential of industrial enterprises]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Seriya «Ekonomichni nauky»*, 4(3), 312–316.

4. Vdovichen, A. A., Vdovichena, O. H., & Tabenska, Yu. V. (2023). *Formuvannia dokhodiv mistsevykh biudzhetyh za umov biudzhethoi detsentralizatsii* [Formation of local budget revenues in the context of budget decentralization]. *Biznes Inform*, (5), 187–195.

5. Desiatniuk, O. M. (2021). *Rol podatkovoho potentsialu v rozvytku finansovoi spromozhnosti munitsypalitetiv* [The role of tax potential in the development of financial capacity of municipalities]. *Svit finansiv*, (3), 7–21.

6. Bahl, R. W., & Bird, R. M. (2008). *Subnational Taxes in Developing Countries: The Way Forward*. *Public Budgeting & Finance*, 28(4), 1–25.

7. Bird, R. M. (2010). *Subnational Taxation in Developing Countries: A Review of the Literature*. *World Bank Policy Research Working Paper*, No. 5450.

8. Tanzi, V., & Shome, P. (1993). *A Primer on Tax Evasion*. *IMF Staff Papers*, 40(4), 807–828.

9. Tanzi, V. (1995). *Taxation in an Integrating World*. Brookings Institution Press.

10. Pessino, C., & Fenochietto, R. (2010). *Determining Countries' Tax Effort*. *Hacienda Pública Española / Review of Public Economics*, 195(4), 65–87.

11. Boadway, R., & Eyraud, L. (2018). *Designing Sound Fiscal Relations Across Government Levels in Decentralized Countries*. *IMF Working Paper*, No. 18/271. International Monetary Fund.

12. Khwaja, M. S. et al. (2019). *An Estimation of the Taxable Capacity, Tax Effort and Tax Burden: Evidence from Developing Economies*. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 9(3), 1–10.

13. Estevão, M. (2021, March 18). *Why tax administrations are embracing digital transformation*. *World Bank Blogs*. Retrieved from <https://blogs.worldbank.org/voices/why-tax-administrations-are-em-bracing-digital-transformation>.

14. *Podatkovi kodeks Ukrainy* [Tax Code of Ukraine]: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI (zi

zminamy ta dopovnenniamy) [Law of Ukraine No. 2755-VI of 02.12.2010 (as amended and supplemented)].

15. DOVIDNYK № 126/1 podatkovykh pilh, shcho ye vtratamy dokhodiv biudzhetu stanom na 30.09.2024 [DIRECTORY No. 126/1 of tax benefits that are budget revenue losses as of 30.09.2024]. (2024). DPS Ukrainy. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1261912-24#Text>.

16. Marchak, D., & Markuts, Yu. (2020, July 8). Nevydymi subsidii. Khto i skilky vtrachaie, a khto – otrymuie v Ukraini vid podatkovykh pilh? [Invisible subsidies. Who loses and how much, and who receives from tax benefits in Ukraine?]. *VoxUkraine*. Retrieved from <https://voxukraine.org/nevidimi-subsidiyi-hto-i-skilki-vtrachaye-a-hto-otrimuye-v-ukrayini-vid-podatkovih-pilh>.

17. Z 1 veresnia 2025 roku – novi dovidnyky podatkovykh pilh [New directories of tax benefits from September 1, 2025]. (n.d.). DPS Ukrainy. Retrieved from <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

18. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo zvilnennia vid splaty ekolohichnoho podatku, platy za zemliu ta podatku na nerukhome maino, vidminne vid zemelnoi dilianky, za znyshchene chy poshkodzhene nerukhome maino [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding exemption from payment of environmental tax, land fee and tax on real estate other than land plots, for destroyed or damaged real estate]: Zakon Ukrainy vid 11.04.2023 № 3050-IX. *Vidomosti Verkhovnoi Rady (VVR)*, 2023(68), art. 237. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3050-20>.

19. Vraty dokhodiv mistsevykh biudzhativ vid podatkovykh pilh maiut buty kompensovani [Local budget revenue losses from tax benefits must be compensated]. (2024, April). *Mistsevi finansy* (29). Asotsiatsiia mist Ukrainy. Retrieved from <https://auc.org.ua/novyna/vraty-dohodiv-miscevyh-byudzhativ-vid-podatkovykh-pilh-mayut-but-y-kompensovani>.

20. Pro zatverdzhennia Poriadku ta umov nadannia u 2024 rotsi dodatkovoi dotatsii z derzhavnoho biudzhetu mistsevym biudzhetam... [On approval of the Procedure and conditions for granting an additional subsidy from the state budget to local budgets in 2024...]: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 30.12.2022 № 1477 (v redaktsii vid 16.04.2024) [Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine No. 1477 of 30.12.2022 (as revised on 16.04.2024)]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1477-2022-%D0%BF/ed20240416#Text>.

21. Torgler, B., & Schneider, F. (2007). Shadow Economy, Tax Morale, Governance and Institutional Quality: A Panel Analysis. *CREMA Working Paper*, No. 2007-02. Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA). Retrieved from <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/214376/1/2007-02.pdf>.

22. Hetman, O. (2025, November 24). Uhylennia vid podatkov cherez sproshchenu systemu: yaki isnuvalui skhemy i shcho z nymy robyty [Tax evasion through the simplified system: what schemes exist and what to do with them]. *24 Kanal*. Retrieved from https://24tv.ua/yak-ukrayini-likviduvali-shemi-uhilennya-vid-podatkov-vazhlivi_n2958652.

23. Otsinka rivnia dini po haluziakh (u dynamitsi po rokakh) [Assessment of the shadow level by industries (in dynamics by years)]. (2025). Ekonomichna ekspertna platforma. Retrieved from <https://economics.org.ua/index.php/nasha-robota/dashbord>.

24. Zrostantia zarplat «u konvertakh», «siryi import» ta kontrafakt zavdaly naibilshykh vtrat biudzhetu [Increase in “envelope wages,” “gray imports” and counterfeit caused the biggest budget losses]. (2025, November 3). *Finansovyi klub*. Retrieved from <https://finclub.net/news/zrostantia-zarplat-u-konvertakh-siryi-import-ta-kontrafakt-zavdaly-naibilshykh-vtrat-biudzhetu.html>.