

НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ПУБЛІЧНОГО ПРАВА
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ПУБЛІЧНОГО ПРАВА

*Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису*

ЄВСЄЄВ ДАНИЛО ІГОРОВИЧ

УДК 347.73+336.225

ДИСЕРТАЦІЯ

**ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ У
СФЕРІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ АЗАРТНИХ ІГОР**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

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

Науковий керівник – **Топорецька Зоряна Миколаївна**, доктор юридичних
наук, доцент

Київ – 2025

АНОТАЦІЯ

Євсєєв Д. І. Теоретико-правові засади оподаткування діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». – Науково-дослідний інститут публічного права, Науково-дослідний інститут публічного права, Київ, 2025.

За характером та змістом розглянутих проблем дисертаційне дослідження є одним з перших монографічних досліджень, присвячених вирішенню наукового завдання щодо розробки теоретико-правових засад оподаткування діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор та формування науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства України у питаннях впровадження комплексної справедливої системи оподаткування цієї діяльності.

У роботі обґрунтовано доцільність формування справедливої, збалансованої та економічно ефективної моделі оподаткування грального бізнесу, яка враховує не лише фінансові інтереси держави, але й соціальні ризики та потребу в прозорості ринку.

Встановлено, що діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор має комплексний правовий характер, оскільки охоплює надання спеціалізованих послуг, здійснюється на основі ліцензійного дозволу та підлягає регулюванню з боку держави як у податковому, так і в соціальному аспектах. Оподаткування грального бізнесу формує організаційно-функціональну систему правовідносин, що включає встановлення податкових зобов'язань, визначення ставок, пільг, порядку справляння податків, прав та обов'язків суб'єктів податку, а також контроль за їх виконанням. Наявність високого соціального ризику та великого обсягу фінансових операцій зумовлює необхідність особливого підходу до оподаткування цієї сфери.

У ході дослідження історично виокремлено три основні етапи становлення системи оподаткування грального бізнесу в Україні. Перший етап охоплює період до 2009 року та характеризується відсутністю ефективного контролю за діяльністю гральних операторів при надмірно високому податковому навантаженні, що сприяло масовій тінізації ринку. Другий етап (2011–2020 роки) пов'язаний із законодавчою заборонаю грального бізнесу та формальним функціонуванням податкових норм, які не мали практичного застосування. Третій етап, що триває з 2021 року після легалізації азартних ігор, відзначається відсутністю цілісної концепції оподаткування, проте демонструє зростання податкових надходжень, що свідчить про потенціал розвитку легального ринку.

У результаті компаративного аналізу європейської практики встановлено, що основним податковим підходом країн Європи стає оподаткування валового ігрового доходу (GGR), що супроводжується уніфікацією та цифровізацією контролю. Таку практику застосовують: Греція, Болгарія, Естонія, Іспанія, Італія, Латвія, Литва, Польща, Румунія, Словаччина, Чехія, Фінляндія, Франція. Більшість країн звільняють виграші гравців від оподаткування: Болгарія, Естонія, Литва, Словаччина або встановлюють поріг неоподаткованого мінімуму: Греція (100 євро), Іспанія (2500 євро), Італія (500 євро), Латвія (3000 євро), Чехія (2000 євро). При цьому, Румунія, Греція, Італія, Іспанія застосовують прогресивну ставку податку залежно від суми виграшу. Акцент в Європі робиться не лише на фіскальну ефективність, а й на захист суспільних інтересів: впроваджуються механізми відповідальної гри, обмеження реклами, боротьба з відмиванням коштів і підтримка осіб з ігровою залежністю. Досвід європейських країн свідчить про важливість балансу між податковими надходженнями та соціальним захистом, що є цінним орієнтиром для вдосконалення української моделі оподаткування грального бізнесу.

Аналіз чинної системи оподаткування грального бізнесу в Україні засвідчив її надмірну фіскальну обтяжливність. Зокрема, оподаткування ігор на гральних автоматах за ставкою 10% від виручки, одночасно з податком на дохід та податком на прибуток (по 18%) створює умови подвійного оподаткування, що

суперечить базовим принципам податкової справедливості, ускладнює ведення бізнесу та стимулює ухилення від оподаткування. Доведено, що чинна модель сприяє тінізації окремих сегментів ринку, знижує інвестиційну привабливість та не відповідає сучасним міжнародним стандартам. Запропоновано впровадження єдиної ставки податку, заснованої на показнику GGR, із включенням до податкової моделі цільових соціальних внесків, спрямованих на реалізацію державної політики у сфері захисту прав гравців та профілактики гральної залежності.

Окрему увагу приділено аналізу оподаткування доходів гравців від виграшів. Встановлено, що наявна система не враховує понесених витрат, ототожнює всю виплачену суму із виграшем та не забезпечує справедливого податкового навантаження. Відсутність законодавчого визначення поняття «виграш» та нехтування принципом приросту фінансового стану підриває довіру до легального грального бізнесу. Обґрунтовано необхідність запровадження неоподатковуваного мінімуму, прогресивної шкали оподаткування та моделі «чистого виграшу», яка базується на вирахуванні суми ставок із виграшу. Також акцентовано на потребі уніфікації порядку обліку та звітності для онлайн- та офлайн-сегментів ринку.

У дослідженні розглянуто проблему застосування спрощеної системи оподаткування для грального бізнесу за ставкою 2% від обороту. Доведено, що така фіскальна пільга призвела до суттєвих втрат бюджету, втрати контролю за грошовими потоками та зростання тінізації. Скасування такої пільги у 2023 році визнано юридично виправданим і економічно доцільним кроком, який сприяє забезпеченню рівності платників податків та підвищенню прозорості у сфері азартних ігор.

У роботі проаналізовано можливість і доцільність запровадження податку на додану вартість на онлайн азартні ігри як електронні послуги. Встановлено, що це може стати ефективним механізмом фіскального вирівнювання між онлайн- та офлайн-сегментами ринку. Однак реалізація такої ініціативи має супроводжуватися комплексною податковою реформою, зокрема уніфікацією

ставок податку на GGR, упорядкуванням порядку оподаткування вигравів та посиленням контролю за обігом коштів.

В умовах воєнного стану зафіксовано зростання податкових надходжень від грального бізнесу, що свідчить про наявний потенціал розвитку легального сегменту. Водночас стабільна присутність великої кількості кримінальних проваджень за ознаками незаконної діяльності у сфері азартних ігор вказує на системну проблему тінізації. У цьому контексті законопроект № 2713-д розглянуто як спробу впровадження системної податкової реформи, яка передбачає уніфікацію ставки податку на рівні 10% GGR, запровадження неоподатковуваного мінімуму для вигравів, скасування подвійного оподаткування. Разом із тим, проєкт містить низку суттєвих недоліків, серед яких: нечітке визначення моменту оподаткування виграву, різні підходи до онлайн і офлайн ринків, недостатній рівень персоніфікації обліку, відсутність накопичувального принципу обліку доходів фізичних осіб.

У дисертації запропоновано комплексну модель вдосконалення податкової політики у сфері грального бізнесу, яка включає: встановлення єдиної ставки GGR на рівні 14% на період воєнного стану з поступовим підвищенням до 24%; впровадження ПДВ на онлайн-ігри; оподаткування «чистого виграву» гравця із застосуванням неоподатковуваного мінімуму (до 5 мінімальних заробітних плат); диференціацію ставок ПДФО (5% і 18% залежно від суми виграву); створення єдиного механізму персоніфікованої звітності через податкових агентів. Також обґрунтовано доцільність встановлення чітких строків дії перехідної моделі оподаткування, що дозволить забезпечити передбачуваність регулювання та стабільність фіскальної політики. Всі ці пропозиції оформлено у вигляді додатку до дисертаційного дослідження у вигляді окремого проєкту Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України.

Обґрунтовано, що особливе місце в роботі посідає аналіз ДСОМ як інструменту цифрового контролю у сфері азартних ігор. Доведено, що впровадження та інтеграція ДСОМ із системами ДПС є стратегічно важливими для досягнення прозорості, ефективного адміністрування та автоматизованого

моніторингу операцій у гральному секторі. У перспективі система може стати основою для реалізації рекомендацій міжнародних організацій, зокрема FATF та OECD, у напрямі протидії відмиванню доходів та ухиленню від сплати податків.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що сформульовані й викладені в дисертаційному дослідженні висновки, рекомендації та пропозиції застосовуються та в майбутньому можуть бути використані у: науково-дослідній сфері – як підґрунтя для проведення подальших теоретико-прикладних досліджень, присвячених оподаткуванню діяльності організаторів грального бізнесу та доходів гравців від виграшів в азартні ігри; – правотворчій діяльності – щодо вдосконалення законодавства України, що регулює правила оподаткування грального бізнесу в Україні під час розробки відповідних проєктів нормативно-правових актів, за результатами дослідження сформульовано пропозиції щодо вдосконалення законодавства України, які можуть бути використані під час розробки відповідних проєктів нормативно-правових актів; правозастосуванні – в практичній діяльності органів виконавчої влади під час формування та реалізації державної політики у сфері справляння податків під час здійснення діяльності з організації та проведення азартних ігор; освітньому процесі – при викладанні навчальних дисциплін з податкового та фінансового права, підготовки навчальних, науково-практичних і методичних посібників, підручників, курсів лекцій.

Ключові слова: гральний бізнес, азартна гра, оподаткування, адміністрування податків, податок на GGR, податок на дохід, податок на прибуток, податок з доходів фізичних осіб, ПДВ, податкове навантаження, гравці.

SUMMARY

Yevsieiev D. I. Theoretical and legal principles of taxation of activities in the field of organizing and conducting gambling. – *Qualifying scientific work on the rights of manuscript.*

Dissertation for obtaining the scientific degree of candidate of juridical sciences on the specialty 12.00.07 «Administrative Law and Procedure; Financial Law; Information Law». – Scientific Institute of Public Law, Scientific Institute of Public Law, Kyiv, 2025.

By the nature and content of the problems considered, the dissertation research is one of the first monographic studies dedicated to solving the scientific task of developing theoretical and legal principles for the taxation of activities in the field of organizing and conducting gambling and forming scientifically based proposals for improving the tax legislation of Ukraine in the areas of implementing a comprehensive fair system of taxation of this activity.

The work substantiates the feasibility of forming a fair, balanced and cost-effective model of taxation of the gambling business, which considers not only the fiscal interests of the state, but also social risks and the need for market transparency.

It has been established that activities in the field of organizing and conducting gambling have a complex legal nature, since they include the provision of specialized services, are carried out based on a license permit and are subject to regulation by the state in both tax and social aspects. Taxation of gambling forms an organizational and functional system of legal relations, which includes the establishment of tax obligations, determination of rates, benefits, procedure for tax collection, rights and obligations of tax subjects, as well as control over their implementation. The presence of high social risk and a large volume of financial transactions necessitates a special approach to taxation in this area.

The study historically identified three main stages of the formation of the gambling taxation system in Ukraine. The first stage covers the period until 2009 and is characterized by the lack of effective control over the activities of gambling operators with an excessively high tax burden, which contributed to the mass shadowing of the

market. The second stage (2010–2020) is associated with the legislative prohibition of gambling and the formal functioning of tax norms that had no practical application. The third stage, which has been ongoing since 2021 after the legalization of gambling, is marked by the lack of a holistic concept of taxation, but demonstrates an increase in tax revenues, which indicates the potential for the development of the legal market.

As a result of a comparative analysis of European practice, it was found that the main tax approach of European countries is the taxation of gross gaming revenue (GGR), which is accompanied by the unification and digitalization of control. This practice is used by: Greece, Bulgaria, Estonia, Spain, Italy, Latvia, Lithuania, Poland, Romania, Slovakia, Czech Republic, Finland, France. Most countries exempt players' winnings from taxation: Bulgaria, Estonia, Lithuania, Slovakia or set a threshold of a non-taxable minimum: Greece (100 euros), Spain (2500 euros), Italy (500 euros), Latvia (3000 euros), Czech Republic (2000 euros). At the same time, Romania, Greece, Italy, Spain apply a progressive tax rate depending on the amount of the winnings. The emphasis in Europe is not only on fiscal efficiency, but also on protecting public interests: mechanisms for responsible gaming, restrictions on advertising, combating money laundering, and support for people with gambling addiction are being implemented. The experience of European countries demonstrates the importance of a balance between tax revenues and social protection, which is a valuable guideline for improving the Ukrainian model of gambling taxation.

An analysis of the current system of taxation of the gambling business in Ukraine has shown its excessive fiscal burden. In particular, the taxation of slot machine games at a rate of 10% of revenue, simultaneously with income tax and profit tax (18%) creates conditions for double taxation, which contradicts the basic principles of tax fairness, complicates business and stimulates tax evasion. It has been proven that the current model contributes to the shadowing of certain market segments, reduces investment attractiveness and does not meet modern international standards. The introduction of a single tax rate based on the GGR indicator is proposed, with the inclusion in the tax model of targeted social contributions aimed at implementing state policy in the field of protecting players' rights and preventing gambling addiction.

Special attention is paid to the analysis of the taxation of players' income from winnings. It is established that the existing system does not consider the costs incurred, identifies the entire amount paid with the winnings and does not provide a fair tax burden. The lack of a legislative definition of the concept of "winnings" and neglect of the principle of growth of financial status undermines trust in the legal gambling business. The need to introduce a non-taxable minimum, a progressive tax scale and a "pure winnings" model based on the deduction of the amount of bets from the winnings is substantiated. The need to unify the accounting and reporting procedures for online and offline market segments is also emphasized.

The study considers the problem of applying a simplified taxation system for the gambling business at a rate of 2% of turnover. It is proven that such a fiscal benefit has led to significant budget losses, loss of control over cash flows and an increase in shadowing. The abolition of such a benefit in 2023 is recognized as a legally justified and economically feasible step that contributes to ensuring equality of taxpayers and increasing transparency in the gambling sector.

The paper analyzes the possibility and feasibility of introducing a value-added tax on online gambling as an electronic service. It is established that this can become an effective mechanism for fiscal equalization between the online and offline segments of the market. However, the implementation of such an initiative should be accompanied by a comprehensive tax reform, particularly the unification of tax rates on GGR, streamlining the procedure for taxation of winnings and strengthening control over the circulation of funds.

Under martial law, an increase in tax revenues from the gambling business was recorded, which indicates the existing potential for the development of the legal segment. At the same time, the stable presence of many criminal proceedings on the grounds of illegal activities in the sphere of gambling indicates a systemic problem of shadowing. In this context, draft law No. 2713-d is considered as an attempt to implement a systemic tax reform, which provides for the unification of the tax rate at 10% of GGR, the introduction of a non-taxable minimum for winnings, and the abolition of double taxation. However, the draft contains several significant

shortcomings, including: an unclear definition of the moment of taxation of winnings, different approaches to online and offline markets, an insufficient level of personification of accounting, and the absence of an accrual principle for accounting for income of individuals. The dissertation proposes a comprehensive model for improving tax policy in the gambling business, which includes: establishing a single GGR rate at 14% for the period of martial law with a gradual increase to 24%; introducing VAT on online games; taxation of the player's "net winnings" using a non-taxable minimum (up to 5 minimum wages); differentiation of personal income tax rates (5% and 18% depending on the amount of winnings); creation of a single mechanism of personalized reporting through tax agents. The feasibility of establishing clear terms of validity of the transitional taxation model is also substantiated, which will ensure predictability of regulation and stability of fiscal policy. All these proposals are presented in the form of an appendix to the dissertation research in the form of a separate draft of the Law of Ukraine on Amendments to the Tax Code of Ukraine.

A special place in the work is occupied by the analysis of DSOM as a tool of digital control in the sphere of gambling. It is proved that the implementation and integration of DSOM with the State Tax Service systems are strategically important for achieving transparency, effective administration and automated monitoring of transactions in the gambling sector. In the future, the system may become the basis for implementing the recommendations of international organizations, in particular FATF and OECD, in the direction of combating money laundering and tax evasion.

The practical significance of the results obtained lies in the fact that the conclusions, recommendations and proposals formulated and presented in the dissertation research are applied and in the future can be used in: scientific research – as a basis for conducting further theoretical and applied research on the taxation of the activities of gambling business organizers and players' income from gambling winnings; – legislative activity – on improving the legislation of Ukraine regulating the rules of taxation of the gambling business in Ukraine during the development of relevant draft regulatory legal acts, based on the results of the study, proposals were formulated to improve the legislation of Ukraine, which can be used during the

development of relevant draft regulatory legal acts; law enforcement – in the practical activities of executive authorities during the formation and implementation of state policy in the field of tax collection during the implementation of activities for the organization and conduct of gambling; educational process – when teaching subjects on tax and financial law, preparing educational, scientific, practical and methodological manuals, textbooks, lecture courses.

Keywords: gambling business, gambling, taxation, tax administration, GGR tax, income tax, profit tax, personal income tax, VAT, tax burden, players.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Євсєєв Д.І. Проблемні питання адміністрування податків у сфері грального бізнесу. *Вісник кримінального судочинства*. 2023. № 3–4. С. 273–279.
2. Pohoretskyi, M., Toporetska, Z., Vazhynskyi, V., Slobodian, I., & Yevsieiev, D. Investment in the Ukrainian gambling market in wartime. *Amazonia Investiga*. 2024. Vol. 13. Issue 82. P. 288–297 (Web of Science).
3. Євсєєв Д.І. Історія оподаткування грального бізнесу в Україні. *Вісник кримінального судочинства*. 2024. № 1–2. С. 195–204.
4. Євсєєв Д.І., Топорецька З.М. Європейський досвід оподаткування грального бізнесу: виклики, інновації та правове регулювання. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип. 3. Ч. 2. С. 89–93.
5. Yevsieiev D. Gambling as a taxable object in Ukraine. *Baltic Journal of Legal and Social Sciences*. 2025. № 2. С. 70–78 (Латвійська Республіка).

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Євсєєв Д.І. Особливості адміністрування ПДФО з вигравів в азартні ігри та лотереї в Україні. *International scientific conference «Theoretical foundations of law, public management and practice of their application»*: conference proceedings (December 25–26, 2024. Riga, the Republic of Latvia). Riga, Latvia: Baltija Publishing, 2024. С. 99–103.
7. Євсєєв Д.І., Топорецька З. М. Правова природа грального бізнесу як об'єкта оподаткування за законодавством Європейського Союзу. *Розвиток доктрини адміністративного права в умовах сучасних суспільних трансформацій*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Ірпінь, 14 трав. 2025 р.). Львів–Торунь: Liha-Pres, 2025. С. 132–136.
8. Євсєєв Д. І. Правотворча діяльність у сфері оподаткування грального бізнесу: аналіз законодавчих ініціатив. *Правотворча діяльність та забезпечення системності законодавства України в умовах євроінтеграції*: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу (Київ, 3 квіт. 2025 р.). Одеса: Видавництво «Юридика», 2025. С. 263–266.

9. Євсєєв Д. І. Регулювання оподаткування азартних ігор і права людини: баланс інтересів у правовому полі. *Права людини та публічне врядування: матеріали VIII Міжнародного правничого форуму* (Чернівці, 30 трав. 2025 р.). Львів–Торунь: Liha-Pres, 2025. С. 257–260.

10. Євсєєв Д. І. Податок на дохід, валовий ігровий дохід чи податок на прибуток: теоретичні підходи до моделювання оподаткування організаторів азартних ігор. *Правова наука і державотворення в Україні в умовах сучасних викликів: матеріали науково-практичної конференції* (Полтава, 13–14 черв. 2025 р.). Одеса: Видавництво «Молодий вчений», 2025. С. 8–12.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	16
ВСТУП	17
РОЗДІЛ 1.....	26
ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ АЗАРТНИХ ІГОР	26
1.1. Діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор як об’єкт оподаткування	26
1.2. Етапи становлення системи оподаткування діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор в Україні: історико-правовий аналіз.....	44
1.3. Моделі оподаткування грального бізнесу в країнах Європейського Союзу	58
Висновки до розділу 1	70
РОЗДІЛ 2.....	73
СУЧАСНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ В СФЕРІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ АЗАРТНИХ ІГОР В УКРАЇНІ.....	73
2.1. Особливості оподаткування організаторів азартних ігор податком на прибуток та податком на дохід	73
2.2. Податкове регулювання доходів гравців: оподаткування виграшів в азартні ігри.....	91
2.3. Застосування інших податків до організаторів азартних ігор	107
Висновки до розділу 2	118
РОЗДІЛ 3.....	123
ПЕРСПЕКТИВИ РЕФОРМУВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ В СФЕРІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ АЗАРТНИХ ІГОР В УМОВАХ ВІЙНИ ТА ПІСЛЯВОЄННОГО ВІДНОВЛЕННЯ УКРАЇНИ	123
3.1. Податкова політика щодо діяльності в сфері організації та проведення азартних ігор в умовах дії правового режиму воєнного стану	123
3.2. Удосконалення оподаткування грального бізнесу у період післявоєнного економічного відновлення та євроінтеграції	139

3.3. Цифровізація адміністрування податків у гральному бізнесі та інституційні механізми ефективного податкового контролю	151
Висновки до розділу 3	162
ВИСНОВКИ	166
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	172
ДОДАТКИ	201

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

- БЕБ – Бюро економічної безпеки;
- ВЗ – військовий збір;
- ВРУ – Верховна Рада України;
- ДПС – Державна податкова служба;
- ДСОМ – Державна система онлайн-моніторингу;
- ЄСВ – єдиний соціальний внесок;
- ЄС – Європейський Союз;
- КК – Кримінальний кодекс;
- КМУ – Кабінет Міністрів України;
- КПК – Кримінальний процесуальний кодекс;
- КРАІЛ – Комісія з регулювання азартних ігор та лотерей;
- КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення;
- НБУ – Національний банк України;
- ПДВ – податок на додану вартість;
- ПДФО – податок з доходів фізичних осіб;
- ПК – Податковий кодекс;
- ПлейСіті – Державне агентство України ПлейСіті;
- ППР – Податкове повідомлення-рішення;
- GGR – gross gaming revenue – валовий ігровий дохід (виручка від азартних ігор мінус виплачені виграші);
- NGR – net gaming revenue – прибуток організатора азартних ігор (GGR мінус всі витрати організатора: на податки, витрати на рекламу, комісійні та ліцензійні збори тощо);
- абз. – абзац;
- ст. – стаття;
- п. – пункт;
- пп. – підпункт;
- ч. – частина.

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. У 2020 році в Україні після тривалої заборони знову дозволено гральний бізнес, проте реформа оподаткування галузі так і не була проведена з 2010 року.

Проблеми з моделлю оподаткування та адмініструванням податків у сфері грального бізнесу демонструє статистика сплати податків організаторами азартних ігор. Згідно з оприлюдненою Державною податковою службою (далі – ДПС) України інформацією на запит автора за 2021 рік організатори азартних ігор сплатили 204,8 млн. грн. податків, за 2022 рік – 730,9 млн. грн., тоді як після активізації роботи тимчасової слідчої комісії Верховної Ради України податкові надходження різко зросли і за 2023 рік становили 10,4 млрд. грн., а в 2024 році – рекордні 17 млрд. грн., а за 6 місяців 2025 року – 10,755 млрд. грн.

Проте, незважаючи на стабільне збільшення податкових надходжень, значна частина ринку грального бізнесу перебуває в тіні, про що свідчить стабільно висока кількість кримінальних проваджень, розпочатих за ст. 203-2 Кримінального кодексу України щодо незаконних організаторів азартних ігор. Зокрема, у 2021 – травні 2025 рр. всього було зареєстровано 820 кримінальних проваджень, найбільше – у 2021 році (267), після чого спостерігалось поступове зниження (174 – у 2022, 164 – у 2023, 175 – у 2024, 40 – за перші п'ять місяців 2025 року). На початок 2025 року в Україні за даними Комісії з регулювання азартних ігор та лотерей (далі – КРАІЛ) діяло 39 ліцензованих організаторів азартних ігор, на початок 2023 року їх було 38. Таким чином на кожного ліцензованого оператора в середньому припадає понад 21 кримінальне провадження, пов'язане з незаконною діяльністю в галузі. Це надзвичайно висока кількість, що свідчить про масштабний тіньовий сегмент, який фактично може перевищувати за обсягом легальний.

Така ситуація вимагає втручання держави і перегляду системи оподаткування діяльності з організації та проведення азартних ігор в Україні,

забезпечення справедливої системи оподаткування з урахуванням вартості ліцензій на організацію та проведення азартних ігор, врахування європейського досвіду податкового регулювання цього ринку з метою створення в Україні прозорої, чіткої і ефективної системи оподаткування ринку грального бізнесу, яка б забезпечила розвиток легального ринку, що зможе стати конкурентним іншим ринкам країн Європи та забезпечить стабільне наповнення державного бюджету України.

Зв'язок теми дисертації із сучасними дослідженнями. Науково-теоретичним підґрунтям дослідження цієї проблеми стали роботи відомих вітчизняних вчених у сфері податкового та фінансового права, адміністративного права, зокрема, таких як: А.І. Берлач, Г.В. Бех, Ю.В. Бодоров, В.В. Бурдоль, Ю.В. Гаруст, О.П. Гетманець, Д.О. Гетманцев, Є.А. Гетьман, О.З. Гладких, Н.В. Грабовська, О.Є. Денисенко, О.В. Джафарова, О.А. Дмитрик, Є.В. Дуліба, А.В. Кичинська, Б.Р. Кондратов, О.Д. Костюченко, В.І. Курило, М.П. Кучерявенко, Д.В. Куцевол, П.П. Латковський, М.О. Лиськов, О.М. Лутак, А.А. Манжула, В.М. Матвійчук, Г.В. Мацьков, Є.В. Михайлова, С.В. Михайлов, Є.В. Михайлова, О.М. Музичук, В.Ю. Оксін, О.В. Парохоменко-Куцевіл, М.А. Погорецький, О.В. Полулях, К.В. Профатіло, С.В. Ромашкін, Н.Б. Савіна, І.В. Сергієнко, О.М. Сердюков, М.О. Слатвінська, Є.Ю. Соболев, А.В. Стаценко, І.В. Стояненко, Р.О. Стефанчук, К.О. Торгашова, З.М. Топорецька, І.Ю. Фомін, С.В. Хом'юк, Р.Б. Хорольський, Р.В. Шаповал, С.О. Шатрава, Ю.С. Шорохова, Н.М. Шульженко та багатьох інших. Водночас у вітчизняній науці комплексно питання оподаткування ринку грального бізнесу не розкрито в жодній роботі. Викладене вище обумовило потребу у проведенні глибокого наукового осмислення теоретико-правових засад оподаткування діяльності з організації та проведення азартних ігор в Україні та спонукало до вибору цієї теми наукового дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження узгоджується з основними положеннями: рішення Ради національної безпеки і оборони України від 20 квітня 2024 року «Щодо

протидії негативним наслідкам функціонування азартних ігор в мережі Інтернет», введеного в дію Указом Президента України від 20 квітня 2024 року № 234/2024; «Національної стратегії доходів до 2030 року», затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р. Дисертацію виконано відповідно до плану науково-дослідної роботи Науково-дослідного інституту публічного права «Правове забезпечення прав, свобод та законних інтересів суб'єктів публічно-правових відносин» (номер державної реєстрації 0120U105390).

Мета і завдання дослідження. *Метою* роботи є вирішення наукової проблеми щодо розробки теоретико-правових засад оподаткування діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор та формування науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства України у питаннях впровадження комплексної справедливої системи оподаткування цієї діяльності.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі *завдання*:

- з'ясувати поняття діяльності з організації та проведення азартних ігор як об'єкта оподаткування;
- дослідити історію оподаткування ринку грального бізнесу в незалежній Україні та виокремити основні етапи податкової політики;
- з'ясувати зарубіжний досвід оподаткування ринків грального бізнесу в країнах Європи;
- визначити особливості оподаткування організаторів азартних ігор податком на прибуток та податком на дохід в Україні;
- розкрити питання податкового регулювання доходів гравців від виграшів в азартні ігри;
- встановити особливості справляння інших податків з організаторів азартних ігор;
- схарактеризувати податкову політику щодо грального бізнесу в умовах дії правового режиму воєнного стану;

- визначити засади удосконалення системи оподаткування ринку грального бізнесу у період післявоєнного економічного відновлення та євроінтеграції;
- розкрити особливості цифровізації адміністрування податків у гральному бізнесі та інституційні механізми ефективного податкового контролю цієї галузі.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають, змінюються та припиняються у процесі оподаткування діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор.

Предмет дослідження – теоретико-правові засади оподаткування діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор.

Методи дослідження обрано з урахуванням поставлених у роботі мети, завдань, об'єкта та предмета дослідження. Методологічну основу дисертації становить загальний *діалектичний* метод наукового пізнання явищ і процесів, який використано для пізнання правової природи грального бізнесу як об'єкта оподаткування, сутності податку, системи оподаткування, процедур адміністрування податків. Спеціальними методами дослідження, використаними в дисертації, є: *логіко-семантичний*, що використовувався для дослідження діяльності з організації та проведення азартних ігор як об'єкта оподаткування, а також розуміння співвідношення понять оподаткування, адміністрування, система оподаткування (підрозділ 1.1); *історико-правовий* – для дослідження генезису системи оподаткування грального бізнесу в Україні (підрозділ 1.2); *формально-логічний (догматичний)* – для формулювання визначень юридичних понять (підрозділ 1.1, розділ 2); *порівняльно-правовий* – при дослідженні та аналізі норм національного законодавства з питань правового регулювання оподаткування діяльності організації та проведення азартних ігор, а також норм зарубіжного законодавства і законодавства Європейського Союзу (далі – ЄС), що дало можливість виявити прогалини та сформулювати конкретні пропозиції удосконалення норм податкового законодавства з питань оподаткування грального бізнесу, спираючись на існуючий досвід у світі (підрозділи 1.1, 1.3); *системно-структурний* та *метод*

системного аналізу – для встановлення сучасної системи оподаткування грального бізнесу (розділ 2); *структурно-функціональний* – для характеристики проблем, прогалин та недоліків, які впливають на ефективність оподаткування ринку грального бізнесу і формування пропозицій щодо їх усунення (розділ 3); *моделювання та прогнозування* – для дослідження сучасних тенденцій зміни моделі оподаткування ринку грального бізнесу та перспектив реформування цієї системи (розділ 3).

Нормативну базу дисертації складають Конституція України, Податковий кодекс України, законодавчі та підзаконні нормативно-правові акти з питань правового регулювання оподаткування грального бізнесу України та зарубіжних країн, а також нормативно-правові акти Європейського Союзу.

Науково-теоретичне підґрунтя роботи склали праці вітчизняних та зарубіжних фахівців з податкового права, фінансового права, адміністративного права. Крім того було використано напрацювання фахівців з інших галузевих дисциплін, зокрема: теорії держави і права, економіки та фінансів, бюджетного права, філософії, соціології тощо.

Емпіричну базу дослідження складають узагальнення практики адміністрування податків у сфері грального бізнесу ДПС України, індивідуальні податкові консультації, матеріали судової практики з розгляду справ щодо оскарження податкових повідомлень-рішень організаторами азартних ігор, статистичні та соціологічні дані, оприлюднені різними державними органами та громадськими організаціями. Дисертантом також використано власний досвід роботи у Головному управлінні ДПС у м. Києві.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у тому, що за характером та змістом розглянутих проблем дисертація є одним із перших монографічних досліджень, присвячених вирішенню наукового завдання щодо розробки теоретико-правових засад оподаткування діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор та формуванню науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства України у питаннях впровадження комплексної справедливої системи оподаткування цієї

діяльності. До основних положень, що характеризують новизну одержаних результатів й виносяться на захист, належать такі:

вперше:

- досліджено історію оподаткування ринку грального бізнесу та виокремлено три основних етапи фіскальної політики щодо грального бізнесу: 1) з моменту здобуття Україною незалежності і до 2009 – поєднання високих податків із відсутністю ефективного адміністрування, що призвело до тінізації галузі; 2) з 2011 до 2020 – етап регулювання забороненого виду діяльності – «мертві» податкові норми; 3) з 2020 і до сьогодні – оновлення підходів до оподаткування галузі – відсутність єдиної концепції та узгодженої моделі оподаткування і пошук балансу;

- доведено необхідність запровадження ПДВ на електронні послуги з організації та проведення онлайн-азартних ігор в Україні з точки зору фіскальної ефективності та гармонізації із європейською практикою;

- запропоновано комплексну модель оподаткування грального бізнесу, яка включає тимчасове зниження податкового навантаження з податку на валовий ігровий дохід (GGR) у період воєнного стану та його звільнення у період повоєнного відновлення, уточнення бази оподаткування доходів у вигляді виграшів в азартну гру, запровадження цифрових інструментів адміністрування сплати податків;

удосконалено:

- наукові підходи щодо розуміння справедливого податкового навантаження під час оподаткування діяльності організаторів азартних ігор податком на GGR та податком на прибуток, а також інструменти адміністрування цих податків;

- визначення поняття «виграшу» в азартну гру як об'єкта оподаткування доходів фізичних осіб з точки зору приросту показників фінансового та/або майнового стану платника податку – гравця;

- наукові пропозиції щодо механізмів підвищення ефективності адміністрування податків у сфері грального бізнесу шляхом застосування

державної системи онлайн моніторингу (далі – ДСОМ), зокрема, шляхом інтеграції ДСОМ із електронними системами ДПС та створення єдиної електронної податкової звітності та звітності у сфері азартних ігор;

дістали подальшого розвитку:

- розуміння об’єкта оподаткування діяльності з організації та проведення азартних ігор як комплексу послуг організатора азартних ігор, які надаються у визначеному законодавством порядку гравцям в азартні ігри з використанням спеціального грального обладнання в наземних гральних закладах або технологій, які забезпечують надання доступу до азартних ігор гравцям через мережу Інтернет;

- наукові підходи щодо узагальнення досвіду країн Європи у сфері оподаткування грального бізнесу;

- наукові положення щодо удосконалення норм Податкового кодексу України у питаннях оподаткування грального бізнесу у період дії правового режиму воєнного стану.

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження виконане автором самостійно. Викладені в дисертації положення, які становлять наукову новизну роботи, розроблені автором самостійно. Наукові ідеї та розробки, що належать співавторам опублікованих праць, у дисертації не використовувалися. У співавторстві з іншими науковцями опубліковано три наукові праці, що демонструють наукові результати дисертації: одна стаття оприлюднена в закордонному періодичному науковому виданні, одна – в науковому фаховому виданні України та одні тези доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях. Зокрема наукова публікація «Investment in the Ukrainian gambling market in wartime» (видання – Amazonia Investiga) сформована на основі авторського бачення справедливості та стабільності податкового навантаження як однієї з ключових причин прийняття рішення про інвестування в ринок грального бізнесу. Публікація на тему: «Європейський досвід оподаткування грального бізнесу: виклики, інновації та правове регулювання» (видання – Аналітично-порівняльне правознавство) базується на авторському узагальненні

основних моделей оподаткування грального бізнесу в країнах Європи. Публікація тез конференції «Правова природа грального бізнесу як об'єкта оподаткування за законодавством Європейського Союзу» (м. Ірпінь, 14 травня 2025 р.) базується на авторському розумінні поняття грального бізнесу як виду послуг.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що сформульовані й викладені в дисертаційному дослідженні висновки, рекомендації та пропозиції застосовуються та можуть бути використані у:

- *науково-дослідній сфері* – як підґрунтя для проведення подальших теоретико-прикладних досліджень, присвячених оподаткуванню діяльності організаторів грального бізнесу та доходів гравців від виграшів в азартні ігри (акт впровадження Науково-дослідного інституту публічного права);

- *правотворчій діяльності* – щодо вдосконалення законодавства України, що регулює правила оподаткування грального бізнесу в Україні під час розробки відповідних проєктів нормативно-правових актів (лист Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики);

- *правозастосуванні* – в практичній діяльності органів виконавчої влади під час формування та реалізації державної політики у сфері справляння податків під час здійснення діяльності з організації та проведення азартних ігор (лист Міністерства цифрової трансформації України; довідка Державної податкової служби України);

- *освітньому процесі* – при викладанні навчальних дисциплін з податкового та фінансового права, підготовки навчальних, науково-практичних і методичних посібників, підручників, курсів лекцій.

Апробація матеріалів дисертації. Основні положення дисертації, висновки та рекомендації оприлюднено на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях та круглих столах: «Theoretical foundations of law, public management and practice of their application» (December 25–26, 2024. Riga, the Republic of Latvia); «Розвиток доктрини адміністративного права в умовах сучасних суспільних трансформацій» (м. Ірпінь, 14 травня 2025 р.);

«Правотворча діяльність та забезпечення системності законодавства України в умовах євроінтеграції» (м. Київ, 3 квітня 2025 р.); «Права людини та публічне врядування» (м. Чернівці, 30 травня 2025 р.); «Правова наука і державотворення в Україні в умовах сучасних викликів» (м. Полтава, 13–14 червня 2025 р.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що містять дев'ять підрозділів, загальних висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 220 сторінок. Список використаних джерел містить 261 найменування і займає 29 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ АЗАРТНИХ ІГОР

1.1. Діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор як об'єкт оподаткування

Україна в 2020 році дозволила діяльність з організації та проведення азартних ігор (гральний бізнес). Проте вимоги до його оподаткування не змінила. Як не дивно, але хоча з 2009 року в Україні гральний бізнес заборонено, з прийняттям Податкового кодексу України (набрав чинності з 1 січня 2011 року) питання оподаткування діяльності з організації та проведення азартних ігор врегульовано. В Україні виникла безпрецедентна ситуація, коли зайняття гральним бізнесом було кримінально караним діянням, проте особливості його оподаткування були визначені в Податковому кодексі України (далі – ПК).

Після дозволу грального бізнесу Законом України «Про державне регулювання діяльності щодо організації та проведення азартних ігор» від 14 липня 2020 року №768-IX (далі – Закон № 768) [185] змін щодо оподаткування та особливостей адміністрування податків у сфері вже дозволеного грального бізнесу до Податкового кодексу України внесено не було, що негативно вплинуло на адміністрування податків у цій галузі.

Більшість наукових публікацій в Україні присвячено питанням доцільності легалізації грального бізнесу (написані до 2020 року), або окремим питанням його адміністративно правового регулювання, зокрема, це роботи таких вітчизняних вчених: Ю. В. Бодоров, О. П. Гетманець, Д. О. Гетманцев, О. З. Гладких, Б. Р. Кондратов, О. Д. Костюченко, Д. В. Куцевол, В. М. Матвійчук, С. В. Михайлов, Є. В. Михайлова, О. М. Музичук, О. В. Парохоменко-Куцевіл, М. М. Погорецький, О. В. Полулях, К. В. Профатіло, Н. Б. Савіна, Р. О. Стефанчук, К. О. Торгашова, З. М. Топорецька, С. В. Хом'юк, С. О. Шатрава

та інші. Питання оподаткування грального бізнесу лише фрагментарно розглядали в роботах Г. В. Бех, О. А. Дмитрик, М. П. Кучерявенко, А. В. Стаценко. Водночас комплексних наукових досліджень проблем оподаткування грального бізнесу після його легалізації в Україні не було.

Проблеми з моделлю оподаткування та адмініструванням податків у сфері грального бізнесу демонструє статистика сплати податків організаторами азартних ігор. За 2021 рік організатори азартних ігор сплатили 204,8 млн грн податків, за 2022 рік – 730,9 млн грн, тоді як після активізації роботи тимчасової слідчої комісії Верховної Ради України за січень-жовтень 2023 року податкові надходження від грального бізнесу склали 7,35 млрд грн. Це в 10 разів більше від повного 2022 року та в 37 разів більше від 2021 року [103]. За весь 2023 рік гральний бізнес сплатив до бюджету 10,4 млрд грн податків. За 2024 – рекордні 17 млрд грн [79]. Вказані статистичні дані свідчать про високу тінізацію ринку грального бізнесу та недостатність або неефективність існуючих державних інструментів для адміністрування податків у сфері грального бізнесу, адже податкова система не змінювалась, натомість активізувала свою роботу слідча комісія Верховної Ради України.

Податковий кодекс України у підпункті 14.1.1¹ пункту 14.1 статті 14 під адмініструванням податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи розуміє сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об’єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [166].

Загальновідомо, що податки є примусовим платежем, тобто стягуються не на добровільній основі, тому будь-яка держава має вирішувати питання щодо ставок податку, об’єктів та суб’єктів оподаткування, пільг зі сплати податку,

оптимізації адміністративних витрат на їх адміністрування, щоб отримати вигоди від оподаткування певної сфери діяльності, а не втрати. При цьому ставки податків не мають прямої залежності від витрат на їх адміністрування, не можна стверджувати, що низька ставка податку потребує малих витрат на його адміністрування, тоді як висока – значних витрат. Насправді не лише ставка податку, а інструменти його адміністрування впливають на ефективність стягнення певних податків, тому в кожному випадку встановлення податків для певної галузі держава має обрати оптимальне рішення між ставкою податку і ефективними інструментами адміністрування, які дають державі можливість його отримати.

Ми погоджуємось з Топорецькою З. М., яка справедливо стверджує, що гральний бізнес завжди був і залишається високоризиковим видом діяльності, який потребує особливих інструментів державного управління та контролю за цим ринком [237, с. 275]. Ці ж правила діють і для оподаткування грального бізнесу, оскільки у разі відсутності ефективних інструментів адміністрування податків у сфері грального бізнесу, він починає використовуватись злочинцями для фінансування злочинної діяльності [231, с. 134], ухилення від сплати податків, легалізації корупційних доходів через виграші в азартну гру [234, с. 291] та багато іншого.

Суспільно шкідливі види діяльності завжди мали модель оподаткування, яка характеризувалась значно більшим податковим навантаженням на галузь, ніж інші види діяльності. Так, наприклад, алкоголь, тютюн, видобуток корисних копалин, діяльність ломбардів, обміну валют, лотерейна діяльність тощо зазвичай мають вищі ставки податків, ніж інші галузі економіки (виробництво товарів чи надання послуг).

Проте різке суттєве підняття ставки податку для будь-якої галузі бізнесу без обґрунтованих розрахунків зазвичай призводить до значної тінізації галузі і вимагає від держави додаткових витрат на боротьбу зі злочинністю в цій сфері. Наприклад, Луцик А. І. чітко вказує на тісну залежність розміру бюджетних надходжень від ступеня розвитку підприємницької діяльності та водночас

зазначає, що потенціал збільшення податкових надходжень податку на прибуток не можливо досягти за рахунок лише варіації ставки цього податку [130, с. 12].

Гральний бізнес вчені розглядали з позицій цивільного, адміністративного, фінансового, кримінального права, але передусім необхідно розглянути питання, що розуміти під діяльністю з організації та проведення азартних ігор з позицій податкового права.

Чинне законодавство не містить визначення грального бізнесу або діяльності з організації та проведення азартних ігор. Закон України «Про заборону грального бізнесу в Україні» (втратив чинність в 2020 році) давав визначення грального бізнесу з позицій забороненого (злочинного) виду діяльності і визначав його як «діяльність, пов'язана з організацією, проведенням та наданням можливості доступу до азартних ігор у казино, на гральних автоматах, комп'ютерних симуляторах, у букмекерських конторах, в інтерактивних закладах, в електронному (віртуальному) казино незалежно від місця розташування сервера» [186].

Закон № 768 визначає дає визначення поняття азартна гра: «будь-яка гра, умовою участі в якій є внесення гравцем ставки, що дає право на отримання виграшу (призу), імовірність отримання і розмір якого повністю або частково залежать від випадковості, а також знань і майстерності гравця» [185]. Але юридично некоректно визначати термін через аналогію: азартна гра це гра. Тому виникають проблеми з розумінням правової природи азартної гри та правової природи діяльності з організації та проведення азартних ігор як виду діяльності, що підлягає оподаткуванню.

У вітчизняній правовій науці немає єдності щодо правової природи азартної гри. Чи не вперше у вітчизняній правовій науці правову природу гри досліджувала Н. І. Майданик. Вчена стверджує, що договір гри є заснованим на ризику договірним правочином про виграш, укладеним двома чи кількома учасниками між собою або з організатором гри за правилами, встановленими організатором грального закладу. За цим договором «організатор гри організує і проводить для гравця азартну гру, а гравець на підтвердження участі в ній

вносить ставку (грошовий внесок), що в результаті гри при співпадінні (або неспівпадінні) обставин із встановленими виконавцем правилами приносить для кожної із сторін певний виграш або програш» [133, с. 220]. Н. І. Майданик відносить договір про ігри до договорів про надання послуг, вчена стверджує, що гра організовується гральним закладом як вид розваги, а у відносинах, що створюються з приводу ігор, наявні всі ознаки послуг, тобто відсутній матеріальний результат, а споживання цих послуг співпадає з процесом їх надання. Результатом є задоволення потреб людини в азартній грі та парі. При цьому одержання виграшу автор кваліфікує як «ознаку специфічного виду послуг, що призводить до певного уречевленого результату у вигляді виграшу» [132, с. 32].

Д. О. Гетманцев не погоджується з поглядом Н. І. Майданик, стверджуючи, що «договір про надання послуги передбачає певну еквівалентність між коштами, сплаченими особою, та послугою (певна цілеспрямована діяльність, що існує у формі корисного ефекту праці), яку він отримує від виконавця. Водночас у договорі про гру не спостерігається вчинення якоїсь еквівалентної дії на користь замовника взагалі. Предметом договору є право на участь у грі та відповідно право на одержання виграшу у випадку перемоги» [74, с. 30].

Детально природу алеаторної угоди в азартних іграх досліджував Д. О. Гетманцев, який справедливо зазначив: «відмінність зазначеного виду договорів полягає у тому, що виникнення прав та обов'язків сторін договору поставлене у пряму залежність від події, повністю незалежної від сторін, випадкової або просто об'єктивно невідомої сторонам, у процесі гри не створюється додана вартість. Тому науковець визначив договір про гру як відплатний двосторонній алеаторний договір, який укладається між фізичними, а при проведенні організованих ігор між фізичними та юридичними особами, предметом якого є право на участь фізичної особи у грі та одержання виграшу у випадку перемоги» [74, с. 32].

Термін «алеаторний» походить від лат. «alea» – гральна кістка, азартна гра, ризик, випадковість, небезпека, сміливе прагнення. Ризик в цивільному праві і

алеаторний ризик співвідносяться як родове і видове поняття. Саме тому алеаторному ризику притаманними є всі ознаки звичайного ризику в праві: алеаторний ризик пов'язаний з подоланням невизначеності в ситуації необхідності здійснення певного вибору в умовах ймовірності (допустимості) настання певної події, наслідки якої є невідомими. Проте, враховуючи природу такого виду ризику як алеаторний, можна визначити ряд особливих (специфічних) характеристик притаманних саме йому. «Алеаторний ризик є обов'язковим елементом правочинів під особливу умову у вигляді можливості (ймовірності) настання певної події, про момент та наслідки якої достовірно нічого не відомо. Настання такої події може бути бажаним явищем для учасника правовідносин такого роду (наприклад, виграш в лотерею) чи навпаки – небажаним (настання страхового випадку, що потягло, у свою чергу, виникнення зобов'язання здійснення виплат страховика)» [54, с. 57]. В азартних іграх реалізація ризику призводить до досягнення мети вступу у відповідні відносини.

Схожу позицію підтримав в подальшому О. О. Грін, визначивши такі ознаки зобов'язань з азартної гри: «особливий ризик, який виникає з гри (алеаторний обов'язковий ризик); формування призового фонду гри її учасниками шляхом об'єднання внесків гравців для їх наступного нерівномірного розподілу; учасниками або стороною договорів гри та парі є її організатор, якщо інше не передбачено правилами гри або законом; спрямованість с волі учасників гри поставити себе в залежність від випадку з метою отримання задоволення від процесу гри та майнової вигоди від виграшу. Вчений запропонував такі ознаки договору азартної гри: консенсуальний або реальний, відплатний, двосторонній, приєднання, ризиковий (алеаторний)» [81, с. 194].

Топорецька вказує З. М., що «з точки зору правової природи азартна, гра являє собою відношення між певними суб'єктами, до яких відносяться учасники та організатори гри. Об'єктом гри є виграш, тобто грошові кошти або інше майно, в тому числі майнові права, які безоплатно передаються гравцю, що виграв при настанні результату, передбаченого правилами проведення конкретної азартної

гри. Правовідношення між учасниками гри виражаються в здійсненні певних дій, які повинні бути регламентовані правилами гри. Авторка визначає азартну гру як засновану на ризику угода між гравцем та організатором азартних ігор, в межах якої гравець погоджується за плату взяти участь в грі за встановленими організатором правилами, та у разі перемоги отримати виграш, при цьому результат гри повністю або частково залежить від випадковості, а сама гра супроводжується емоційною напруженістю гравця від очікування перемоги та захвату від перемоги (азартом)» [237, с. 25].

Існує позиція, що азартні ігри є фінансовою діяльністю, як правило доводять це на прикладі лотерей. Так, О. А Музика відносить лотереї до методів фінансової діяльності держави (метод добровільного акумулювання фондів коштів), адже сутністю відносин гри є саме перерозподіл коштів гравців (іншим гравцем, державі – не має значення) [148, с. 18]. Ми погоджуємось, що це може бути застосовано щодо лотерей у випадку державної монополії, тоді лотереї дійсно виконують функцію акумулювання приватних коштів гравців у публічні фонди коштів і їх витрачання на суспільні цілі. В Україні ж лотереї не є азартними іграми, а азартні ігри проводяться приватними організаторами (державним підприємствам така діяльність заборонена), тому азартні гра не може бути розглянута як фінансова діяльність.

Н. О. Петричко визначає азартні ігри як «ігри, проведення яких пов'язуються із одержанням матеріального виграшу грошей, цінностей, речей або права на володіння та розпорядження рухомим і нерухомим майном, і при цьому вченою не пов'язується із їх проведенням у визначеному місці» [158, с. 40–44].

Українське законодавство однозначно не дає відповіді на це питання в нормативно-правових актах. Проте ПК України містить визначення «електронні послуги як послуги, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, у тому числі шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях»

(пп. 14.1.56-5. п. 14.1 ст. 14 ПК України) [166]. Далі в кодексі наведено невичерпний перелік послуг, які відносяться до електронних, а також перелік послуг, які не відносяться до електронних. Проте азартні ігри в мережі Інтернет в цьому пункті не згадуються, хоча за визначенням підпадають під електронні послуги. З урахуванням комплексного аналізу норм Закону № 768 вважаємо, що під час прийняття у гравця ставки організатором укладається договір про участь в азартній грі, який з урахуванням зазначеного вище пункту ПК України є постанням електронних послуг.

Також слід згадати норми Державного класифікатора продукції та послуг ДК 016:2010, який в розділі 92 секції R передбачає «Послуги щодо організовування азартних ігор і укладання парі (як онлайн, так і офлайн) як вид послуг у сфері мистецтв, видовищно-розважальної та відпочинкової діяльності» [85]. КРАІЛ у своєму інформаційному повідомленні стверджує, що: «Організатор азартних ігор надає розважальну послугу, а гравець, як отримувач послуги – здійснює оплату шляхом внесення ставок» [252].

Оскільки Україна задекларувала своє прагнення стати частиною Європейського Союзу необхідно звертати увагу на підходи, які діють в ЄС.

У 2004 році Єврокомісія спробувала віднести гральний бізнес до сфери рулювання Директиви ЄС «Про послуги на внутрішньому ринку» [255], визнавши гральний бізнес послугами. Але вже в 2006 році до Директиви були внесені поправки, одна з яких (№59) передбачала пряму норму, що: «Ця Директива не поширюється на азартні ігри, пов'язані з укладенням парі в грошовому виразі, включаючи лотереї, прийом ставок... Як зазначено в самій директиві діяльність, пов'язана з азартними іграми, включно з лотереями та парі, має бути виключена зі сфери застосування цієї Директиви з огляду на специфічний характер цієї діяльності, яка передбачає впровадження державами-членами політики щодо державної політики та захисту споживачів» [255]. Але вказана директива не стосується і не застосовується до питань оподаткування.

Питання оподаткування регулюються Директивою Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість. Документ

вказує у ст. 135 (i), що за загальним правилом «держави-члени повинні звільняти від оподаткування такі операції: парі, лотереї та інші форми грального бізнесу, на умовах і з урахуванням обмежень, встановлених кожною державою-членом», але в ст. 401 вказується, що: «без обмеження інших положень законодавства Співтовариства, ця Директива не перешкоджає будь-якій державі-члену зберігати або впроваджувати податки на договори страхування, податки на парі та азартні ігри, акцизні збори, гербові збори або, загалом, будь-які податки, збори та обов'язкові платежі, які не можна охарактеризувати як податки з обігу, за умови, що утримання цих податків, зборів та обов'язкових платежів не призводить до виникнення формальностей під час перетину кордонів у торгівлі між державами-членами» [206]. Проте вказана директива не зазначає, який правовий статус азартних ігор в цілях оподаткування чи звільнення від оподаткування. Питання «оподаткування податком на прибуток підприємств діяльності суб'єктів господарювання з організації та проведення азартних ігор та діяльності з випуску та проведення лотерей, питання ліцензування грального бізнесу, а також питання щодо оподаткування платників податком на доходи фізичних осіб в Європейському Союзі регулюються на рівні національного законодавства країн-членів» [225].

Тут слід звернути увагу, що позицію трактування правового статусу азартних ігор через відсутність єдності в ЄС взяв на себе ЄСПЛ У справі Шиндлер проти Великої Британії Суд ЄС вперше підтвердив, що надання та використання транскордонних азартних ігор є економічною діяльністю, яка підпадає під дію Договору (хоча справа стосувалась лотерей, але в більшості країн ЄС лотереї віднесено до азартних ігор). Цікаво, що в рішенні суду детально описано неоднозначність підходів ЄС в той час. Так, у п. 16 та 17 Рішення суд вказує: *«Оцінюючи, чи застосовуються статті 30 і 59 Договору, уряди Бельгії, Німеччини, Ірландії, Люксембургу та Португалії стверджують, що лотереї не є «економічною діяльністю» за значенням Договору. Вони стверджують, що лотереї традиційно були заборонені в державах-членах або проводяться або безпосередньо державними органами, або під їх контролем, виключно в*

суспільних інтересах. Вони вважають, що лотереї не мають економічної мети, оскільки засновані на випадковості. У будь-якому випадку лотереї мають характер відпочинку чи розваги, а не економіки. Уряди Іспанії, Франції та Сполученого Королівства та Комісія стверджують, що проведення лотерей є «послугою» у значенні статті 60 Договору. Вони стверджують, що така діяльність стосується послуг, які зазвичай надаються за винагороду оператору лотереї або її учасникам, але на яку не поширюються правила вільного руху товарів» [146].

З точки зору оподаткування цікавою є рішення ЄСПЛ у справі C-124/97 «Леєре проти Фінляндії», де Суд не лише підтвердив віднесення грального бізнесу до послуг (справа стосувалась ігрових автоматів), але визнав, що держава може правомірно отримувати від грального бізнесу не лише податки, але й додатково забирати частину прибутку компанії. Так, Суд вказав в п. 41: *«Це правда, що суми, отримані таким чином державою для суспільних інтересів, можуть бути отримані іншими способами, такими як оподаткування діяльності різних операторів, уповноважених їх здійснювати в рамках правил невиключного характеру; однак зобов'язання, покладене на ліцензований державний орган, вимагаючи від нього сплачувати доходи від своєї діяльності, є заходом, який, враховуючи ризик злочинів і шахрайства, безумовно, є більш ефективним у забезпеченні встановлення жорстких обмежень щодо прибуткового характеру такої діяльності» [31].*

Далі Суд виносив аналогічні рішення, послідовно підтверджуючи належність різних видів азартних ігор до послуг. Зокрема, в 2003 році ЄСПЛ у Справі Гамбеллі проти Італії справа стосувалась ігор онлайн, Суд постановив, азартні ігри онлайн охоплюються *«поняттям послуги, і що національне законодавство, яке забороняє операторам, заснованим у державі-члені, пропонувати послуги азартних онлайн-ігор споживачам в іншій державі-члені, або перешкоджає свободі отримувати або користуватися послугами, які пропонує постачальник, заснований в іншій державі-члені, є обмеженням свободи надання послуг» [10].*

У 2011 році Комісія започаткувала дискусію щодо проблем у регулюванні онлайн азартних ігор, видавши «Зелену книгу» про азартні ігри в Інтернеті на внутрішньому ринку. В цьому документі Єврокомісія підтвердила, що «відповідно до законодавства ЄС, як підтверджено Судом Європейського Союзу, послуги азартних ігор підпадають під статтю 56 ДФЄС і, таким чином, підпадають під дію правил щодо надання послуг». Хоча послуги азартних ігор не регулюються галузевими нормативними актами на рівні ЄС і виключені з горизонтальних актів, таких як Директива про послуги (2006/123/ЄС) або Директива про електронну комерцію (2000/31/ЄС), вони підпадають під дію ряду правил вторинного законодавства ЄС [105]. Таким вторинним законодавством є: Директива про аудіовізуальні медіа-послуги, Директива про недобросовісну комерційну практику, Директива про дистанційний продаж, Директива про боротьбу з відмиванням грошей, Директива про захист даних, Директива про конфіденційність та електронне спілкування та Директива про спільну систему податку на додану вартість.

У 2014 році Єврокомісія випустила рекомендації про принципи захисту споживачів і гравців азартних ігор в Інтернеті та запобігання неповнолітнім азартним іграм в Інтернеті (2014/478/ЄС), в яких визначила: «послуга азартних онлайн-ігор» означає будь-яку послугу, яка включає ставку з грошовою вартістю в азартних іграх, включно з елементами навичок, таких як лотереї, ігри в казино, ігри в покер і ставки, які надаються будь-якими засобами на відстані, за допомогою електронних засобів або будь-якої іншої технології для сприяння комунікації та за індивідуальним запитом одержувача послуг» [33].

У Директиві 2015 року було визначено азартні ігри як послуги в цілях здійснення фінансового моніторингу. Так, Директива Європейського Парламенту і Ради (ЄС) 2015/849 від 20 травня 2015 року про запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування тероризму, про внесення змін до Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 648/2012 та про скасування Директиви Європейського Парламенту і Ради 2005/60/ЄС та Директиви Комісії 2006/70/ЄС визначає у ст. 3 (14) «послуги у

сфері грального бізнесу» означає «послуги, які включають прийняття грошових ставок в азартних іграх, включаючи ігри, які мають елемент навичок, такі як лотереї, ігри у казино, покер й укладення парі, і відбуваються за певною фізичною адресою або дистанційно, за допомогою електронних засобів або будь-яких інших технологій для полегшення комунікацій, і на індивідуальний запит одержувача послуг» [187]. Тут же у ч. 3 ст. 48 міститься зобов'язання стосовно кредитних установ, фінансових установ і надавачів послуг у сфері азартних ігор компетентні органи повинні мати посилені наглядові повноваження. Тобто тут надавачі послуг у сфері азартних ігор ставляться в одну лінію з надавачами фінансових послуг.

У 2021 році Європейським комітетом зі стандартизації 29 вересня 2021 року на запит Європейської комісії прийнято Стандарт «EN17531 – Звітність на підтримку нагляду за послугами онлайн-гемблінгу з боку регулюючих органів азартних ігор держав-членів», де знову ж таки онлайн-ігри визнано послугами [7].

В контексті законодавства України у сфері грального бізнесу не можемо не згадати справу «Світ розваг проти України», де суд чітко вказує, що «припинення дії дійсної ліцензії на ведення бізнесу є втручанням у право на мирне володіння майном, гарантоване статтею 1 Протоколу № 1, і що воно підлягає розгляду відповідно до другого абзацу цієї статті як захід контролю за використанням власності» [5].

Таким чином законодавство України з метою приведення у відповідність до вимог ЄС теж має чітко визначати, що участь в азартній грі є послугою, яка надається організатором під час їх проведення чи надання доступу до них, тому важливо внести відповідні зміни до ПК України та Закону № 768.

Правова кваліфікація азартних ігор як виду послуг ґрунтується на сукупності об'єктивних ознак, які дозволяють відмежувати таку діяльність від інших форм економічної активності. До основних характерних рис, що підтверджують її сервісну природу, належать:

1. Суб'єктна визначеність постачальника послуг. Організація азартних ігор здійснюється виключно суб'єктами господарювання, які отримали право на таку діяльність у встановленому законом порядку, а саме — шляхом проходження спеціальної ліцензійної процедури. Таким чином, постачальником послуги виступає організатор азартних ігор, який несе юридичну відповідальність за дотримання вимог законодавства та умов ліцензування.

2. Цільова спрямованість на конкретну категорію споживачів. Споживачами таких послуг є фізичні особи — гравці, які добровільно беруть участь в азартних іграх з метою отримання виграшу. Отже, послуга має персоніфікованого адресата, а сам правовий зв'язок між організатором та гравцем є юридично значимим.

3. Регламентованість порядку надання послуг. Процес надання послуг з організації азартних ігор здійснюється на підставі встановлених і затверджених оператором правил гри, що визначають порядок участі, умови отримання виграшу, обсяг прав і обов'язків учасників. Наявність нормативно закріпленого регламенту підтверджує структурованість та передбачуваність такої послуги.

4. Просторова визначеність місця надання послуг. Азартні ігри можуть проводитися у спеціально облаштованих стаціонарних гральних закладах (казино, зали ігрових автоматів тощо), а також у віртуальному середовищі — через вебсайти або мобільні застосунки організатора. Це свідчить про локалізацію послуги в межах фізичного або цифрового простору.

5. Технічне забезпечення процесу надання послуг. Реалізація послуги з проведення азартних ігор передбачає використання спеціального технічного й програмного забезпечення, зокрема — грального обладнання (рулеток, ігрових автоматів, столів тощо), генераторів випадкових чисел, ігрових платформ, що забезпечують функціонування онлайн-середовища. Це є доказом високого ступеня технологічної організації надання послуги.

Таким чином, проведення азартних ігор відповідає основним критеріям послуги в юридичному розумінні цього терміна — зокрема, з точки зору теорії податкового права та практики правозастосування в юрисдикції ЄС. Це дозволяє

кваліфікувати діяльність з організації азартних ігор як об'єкт оподаткування непрямыми податками, а також формує передумови для уніфікованого підходу до регулювання цієї сфери в межах єдиного економічного простору.

У науці немає єдності щодо розуміння поняття та змісту понять оподаткування, податок, адміністрування податків, це пов'язано з тим, що вона є міжпредметним поняттям і розглядається як економічна, юридична категорії або як категорія державного (публічного) управління.

За Мельником В. М. «адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування та засновується на державних законодавчих і нормативних актах» [141, с. 176]. Щодо податку, вчений зазначає, що «податки слід дослідити як триєдину проблему: з точки зору їх функціонування як методу акумуляції грошових коштів держави; з огляду на можливість використання їх як інструменту регулювання соціально-економічних процесів в країні; з точки зору організації управлінської діяльності стосовно процесу оподаткування (адміністрування податків)» [142, с. 32]. Щодо співвідношення цих понять вчений зазначає, що податкова система включає в себе: підсистему податкового законодавства, підсистему податкових органів та підсистему застосування податкового законодавства (адміністрування податків) [142, с. 123].

Селіванов А. О. розглядає адміністрування податків як «правовідносини, що складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно примусового характеру до платників податків» [221, с. 34]. Проте це так зване «вузьке» визначення, яке не охоплює інші правовідносини між платником податку та контролюючим органом під час його реєстрації платником податку та під час добровільної сплати ним податків.

Інші ж науковці, зокрема, Крисоватий А. І. та Томнюк Т. Л., навпаки розглядають цю категорію в широкому розумінні, стверджуючи, що «адміністрування податків – це сукупність взаємопов'язаних управлінських процедур, операцій та функцій прикладного характеру, які виконують органи

виконавчої влади в безперервному циклічному процесі реалізації податкової політики держави з метою забезпечення мобілізації податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових коштів держави та органів місцевого самоврядування. В широкому розумінні адміністрування податків – це управлінська діяльність в організації відносин органів виконавчої влади і суб'єктів господарювання в процесі справляння обов'язкових платежів» [120, с. 44], тобто в широкому розумінні адміністрування є організацією процесу оподаткування певної діяльності чи оподаткування певним податком. Тут ми погоджуємось з вченими, що адміністрування за своєю суттю є реалізацією державної політики у сфері оподаткування.

Чорний М. П. фіскальне адміністрування визначає, «як обумовлену нормами законодавства діяльність фіскальних органів щодо забезпечення надходжень до бюджетів та цільових державних фондів» [244, с. 6], тобто адміністрування є управлінням процесом справляння податків.

Не можемо не звернути уваги на позицію Андрущенка В. Л., який розглядає фіскальне адміністрування як політику, науку та мистецтво: «Фіскальне адміністрування – державна політика в розумінні дій владних і управлінських структур, за допомогою яких наявні фінансові ресурси у певних пропорціях розподіляються через механізм оподаткування між приватним і публічним секторами економіки, між державою і населенням, а уряд за рахунок податків реалізує свої функції. Фіскальне адміністрування – наука, що формулює принципи ефективного управління податковою системою за даних соціально-економічних умов і суспільно-політичних обставин, оцінює податкову систему в світлі певних теоретичних критеріїв. Фіскальне адміністрування – мистецтво у всьому, що стосується успішного забезпечення з боку причетних до оподаткування державних діячів, службовців і спеціалістів з реалізації податкової політики шляхом проведення адекватних рішень через органи законодавчої представницької влади (що в умовах плюралістичної демократії може бути проблемою) та функціонування податкової системи на основі професійних знань, досвіду і високої виконавської майстерності» [55, с. 28].

Цілком підтримуємо бачення О. Р. Баріна, який слушно зауважує, що поняття «податкова система» і «система оподаткування» тотожними не є. «Відповідно, податкова система являє собою сукупність податків, зборів, інших платежів, яких законодавчо закріплено у конкретній державі, а система оподаткування є сукупністю принципів, форм і методів встановлення податків, зборів та інших платежів, їх зміни або скасування, особливостей сплати, контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства» [59, с. 15].

Підсумовуючи зазначимо, що поняття оподаткування і адміністрування не є тотожними, але в літературі більшу увагу приділяли саме адмініструванню. Вважаємо, що система управління державою податковими відносинами включає більший спектр процедур, ніж адміністрування податків, оскільки така система управління охоплює й ті процедури, що передують процесу справляння податків, зокрема: визначення стратегічних напрямів розвитку всієї системи оподаткування, розроблення і прийняття законів з питань оподаткування [51, с. 70].

Тому пропонуємо розглядати адміністрування як частину оподаткування. *Оподаткування діяльності з організації та проведення азартних ігор є організаційно-функціональною системою, яка включає в себе правовідносини, які виникають у сфері встановлення і скасування податків і зборів, визначення інших елементів податку, встановлення пільг платникам, які здійснюють діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор, правовідносини у сфері справляння податків, а також а також права, обов'язки і відповідальність платників податків та контролюючих органів.* Щодо адміністрування податків, підтримуємо широке розуміння адміністрування як сукупність управлінських процедур, операцій, функцій та дій контролюючих органів і дій їх посадових осіб, які забезпечують сплату податків організаторами азартних ігор. Таким чином пропонуємо таке визначення: *адміністрування податків у сфері грального бізнесу – це сукупність управлінських процедур, операцій, функцій та дій*

контролюючих органів і дій їх посадових осіб, які забезпечують сплату податків організаторами азартних ігор.

На ефективність оподаткування сфери грального бізнесу сьогодні впливають ряд проблем, більшість з яких не залежать від контролюючого органу, проте вирішення яких дозволить суттєво покращити оподаткування з цієї сфери.

Наразі ми вбачаємо такі проблеми, які впливають на розмір податкових надходжень від сфери грального бізнесу:

- непослідовна політика щодо державного регулювання та оподаткування грального бізнесу. Неврахування державою особливостей грального бізнесу, його ризиковості для суспільства та необхідності обмеження обсягів цього ринку в інтересах суспільства [161, с. 81; 232, с. 85; 34, с. 358; 41, с. 95].

- необхідність реформування моделі оподаткування грального бізнесу з урахуванням найвищої в Європі вартості ліцензій на організацію та проведення азартних ігор та розрахунок найбільш ефективної ставки податку з урахуванням інших платежів до бюджету [45, с. 96];

- потреба у реформуванні системи оподаткування грального бізнесу, у тому числі врахування певної суми виграшу, який не підлягатиме оподаткуванню;

- відсутність Державної системи онлайн-моніторингу, як основного інструмента для моніторингу в режимі реального часу обороту організаторів азартних ігор і контролю повноти відображення ними своїх доходів та сплати податків. Така система згідно Закону № 768 мала бути впроваджена до серпня 2022 року, проте досі відсутня;

- недосконалість базового законодавства, яке регулює гральний бізнес та суміжні види діяльності, що дозволяє проводити оптимізацію податків шляхом маскуванню діяльності з організації та проведення азартних ігор під суміжні види діяльності [162, с. 625];

- недостатньо ефективна робота правоохоронних органів щодо боротьби з нелегальним гральним бізнесом та кримінальними правопорушеннями, які вчиняються у сфері грального бізнесу [163, с. 195];

- недостатнє співробітництво Державної податкової служби України з Комісією з регулювання азартних ігор та лотерей, Міністерством фінансів України у питаннях контролю за діяльністю організаторів азартних ігор;
- відсутність досвіду у працівників ДПС у питаннях адміністрування податків у сфері грального бізнесу.

Всі ці проблеми потребують вирішення в найближчий час. Тоді ми можемо очікувати на суттєве покращення показників надходжень до бюджету податків від діяльності з організації та проведення азартних ігор.

Для вирішення вказаних проблем пропонується:

- розмежувати поняття оподаткування та адміністрування у податковому законодавстві та на рівні методичних підходів, чітко окресливши сферу повноважень кожного елементу управління податковими відносинами у сфері грального бізнесу;
- розробити та ввести в експлуатацію Державну систему онлайн-моніторингу для забезпечення прозорого контролю за обігом коштів та повнотою сплати податків у режимі реального часу;
- переглянути модель оподаткування грального бізнесу, включно з обґрунтуванням доцільного рівня ставок податків і впровадженням неоподатковуваного мінімуму для виграшів, орієнтуючись на європейські практики;
- переглянути разом з моделлю оподаткування вартість ліцензій на організацію азартних ігор до економічно доцільного рівня для зниження бар'єрів входу на легальний ринок та стимулювання детінізації галузі;
- удосконалити законодавство, яке регламентує здійснення діяльності у сфері грального бізнесу і суміжних сферах (лотереї, рекламні заходи), аби унеможливити маскуванню азартної діяльності під інші види господарської діяльності з метою податкової оптимізації;
- посилити міжвідомчу співпрацю між ДПС України, Міністерством цифрової трансформації України, Міністерством фінансів України, Державною

службою фінансового моніторингу України та Державним агентством «ПлейСіті» для скоординованого контролю над гральним ринком;

- розробити спеціалізовану навчальну програму для працівників ДПС щодо адміністрування податків у сфері азартних ігор з урахуванням особливостей галузі та міжнародного досвіду;

- забезпечити належне методичне забезпечення правоохоронних органів у сфері протидії нелегальному гральному бізнесу та розслідування пов'язаних кримінальних правопорушень [94, с. 273].

1.2. Етапи становлення системи оподаткування діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор в Україні: історико-правовий аналіз

Питанням правового регулювання грального бізнесу присвячено досить багато уваги у вітчизняній правовій доктрині. Проте в основному роботи присвячені питанням форм та методів державного регулювання, контролю та нагляду за ринком грального бізнесу, вивчення зарубіжного досвіду державного регулювання цього ринку, захисту гравців від ігрової залежності.

Питанню оподаткування грального бізнесу, оцінки впливу зміни певних ставок та особливостей адміністрування податків з ринку грального бізнесу на легальних ринок грального бізнесу, надходження до бюджету та ступеня тінізації ринку залишались поза увагою вітчизняних вчених. Тому дуже важливо простежити історію оподаткування ринку грального бізнесу в Україні, що дозволить нам наблизитись до розуміння проблем з оподаткуванням та адмініструванням податків від діяльності з організації та проведення азартних ігор.

Окремі питання оподаткування та адміністрування податків від грального бізнесу в Україні в умовах воєнного стану розглядалися в роботах таких вчених: В. В. Бурдоля, Д. О. Гетманцева, Н. В. Грабовської, А. В. Кичинської, П. П. Латковського, М. О. Лиськова, О. М. Лутак, Г. В. Мацькова,

М. А. Погорецького, І. В. Сергієнко, О. М. Сердюкова, М. О. Слатвінської, І. В. Стояненко, З. М. Топорецької, Ю. С. Шорохової та інших вчених. Проте комплексно питання історії (генезису правових підстав) оподаткування та адміністрування ринку грального бізнесу в Україні не були досліджені.

Україна в процесі свого розвитку змінювала підходи як до правового регулювання ринку грального бізнесу в цілому, так і до моделей його оподаткування. При цьому, періодизація зміни підходів до оподаткування цього ринку нерозривно пов'язана з періодизацією публічного управління цим ринком, хоча і не відповідає чітко цим періодам. Так, З. М. Топорецька виділяє такі періоди публічного управління ринком грального бізнесу: «1. Вседозволеність грального бізнесу (з 1990 до 1998 р.); 2. Ліцензування та патентування грального бізнесу (1998–2009 рр.); 3. Заборона грального бізнесу (2009–2020 рр.); 4. Легалізація грального бізнесу (2020 р. і по теперішній час)» [237, с. 60], проте оподаткування ринку грального бізнесу не залежало прямо від цих етапів.

16 липня 1990 року Верховною Радою Української РСР була прийнята Декларація про державний суверенітет України. «Акт проголошення незалежності України було схвалено 24 серпня 1991 року та підтверджено на референдумі 1 грудня 1991 року, з того часу Україна почала формувати своє законодавство, хоча все ще послуговувалась актами УРСР» [249, с. 112].

Закон УРСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 року визначав види податків та засади їх справляння. Стаття 12 передбачала, що «об'єктом оподаткування податком на доходи є доходи, одержані від казино, відеосалонів (відеопоказу), експлуатації гральних автоматів з грошовим виграшем, а також від проведення масових концертно-видовищних заходів на відкритих майданчиках, стадіонах, у палацах спорту, інших приміщеннях» [205].

Відповідно ч. 4 ст. 4 до Закону України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21 лютого 1992 року № 2146-XII «доходи (включаючи доходи від оренди та інших видів використання) від казино, відеосалонів, відеопоказу (незалежно від способу показу), прокату відео- і аудіокасет і запису на них, гральних автоматів з грошовим виграшем, а

також доходи від проведення масових концертно-видовищних заходів на відкритих майданчиках, стадіонах, у палацах спорту, інших приміщеннях, кількість місць в яких перевищує дві тисячі, підлягають оподаткуванню за ставкою 70 процентів» [200]. Об'єктом оподаткування була не виручка, а валовий дохід підприємства, тобто зменшений на суму витрат по цих операціях. Закон в цілому з продовженням на кожен рік діяв з 1 січня 1992 року до 31 грудня 1994 року. Така доволі висока ставка податку поряд з відсутніми інструментами державного регулювання і контролю, адже Україна успадкувала дозвоільне регулювання УРСР і не мала чіткого державного регулювання ринку азартних ігор, не сприяла сплаті ринком податків, а сам ринок в основному знаходився в тіні.

З 1 січня 1995 року було введено в дію Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР. Пунктом 4.2.2 статті 4 було передбачено, що «прибуток від проведення лотерей (крім державних), від казино, інших гральних домів (місць), ігрових автоматів з грошовим виграшем та іншого грального бізнесу (включаючи доходи від оренди та інших видів використання майна для його потреб) оподатковується за ставкою 60 відсотків, якщо інше не встановлено спеціальним законодавством про оподаткування доходів, одержуваних від грального бізнесу» [201]. Об'єктом оподаткування був «балансовий прибуток підприємств» [251, с. 149]. Крім того, цим законом визначалось, що будь-яка особа, яка здійснювала виплату особі у зв'язку із виграшем у казино, бінго, інші ігри у гральних місцях (домах), була зобов'язана також утримувати та вносити до бюджету 30% від суми прибутку такої особи, який визначається як різниця між її доходами, отриманими у вигляді виграшів за відповідний робочий день, та витратами, понесеними такою фізичною особою протягом такого робочого дня, пов'язаними з таким виграшем, але не більше суми такого виграшу. Тобто ця сума додатково стягувалась організатором, а гравець мав самостійно задекларувати та сплатити ще 20% відповідно до Закону № 13-92.

Питання оподаткування грального бізнесу не можуть розглядатись окремо від його патентування чи ліцензування, адже організатори азартних ігор сплачували в бюджет ці платежі. Крім того питання дозвільного правового регулювання грального бізнесу в цілому впливали на ефективність адміністрування податків і показували реальну картину на ринку грального бізнесу.

Отже додатково до вказаних вище податків з 1996 року було запроваджено патентування грального бізнесу. Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» набрав чинності в 1996 році і зазнавав періодичних змін щодо патентування грального бізнесу, вартість патенту спочатку визначалась в екю за гральний стіл чи гральний автомат, а потім в гривнях [178]. У цьому Законі вперше було надано визначення гральному бізнесу як: «діяльність, пов'язана з влаштуванням казино, інших гральних місць (домів), гральних автоматів з грошовим або майновим ви грашем, проведенням лотерей (крім державних) та розиграшів з видачею грошових ви грашів у готівковій формі поза банківськими установами або в майновій формі на місці» [178]. А сам гральний бізнес розглядався як послуги. І саме операції з надання послуг у сфері грального бізнесу підлягали патентуванню. Торговий патент видавався на 60 календарних місяців на кожне окреме гральне місце (гральний автомат, гральний стіл).

Вартість торгового патенту на здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу встановлювалася (за рік), але сплачувалась щоквартально. Для використання грального автомату з грошовим або майновим ви грашем - у сумі, еквівалентній 350 екю; для використання грального столу з кільцем рулетки - у сумі, еквівалентній 8000 екю; для використання інших гральних столів (спеціальних столів для казино, крім столів для більярду) - у сумі, еквівалентній 6000 екю за кожний стіл; для використання кегельбанів, що приводяться у дію за допомогою жетона, монети або без них - у сумі, еквівалентній 1000 екю за кожний гральний жолоб (доріжку); для використання столів для більярду, що приводяться в дію за допомогою жетона, монети або без

них, крім столів для більярду, що використовуються для спортивних аматорських змагань, - у сумі, еквівалентній 300 екю за кожний стіл для більярду; для здійснення інших видів грального бізнесу, включаючи розиграші з видачею грошових виграшів у готівковій формі поза банківські установи або у майновій формі на місці, - у сумі, еквівалентній 1200 екю за кожний окремий вид (місце) грального бізнесу. 100 екю в 1996 році складали близько 225 грн, тоді 100 дол США становили близько 174 грн [90, с. 197].

З 1998 року вартість патентів було замінено з екю на гривні і вони становили на рік: «для використання грального автомату з грошовим або майновим виграшем - 700 гривень; для використання грального столу з кільцем рулетки - 32000 гривень; для використання інших гральних столів (спеціальних столів для казино, крім столів для більярду) - 24000 гривень за кожний стіл» [178]. У кінці 1999 року цю вартість збільшили удвічі, а в кінці 2003 ще раз збільшили удвічі. Далі з 2005 року і до дати втрати чинності законом (01.01.2011) вартість патенту становила: для використання грального автомата з грошовим або майновим виграшем - 4200 гривень; для використання грального столу з кільцем рулетки - 192000 гривень; для використання інших гральних столів (спеціальних столів для казино, крім столів для більярду) - 144000 гривень за кожний стіл.

З цього часу розпочалося масове встановлення гральних автоматів повсюди, яке досягло піку в 2003-2005 роках, адже плата за гральний автомат в 700 грн без необхідності отримання ліцензії була копійчаною для організаторів. Після підняття вартості торгового патенту організатори брали один патент, але встановлювали кілька (4-5 гральних автоматів), домовляючись з правоохоронними органами. Крім того, ніяк не контролювався відсоток виграшності ігрових автоматів, тому організатори встановлювали його на рівні 10-15%, а ігри на гральних автоматах швидше нагадували шахрайську схему, ніж легальний бізнес. Податкових надходжень теж практично не було, адже не застосовувались заходи контролю за оборотом організаторів.

Тому держава почала вживати заходів для контролю обороту коштів в гральному бізнесі. З 11.06.2003 року набув чинності Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму», який передбачив, що гральні заклади стали суб'єктами первинного фінансового моніторингу [188]. На виконання вимог вказаного Закону прийнято постанову КМУ «Про затвердження Порядку проведення внутрішнього фінансового моніторингу суб'єктами господарювання, що провадять господарську діяльність з організації та утримання казино, інших гральних закладів, і ломбардами», яка почала діяти з 1 січня 2004 року. В цій постанові вперше визначено поняття азартної гри та грального закладу, а також поняття казино. Згідно постанови азартні гра це гра, участь у якій дає змогу набувати гроші, інше майно або майнові права, результат якої визначається діями, цілком або частково залежними від випадку, умовою участі в якій є внесення гравцем ставки (в тому числі ігри в букмекерських конторах, на іподромах та інших видах тоталізатора); гральний заклад - окреме приміщення або будівля з гральним залом (залами) для відвідувачів, у якому (яких) проводяться азартні ігри» [196].

Так, КМУ запровадив терміни переведення суб'єктів підприємницької діяльності на облік розрахункових операцій у готівковій та безготівковій формі із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій та встановив для гральних автоматів дату не пізніше 1 липня 2002 року, потім відкладали це рішення кілька разів до 1 липня 2003, 2004, 2005, а потім 31 грудня 2006 р. [210]. Відсутність фіскалізації дозволяла організаторам ігор на гральних автоматах приховувати реальну фінансову картину і ухилялись від сплати податків.

Законом № 283/97-ВР від 22.05.97 р. з 1 липня 1997 року було передбачено у пункті 10.2 статті 10 «обов'язок будь-якої особи, яка здійснює виплату фізичній чи юридичній особі у зв'язку з виграшем такої особи у лотерею (крім державної грошової), казино, в інших гральних місцях (домах), зобов'язана утримувати у вигляді податку та вносити до бюджету 30 відсотків суми такого виграшу за рахунок такої суми» [181]. При цьому ставку податок на прибуток для

всіх було зменшено до 30%, а з 01.01.2004 р. – до 25%. Таким чином вказану вище ставку розділили на податок на прибуток та податок з виграшів. З 16.12.1997 року норму було уточнено, почали враховувати витрати за добу, а саме передбачили обов'язок: утримувати та вносити до бюджету 30 відсотків суми прибутку такої особи, який визначається як різниця між її доходами, отриманими у вигляді виграшів за відповідний робочий день, та витратами, понесеними такою фізичною особою протягом такого робочого дня, пов'язаними з таким виграшем, але не більше суми такого виграшу. У 2004 норми про оподаткування виграшів було вилучено та перенесено у Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб». Закон діяв до 1 квітня 2011 року, а окремі положення до 01.01.2013.

Для громадян завжди було передбачено пільгу, вони не сплачували податок з виграшів в державну грошову лотерею (державна лотерея в Україні ніколи не відносилась до азартних ігор, адже мала зовсім інші ознаки, ніж класична азартна гра та іншу модель адміністрування) [235, с. 155]. Приватні лотереї визнавались азартними іграми, але вони не набули такого поширення в Україні, а потім взагалі були заборонені. Наразі питання віднесення лотерей до азартних ігор не є предметом нашого наукового дослідження, а тому ми не розглядаємо питання оподаткування лотерей у цій роботі. Хоча в цілому в науці багато уваги приділено питанням співвідношення лотерей та грального бізнесу в роботах З. М. Топорецької [238, с. 99], О. М. Лиськова [129, с. 226], Д. О. Гетманцева [74, с. 159] та інших.

Щодо інших виграшів, то вони відносились до доходів, які підлягали оподаткуванню прибутковим податком з громадян Української РСР. Відповідно до Закону УРСР «Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства» від 5 липня 1991 року №1306-XII [203]. Вказаний Закон передбачав різні ставки податку залежно від обсягу та виду доходів громадян, які коливались залежно від обсягу доходів. Виграші потрапляли в інші доходи, оподаткування яких регулювалось розділом V Закону,

а ставки податку складали від 12% до 30%. Закон діяв з 1 липня 1991 року по 6 січня 1993 року.

З 1993 року на заміну вказаному вище Закону було прийнято Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26 грудня 1992 року №13-92. Вже традиційно виграші в лотерею не оподатковувались. Щодо інших доходів від здійснення підприємницької діяльності, вони оподатковувались за ставкою 20% від валового доходу. З 30.06.2005 року було внесено зміни до цього Закону, які передбачали заборону «спрощеної системи оподаткування з 1 липня 2005 року для суб'єктів підприємницької діяльності, які провадять діяльність у сфері грального бізнесу (в тому числі діяльність, пов'язану із влаштуванням казино, інших гральних місць (домів), гральних автоматів з грошовим або майновим виграшем, проведенням лотерей (у тому числі державних) та розіграшів з видачею грошових виграшів у готівковій або майновій формі)» [204]. По закінченні календарного року громадяни, які одержували зазначені доходи, повинні були подати до ДПІ за місцем свого проживання річну податкову декларацію про річний сукупний оподатковуваний дохід, на підставі даних якої їм провадився остаточний перерахунок сум податкових зобов'язань. Декрет втратив чинність 1 січня 2012 року.

Слід зазначити, що спрощена система була запроваджена 1 січня 1999 року на підставі Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 3 липня 1998 року № 727/98. Проте в Указі було зазначено, що спрощена система не поширюється на суб'єктів підприємницької діяльності, на яких поширюється дія Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» в частині придбання спеціального торгового патенту[207]. Проте для грального бізнесу видавались не спеціальні, а звичайні торгові патенти з фіксованою платою, а тому вони могли перебувати на спрощеній системі оподаткування, що не сприяло ефективному адмініструванню сплати ними податків.

Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» набрав чинності в 1996 році і зазнавав періодичних змін щодо

патентування грального бізнесу, вартість патенту спочатку визначалась в екю за гральний стіл чи гральний автомат, а потім в гривнях [178]. Закон діяв до 1 січня 2011 року, але з 2009 року гральний бізнес було заборонено.

З 01.01.2004 року в Україні почав діяти Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб», який традиційно передбачав звільнення від оподаткування виграшів у лотерею та вперше чітко встановив, що інші виграші (у тому числі в азартну гру) оподатковуються згідно пункту 7.3 за подвійною ставкою податку (30%), але згідно пункту 9.5.2 об'єкт оподаткування виграшів в казино визначався як позитивна різниця між сумою такого доходу та документально підтвердженими витратами, понесеними у зв'язку з отриманням такого доходу протягом такого року [202]. Тоді ж втратила чинність норма пп. 10.2.2 ст. 10 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" щодо утримання податку у розмірі 30% від суми прибутку фізичної особи.

При цьому п. 22.2 ст. 22 "Прикінцевих положень" Закону № 889 встановлено, що у разі, якщо норми інших законів чи інших законодавчих актів, що містять правила оподаткування доходів (прибутків) фізичних осіб, суперечать нормам Закону № 889, пріоритет мають норми Закону N 889. Тому з початку 2004 року слід застосовувати порядок та ставку оподаткування виграшів фізичних осіб в азартні ігри, передбачені виключно Законом № 889. Закон діяв до 01.01.2011 року.

Цікавим був факт, що Законом України «Про заборону грального бізнесу в Україні» від 15 травня 2009 року № 1334-VI гральний бізнес було заборонено [186], проте зміни до законів щодо його оподаткування внесено не було.

Також впроваджувався контроль за доходами фізичних осіб. У 2003 році було затверджено Порядок обліку доходів фізичних осіб у гральних закладах та персоніфікації таких осіб [195], який передбачав з 1 січня 2004 року в гральних закладах облік доходів фізичних осіб та персоніфікацію таких осіб. У спеціальний журнал заносились персональні дані, а фішки та жетони повинні були продаватись з використанням РРО, про виграші складались довідки у двох примірниках, один з яких залишався в гральному закладі. Щодо кожного гравця

потрібно було занести інформацію до журналу про виграш, витрати та позитивну різницю. У Відповідній довідці для гравця також мали вказуватись інформація про виграш в азартні ігри та понесені у зв'язку з отриманням такого виграшу витрати. Але всі ці документи також заповнювались формально, адже до діяльності у сфері грального бізнесу до 2006 року не встановлювались вимоги щодо ідентифікації гравця чи будь-які інші вимоги до здійснення діяльності.

Лише в 2006 році було прийнято окремі ліцензійні умови. Наказом Державного комітету з питань регуляторної політики та підприємництва та Міністерства фінансів України «Про затвердження Ліцензійних умов провадження організації діяльності з проведення азартних ігор і Порядку контролю за дотриманням Ліцензійних умов провадження організації діяльності з проведення азартних ігор» [191]. Цим документом було визначено основні види азартних ігор, види грального обладнання, вимоги до гральних закладів [248, с. 260]. Тут вже було чітко вказано, що каса грального закладу повинна бути обладнана РРО. Проте дієвих інструментів контролю за оборотом коштів організаторів передбачено не було, що дозволяло організаторам і далі приховувати реальні доходи і не сплачувати податки. Наприклад, взагалі не було вимоги проводити ідентифікацію гравців у гральному закладі.

Окремо слід звернути увагу на ліцензування грального бізнесу. З прийняттям у 2000 році Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» [199] організація та утримання тоталізаторів, гральних закладів стали видами діяльності, які підлягали ліцензуванню. Органом ліцензування з організації та утримання тоталізаторів, гральних закладів були Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські держадміністрації (пункт 31 постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку органів ліцензування» від 14.11.2000 р. № 1698) [192].

Вартість ліцензії була порівняно невеликою. Так, відповідно до пункту 1 постанови Кабінету Міністрів України "Про термін дії ліцензії на провадження певних видів господарської діяльності, розміри і порядок зарахування плати за

її видачу" від 29.11.2000 р. № 1755 термін дії ліцензії було встановлено 3 роки (пізніше змінено на 5 років), а плата за її видачу становила розмірі 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, якщо органом ліцензування є центральний орган виконавчої влади, або 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, якщо органом ліцензування є місцевий орган виконавчої влади [209].

Цікаво, що в подальшому було запроваджено подвійне ліцензування такої діяльності з 2005 року. До вказаної вище ліцензії додалась ліцензія на організацію діяльності з проведення азартних ігор [180]. Органом ліцензування було визначено Міністерство фінансів України. Тоді ж було внесено зміни до ст. 15 Закону про ліцензування і визначено на рівні закону вартість ліцензій у сфері грального бізнесу. Вона становила 30 000 євро за кожний рік користування такою ліцензією: на кожну особу, що провадить діяльність з організації та проведення азартних ігор на гральних автоматах; на кожний пункт тоталізатора - при провадженні букмекерської діяльності; на кожний електронний сервер - при провадженні діяльності з організації та проведення азартних ігор в електронному (віртуальному) казино; на кожний гральний зал - при провадженні діяльності з організації та проведення азартних ігор у казино та інших азартних ігор.

Суттєвих змін система оподаткування ринку грального бізнесу та адміністрування податків зазнала з набранням чинності Податковим кодексом України 1 січня 2011 року [166]. Тобто гральний бізнес було заборонено та визнано злочином, натомість Податковий кодекс визначав особливості оподаткування фактично злочинної діяльності. Впроваджена ним система залишилась майже без змін до сьогодні, адже з легалізацією грального бізнесу система його оподаткування змінена не була.

Отже відповідно до Податкового кодексу України організатори азартних ігор сплачували: 10% від виручки від азартних ігор на гральний автоматах, 18% – від різниці між доходом і виплаченими виграшами для інших видів грального бізнесу (казино, казино онлайн, букмекерська діяльність), а також додатково 18%

податку на прибуток, при цьому сплачений податок на дохід не враховувався при обчисленні податку на прибуток. Окремо всі виграші незалежно від суми оподатковувались – 18% ПДФО та 1,5% військовий збір [166], при цьому ні розміри ставок, ні витрати на гру за певний період, як це було в попередніх редакціях податкових законів, описаних вище, не враховувались. Крім того, на організаторів азартних ігор було покладено обов’язок подавати персоналізовану звітність про кожен виграш гравця незалежно від суми як на податкового агента, тоді як для операторів лотереї звітність була суттєво спрощена і встановлена по аналогії як для банків. Окремо слід згадати, що ПК України запровадив оподаткування виграшів у лотерею на суму, яка перевищувала 50 мінімальних заробітних плат.

Оскільки після легалізації грального бізнесу в 2020 році система оподаткування змінена не була, а Законом України «Про державне регулювання діяльності щодо організації та проведення азартних ігор» [185] впроваджено найвищу в Європі варіть ліцензій на організацію та проведення азартних ігор, зокрема, лише казино в Києві мало платити еквівалент 2 млн євро на рік, то стало очікуваним те, що вести «в білу» діяльність стало не вигідно, а тому легалізований гральний бізнес опинився в «в тіні» з точки зору сплати податків, адже недосконале адміністрування дозволяло організаторам маніпулювати з фінансовими показниками своєї діяльності. Так, наприклад, легальний організатор азартних ігор в залах гральних автоматів повинен 90% виручки спрямувати на виграші, а 10% на податки. Тобто гроші для сплати за ліцензію, оплати заробітної плати працівникам, купівлю грального обладнання, оренду приміщення і т.д. вже не залишалось [239]. Чому держава свідомо зробила таку систему оподаткування, при якій бізнес або збитковий або в тіні незрозуміло. Серйозною перепорою для ефективного адміністрування податків стала відсутність Державної системи онлайн моніторингу, яка повинна була запрацювати не пізніше літа 2022 року, але так і не запрацювала.

Далі Парламент намагався внести зміни до податкового законодавства, детальний аналіз відповідних законопроектів проводився свого часу З. М.

Топорецькою [41, с. 94], але оскільки жоден з законопроектів прийнято не було, не будемо в межах цього наукового дослідження розглядати не прийняті законодавчі ініціативи.

Негативною ініціативою парламенту вважаємо те, що Законом України Про внесення змін до розділу VI "Прикінцеві та перехідні положення" Бюджетного кодексу України та розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України № 2192-IX від 14 квітня 2022 року суб'єктам господарської діяльності, що відповідно до отриманих ліцензій здійснюють діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора) надавався дозвіл перебувати на спрощеній системі оподаткування на період воєнного стану [183]. Відповідні зміни до Податкового кодексу України набрали чинності 26.04.2022 року. Тобто, оператори практично всієї сфери азартних ігор перейшли на спрощену систему оподаткування, сплачуючи лише 2% єдиного податку, чим значно знизили своє податкове навантаження [108, с. 286]. Проблема виникла не лише у питанні ставки податку, але можливості перебування на спрощеній системі обліку та звітності, яка дозволяє вести спрощений облік, а отже негативно впливає на можливості адміністрування всіх податків з галузі. Так, з 1 січня по 31 серпня 2022 року суб'єкти господарювання, що займаються організацією та проведенням азартних ігор, лотерей, парі (букмекерське парі, парі тоталізатора) та які згодом перейшли на спрощену систему оподаткування, загалом сплатили 174 млн грн податку на прибуток підприємств, 0,3 млн грн податку на додану вартість та 0,1 млн грн земельного податку. А з моменту переходу на спрощену систему ці ж суб'єкти сплатили лише 13,4 млн грн єдиного внеску, продовжуючи здійснювати активну діяльність. Це вкрай мізерні суми для такого ринку. Тому Верховна Рада України 12 січня 2023 року прийняла цілком обґрунтоване рішення та в Законі України про внесення змін до підрозділу 8 розділу XX Податкового кодексу України заборонила перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування [184].

Таким чином можемо виділити такі етапи зміни моделей оподаткування грального бізнесу: 1) з моменту здобуття Україною незалежності і до 2009 року (заборона грального бізнесу); 2) з 2010 до 2020 з дати набрання чинності Податковим кодексом України до моменту дозволу грального бізнесу; 3) з 2021 і до сьогодні – тенденції зміни підходів до оподаткування після дозволу грального бізнесу. При цьому етапи оподаткування грального бізнесу не залежать від етапів його державного регулювання.

На першому етапі, починаючи з 90-х років XX століття Україна встановлювала дуже високі ставки податків для грального бізнесу, проте інструментів для ефективного адміністрування таких податків не впроваджувала, а тому весь ринок знаходився в тіні і держава не отримувала надходжень до бюджету. Починаючи з 2000-х років відбувались певні зміни податкового законодавства: ставки податку знижувались, але впроваджувалась плата за торгові патенти і за ліцензії та встановлювались вимоги до обліку та звітності, що разом з впровадженням патентування галузі дозволило дещо покращити ситуацію з адмініструванням податків, але все ж цього було недостатньо. Проте в 2009 році гральний бізнес став забороненим кримінально караними діями, тоді як зміни в законодавство щодо його оподаткування не вносились. Більше того, прийнятий в 2010 році Податковий кодекс встановлював вимоги до оподаткування грального бізнесу, який, на той час, був злочином. З 2020 року гральний бізнес в Україні легалізовано на рівні закону, тоді ж було встановлено найвищі в Європі ставки плати за ліцензії на організацію і проведення різних видів азартних ігор, проте встановлені в Податковому кодексі ставки податку змінені не було, що не сприяло ефективному адмініструванню податків.

Наразі і далі тривають дискусії щодо податкових змін для грального бізнесу, ніхто не заперечує їх важливість, але досі немає єдиної позиції щодо того, що і як необхідно змінити, щоб оподаткування грального бізнесу було справедливим, а його адміністрування ефективним. Обговорюють різні моделі: оподаткування виручки, оподаткування валового ігрового доходу (GGR – виручка зменшена на виплачені виграші), оподаткування чи ні додатково податком на

прибуток і якщо так, то чи враховувати його при обрахунку GGR. Доволі складним питанням залишається лише ставка податку, але й модель адміністрування податків з виграшів. Всі ці питання потребують глибоких наукових осмислень, вивчення зарубіжного досвіду. Спираючись на історію оподаткування грального бізнесу в Україні та порівнюючи систему оподаткування із надходженнями до бюджету, можна буде оцінити позитиви та недоліки кожної з них і напрацювати такі пропозиції, які б дозволили впровадити позитивні зміни, натомість усунивши прогалини в податковому законодавстві.

1.3. Моделі оподаткування грального бізнесу в країнах Європейського Союзу

Після легалізації грального бізнесу в Україні не вщухають дискусії щодо необхідності податкових змін для грального бізнесу, ніхто не заперечує їх важливість, але досі немає єдиної позиції щодо того, що і як необхідно змінити, щоб оподаткування грального бізнесу було справедливим, а його адміністрування ефективним. Обговорюють різні моделі: оподаткування виручки, оподаткування валового ігрового доходу (GGR – виручка зменшена на виплачені виграші), оподаткування чи ні додатково податком на прибуток і якщо так, то чи враховувати його при обрахунку GGR. Доволі складним питанням залишається лише ставка податку, але й модель адміністрування податків з виграшів. Спираючись на історію оподаткування грального бізнесу в Україні та порівнюючи систему оподаткування із надходженнями до бюджету, можна буде оцінити позитиви та недоліки кожної з них і напрацювати такі пропозиції, які б дозволили впровадити позитивні зміни, натомість усунивши прогалини в податковому законодавстві.

Але не лише історія України має бути визначальною у прийнятті рішення щодо моделі оподаткування грального бізнесу. Всі ці питання потребують глибоких наукових осмислень, вивчення зарубіжного досвіду насамперед країн

Європейського Союзу, адже Україна неодноразово підтверджувала свої прагнення стати частиною ЄС. Європейські загальнолюдські цінності поступово інтегруються в національну систему цінностей України, впливаючи на всі аспекти суспільного розвитку — від правових норм до соціокультурних установок.

Однією з ключових сфер, де спостерігається така інтеграція, є формування цивілізованого ринку азартних ігор, що має ґрунтуватися на європейських засадах правової культури, прозорості, відповідальності та соціальної відповідальності бізнесу [95, с. 257]. У зв'язку з отриманням Україною статусу країни-кандидата на вступ до Європейського Союзу, особливого значення набуває процес гармонізації національного законодавства з нормативно-правовою базою ЄС. Це охоплює всі сфери державної політики, зокрема й регулювання питань оподаткування грального бізнесу, де необхідно забезпечити відповідність правовим стандартам ЄС задля подальшої інтеграції та стабільного розвитку відповідного ринку в Україні.

Законодавство ЄС не містить єдиний вимог для країн Союзу щодо правового регулювання грального бізнесу а не вимагає в країн ЄС конкретної форми організації публічного управління ринком грального бізнесу. Кожна країна має право самостійно приймати рішення щодо того, які ігри дозволяти в своїй країні і в якому обсязі, а також, які засоби державного регулювання обрати, керуючись при цьому суспільними інтересами [97, с. 132].

Щодо питань оподаткування грального бізнесу ЄС також не передбачає єдиний вимог до системи оподаткування. Але Директивою №2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість не передбачено звільнення від оподаткування ПДВ постачання азартних ігор [206]. «Питання оподаткування податком на прибуток підприємств діяльності суб'єктів господарювання з організації та проведення азартних ігор та діяльності з випуску та проведення лотерей, питання ліцензування грального бізнесу, а також питання щодо оподаткування платників податком на доходи фізичних осіб в

Європейському Союзі регулюються на рівні національного законодавства країн-членів» [229, с. 210].

Тому важливо дослідити питання практики оподаткування ринку грального бізнесу в різних країнах Європи. Свого часу зарубіжний досвід державного регулювання та оподаткування грального бізнесу досліджував Д. О. Гетманцев, акцентуючи увагу на історичному аспекті формування цивілізованих легальних ринків грального бізнесу станом на 2008 рік [74, с. 59]. С. Г. Осика досліджував моделі оподаткування грального бізнесу з економічної точки зору, оцінюючи реальний оборот ринків в різних країнах світу до 2011 року [156, с. 286].

Колектив авторів на чолі з І. В. Сергієнко узагальнили моделі оподаткування грального бізнесу у світі і класифікували їх на три види податкового регулювання: загальне, коли для гемблінгу застосовуються такі ж правила, як для інших видів бізнесу, зокрема, загальний податок на прибуток і ПДВ; спеціальне, коли для гемблінгу застосовується особлива система нарахування податків – податок з обороту ставок або податок з валового ігрового прибутку; комбіноване, коли поряд із загальними правилами оподаткування для гемблінгу застосовуються ще й спеціальні вимоги [176, с. 42].

Пізніше питання оподаткування грального бізнесу досліджувала фрагментарно З. М. Топорецька з точки зору взаємозв'язку ставок податків з вартістю ліцензій та моделлю публічного управління ринком. Як зазначає З. М. Топорецька, в Європі немає єдиного підходу до оподаткування цього ринку, а кожна країна (а іноді навіть регіон країни) обирає свою модель оподаткування. При цьому, види податків, ставки податку та об'єкти оподаткування суттєво відрізняються, але модель оподаткування обирається в залежності від моделі регулювання ринку і враховує вартість ліцензій за підходом «дорогі ліцензії – низькі податки» і навпаки. Наприклад, в Естонії для казино одноразовий державний збір та збір за ліцензію на діяльність – 51 200 євро, для ставок та послуг з ставок – 35 200 євро одноразовий державний збір та збір за ліцензію на діяльність, ставка податку 5–10 % від доходу. У Чорногорії для всіх видів діяльності встановлено ставку податку у розмірі 10 % від GGR. Однак, вартість

ліцензії для казино висока, а для інших видів бізнесу низька: казино – одноразова виплата 2 000 000 євро та 50 000 євро – річний платіж; букмекерство – 500 євро щомісячний платіж з однієї точки, ігрові автомати – 50 євро щомісячний платіж з одного або двох ігрових автоматів, азартні ігри онлайн – 10 000 євро щомісячний платіж за всі види ігор. У Швеції вартість ліцензій на онлайн-казино – 39 600 євро, букмекерство – 39 600 євро, покерні турніри – 2 475 євро (залежно від кількості турнірів) та додатково 43 650 євро – на перший рік за кожну ліцензію, зі ставкою податку GGR 18%. У Болгарії ставка податку на азартні ігри, лотереї та ставки на спорт становить 10% від доходу, а на лото та бінго – 12% від доходу. Водночас ліцензійний збір за ігровий автомат в ігровому залі та азартному казино відповідно на кожен слот – 500 левів. кожні три місяці. За рулетку в казино за ігровий стіл – 22 000 левів за квартал за кожен ігровий стіл. За інше ігрове обладнання в казино 5000 левів за квартал за кожен одиницю ігрового обладнання (наприклад, стіл для рулетки, стіл для покеру) [45, с. 94]. Але авторка аналізувала цей досвід ще до моменту впровадження державами останніх реформ державного регулювання та оподаткування грального бізнесу.

Наразі у вітчизняній юридичній науці відсутні наукові дослідження останніх реформ оподаткування грального бізнесу в країнах Європи. Але, враховуючи прагнення нашої країни якомога швидше стати частиною Європейського Союзу, вважаємо за необхідне дослідити сучасні тенденції щодо зміни підходів в регулювання та оподаткуванні гральних ринків у різних країнах.

Румунія є країною, яка межує з Україною та в останні роки впроваджує ряд реформу у правовому регулювання та оподаткуванні грального бізнесу. Організатори в Румунії сплачують податок у розмірі 21% на дохід, який отримують компанії. Дохід визначається як різниця між сумою, зібраною з гравців, і загальною сумою виплачених виграшів (GGR). При цьому також встановлюється певна мінімальна сума такого податку на дохід. Наприклад, для ставок з фіксованими коефіцієнтами – традиційно: 21% від доходів від азартних ігор, але не менше 200 000 євро [241]. Для операторів відеолотерей податок

становить 4,5% з усього доходу (призовий фонд не враховується). Також за результатами року компанії сплачують податок на прибуток у розмірі 16%.

У 2023 році в Румунії також підняли податки на виграші. Компанії зобов'язані утримувати від 3% (для малих призів до 2000 євро) до 40% вартості великих призів понад 12 000 євро [23]. Раніше ставка податку становила 1%, 16% і 25%. Для призу в розмірі 1% буде виплачено за виграші до 66 750 леїв включно, 16% за виграші до 445 000 леїв, 25%, за виграші, що перевищували перевищує 445 000 леїв.

Обсяг ринку Румунії станом на 2023 рік показав оборот близько 11 мільярдів леїв у 2023 році, що еквівалентно приблизно 2,2 мільярда євро. З 11 мільярдів леїв держава отримає безпосередньо від компаній суму в розмірі 3,3 мільярда леїв (650 мільйонів євро) у вигляді податків, пов'язаних з діяльністю, преміями та за оподаткування робочої сили понад 23 000 співробітників.

Також в Румунії з 2016 року запроваджені обов'язкові внески на відповідальну гру [46, с. 242]. З січня 2024 року держава суттєво підвищила відрахування на відповідальну гру. Для онлайн організаторів ця сума становить 500 000 євро щорічно [11]; для ліцензій II класу (послуги у сфері азартних ігор) 15 000 євро щорічно. Завдяки такому підвищенню за оцінками Міністерства фінансів, сума, зібрана лише за один рік, досягатиме 18-20 мільйонів євро [8].

Крім того в Румунії є фіксовані щорічні платежі за різні ліцензії, система схожа до української, але організаторів значно більше, ніж в Україні. 70% надходжень від внесків ліцензованих організаторів азартних ігор, зібраних Національним управлінням з азартних ігор, перераховуються до державного бюджету. 30% перераховуються до Національного управління з азартних ігор і використовуються для фінансування програм профілактики ігрової залежності, популяризації відповідального ставлення до азартних ігор, гарячої лінії, створення база даних з профілактики та боротьби з наркоманією [84, с. 255].

Польща тривалий час зберігає монополію на букмекерську та лотерейну діяльність, що впливає на ставки податків. Так, якщо ігри в карти в казино та ігри на гральних автоматах оподатковуються за ставкою 50% від GGR, то ставки

на спорт підлягають оподаткуванню податком на дохід за ставкою 2,5% (з виручки) [9]. Покер як карткова гра, що не організовується у формі покерного турніру, а проводиться ліцензіатом казино в казино, оподатковується за ставкою 25 % GGR [16]. Податок з виграшів, крім турнірів з покеру (де виграші оподатковуються за ставкою 25%), не сплачується [48].

Щодо вартості ліцензій, вона в Польщі також диференційована залежно від виду діяльності у сфері грального бізнесу. Також щорічно вартість ліцензії постійно змінюється оскільки змінюється базова сума для обрахунку. Базова сума становить середню місячну заробітну плату в підприємницькому секторі без виплат з прибутку за другий квартал попереднього року. У 2024 році базова сума становить 7 364,30 злотих, а в 2025 – 8 167,77 злотих [20]. Наприклад, вартість ліцензії на казино становить 32 000% від базової суми, ліцензія на організацію ставок 2 000%. Але оскільки Польща в останні роки не змінювала підходи до регулювання та оподаткування ринку грального бізнесу, а сам закон про азартна ігри в Польщі застосовується з 2009 року, то і оцінити будь-які реформи тут неможливо.

Цікавим для нас є досвід **Болгарії**, яка в 2023 році посилила державне регулювання ринку грального бізнесу, а з 2024 змінила підходи до оподаткування та ставки податку. Так, з 2024 року ставка податку на GGR для всіх операторів азартних ігор, включаючи онлайн та наземні заклади була змінена, замість 15% податку на всі ставки (виручку) було впроваджено 20% податку на GGR [3]. Але при цьому, не сплачуються податки з виграшів. Також Болгарія (як і Румунія) запровадила збір на відповідальну гру у розмірі 100 000 BGN для онлайн-казино, половина якого спрямовується на програми лікування азартної залежності.

Також Болгарія суттєво підвищила платежі за різні ліцензії: на онлайн-казино підвищено вартість ліцензії з 100 000 BGN (~51 000 EUR) до 400 000 BGN (~204 000 EUR).; для наземних казино збір за 5-річну ліцензію зріс з 100 000 BGN до 300 000 BGN; за 10-річну — з 200 000 BGN до 600 000 BGN. Зали гральних автоматів: залежно від населення міста, збори варіюються від 75 000 BGN до 150

000 BGN за 5-річну ліцензію, а також додатково квартальний збір за кожен ігровий автомат збільшено з 500 BGN до 800 BGN [4].

Естонія з 2024 року розпочала впровадження реформ у сфері оподаткування та регулювання ринку грального бізнесу, яке планує продовжити в 2025 та остаточно завершити реформи всередині 2026 року. Так, з 1 січня 2024 року відбувається підвищення ставок податків: азартні ігри, що оподатковувались податком у розмірі 18%, оподатковуватимуться ставкою 22% (лотереї) з продажу, а азартні ігри, що оподатковуються податком у розмірі 5%, оподатковуватимуться ставкою 6% GGR. З 1 січня 2024 року та 7% GGR (турніри з азартних ігор, тоталізатори) з 1 січня 2026 року [18]. Виграші в азартні ігри у ліцензованих операторів не оподатковуються.

Також в Естонії крім платежів за видачу ліцензії (невисоких) застосовуються фіксовані ставки податків для інших азартних ігор (казино та гральні автомати): на організацію азартних ігор в ігрових закладах, які теж зросли з 2024 року. Так, з 1 січня 2024 року податок зріс з 1278,23 євро до 1406 євро за ігровий стіл та з 31,95 євро до 32 євро за ігровий автомат для гри на спритність. Для звичайного ігрового автомата передбачено податок 300 євро за кожен ігровий автомат та 10 відсотків від загальної суми ставок, зроблених на ігрових автоматах, за вирахуванням виграшів [17]. Цікаво те, що в законі про оподаткування одразу вказано напрями витрачання цих коштів: Державний бюджет передбачає такі витрати: для Культурного фонду Естонії – у розмірі, що відповідає 47,8 відсотка запланованих надходжень від податку на азартні ігри, з яких 60,6 відсотка буде спрямовано на культурні будівлі, а 2 відсотки – на сприяння творчій роботі викладачів у галузі мистецтва та народної культури.

Латвія з 2024 року розпочала поступове збільшення податків у гральному бізнесі. З 2024 року відбулось збільшення ставки податку на гральні автомати (за один ігровий автомат) з 5 172 євро до 6 204 євро за календарний рік (Починаючи з 1 січня 2027 року, цей податок становитиме 7440 євро). Підвищення ставки податку на рулетку, карткові ігри та ігри в кості (за стіл) за календарний рік з 28 080 євро до 33 696 євро (починаючи з 1 січня 2027 року, цей податок буде

встановлено на рівні 40 440 євро). Більшість азартних ігор тривалий час оподатковувались податком на дохід (з виручки) [28, с. 26]. Підвищення ставки податку на інтерактивні азартні ігри з 10% до 12% від доходів, отриманих від організації цих ігор, тоталізатор – 15 % від GGR, для лотерей ставку податків підвищили з 10% до 15% від виручки від продажу білетів, з яких вираховані виграші [22].

На відміну від зазначених вище країн, виграші в Латвії оподатковуються. Так, гравці зобов'язані сплачувати податок на доходи фізичних осіб за ставкою 23% з виграшів в азартних іграх, якщо сума виграшів протягом податкового року перевищує 3 000 євро, та 31% якщо сума виграшів понад 78 100 євро [6].

Додатково стягується державний збір (мито) одноразово за видачу ліцензій, який становить за ліцензію на організацію всіх видів азартних ігор 427 000 євро [1].

Литва також іде по шляху підвищення податків для грального бізнесу. З 2025 року відбулось підвищення податку на валовий ігровий дохід (GGR) з 20% до 22% для всіх видів азартних ігор, включаючи ігрові автомати, настільні ігри, бінго, ставки та дистанційні азартні ігри [29]. У Литві на ринку працюють 12 компаній, у 2023 році валовий дохід яких склав 222,2 мільйона євро, що на 13,5 відсотка більше, ніж у 2022 році, а прибутки операторів азартних ігор зросли до 59 мільйонів євро [30]. У Литві гравець сам має задекларувати дохід у вигляді виграшу та сплатити з нього податок за ставкою 15%, але виграші, отримані від легальних організаторів не оподатковуються [27].

Чехія також з 1 січня 2024 року підвищила ставки податків для грального бізнесу: лотереї та технічні ігри (включно з онлайн-казино, слотами) – ставки податку на GGR підвищено з 23% до 35%; тоталізатор, бінго, живі ігри, томболи тощо – ставки підвищено з 23% до 30% GGR. Крім того, запровадили податки на виграш. Тепер виграші понад 50 000 CZK (~2000 євро) оподатковуються за ставкою 15%, гравці повинні самостійно декларувати такі доходи у податковій декларації [52]. Ліцензійні платежі за видачу ліцензій невеликі: плата за подання заяви на отримання базової ліцензії становить 5000

чеських крон (приблизно 198 євро); плата за подання заяви на отримання ліцензії на приміщення становить 4000 чеських крон (приблизно 158 євро) [53].

В Італії у 2024–2025 роках відбулися реформи у сфері оподаткування та ліцензування грального бізнесу, спрямовані на модернізацію ринку, збільшення бюджетних надходжень і боротьбу з нелегальними операторами. Зокрема, для всіх сфер бізнесу відбулось незначне підняття податків. Так, податок на валовий ігровий дохід (GGR): на ставки та віртуальні ігри: підвищено з 24% до 24,5%.; для онлайн-казино, бінго та покеру підвищено з 25% до 25,5%. Для наземних закладів: ставки на спорт податок підвищено з 20% до 20,5% для ВЛТ з 22% до 24,5%. При цьому податок на ставки на кінні перегони з фіксованими коефіцієнтами: знижено з 43% до 20,5%. Також запроваджено додатковий щорічний внесок: 0,2% від чистого доходу, який спрямовується на кампанії з відповідальної гри [2].

Але в Італії оподатковуються виграші в азартні ігри. Виграші у лотереї оподатковуються за різними ставками від 6% до 20%, при цьому виграші до 500 євро не оподатковуються, а щодо перевищення, то оподатковується різниця [19]. Ставки в податку на інші азартні ігри складають 20% [50]. Ці ставки застосовуються до суми виграшу, і податок утримується безпосередньо при виплаті виграшу організатором.

Але суттєве підвищення торкнулось вартості ліцензій на онлайн ігри. Так, ліцензія на онлайн-гемблінг до 2024 року коштувала 200 тис євро (на 9 років). З 2025 року вартість ліцензії на ці ж 9 років склала коштувати 7 млн євро (зростання у 35 разів). Вартість сплачується у два етапи 4 млн євро при отриманні ліцензії та ще 3 млн євро перед початком діяльності. Додатково запроваджено річний операційний збір в розмірі 3% податку на прибуток та антикорупційний збір та щонайменше 3,7 мільйона євро [21]. Також посилені фінансові вимоги до організаторів (фінансові гарантії, депозити), а один організатор зможе отримати не більше 5 ліцензій. Оскільки нові правила ліцензування починають діяти з 30 травня 2025 року, оцінити ефект реформи можна буде не раніше 2026 року.

У 2019 році **Словаччина** прийняла новий Закон про азартні ігри (Закон № 30/2019), який набрав чинності 1 січня 2020 року. Було значно розширено перелік дозволених видів діяльності, а також легалізовано дозволили онлайн ринок. Ставка податку на ставки з фіксованими коефіцієнтами в Словаччині становить 22% від валового доходу від азартних ігор (GGR) для онлайн-операторів та 6% від обороту для наземних компаній (виручки). Тим часом для казино ставка знову становить 22% для онлайн-операторів. Для наземних казино 27% GGR йде державі, а 3% – муніципалітету, в якому розташоване казино. При цьому, виграші в азартні ігри не оподатковуються. У 2023 році Словаччина отримала 301 мільйон євро податкових надходжень від грального бізнесу, що на понад 50 мільйонів євро більше, ніж у 2022 році [38]. У 2024 році ці надходження зросли до 347,3 мільйона євро, що становить приріст на 15% порівняно з попереднім роком [39]. У 2024 році онлайн-казино стали основним гравцем ринку, забезпечивши 126 мільйонів євро податкових надходжень, що на 35% більше, ніж у попередньому році [37].

У **Греції** реформа законодавства у сфері грального бізнесу розпочалась у 2019 році з прийняттям Закону № 4635/2019, яким було дозволено та ліцензовано онлайн-операторів (з 2011 їм видавали лише тимчасові ліцензії). Греція суттєво підвищила вартість ліцензій, встановивши ліцензійний збір 3 млн євро для ставок на спорт та 2 млн євро для онлайн-казино. За ліцензію на 7 років [15]. Для всіх онлайн-організаторів встановлена ставка податку на GGR 35%. Щодо виграшів, то сума до 100 євро не оподатковується, від 100 до 500 євро оподатковується за ставкою 15%, а більше 500 євро – ставка податку 20% [14].

У **Іспанії** в 2023–2024 роках відбулася масштабна реформа оподаткування та регулювання грального бізнесу, яка охопила як операторів, так і гравців. У 2023 році Іспанія знизила податок на GGR для онлайн-гемблінгу з 25% до 20% для стимулювання інвестицій та розвитку легального ринку азартних ігор. Окремо встановлена пільгова ставка: 10% для компаній, зареєстрованих у автономних містах Сеута та Мелілья. Для наземних операторів ставки варіюються залежно від регіону: від 10% до 20% для ставок на спорт, від 15% до

58% для казино. При цьому в Іспанії невисока вартість ліцензії, яка. По-суті, покриває лише адміністративні витрати на розгляді заяви і прийняття рішення: 38 000 євро коштує генеральна ліцензія та ще 2 500 євро ліцензія за кожен вид гри (наприклад, покер, ставки на спорт) [13].

Серйозні реформи торкнулись вигравів. Гравці в Іспанії оподатковуються з вигравів у азартних іграх, що перевищують 2500 євро. З 2023 року введено прогресивну шкалу оподаткування: 19% на виграти до 12 450 євро; 24% на виграти від 12 450 до 20 200 євро; 30% на виграти від 20 200 до 35 200 євро; 37% на виграти від 35 200 до 60000 євро; та 45% на виграти понад 60 000 євро [40]. Додатково запроваджено обов'язок гравців декларувати виграти понад 300 євро (раніше було понад 1000 євро). Щодо лотерей SELAE та ONCE, то з вигравів понад 40 тис євро утримується податок в розмірі 20%.

Вказані реформи доповнили у 2023 році нові вимоги до відповідальної гри, включаючи обмеження на депозити та інші заходи безпеки, а також у 2024 році – вимоги щодо боротьби з шахрайством та крадіжкою особистих даних гравців.

У 2024–2025 роках **Франція** провела реформу оподаткування грального бізнесу, спрямовану на збільшення надходжень до бюджету та фінансування соціального забезпечення. У листопаді 2024 року Сенат Франції схвалив поправки до бюджету соціального страхування на 2025 рік, які передбачають значне підвищення податків на азартні ігри: для лотерей податок на валовий ігровий дохід (GGR) зріс з 68% до 69%, включаючи підвищення соціального збору (CSG) з 6,2% до 7,2%; інші лотереї та миттєві ігри: з 55,5% до 56,5% GGR, з аналогічним підвищенням CSG; ставки на спорт у пунктах прийому: з 41,1% до 42,1% GGR, зростання CSG з 6,6% до 7,6%; онлайн-ставки на спорт: з 54,9% до 59,3% GGR, включаючи збільшення CSG з 10,6% до 15%; онлайн-покер: податкове навантаження зросло з 0,2% від ставок до 10% GGR [49].

У Франції регулювання азартних ігор здійснюється Національним управлінням з азартних ігор (ANJ). Оператори, які бажають отримати ліцензію на онлайн-гемблінг, повинні бути зареєстровані в країні Європейської економічної зони (ЄЕЗ). Вартість ліцензії варіюється від 20 тис євро до 120 тис

євро залежно від виду діяльності. Наземні казино отримують ліцензії через Міністерство внутрішніх справ Франції. Вартість ліцензії залежить від кількості заявок: 5 тис євро за одну, 8 тис євро за дві, 10 тис євро за три .

ANJ оприлюднило стратегічний план на 2024–2026 роки, який зосереджений на захисті неповнолітніх та зменшенні надмірного азартного гравства. План передбачає впровадження нових регуляторних заходів, спрямованих на зниження соціальної шкоди, пов'язаної з азартними іграми [44].

У Фінляндії у 2024 розпочалась реформа державного регулювання ринку грального бізнесу і перехід від державної монополії до ліцензованого та регульованого ринку. Очікується, що нове законодавство буде введено в дію з 2026 року, а в 2027 – видані перші ліцензії. Також в рамках реформи заплановано підняття податків з 12% від GGR до 22%. Також планується, що буде введено щорічний наглядний збір, який залежатиме від прибутковості оператора та може становити від 0,5% до 1% від GGR для більшості B2C операторів. Для B2B операторів цей збір буде фіксованим — 1,500 євро [12]. Виграші в азартні ігри ліцензованих організаторів оподатковуватись не будуть.

Таким чином, аналізовані в останні роки реформи в регулювання та оподаткування грального бізнесу в країнах Європи свідчать про те, що Європа рухається до регульованого ліцензованого ринку, при цьому зменшується кількість державних монополій. Також в цілому в країнах є тенденція відкриття онлайн-ринків азартних ігор і збільшення вартості ліцензій на онлайн.

Більшість країн оподатковують гральний бізнес податком на валовий ігровий дохід (GGR), відмовляючись від оподаткування виручки. Виграші в азартні ігри ліцензованих в країнах ЄС організаторів. Як правило не оподатковуються. Лише окремі країни вимагають декларування виграшів та оподатковують їх, але при цьому встановлюють певну межу неоподаткованого виграшу. Окремі країни додатково впроваджують обов'язкові відрахування на відповідальну гру, які використовують на зменшення шкоди азартних ігор і допомогу гравцям з ігровою залежністю. Також більшість країн посилюють законодавство щодо боротьби з відмиванням коштів, розголошенням

персональних даних, обмежують рекламу та на законодавчому рівні впроваджують додаткові обмеження для мінімізації ризиків ігрової залежності серед гравців [96, с. 89].

Наразі політика держав Європи щодо останніх реформ оподаткування грального бізнесу показує, що при впровадженні таких змін країни послуговуються не інтересами наповнення бюджету, а суспільними інтересами та забезпечують захист прав гравців грати безпечно.

Але в цілому фіскальні моделі оподаткування грального бізнесу в країнах Європейського Союзу є надзвичайно різноманітними, проте мають спільні тенденції до переходу від фіксованих ставок до податку на валовий ігровий дохід (GGR), а також до уніфікації та цифровізації податкового контролю. Аналіз податкової політики держав-членів ЄС свідчить про посилення державного нагляду за ринком азартних ігор, зростання ролі податків як інструменту не лише наповнення бюджету, а й регулювання соціальних ризиків, зокрема пов'язаних з лудоманією. Досвід таких країн, як Італія, Франція, Іспанія, Польща та Словаччина, демонструє ефективність впровадження механізмів самообмеження гравців, активного контролю за рекламою, а також гнучкої податкової політики з урахуванням онлайн-гемблінгу. Для України вкрай актуальним є вивчення цього досвіду з метою гармонізації національного законодавства з європейськими підходами.

Висновки до розділу 1

1. Адміністрування є лише складовою частиною ширшої системи оподаткування, яка охоплює як фіскальні, так і стратегічні аспекти управління податковими відносинами. Оподаткування грального бізнесу має розглядатися як цілісна організаційно-функціональна система, що включає правові, управлінські та контрольні механізми. Водночас, ефективність податкових надходжень у цій сфері істотно гальмується низкою структурних і організаційних проблем: від відсутності державної системи онлайн-моніторингу та високої вартості ліцензій

до недосконалості законодавства та обмеженого досвіду податкових органів. Для забезпечення прозорості, повноти обліку доходів і підвищення бюджетної ефективності необхідно здійснити комплексне реформування системи оподаткування азартних ігор в Україні з урахуванням кращих європейських практик.

2. Вирішення ключових проблем, що стримують ефективність оподаткування грального бізнесу в Україні, вимагає комплексного підходу, який передбачає чітке розмежування понять оподаткування та адміністрування на рівні законодавства, запровадження Державної системи онлайн-моніторингу для забезпечення прозорого фінансового контролю, перегляд податкової моделі та ліцензійних ставок із урахуванням європейських практик, а також удосконалення нормативно-правової бази з метою запобігання податковій оптимізації через суміжні види діяльності. Необхідною умовою реформ є посилення міжвідомчої співпраці між ключовими державними інституціями, впровадження програм фахової підготовки працівників ДПС та належне методичне забезпечення правоохоронних органів для боротьби з нелегальним сегментом грального бізнесу. Комплексна реалізація цих заходів дозволить суттєво підвищити податкову ефективність, сприятиме детінізації ринку та зміцненню фінансової стабільності держави.

3. Історія оподаткування грального бізнесу в Україні поділяється на три основні етапи, кожен з яких характеризується зміною фіскальної політики, не завжди синхронізованої з державним регулюванням галузі: 1) з моменту здобуття Україною незалежності і до 2009 року (заборона грального бізнесу); 2) з 2010 до 2020 з дати прийняття Податкового кодексу України до моменту дозволу грального бізнесу; 3) з 2020 і до сьогодні – тенденції зміни підходів до оподаткування після дозволу грального бізнесу.

На ранніх етапах спостерігалось поєднання високих податків із відсутністю ефективного адміністрування, що сприяло тінізації ринку. Після легалізації грального бізнесу у 2020 році, незважаючи на встановлення найвищих у Європі ліцензійних зборів, податкові ставки залишились незмінними, що

створило дисбаланс у системі оподаткування. Наразі відсутність єдиної концепції та узгодженої моделі оподаткування ускладнює ефективне адміністрування та справедливий розподіл фіскального навантаження. Потреба в науковому осмисленні, міжнародному порівнянні та системному реформуванні є ключем до побудови ефективної, прозорої та стабільної податкової системи у сфері азартних ігор.

4. Реформи в оподаткуванні та регулюванні грального бізнесу в країнах Європейського Союзу демонструють чітку тенденцію до формування відкритого, ліцензованого та контрольованого ринку з поступовим зменшенням ролі державних монополій. Основним податковим підходом стає оподаткування валового ігрового доходу (GGR), що супроводжується уніфікацією та цифровізацією контролю. Більшість країн звільняють виграші гравців від оподаткування або встановлюють поріг неоподатковуваного мінімуму. Акцент робиться не лише на фіскальну ефективність, а й на захист суспільних інтересів: впроваджуються механізми відповідальної гри, обмеження реклами, боротьба з відмиванням коштів і підтримка осіб з ігровою залежністю. Досвід європейських країн свідчить про важливість балансу між податковими надходженнями та соціальним захистом, що є цінним орієнтиром для вдосконалення української моделі оподаткування грального бізнесу.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ В СФЕРІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ АЗАРТНИХ ІГОР В УКРАЇНІ

2.1. Особливості оподаткування організаторів азартних ігор податком на прибуток та податком на дохід

Хоча гральний бізнес був заборонений у період 2009-2020 роки, але система оподаткування цієї діяльності була закладена ще в 2010 році з прийняттям ПК України, але в умовах, коли не існувало правового регулювання ринку, тобто було незрозуміло яке в цілому буде фінансове навантаження на галузь грального бізнесу: вартість ліцензій, наявність інших обов'язкових платежів (на боротьбу з ігровою залежністю, на фінансування місцевих бюджетів тощо). При цьому, що ПК приймався в умовах, коли гральний бізнес вже було заборонено, а тому неможливо було оцінити його реальні обсяги, кількість організаторів, кількість гральних закладів, структуру ринку тощо, а отже неможливо було спланувати надходження базуючись на минулих надходженнях ринку, адже таких не було.

Оскільки гральний бізнес було заборонено, більшість наукових робіт були присвячені питанням боротьби з нелегальним гральним бізнесом, зокрема це роботи: Є. В. Айдемського, С. С. Антонова, Д. Ю. Білецької, М. О. Бондаренка, Д. О. Васильєвої, В. В. Вишнякова, Ю. В. Воронцової, А. П. Гірника, О. З. Гладун, О. М. Гоменюк, О. І. Гурова, В. М. Дорогих, Є. Ю. Драчевського, А. П. Китун, І. І. Кучерявого, Н. Н. Лапупиної, В. С. Макаренко, А. В. Максим, Н. О. Петричко, Р. О. Пиняги, М. А. Погорецького, С. В. Рябчук, А. В. Савченка, В. Є. Скулиша, О. О. Смирнової, Н. А. Сперкача, З. М. Топорецької, В. В. Федоренка, В. С. Філютович-Герасименко, М. І. Хавронюка, С. С. Чернявського та інших.

Перед та після легалізації гравального бізнесу більшість наукових робіт було присвячено питанням доцільності його дозволу в Україні та правового врегулювання, адміністративно-правового регулювання та контролю, діяльності КРАІЛ, захисту гравців від ігрової залежності тощо в роботах таких вчених: О. П. Гетманець, Д. О. Гетманцев, О. З. Гладких, О. Є. Денисенко, О. Д. Костюченко, Д. В. Куцевол, Є. В. Михайлова, С. В. Михайлов, О. М. Музичук, О. Д. Парохоменко-Куцевіл, М. М. Погорецький, О. В. Полулях, К. В. Профатіло, С. В. Ромашкін, Н. Б. Савіна, Р. О. Стефанчук, К. О. Торгашова, З. М. Топорецька, С. В. Хом'юк, С. О. Шатрава, Н. М. Шульженко та багато інших. Питання оподаткування гравального бізнесу лише фрагментарно розглядались у роботах Д. О. Гетманцева, І. В. Сергієнко, Р. О. Стефанчука, З. М. Топорецької, І. Ю. Фоміна, Р. Б. Хорольського та інших небагатьох вчених.

Після повномасштабного вторгнення вітчизняні автори почали говорити про необхідність реформування оподаткування гравального бізнесу з метою його використання для фінансування в подальшому соціально важливих проектів або для фінансування відновлення та відбудови України. Питання оподаткування гравального бізнесу в Україні в умовах воєнного стану розглядалися в роботах В. В. Бурдоля, В. М. Важинського, Н. В. Грабовської, А. О. Кичинської І. В. Ксьонжика, П. П. Латковського, О. М. Лутак Г. В. Мацькова, М. А. Погорецького, О. С. Сердюкова, М. О. Слатвінської, І. В. Стояненко, З. М. Топорецької, та інших вчених.

Зокрема, статті А. О. Кичинської та О. С. Сердюкова розглядаються зміни в оподаткуванні гравального бізнесу, зокрема, заборона використання спрощеної системи оподаткування для організаторів азартних ігор. Автори акцентують увагу на необхідності ефективного адміністрування податків для забезпечення надходжень до бюджету та стабільного функціонування галузі. Важливою тезою авторів є те, що: «держава повинна мати механізми для відстеження доходів гравальних компаній та забезпечення сплати ними податків. Практичні та теоретичні аспекти оподаткування гравального бізнесу мають бути збалансованими, враховуючи економічні, фінансові, соціальні та етичні

аспекти. Метою державного втручання є забезпечення стабільного функціонування галузі та захист інтересів громадян» [108, с. 286], тобто автори дотримуються позиції, що мета будь-якого регулювання грального бізнесу, в тому числі його оподаткування, має передбачати не лише державні інтереси наповнення бюджету, але насамперед захист суспільства та інтересів громадян.

С. В. Єфремов досліджує потенціал податкових надходжень від грального бізнесу для фінансування енергетичної безпеки країни. Автор підкреслює важливість збалансованої податкової політики, яка сприятиме економічному розвитку та дозволить залучати додаткові ресурси для стратегічно важливих галузей. Автор стверджує, що «спрямування податкових надходжень від грального бізнесу на фінансування енергетичної безпеки дозволяє створити додаткові можливості для модернізації енергетичної інфраструктури, розвитку відновлюваних джерел енергії та зменшення залежності від імпорتنих енергоносіїв розглядаються ключові аспекти оподаткування грального бізнесу, його економічне значення та можливості використання отриманих коштів для забезпечення стабільності енергетичної системи держави» [240, с. 69]. Проте з цим погодитись не можна, адже автор плутає податкові надходження та ліцензійні надходження або окремі цільові збори. Якщо говорити про податок на дохід та податок на прибуток, вони повинні спрямовуватись до загального фонду, а не на якісь конкретно визначені цілі [250].

С. В. Михайлов, Є. В. Михайлова та Н. Б. Савіна аналізують вплив розподілу доходів від легальних азартних ігор на суспільство. Дослідження спрямоване на визначення ефективності використання доходів від грального бізнесу для підтримки освіти, охорони здоров'я та розвитку місцевих громад [147, с. 34] Автори наводять приклади Литви, Канади та Британській Колумбії щодо фінансування соціальних проєктів за рахунок відрахувань від азартних ігор, знову ж таки не розділяючи види податків, зборів, цільових відрахувань та ліцензійних платежів, з чим погодитись не можна. Веселов М. Ю., Пилипів Р. М., Волкова Д. М. підтримуючи в цілому легалізацію грального бізнесу також наголошують на необхідності забезпечити повне та своєчасне надходження до

державного бюджету передбачених законом податків та спрямування їх на соціально важливі потреби [67, с. 450].

В. О. Тімашов досліджує міжнародні підходи до регулювання азартних ігор. Він підкреслює, що ефективне оподаткування грального бізнесу може суттєво підсилити бюджетні можливості країни. «Досліджуючи різноманітні наукові та правові підходи до адміністрування сфери азартних ігор в країнах Європейського Союзу, Сполучених Штатів Америки, визначаються ключові елементи, що формують сталу політику у сфері регулювання грального бізнесу. Наголошується на досягненні балансу між розвитком азартних ігор як потенційного джерела доходу для економіки країни та необхідністю забезпечення високого рівня соціальної відповідальності і захисту громадян від негативних наслідків» [228, с. 274], тобто на відміну від попередніх автор наголошує на пошуку балансу між інтересами держави (економіка) та захистом громадян.

З. М. Топорецька свого часу проаналізувала всі законопроекти щодо легалізації грального бізнесу в Україні з 2009 по 2020 рік, авторка вказала на недоліки законопроектів, які стали перешкодою для їх прийняття, та підкреслила необхідність створення ефективної моделі державного регулювання ринку азартних ігор, який би став компромісом між інтересами держави, суспільства та бізнесу [236, с. 112], тобто на відміну від попередніх авторів, які говорять про інтереси суспільства, авторка наголошує на важливості компромісу інтересів трьох сторін.

В. В. Манзюк та В. В. Заборовський також аналізували динаміку становлення грального бізнесу в Україні, розглядали історичний розвиток грального бізнесу в Україні, включаючи періоди легалізації та заборони. Автори справедливо зазначають, що «відсутність чітких правил оподаткування та регулювання призводила до тінізації ринку та втрат бюджету. Вони підкреслюють необхідність створення прозорості та ефективної системи оподаткування, яка б сприяла розвитку легального грального бізнесу та забезпечувала стабільні надходження до державного бюджету» [137, с. 118].

О. В. Білошицький аналізує світові практики оподаткування гравального бізнесу. Він зазначає, що більшість європейських країн використовують податок на валовий ігровий дохід (GGR) замість оподаткування виручки [62, с. 105].

В. П. Грабовський стверджує, що «легалізація гравального бізнесу в Україні суттєво вплинула на збільшення бюджетних надходжень. Автор підкреслює необхідність удосконалення податкової політики та адміністрування в цій сфері для забезпечення стабільного зростання доходів державного бюджету». Зокрема, він акцентує увагу на важливості впровадження ефективних механізмів контролю та прозорості у діяльності гравального бізнесу, що сприятиме подальшій детінізації галузі та підвищенню її внеску в економіку країни [78, с. 56].

Л. В. Кравченко у статті досліджує податкові механізми, що застосовуються до гравального бізнесу, та пропонує шляхи їх оптимізації для забезпечення стабільних бюджетних надходжень [118, с. 89].

Загалом дослідження описаних вище наукових поглядів дозволяє зробити висновок, що вітчизняні науковці сходяться на думці про необхідність вдосконалення системи оподаткування гравального бізнесу в Україні, зокрема через впровадження податку на GGR, перегляд ставок податку на прибуток та створення ефективної системи контролю за сплатою податків. Вивчення міжнародного досвіду та адаптація найкращих практик є ключовими для формування ефективної податкової політики в цій сфері.

Зазвичай легалізація ринку гравального бізнесу крім встановлення чітких правил та обмежень на ігор для захисту гравців має на меті наповнення державного бюджету гравальної індустрії. Таке наповнення реалізується не лише завдяки податкам, але й платежам за ліцензію. Дійсно, згідно зі світовою практикою, надходження від цієї сфери складаються не лише з податків, а й із вартості ліцензій на ведення гравального бізнесу. При цьому зазвичай між цими платежами існує взаємозв'язок: що вищий ліцензійний платіж, то нижче податкове навантаження. Наразі в Україні немає оптимального співвідношення між вартістю ліцензій і рівнем оподаткування як для бізнесу, так і для гравців.

Так, якщо держава не створила чи не може ефективно контролювати обороти організаторів азартних ігор, а отже ефективно адмініструвати податкові надходження, вона зазвичай збільшує вартість ліцензій і таким чином гарантовано отримує прибуток від грального бізнесу.

Організатори азартних ігор відповідно до вимог ПК України (зі змінами, внесеними в 2023 році) сплачують податок на дохід та податок на прибуток від діяльності з організації та проведення азартних ігор. Так, відповідно до п.п. 141.5.1 п. 141.5 ст. 141 ПК України суб'єкти, що здійснюють діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор одночасно з податком на прибуток за ставкою, визначеною у пункті 136.1 статті 136 ПК України, сплачують податок на дохід за ставками, визначеними у підпунктах 136.4.1, 136.4.2 пункту 136.4 статті 136 ПК України. Нарахований суб'єктом, що здійснює діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор, податок на дохід за ставками, визначеними в підпунктах 136.4.1, 136.4.2 пункту 136.4 статті 136 ПК України, не є різницею та не зменшує фінансовий результат до оподаткування такого суб'єкта [166].

Отже відповідно до Податкового кодексу України організатори азартних ігор сплачують 10% від виручки від азартних ігор на гральний автоматах в залах гральних автоматів, 18% – від різниці між доходом і виплаченими виграшами для інших видів грального бізнесу (казино, казино онлайн, букмекерська діяльність), а також додатково 18% податку на прибуток, при цьому сплачений податок на дохід не враховувався при обчисленні податку на прибуток. Це загальнодержавні податки, тому вони зараховуються до Загального фонду Державного бюджету України і не мають завчасно визначених будь-яких, у тому числі соціальних, цілей.

Одразу зазначимо, що оподаткування гральних автоматів є надмірним і не сприяє прозорості ринку. Так, по-перше, незрозуміло, чому ставка 10% від виручки застосовується лише до азартних ігор у залах гральних автоматів (пп. 136.4.1 п. 136.4 ст. 136 ПК України), адже відповідно до ст. 28 Закону України «Про державне регулювання діяльності щодо організації та проведення азартних

ігор» від 14 липня 2020 року № 768-IX [185] гральні автомати також розміщуються і в казино, а не лише в залах гральних автоматів. Вважаємо неприпустимим оподаткування одного виду азартної гри (гра на гральних автоматах) за різними ставками залежно від місця розміщення ігрового автомата (в казино чи в залі гральних автоматів). Вказана проблема вирішується на рівні повідомлення ДПС «Щодо оподаткування суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор» «дохід, отриманий від організації та проведення азартних ігор у залах гральних автоматів, оподатковується за ставкою 10 відсотків відповідно до підпункту 136.4.1 п. 136.4 ст. 136 Кодексу незалежно від того, чи знаходиться такий зал у казино або за його межами» [254], що вважаємо неправильним, адже ДПС не може замінювати собою норми права.

По-друге, Закон України «Про державне регулювання діяльності щодо організації та проведення азартних ігор» у ч. 9 ст. 22 забороняє використання гральних автоматів, загальний відсоток виграшу (теоретичне повернення гравцю) в яких встановлений на рівні менш як 90 (дев'яносто) відсотків. Тобто оподаткування виручки з грального автомата за ставкою 10% поряд з вимогою про виграшність грального автомата на рівні 90% виручки робить цю діяльність збитковою і змушує організаторів або порушувати вимоги Закону щодо відсотку вибраності або ж приховувати реальні обороти і ухилятися від сплати податків, адже в організаторів ще є витрати на отримання ліцензій у сфері грального бізнесу, оренду приміщення, персонал, гральне обладнання тощо. Тому необхідна зміна підходів до оподаткування азартних ігор на гральних автоматах, вважаємо, що для таких ігор також має бути передбачено податок на GGR (дохід за вирахуванням виплачених виграшів), а не податок на виручку, як це є сьогодні [92, с. 8].

Щодо оподаткування інших видів діяльності (крім ігор на гральних автоматах в залах гральних автоматів), то має місце оподаткування одного об'єкта двічі: спочатку податком на дохід, а потім ще й податком на прибуток, при цьому сплачений податок на дохід не враховується і не зменшує фінансовий

результат до оподаткування. Досліджена нами історія оподаткування азартних ігор свідчить, що в Україні не було раніше такої практики оподаткування подвійним податком організаторів азартних ігор. Щодо зарубіжного досвіду, таке подвійне оподаткування з досліджених нами країн Європи існує лише в Румунії, при цьому провідні країни Європи оподатковують гральний бізнес одним з податків: податок на дохід або податок на GGR . Тому вважаємо таку практику подвійного оподаткування ринку грального бізнесу недоцільною, адже це створює надмірне фіскальне навантаження і суперечить принципам податкової справедливості [26, с. 22] і звісно штовхає організаторів азартних ігор до уникнення оподаткування або діяльності в сірій зоні (маніпуляцій з прибутком, штучного збільшення витрат, умисного формування збиткового фінансового результату), враховуючи і так високі витрати на ліцензії в Україні. Тому в Україні доцільно залишити оподаткування організаторів азартних ігор лише податком на дохід (з виручки) або податком на GGR (дохід за вирахуванням виплачених виграшів), прибравши обов'язок сплати податку на прибуток [35, с. 288]. Проте ми не заперечуємо і підтримуємо ідею, яка реалізується в багатьох країнах Європи, щодо впровадження обов'язкового відсотка від виручки як цільового збору чи цільового відрахування на захист суспільства, впровадження соціальної відповідальності бізнесу та реалізації заходів щодо мінімізації ризиків ігрової залежності серед гравців [95, с. 257].

Загальновідомо, що будь-яка система оподаткування не буде ефективною без належних інструментів контролю за сплатою податків, тобто дієвих інструментів адміністрування податків [165, с. 424]. Гральний бізнес завжди був високоризиковим і супроводжувався вчиненням інших економічних злочинів, зокрема, легалізацією майна та ухиленням від сплати податків [159, с. 15], тому дуже важливо крім дискусії про види та ставки податку для організаторів гарного бізнесу забезпечити і ефективну систему контролю за їх сплатою.

Ще в 2011 році, коли гральний бізнесу був заборонений, науковці вже говорили, що необхідне переведення суб'єктів підприємницької діяльності з надання послуг у сфері грального бізнесу на облік розрахункових операцій у

готівковій та безготівковій формі із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій [152, с. 50]. Так, РРО в Україні почали застосовувались для грального бізнесу ще з 2004 року, але система контролю обороту була недосконалою, що дозволяло гральним закладам не показувати реальний обороти. Так, наприклад, в 2006 році було прийнято ліцензійні умови для азартних ігор, де закріплено обов'язок організаторів обладнати каси гральних закладів РРО, але вимог про ідентифікацію гравців не було [90, с. 195]. З легалізацією грального бізнесу Закон № 768 передбачив обов'язок організаторів застосовувати РРО, а ст. 41 цього Закону встановила, що: «При здійсненні розрахункових операцій у готівковій та/або безготівковій формі під час проведення азартних ігор застосовуються реєстратори розрахункових операцій та/або програмні реєстратори розрахункових операцій» (норму уточнено в 2024 р) [185].

Недосконалість РРО і необхідність впровадження як змін до законодавства, так і важливості впровадження ДСОМ пов'язана зі специфікою грального бізнесу. Тут не можемо не згадати рішення суду від 7 березня 2025 року у справі № 320/45141/24, в якому вказано, що: «на первісному етапі внесення депозиту, в даному випадку, відповідно до Правил це є поповнення, то вказана операція не може вважатися послугою, оскільки є лише умовою для подальшого споживання послуги (участі в азартній грі, повернення суми депозиту) в процесі вчинення потенційним гравцем певних дій (зокрема, здійснення ставки). Враховуючи викладене, операція з поповненням, а саме фінансова операція Гравця з внесення грошових коштів на депозит клієнтського (ігрового) рахунку для участі в азартних іграх у виді електронного грошового замінника не може вважатися послугою в розумінні вищевикладених положень ПК України, Закону №765 та Закону №265/95 [215]. Справа очікує розгляду в апеляційному порядку, сподіваємось, що рішення буде змінене, адже таке трактування впливає не лише на оподаткування та застосування РРО, але й несе ризики того, що в такому випадку не буде проводитися ідентифікація гравців та перевірка того, чи може він бути гравцем, що несе дуже високі ризики ігрової залежності для гравців.

Цікаво, що в іншій справі касаційний суд зазначив, що: «суди попередніх інстанцій дійшли вірного висновку, що до операцій позивача з надання послуг з організації та проведення азартних ігор казино в мережі Інтернет, розрахунки за які проводяться виключно в безготівковій формі за допомогою сервісів переказу коштів (у тому числі розрахунки у формі операцій з електронними грошовими замінниками), підлягали застосуванню положення пункту 14 статті 9 Закону № 265/95-ВР, якій звільняють позивача від застосування РРО та/або ПРРО» [170].

У чинний на сьогодні Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» у кінці 2024 року також було внесено низку змін, що уточнюють ряд вимог щодо застосування РРО під час здійснення діяльності з організації та проведення азартних ігор, які набрали чинності 30 грудня 2024 року. Наразі в Законі прямо вказано, що: «Для цілей цього Закону розрахунки при організації та проведенні азартних ігор є розрахунковими операціями» [189]. Вимоги щодо реалізації фіскальних функцій реєстраторами розрахункових операцій та дотримання вимог щодо забезпечення виконання фіскальних функцій програмними реєстраторами розрахункових операцій встановлюються постановами КМУ «Про затвердження вимог щодо реалізації фіскальних функцій реєстраторами розрахункових операцій та вимог щодо забезпечення виконання фіскальних функцій програмними реєстраторами розрахункових операцій для різних сфер застосування» № 199 [190] та «Про вимоги щодо реалізації фіскальних функцій реєстраторами розрахункових операцій та дотримання вимог щодо забезпечення виконання фіскальних функцій програмними реєстраторами розрахункових операцій для окремих сфер застосування» № 149 [179], проте у вказані нормативно-правові акти останні зміни вносились в 2021 році, а особливості їх застосування у сфері організації та проведення азартних ігор так і не визначено. Далі, вимоги до фіскального чека визначає Мінфін. З 1 березня 2025 року запроваджено нову форму фіскального чека з оновленими реквізитами, відповідні зміни внесено до наказу Мінфіну № 13, але знову ж таки жодних вимог щодо особливостей відображення фінансових операцій з прийняття ставки,

здійснення виплати (повернення ставки), виплати виграшів тощо не передбачено [194].

Як показує практика лише використання РРО для грального бізнесу недостатньо для контролю за оборотом коштів без ідентифікації гравців [124, с. 228]. Тому, на нашу думку, використання РРО в гральному бізнесі повинно передбачати обов'язково фіксацію операцій з «прив'язкою» до податкового номера або іншого уніфікованого ідентифікатора гравця в системі організатора азартних ігор, а також важливо передбачити особливості фіскалізації у сфері проведення азартних ігор та вимоги щодо відображення цих специфічних операцій у фіскальному чеку. До того ж кожен РРО лише фіксує відособлено кожен операцію та передає інформацію до ДПС автономно, він не наділений аналітичними функціями, а лише фіскальними, а тому контролюючий орган не може бачити одразу реальну картину обороту організатора азартних ігор, який має кілька (десятків) РРО. Крім того, РРО не пристосований для фіксації специфічних операцій, як виплата виграшу (він сприймає його як повернення товару), а тому не дозволяє ДПС чітко простежити ці специфічні операції.

Окремо слід звернути увагу на вимоги фінансового моніторингу, адже на відміну від РРО, детально розписані вимоги до організаторів азартних ігор як суб'єктів первинного фінансового моніторингу щодо фіксації операцій та ідентифікації клієнтів. Так, 1 серпня 2024 року набрав чинності оновлений наказ Мінфіну «Про затвердження Положення про здійснення фінансового моніторингу суб'єктами первинного фінансового моніторингу, державне регулювання і нагляд за діяльністю яких здійснює Міністерство фінансів України», згідно з яким, організатор зобов'язаний: «запровадити систему автоматизації процесів фінансового моніторингу, яка складається з одного або кількох окремих автоматизованих програмних модулів, які забезпечують функціонування належної системи управління ризиками легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення, яка має забезпечувати:

1) фіксацію кожної операції з прийняття ставки, повернення ставки, виплати (видачі) виграшу (призу) в кожную азартну гру, з обміну коштів на ігрові замітники гривні та навпаки, а також інших операцій. Фіксація даних має відбуватися в розрізі кожного окремого ідентифікованого клієнта суб'єкта первинного фінансового моніторингу та має забезпечувати можливість формування повної історії операцій клієнта (із зазначенням ідентифікаційних даних клієнта, дат, часу і сум здійснених фінансових операцій), операцій з прийняття ставок готівкою, прийняття ставок у безготівковій формі із зазначенням реквізитів платника, з повернення ставок готівкою, повернення ставок у безготівковій формі із зазначенням реквізитів отримувача, з виплати (видачі) виграшу (призу) в кожную азартну гру готівкою або у безготівковій формі із зазначенням реквізитів отримувача, з обміну коштів на ігрові замітники гривні та навпаки, а також інших операцій, пов'язаних із проведенням азартної гри; 2) моніторинг клієнтських рахунків гравців (особистих кабінетів) із забезпеченням: фіксації всіх даних, отриманих за результатами здійснення належної перевірки клієнта та ІР-адреси і країни розташування комп'ютера та/або мобільного пристрою клієнта; наявності контролю за тим, що один і той же рахунок клієнта використовується клієнтом для здійснення всіх розрахунків із суб'єктом господарювання, який проводить азартні ігри в мережі Інтернет, для оплати ставок, повернення коштів та виплати (видачі) виграшу (призу) клієнту і що оплата здійснюється у безготівковій формі шляхом отримання коштів з (на) рахунку(ок) клієнта, у тому числі з використанням електронних платіжних засобів; фіксації та документування реквізитів рахунку клієнта (електронного платіжного засобу клієнта) під час перерахування коштів на клієнтський рахунок гравця (особистий кабінет) для участі в азартних іграх через мережу Інтернет і отримання коштів з клієнтського рахунку гравця (особистого кабінету); неможливості клієнтом грати у кредит або із розстроченням платежу, або з наступною оплатою, крім оплати ставки з використанням електронних платіжних засобів; неможливості клієнтом здійснити перерахування коштів з одного клієнтського рахунку гравця

(особистого кабінету) на інший клієнтський рахунок гравця (особистий кабінет)» [193].

Закон № 768 передбачив спеціальний інструмент контролю за діяльністю організаторів азартних ігор – Державну систему онлайн-моніторингу. Ст. 13 Закону передбачила, що ДСОМ має своїм завданням «реалізацію функцій контролю за повнотою надходжень до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів та платежів відповідно до законодавства та має забезпечувати контроль валового доходу організаторів азартних ігор у режимі реального часу» [185]. Для цього в ДСОМ передбачено «безперешкодну цілодобову в режимі реального часу передачу та прийом даних, з можливістю обробки, обліку, накопичення та зберігання інформації про кожну операцію з прийняття ставки, повернення ставки, виплату виграшу (призу), здійснену виплату, інші операції, форму розрахунків з гравцями та валовий дохід організатора азартних ігор» [185].

При цьому, ч. 3 ст. 9 Закону № 768 передбачає, що: «Контроль за дотриманням норм податкового законодавства у сфері організації та проведення азартних ігор здійснює центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, проводить планові та позапланові перевірки, у тому числі з використанням Державної системи онлайн-моніторингу, щодо додержання вимог законодавства в частині сплати податків, зборів, обов’язкових платежів» [185].

ДСОМ повинна була запрацювати в Україні не пізніше серпня 2022 року, але до середини 2025 року так і не запрацювала. Після ліквідації КРАІЛ та створення ПлейСіті сподіваємось, що це питання буде одним з пріоритетних завдань новоствореного органу. Відповідно до «Порядку функціонування Державної системи онлайн-моніторингу» передбачається, що користувачами ДСОМ будуть: «уповноважені посадові особи ДПС з правом доступу до інформації щодо кожного організатора азартних ігор про операції з прийняття ставки, повернення ставки, виплату виграшу (призу), здійснену виплату, інші

операції, пов'язані з організацією та проведенням азартних ігор, форму розрахунків з гравцями та валовий дохід організатора азартних ігор з метою реалізації функцій контролю за повнотою надходжень до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів та платежів відповідно до законодавства» [197].

Переваги ДСОМ перед РРО в цілях забезпечення контролю за оборотом коштів в гральному бізнесі очевидні. По перше, дані в онлайн-системах організаторів мають фіксуватись і передаватись до ДСОМ автоматично без втручання людини (працівників організатора), тоді як для РРО необхідна дія працівника для формування фіскального чека. По-друге, разом з даними онлайн-системи організатора азартних ігор ДСОМ забезпечує центральний збір даних та дозволяє побачити реальний грошовий потік організатора, адже відстежує всі операції в комплексі. ДПС отримує вже узагальнену інформацію щодо конкретного організатора, з якої може виділити не лише гральний заклад, але й окрему одиницю гального обладнання. По-третє, ДСОМ, у разі необхідності, забезпечує ДПС аналітичними даними і дозволяє ідентифікувати гравця (через ID), контролювати ліміти, вести статистику ставок, адже організатори азартних ігор ще є суб'єктами первинного фінансового моніторингу і також мають забезпечувати дотримання окремих вимог щодо ідентифікації клієнтів та певних фінансових операцій. По-четверте, ДСОМ передбачає формування аналітичних звітів і може бути використана ДПС для здійснення аналізу ризиків, виявлення відхилень, виявлення підозрілих дій та формування аналітичних довідок, які можуть стати підставою для застосування заходів контролю на основі ризик-орієнтованого підходу. Для цього необхідно ДПС, ПлейСіті, Мінфіну (спільно або окремо) запровадити системи оцінки ризиків для вибіркового перевірочного контролю організаторів на предмет дотримання податкового законодавства, законодавства у сфері фінансового моніторингу та спеціального законодавства у сфері азартних ігор. Такими ризиками можуть бути визнані підозрілі відхилення у обороті коштів, GGR, кількості виграшів, активності користувачів тощо. Наразі ДСОМ не передбачає надання доступу Бюро економічної безпеки (БЕБ) для здійснення аналітичної діяльності чи будь-яким іншим правоохоронним органам, що є

позитивом, оскільки не буде використовуватись як інструмент тиску на бізнес і забезпечить баланс втручання держави в бізнес.

Упорядкування розрахунків для онлайн-ігор також сприятиме покращенню контролю за оборотом коштів організаторів азартних ігор, а отже і поліпшення податкового контролю за своєчасністю і повнотою сплати податків. Хоча питання фінансового моніторингу та банківської діяльності виходять за межі нашого наукового дослідження, але ми не можемо не згадати про них, адже вони тісно пов'язані з забезпеченням прозорості і контрольованості фінансових потоків організаторів азартних ігор. Дуже позитивними є зміни до Закону № 768, що набрали чинності 01 квітня 2025 року щодо здійснення розрахунків при організації та проведенні азартних ігор. Наразі організатори азартних ігор «зобов'язані здійснювати безготівкові розрахунки, у тому числі безготівкові розрахунки при організації та проведенні азартних ігор, виключно через поточні рахунки, відкриті в банках України. Їм забороняється користуватися послугами інших, ніж банк, надавачів платіжних послуг, а саме операторів поштового зв'язку, установ електронних грошей, платіжних установ, фінансових установ, що мають право на надання платіжних послуг, надавачів обмежених платіжних послуг, а також комерційних агентів (ст. 15-1 Закону № 768)» [185]. Банківські платежі — це фінансово простежувані транзакції, що дозволяє ефективно контролювати обіг коштів, виявляти ухилення від податків і тіньову діяльність, сподіваємось, що ці вимоги також дозволять посилити нагляд НБУ за діяльністю банків і прибрати схеми «місордингу» (маскування азартних транзакцій під інші категорії, наприклад, онлайн-покупки, реклама або підписки), які донедавна активно використовувались організаторами азартних ігор для приховання реальних оборотів. Також необхідне посилення контролю банків та активна протидія правоохоронних органів злочинним схемам, які дозволяють використання «дропів» (особи, на яких реєструються акаунти або банківські картки, які потім використовуються для прийому платежів за участь в азартних іграх або виведення виграшів замість реального користувача). Схеми «дропів»

наразі більше використовуються нелегальним гральним бізнесом, тому необхідна ефективна боротьба та блокування сайтів нелегальних онлайн-платформ.

Для боротьби з «дропами» в легальному гральному бізнесі вкрай важливо запустити в промислову експлуатацію ДСОМ, яка б забезпечила виконання організаторами вимог фінансового моніторингу щодо забезпечення того, щоб: «один і той же рахунок клієнта використовується клієнтом для здійснення всіх розрахунків із суб'єктом господарювання, який проводить азартні ігри в мережі Інтернет, для оплати ставок, повернення коштів та виплати (видачі) виграшу (призу) клієнту і що оплата здійснюється у безготівковій формі шляхом отримання коштів з (на) рахунку(ок) клієнта, у тому числі з використанням електронних платіжних засобів; фіксації та документування реквізитів рахунку клієнта (електронного платіжного засобу клієнта) під час перерахування коштів на клієнтський рахунок гравця (особистий кабінет) для участі в азартних іграх через мережу Інтернет і отримання коштів з клієнтського рахунку гравця (особистого кабінету); неможливості клієнтом грати у кредит або із розстроченням платежу, або з наступною оплатою, крім оплати ставки з використанням електронних платіжних засобів; неможливості клієнтом здійснити перерахування коштів з одного клієнтського рахунку гравця (особистого кабінету) на інший клієнтський рахунок гравця (особистий кабінет)» [193].

Що стосується ДПС, ми вважаємо, що вона повинна мати доступ до банківської таємниці, що дозволить підвищити податкову дисципліну, адже якщо ДПС має доступ до рахунків, це зменшує стимули для ухилення від оподаткування, особливо у сфері тіньових доходів; забезпечити контроль за високоризиковими транзакціями, які часто супроводжують гральний бізнес: виявляти підозрілі операції (наприклад, великі виграші, готівкові перекази без джерела).

Окремим питанням є автоматизація обміну фінансовою інформацією між ДПС, Мінфіном, ПлейСіті щодо даних ДСОМ та обороту на банківських рахунках, інформацією про підозрілі операції, які були виявлені під час

фінансового моніторингу тощо, а також синхронізація поданої організаторами звітності у цифровому форматі до ДПС з даними ДСОМ та банківських транзакцій. Це забезпечить швидке виявлення розбіжностей в даних та дозволить швидко зреагувати на порушення податкового законодавства або ж попередити такі порушення.

Враховуючи викладене вище, вважаємо, що чинна модель оподаткування організації та проведення азартних ігор на гральних автоматах в залах гральних автоматів в Україні, що передбачає сплату податку на дохід за ставкою 10% від виручки, є надмірною та економічно необґрунтованою. Вона суперечить принципам справедливого оподаткування, створює нерівні умови для одного виду азартних ігор залежно від місця їх розміщення, а також стимулює тінізацію ринку та порушення законодавства. Особливо проблемним є поєднання високої ставки з вимогою про 90% повернення виграшів, що фактично робить діяльність на гральних автоматах збитковою. Оптимальним рішенням є перехід до моделі оподаткування на основі валового ігрового доходу (GGR), яка забезпечить більшу прозорість, економічну доцільність та відповідність міжнародним практикам.

Подвійне оподаткування організаторів азартних ігор в Україні — податком на дохід і податком на прибуток — створює надмірне фіскальне навантаження, яке не відповідає міжнародним стандартам та принципам податкової справедливості. Така модель є нехарактерною для більшості європейських країн, де переважає один тип податку — або на дохід, або на GGR. Подвійне оподаткування штовхає операторів до тінізації бізнесу, маніпуляцій з прибутком і ухилення від сплати податків, особливо на тлі високої вартості ліцензій. Доцільним є перехід до одного з цих податків податку (GGR або дохід), із паралельним запровадженням обов'язкових цільових відрахувань на програми захисту гравців від ігрової залежності.

Водночас жодна податкова модель не буде ефективною без дієвих інструментів адміністрування, адже гральний бізнес залишається високоризиковим щодо економічних злочинів.

Хоча законодавство України передбачає обов'язкове використання РРО у сфері азартних ігор, на практиці ці інструменти не забезпечують належного контролю за фінансовими потоками організаторів. РРО функціонують автономно, не здійснюють ідентифікацію гравця, не синхронізуються між собою та не враховують специфіку гральних транзакцій, як-от прийняття ставки чи виплата виграшу. Законодавча база хоч і оновлюється, однак не містить конкретних технічних вимог до фіскалізації операцій саме у сфері азартних ігор. Без обов'язкової прив'язки транзакцій до ідентифікатора гравця, а також без централізованого аналітичного інструмента РРО не можуть ефективно контролювати обіг у галузі, що створює простір для тінізації бізнесу. Необхідна глибока модернізація підходу — з урахуванням аналітичної складової, фіскалізації гральних операцій та цифрової ідентифікації гравців.

ДСОМ має стати ключовим інструментом податкового контролю у сфері грального бізнесу, що забезпечуватиме збір та аналіз усіх фінансових операцій організаторів азартних ігор у режимі реального часу. На відміну від РРО, ДСОМ не потребує ручного втручання працівника, дозволяє ідентифікувати гравців та формувати ризик-орієнтовані звіти для податкових перевірок. Водночас, станом на середину 2025 року система не запущена, попри законодавчу вимогу про її функціонування ще з 2022 року. Її повноцінне впровадження є пріоритетним кроком для забезпечення ефективного адміністрування податків, боротьби з тіньовими схемами та зміцнення прозорості ринку азартних ігор без надмірного втручання силових органів.

Запровадження обов'язкових безготівкових розрахунків через банківські рахунки є важливим кроком до підвищення прозорості та контрольованості оборотів у гральному бізнесі. Заборона на використання сторонніх платіжних сервісів зменшує можливості для схем маскування транзакцій (міскордингу) та використання «дропів», що особливо характерно для нелегального сегменту ринку. Повноцінне впровадження ДСОМ дозволить забезпечити податковий контроль у режимі реального часу, реалізувати вимоги фінансового моніторингу та ідентифікації гравців, унеможливити розрахунки з чужих рахунків та перекази

між особистими кабінетами. Також необхідною є автоматизація обміну інформацією між ДПС, Мінфіном та ПлейСіті щодо даних ДСОМ, банківських транзакцій і цифрової звітності, що дозволить оперативно виявляти порушення та запобігати тінізації оборотів. Надання ДПС доступу до банківської інформації сприятиме боротьбі з тіньовими доходами та підвищенню податкової дисципліни у високоризиковій сфері азартних ігор.

2.2. Податкове регулювання доходів гравців: оподаткування виграшів в азартні ігри

Після легалізації грального бізнесу в Україні у 2020 році, галузь стрімко зростає: з'являються нові організатори, збільшується кількість гравців, розширюються онлайн-платформи. У таких умовах важливо встановити прозорі та справедливі податкові правила, які б забезпечили контроль за доходами як організаторів, так і гравців. Азартні ігри традиційно вважаються високоризиковою сферою через потенційні зловживання, відмивання коштів і ухилення від оподаткування, а виграші в азартні ігри широко використовуються для приховання фактів корупції та незаконного збагачення [233, с. 305].

Але поряд з легальним гральним бізнесом в Україні досі процвітає нелегальний гральний бізнес, як наземний, так і онлайн. Лише за 2024 вдалось заблокувати понад 4500 нелегальних онлайн-казино. «У 2024 році в Україні було заблоковано 118 застосунків і 4 460 сайтів, які надавали послуги онлайн-казино» [65]. Нелегальний гральний бізнес привабливий для гравців, у тому числі тому, що незаконні азартні ігри є вигіднішими для гравця, адже виграші у таких іграх не оподатковуються.

У контексті гармонізації з європейським законодавством Україна повинна впроваджувати сучасні підходи до податкового контролю, що включають ефективні позиції щодо оподаткування доходів громадян, ідентифікацію платників та боротьбу з фінансовими злочинами.

Всі ці проблеми потребують вирішення при дослідженні питання оподаткування виграшів в азартні ігри. Але у вітчизняній науковій літературі питання оподаткування виграшів та призвів в азартну гру після легалізації грального бізнесу взагалі не досліджувались.

Л. В. Юрчишена справедливо констатує, що: «податок на доходи фізичних осіб є основним бюджетоутворюючим податком, який відіграє значну роль у перерозподілі доходів громадян та забезпеченні фіскальної достатності бюджету. За допомогою даного податку держава має можливість впливати на рівень доходів і накопичень громадян, він є соціальним регулятором, так як перерозподіляє доходи кожного члена суспільства, під час його сплати формуються взаємозв'язки платників з державою, так як кожен з них стає учасником бюджетного процесу щодо формування доходів держави» [256, с. 215].

За чинним на сьогодні законодавством (ПК України) всі виграші в азартні ігри незалежно від суми підлягають оподаткуванню ПДФО [150, с. 386]. Так, відповідно до пп. 164.2.8 п. 164.2 ст. 164 ПК України до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податків включаються доходи у вигляді виграшів, призів. При цьому доходи у вигляді виграшів та призів є доходами, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання), а тому є об'єктом оподаткування як для резидентів, так і нерезидентів. Порядок оподаткування виграшів та призів визначено п. 170.6 ст. 170 Кодексу, відповідно до пп. 170.6.1 якого «податковим агентом платника податку під час нарахування (виплати, надання) на його користь доходу у вигляді виграшів (призів) у лотерею чи в інші розіграші, у букмекерському парі, у парі тоталізатора, призів та виграшів у грошовій формі, одержаних за перемогу та/або участь в аматорських спортивних змаганнях, у тому числі у більярдному спорті, є особа, яка здійснює таке нарахування (виплату). пп. 170.6.3-170.6.5. передбачають, що «оподаткування доходів у вигляді виграшів та призів, здійснюється у загальному порядку, встановленому цим Кодексом для доходів, що остаточно оподатковуються під час їх нарахування, за ставкою, визначеною

в абзаці першому пункту 167.1 (18%). Під час нарахування (виплати) доходів у вигляді виграшів не беруться до уваги витрати платника податку у зв'язку з отриманням такого доходу. Доходи, зазначені у цьому пункті, остаточно оподатковуються під час їх виплати за їх рахунок» [166]. Також слід звернути увагу, що податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок (пп. 168.1.1. п. 168.1 ст. 168 ПК України). Але якщо мова йде не про грошові виграші, а матеріальні призи, тоді слід керуватись пп. 168.1.4, який передбачає, що: «якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом трьох операційних днів з дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання)» [166]. Таким чином жодних пільг щодо сплати ПДФО з виграшів в азартну гру як то, наприклад, мінімальна сума виграшу, з якої ПДФО не сплачується, врахування витрат на гру за певний період, знижена ставка податку тощо не передбачено.

Крім того, враховуючи, що наша країна перебуває в умовах війни, дохід у вигляді виграшів в азартну гру підлягає оподаткуванню військовим збором згідно пп. 1.2 п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України, ставка якого з 01 січня 2025 року становить 5% (була до цього 1,5%). Але тут слід звернути увагу, що згідно пп. 1.3 п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України, «починаючи з 1 січня року, наступного за роком, у якому буде припинено або скасовано воєнний стан, ставка збору буде становити знову 1,5 % від об'єкта оподаткування» [166].

ДПС у своїх роз'ясненнях неодноразового наголошувала на тому, що «виграшом (призом) є кошти, які підлягають виплаті (видачі) гравцю у разі його виграшу в азартну гру, то оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб і військовим збором підлягає уся сума коштів, що виплачується (перераховується) фізичній особі. При цьому утримання та сплата (перерахування) податку на доходи фізичних осіб і військового збору до бюджету суб'єктом господарювання – організатором таких ігор здійснюється під час виплати зазначених коштів за

рахунок фізичної особи незалежно від форми та способу виплати таких коштів» [154].

Але як стверджують багато юристів-практиків такий підхід податкової не враховує, що визначальною ознакою доходу платника податку, як об'єкта та бази оподаткування податком з доходу фізичних осіб, є приріст показників фінансового та/або майнового стану платника податку [257]. Таку ж позицію підтримує Верховний Суд, формуючи правозастосовчу практику у постанові від 19 вересня 2018 року у справі №П/811/3438/15: «Визначальною ознакою доходу платника податку, як об'єкта та бази оподаткування податком з доходу фізичних осіб, в тому числі у вигляді додаткового блага, є приріст показників фінансового та/або майнового стану платника податку» [171]. Але тут Суд, розглядаючи питання прощеного боргу по кредитному договору, за основу бере збільшення доходів або зменшення зобов'язань, що закріплено стандартах бухгалтерського обліку. При цьому, Суд не враховує в цій справі та аналогічних справах вже сплачені позичальником кошти в рахунок виконання зобов'язання, що, у валютних кредитах, свого часу значно перевищувало отриману від кредитора суму. На жаль, слід констатувати що практика ПК щодо оподаткування більшості доходів громадян (крім оподаткування третього продажу нерухомого майна та інвестиційного прибутку, коли використовується поняття чистий дохід) без вирахування витрат є несправедливою і не враховує економічного становища особи, тому може виникнути ситуація, коли особа вже виплатила в рахунок виконання зобов'язань більшу суму, ніж свого часу отримала, але прощена частина кредиту виходячи з формального підходу ПК України все ж визначається доходом, хоча особа більше витратила, ніж отримала у зв'язку з таким кредитним договором.

Про приріст капіталу почали говорити в останні роки і щодо виграшу, зокрема, в рішенні Київського окружного адміністративного суду від 12 березня 2025 року у справі №320/11372/24 зазначено, що: «дохід - це вигода, яка має економічний характер, виступає в грошовій чи натуральній формі та піддається оцінці; враховується для цілей оподаткування відповідно до затверджених

стандартів. Приріст активів є основною ознакою кваліфікації надходження в якості доходу фізичної особи. Водночас, повернення фізичній особі суми коштів, в розмірі попередньо внесених грошових коштів на власний клієнтський рахунок гравця, не викликає приросту показників фінансового та/або майнового стану такого платника податків. За такої операції відсутнє збільшення активу, що зумовлює зростання капіталу фізичної особи. Відповідно не вбачається приросту показників фінансового та/або майнового стану у фізичної особи в разі повернення коштів, що не перевищує суму коштів попередньо внесених для участі в азартних іграх (незалежно від того, чи попередньо внесені кошти були використані для здійснення ставок)» [216].

Такий же несправедливий підхід сьогодні застосовується ДПС щодо вигравів, у зв'язку з відсутністю визначення в ПК України поняття виграшу в цілях оподаткування, що призводить до масових оскаржень ППР в судах. Тому виникає ситуація, коли понесені витрати гравця не враховуються, а будь-яка сума коштів, яка ним виводиться на картку автоматично визначається виграшем та оподатковується 18% ПДФО та 5% військовим збором. Таке податкове навантаження робить легальні азартні ігри непривабливим для гравця, адже часто він втрачає більше, ніж виграє, тобто не отримує економічну вигоду в результаті участі в азартній грі. Тому часто гравці погоджуються грати в нелегальні азартні гри, де виграти не оподатковуються. Існує й інший випадок – особа вносить кошти для участі у грі (депозит), але не робить ставку, не приймає участі в азартній грі, а хоче повернути кошти. За логікою ПК України та ДПС, будь-яка грошова виплата від організатора гравцю є виграшем, що суперечить спеціальному Закону, адже не може бути виграшу без участі в азартній грі і без визнання гравця переможцем (випадіння певної ігрової комбінації, яка згідно з правилами азартної гри визнає гравця переможцем і нараховує йому певну суму виграшу).

З цього приводу вже наявний спір у суді, де перша та апеляційна інстанція прийняли рішення на користь платника податків, апеляційний суд у постанові від 15.01.2025 р. по справі № 320/16081/24 зазначив, що:

«з огляду на те, що у позивача відсутній діловий намір на отримання доходу від факту надходження депозиту від гравця на його клієнтський рахунок, що висновується із змісту Правил організатора азартних ігор, то відсутні підстави вважати, що операція з внесення депозиту гравцем, внаслідок чого грошові кошти гравця починають обліковуватися організатором азартних ігор у електронних грошових замінниках, є операцією з продажу (обміну) електронного грошового замінника»;

«внесення гравцем власних грошових коштів на «Депозит» не означає передачу права власності їх Організатору азартних ігор, оскільки фізична особа/гравець, залишаючись власником зазначених коштів, в будь-який момент може їх повернути»;

«на первісному етапі - внесенні депозиту, в розумінні поняття, наведеного у Правилах організатора азартних ігор ТОВ «Фьорст елемент» та Правилах проведення азартних ігор казино в мережі Інтернет ТОВ «Фьорст елемент», вказана операція не може вважатися послугою, оскільки є лише умовою для подальшого споживання послуги (участі в азартній грі, повернення суми депозиту) в процесі вчинення потенційним гравцем певних дій (зокрема, здійснення ставки). Враховуючи викладене, операція з внесення депозиту та обліку грошових коштів гравця у виді електронного грошового замінника не може вважатися послугою в розумінні наведених положень ПК України, Закону № 768 та Закону №265/95» [174]. Далі ми не цитуємо висновки суду щодо розуміння виграшу як доходу гравця, адже на нашу думку, вони є суперечливими, тому дуже важливо буде оцінити рішення суду касаційної інстанції, наразі справа перебуває на розгляді в касаційній інстанції.

Цікавий інший підхід суду щодо питання депозиту в іншій справі щодо застосування фінансових санкцій за проведення лотереї. Зокрема, суд зазначив: «сума депозиту не менше як 400 грн, яка фактично дорівнює 1 лотерейному квитку, що надає право на одержання призу учаснику розіграшу (гри), є платою за участь в розіграві. Крім того, суди попередніх інстанцій врахували відсутність ознаки «безоплатності» проведення відповідачем відповідного розіграшу,

оскільки в будь-якому випадку умови його проведення передбачали внесення учасником грошових коштів та отримання ним відповідного лотерейного квитка. На цій підставі та з урахуванням встановлених судами попередніх інстанцій обставин справи, Суд доходить висновку, що факт оплатного набуття учасником права на участь у розіграші безпосередньо підтверджуються умовами такого розіграшу, з огляду на що ТОВ «Поінтлото» було проведено розіграш (гру), яка відповідає ознакам лотереї, а саме: 1) гра, проведена ТОВ «Поінтлото», була масова; 2) передбачала призовний (виграшний) фонд між її учасниками; 3) перемога у грі (розіграші) мала випадковий характер; 4) територія проведення (розповсюдження) гри (розіграшу) поширювалась за межі однієї будівлі (споруди); 5) носила оплатний характер, тобто передбачала внесення учасниками розіграшу (гри) грошових коштів та отримання ним відповідного лотерейного квитка. До того ж, суди встановили використання слово «лотерея» на вебсайті відповідача упродовж певного часу. Отже, колегія суддів погоджується з висновком судів попередніх інстанцій про здійснення відповідачем порушення, передбаченого статтею 14 Закону № 5204-VI, що виразилося у використанні слова «лотерея» та фактичному її проведенні ТОВ «Поінтлото» всупереч забороні, встановленій Законом № 5204-VI (статтями 4, 5 та 14), на проведення лотерей суб'єктами, які не мають статусу оператора або розповсюджувача державних лотерей, та використання цього терміну у назві відповідного заходу» [172].

Відповідно до Закону № 768 «виграш (приз) – кошти, майно, майнові права, що підлягають виплаті (видачі) гравцю у разі його виграшу в азартну гру відповідно до оприлюднених правил проведення такої азартної гри, при цьому азартна гра – будь-яка гра, умовою участі в якій є внесення гравцем ставки, що дає право на отримання виграшу (призу), імовірність отримання і розмір якого повністю або частково залежать від випадковості, а також знань і майстерності гравця; ставка – грошові кошти або ігровий замінник гривні, що передаються гравцем організатору азартної гри, є умовою участі в азартній грі та виходячи з розміру якої відповідно до правил такої азартної гри визначається

розмір виграшу (призу)» [185]. Тобто всі ці визначення виграшу надаються в цілях проведення азартної гри, за результатами якої виграш визначається (але не виплачується). Не може бути виграшу без участі в азартній грі. Але кошти не є індивідуально визначеним майном, тому без ДСОМ неможливо розділити, де справді виграш, а де повернення депозиту гравця.

Але, зокрема, в рішенні апеляційного суду зазначається, що «оподаткуванню податку на доходи фізичних осіб підлягають лише суми нарахованого гравцю виграшу та не підлягають суми коштів, які повертаються гравцю за невикористані ними ігрові замітники гривні» [173].

Державна податкова служба України в індивідуальній податковій консультації № 2699/ПК/99-00-24-03-03-06 від 28.08.2023 року зробила чіткий та однозначний висновок: «разом з тим кошти, які не приймали участь у жодній азартній грі у вигляді ставок і повертаються організатором азартних ігор фізичній особі, не є об'єктом оподаткування, тобто не оподатковуються податком на доходи фізичних осіб і військовим збором. Виграшем є кошти, що підлягають виплаті (видачі) гравцю у разі його виграшу в азартну гру відповідно до оприлюднених правил проведення такої азартної гри. При цьому положеннями Кодексу не передбачено визначення складових виграшу в азартну гру» [107]. Згідно пункту 52.2. статті 52 ПК України, «індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію» [166]. У «випадку надання індивідуальної податкової консультації ДПС України здійснює правову інтерпретацію окремих норм податкового та суміжного законодавства, що належать до її сфери компетенції, з метою надання роз'яснення щодо особливостей їх практичного застосування» [58, с. 283]. Таким чином, зазначений контролюючий орган формулює свою офіційну позицію стосовно належного розуміння та реалізації відповідних правових норм.

Але з 01 квітня 2025 року набрали чинності зміни до Закону № 768 (внесені Законом № 4116-IX від 04.12.2024 р.), які доповнили його визначеннями «поповнення ігрового балансу, під яким розуміють внесення гравцем коштів на

рахунок організатора азартної гри з метою збільшення свого ігрового балансу та ігровий баланс як сума коштів та/або електронних ігрових замінників, у межах якої гравець має право вносити ставки в азартні ігри або ініціювати виплату виграшів (призів) чи повернення коштів, внесених для участі в азартних іграх». Таким чином, очевидно, що надані раніше роз'яснення ДПС є неактуальними, адже гравець може повертати кошти ігрового балансу, а не отримувати виграш. Слід звернути увагу, що питання перемоги у грі і отримання виграшу регулюється правилами проведення конкретної азартної гри, які розробляються організатором. Тому обов'язковою умовою виграшу є участь у азартній грі, яка ініціюється ставкою (а не поповненням ігрового балансу) і факт визнання гравця переможцем (фіксація певної виграшної ігрової комбінації, яка згідно правил проведення азартної гри дала підставу визнати гравця переможцем і визнати його право на отримання виграшу (призу). Відповідно цими змінами також передбачено доповнення ст. 13 Закону № 768 вимогами до ДСОМ фіксувати та зберігати інформацію про ігровий баланс гравців.

Наразі організатори мають право в правилах азартних ігор визначати деталізований порядок участі у кожному виді азартної гри, що відповідно означає і правила визначення виграшу. Відповідно організатори в своїх правилах проведення азартних ігор часто визначали виграш як позитивну різницю з урахуванням витрат гравця на ставку, здійснених за певний період. Але така практика несе ризики донарахування ДПС податкових зобов'язань і подальше оскарження в судах рішень ДПС. Тому, на нашу думку, слід у ПК України дати визначення виграшу (призу) в азартній грі в цілях оподаткування доходів у вигляді виграшів та призів, отриманих гравцями від участі в азартних іграх. Проте оподаткування всієї суми коштів, отриманих від організатора, вважаємо несправедливим, а тому пропонуємо визначати виграш з точки зору економічної вигоди для гравця [134, с. 854].

Як ми досліджували вище, існують різні підходи до оподаткування доходів гравців у вигляді виграшів, більшість з досліджених нами країн Європи не оподатковують доходи у вигляді виграшів, отриманих від організаторів азартних

ігор країн ЄС (Польща, Болгарія, Естонія, Литва, Словаччина, Фінляндія) під час їх виплати. Але це не означає, що гравці взагалі не сплачують податки. Зазвичай в цих країнах запроваджено декларування доходів громадян та прогресивну шкалу оподаткування, а доходи у вигляді виграшів, отримані впродовж періоду декларування (один рік) гравець повинен внести в декларацію, оцінюється вся сума доходів фізичної особи за рік і визначається ставка податку та сума, яку особа має сплатити. На жаль, в Україні ще не запроваджено обов'язкове декларування всіма громадянами своїх доходів, а введення обов'язку декларування для громадян, які отримували виграші в азартні ігри зробить легальні азартні ігри непривабливими для гравців, адже українське суспільство негативно сприймає ідею тотального декларування доходів.

Румунія, Італія та Греція об'єктом оподаткування розглядають дохід у вигляді разових виграшів, при цьому Румунія оподатковує всю ставку податку, тоді як Італія та Греція мають мінімальні неоподатковані суми і оподатковують різницю. Податковим агентом при цьому є організатор, який утримує податок при виплаті виграшу.

Н. М. Левченко пропонує передбачити «часткове звільнення виграшів та призів від оподаткування (у разі якщо виграш не перевищує суму еквівалентну 100 євро), а також запровадити у вітчизняній практиці застосування прогресивних ставок, а саме ставки 15%, якщо розмір виграшу чи призу еквівалентний сумі 101 — 500 євро та ставки 20%, якщо розмір виграшу чи призу еквівалентний сумі понад 500 євро» [128, с. 110]. Проте, на нашу думку, звільнення від оподаткування разових виграшів на певні мінімальні суми для грального бізнесу не буде ефективним, адже існуватиме ризик дроблення виграшів та виведення їх різними сумами, адже перевірити факт випадіння виграшу певної суми щодо певного гравця в азартній грі дуже складно, бо організатори азартних ігор не мають обов'язку фіксувати факти випадіння кожного виграшу. Хоча така практика може існувати (і існувала свого часу в Україні) щодо лотерей, адже виграшна ігрова комбінація та сума виграшу чітко

визначена під час розіграшу в протоколах тиражної комісії (для тиражних лотерей) або підтверджена лотерейним білетом (для миттєвих).

У Латвії, Чехії та Іспанії також є мінімальні неоподатковувані суми доходів від вигравів, але вони визначаються за результатами року і декларуються гравцями. Цікаво, що в Іспанії діє прогресивна шкала оподаткування доходу від вигравів, але при цьому оподатковується не вся сума отриманих доходів, а приріст капіталу, тобто гравець має право відняти суми ставок або зіграних ігор за рік від загальної суми отриманих вигравів за рік, при цьому він має зберігати документи, які підтверджують ці витрати [42].

На нашу думку, при оподаткуванні доходу гравців у вигляді вигравів в азартну гру в Україні доцільно брати разові виграші (тобто доходи, які оподатковуються під час їх нарахування чи виплати) та застосувати практику вирахування витрат гравця, понесених ним протягом 24 годин, пов'язаних з таким виграшем, але не більше суми такого виграшу, для цього необхідно внести відповідні зміни до ПК України в частині визначення суми (розрахунку) об'єкта оподаткування (ст. 170 ПК України).

Впровадити оподаткування доходів у вигляді вигравів за певний звітний період (місяць чи рік) в Україні наразі немає можливості через відсутність обов'язку в громадян декларувати свої доходи, а також відсутність можливості в організаторів азартних ігор перевіряти факти виплати гравцям доходів у вигляді вигравів іншими організаторами (організаторам азартних ігор не надається інформація з ДСОМ щодо вигравів гравців).

Щодо звітності організаторів як податкових агентів при виплаті доходу у вигляді виграшу, призу слід звернути увагу, що податкове законодавство встановлює різні підходи до оподаткування вигравів у лотерею та вигравів в азартну гру, що не сприяє ефективності адміністрування ПДФО з вигравів, а тому, вважаємо, що повинні бути запроваджені єдині підходи до оподаткування всіх вигравів як окремого виду доходу фізичної особи [91, с. 99].

Так, звітність для операторів лотерей значно спрощена і є подібною до банківської, наразі вони подають єдину знеособлену звітність по ПДФО з

виграшів, де вказують «загальний обсяг доходів та загальний обсяг утриманих податків з виграшів без розкриття інформації про фізичну особу, яка отримала дохід. При цьому в податковому розрахунку не вказуються деталі про окремі виграші, суми податку, нарахованого на них, а також відомості про фізичну особу - платника податку, яка отримала дохід у вигляді виграшу (призу) (пп. 170.6.2. п. 170.6 статті 170 Податкового кодексу України)» [166].

Це, як справедливо зазначає З. М. Топорецька, дозволяє громадянам використовувати виграші в лотерею як інструмент легалізації корупційних доходів [230, с. 399; 230, с. 291]. Отримують інформацію про гравця, який виграв у лотерею, лише у разі, якщо фінансова операція важлива в цілях фінансового моніторингу (становить більше 55 000 гривень). Тому громадяни, використовуючи таку прогалину, можуть декларувати доходи як кілька виграшів у лотерею до цієї порогової суми і таким чином легалізувати неофіційні доходи.

Щодо виграшів в азартну гру, організатори повинні подавати персоналізовану звітність про кожного гравця незалежно від суми його виграшу. Так, вони зобов'язані «подавати у строки, встановлені цим Кодексом для податкового місяця, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, до контролюючого органу за основним місцем обліку. Такий розрахунок подається лише у разі нарахування сум зазначених доходів платнику податку - фізичній особі податковим агентом, платником єдиного внеску протягом звітного періоду (абзац перший підпункту "б" пункту 176.2 статті 176 ПК України)» [166].

Це суттєво ускладнює роботу організаторів азартних ігор, проте не сприяє збільшенню надходжень до бюджету. Проблема виникає тому, що наразі досі не функціонує Державна система онлайн-моніторингу (ДСОМ), яка повинна була відповідно до Закону запрацювати з серпня 2022 року [185] і фіксувати в режимі реального часу всі операції з прийняття ставки, виплати виграшу чи повернення ставки. Оскільки така система не працює, організатори азартних ігор сьогодні виграші оформлюють як повернення ставки в азартну гру чи коштів. Внесених

для участі у грі в межах звітного періоду по ПДФО (адже граничні строки для її повернення не встановлені) і таким чином уникають сплати податків з виграшів як податкові агенти. Строки повернення ставки визначені лише для букмекерської діяльності – не пізніше 10 днів з дати настання події, яка стала підставою для повернення. Наразі звітним періодом по ПДФО з виграшів для організаторів азартних ігор є календарний місяць, такий період дозволяє їм спокійно корегувати обсяги виграшів в ручному режимі. Допоки не буде функціонувати ДСОМ проблеми з відображенням у звітності доходів у вигляді виграшів в азартну гру та сплати ПДФО з виграшів залишатимуться [91, с. 100]. Вважаємо, що задля усунення маніпуляцій і заниження об'єкта оподаткування повинні бути визначені випадки повернення внесених коштів як аванс не пізніше певного граничного строку, а також повернення ставки в певних випадках, які не залежать від організатора (особа не мала права бути гравцем, подія не відбулась, розіграшу не було тощо) [94, с. 273].

Згідно з внесеними змінами до Закону № 768, які набрали чинності з 01 квітня 2025 року, крім операції з повернення ставки додано операцію з повернення коштів, внесених гравцем для участі в азартних іграх (з ігрового балансу), при цьому граничних строків такого повернення також немає. А враховуючи, що повернення цих коштів не є виграшем (доходом), то у організаторів і немає обов'язку відображати ці суми у звітності, а отже ДПС не отримує персоналізованої інформації про повернення коштів фізичним особам організаторами азартних ігор. Тому вважаємо, що строк для повернення коштів, внесених для участі в азартних іграх, повинен становити не більше 24 годин з дати їх внесення, тоді це дозволить співвіднести суми повернень з виграшами як оподатковуваним доходом та врахувати як витрати на гру, в іншому випадку ці кошти мають бути зараховані як оподатковуваний дохід (виграш). Також можливий випадок повернення коштів, витрачених у випадку проведення контрольованої гри, але для їх повернення повинен бути прийнятий окремий Порядок використання коштів державного бюджету для проведення контрольованої гри, який має затвердити КМУ. Також сьогодні не визначено

порядок повернення коштів у разі анулювання ліцензії організатору азартних ігор. Тому, на нашу думку, у зв'язку з запровадженням терміну ігровий баланс, необхідно передбачати окремий порядок обліку цього ігрового балансу, зарахування та повернення коштів з нього. Аналогічно з обміном ігрових заміників гривні, які по-суті є або поверненням коштів, або виплатою виграшу, також слід встановити строк 24 години та їх обмін з метою врахування їх для витрат на гру або вони мають вважатись доходом (виграшем) в цілях оподаткування.

Щодо операції з повернення ставок, то повинні бути чітко визначені випадки: здійснення виплати (коли в парі не відбулась подія, на яку приймали ставки), коли ставка зроблена особою, яка не мала права грати; у випадку анулювання ліцензії організатору, а також строки їх повернення після настання такої події. Повернення ставки у такому випадку не буде витратами на гру, адже в такому випадку або не було участі у грі через скасування події (вплата у парі), або договір про участь у такій грі є нікчемним, а виграші по таких договорах не виплачуються (ч. 7 ст. 17 Закону № 768), відповідно такі кошти не можуть вважатись виграшем (доходом) в цілях оподаткування.

Окремо слід звернути увагу щодо призу. Відповідно до пп. 168.1.4. п. 168.1 ст. 168 ПК України «Якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом трьох операційних днів з дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання)» [166]. Але тут слід звернути увагу, яка сума є об'єктом оподаткування, вона не дорівнює сумі, за яку організатор цей приз придбав для розіграшу, оскільки п. 164.5 ст. 164 ПК України вимагає застосування окремого коефіцієнту за формулою. Далі виникає питання зі сплатою податків (18% ПДФО та 5% військового збору). Оскільки приз видається в матеріальній (негрошовій формі), вирахувати з нього податки неможливо. Тут може бути два варіанти: запропонувати фізичній особі перерахувати кошти на рахунок організатора азартних ігор і потім перерахувати ці кошти до бюджету або ж сплатити податки «за переможця» самостійно, але в

такому випадку необхідно буде вказати ці податки як додаткове благо на користь такого гравця-переможця, яке знову ж таки є об'єктом оподаткування.

Через такі складнощі з оформленням призів організатори зазвичай розігрують виграші в грошовій формі, а потім нібито за дорученням гравця-переможця перераховують кошти на купівлю призу (автомобіля, телевізора, квартири, телефона тощо) з утриманням з цих коштів податків.

Наступна практична складність виникає з оподаткуванням виграшів іноземців. Згідно пп. 170.10.1 п. 170.10 ст. 170 ПК України «Доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів (з урахуванням особливостей, визначених деякими нормами цього розділу для нерезидентів)», а згідно пп. 170.10.3 п. 170.10 ст. 170 ПК України «У разі якщо доходи з джерелом їх походження в Україні виплачуються нерезиденту резидентом - юридичною або самозайнятою фізичною особою, такий резидент вважається податковим агентом нерезидента щодо таких доходів. Під час укладення договору з нерезидентом, умови якого передбачають отримання таким нерезидентом доходу з джерелом його походження в Україні, резидент зобов'язаний зазначити в договорі ставку податку, що буде застосована до таких доходів» [166]. Зрозуміло, що участь в азартних іграх для іноземців не оформлюється окремими письмовими договорами, де б визначались ставки податку, тому їх виграші підлягають оподаткуванню в загальному порядку. Оскільки організатор є податковим агентом він має відобразити інформацію про виплату виграшу гравцю-нерезиденту в податковому розрахунку за формою №1ДФ «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску». Форма такого розрахунку а порядок її заповнення затверджені наказом Мінфіну від 13 січня 2015 року № 4 [198]. Порядок заповнення вимагає обов'язкового заповнення податковим агентом інформації про фізичну особу, яка отримала дохід, необхідної для її ідентифікації як платника податків, а саме: «реєстраційний номер облікової картки платника

податків — фізичної особи, або серія (за наявності) та номер паспорта для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті» [198]. Оскільки іноземці, які перебувають в Україні тимчасово зазвичай як туристи, не мають українського податкового номера або відмітки у паспорті, незрозуміло, як заповнити цю інформацію щодо іноземців.

Таким чином чинна податкова практика оподаткування виграшів у азартні ігри в Україні є надмірно формалізованою та не враховує реальної економічної вигоди гравця. Оподаткування всієї суми, отриманої від організатора, без урахування витрат на гру та без розмежування між виграшем і поверненням депозиту, суперечить як принципам податкової справедливості, так і змісту спеціального законодавства. Відсутність у ПК України чіткого визначення поняття «виграш» у цілях оподаткування призводить до неоднозначного трактування та потенційних порушень прав гравців. Запровадження безготівкових розрахунків і законодавче розмежування понять «ігровий баланс», «ставка» і «виграш» є важливими кроками, проте лише повноцінний запуск ДСОМ забезпечить можливість точного податкового обліку, відстеження дій гравця та розмежування оподатковуваного виграшу від інших транзакцій. Необхідно також внести зміни до ПК України щодо визначення виграшу як приросту фінансового стану гравця з урахуванням понесених витрат.

Запровадження з 1 квітня 2025 року визначень «ігрового балансу» та «поповнення ігрового балансу» у Законі № 768 стало важливим кроком до відокремлення повернення коштів гравцеві від оподатковуваного виграшу. Це дозволяє юридично обґрунтувати, що не всі виплати від організатора азартних ігор є виграшами, а отже — не підлягають обов'язковому оподаткуванню. Однак відсутність у Податковому кодексі України чіткого визначення виграшу в цілях оподаткування призводить до фіскально несправедливого підходу — оподаткування всієї суми виплат без врахування витрат гравця. Аналіз міжнародного досвіду показує, що більшість країн ЄС або не оподатковують

виграші, або дозволяють зменшити об'єкт оподаткування на суму витрат. Україна потребує оновлення податкових норм — зокрема, запровадження можливості вирахування витрат на гру у межах певного періоду, прив'язки виграшу до фактичної участі в грі та закріплення цього поняття в ПКУ. Це дозволить уникнути подвійного тлумачення і сприятиме справедливому оподаткуванню виграшів у легальному гральному бізнесі.

Сучасна система оподаткування виграшів в азартних іграх в Україні має низку суттєвих недоліків, які ускладнюють адміністрування податків, створюють правову невизначеність і стимулюють тінізацію. Серед ключових проблем — відсутність у Податковому кодексі чіткого визначення поняття «виграш» для цілей оподаткування, що призводить до оподаткування навіть повернення коштів, внесених для участі в грі. Не впроваджена в промислову експлуатацію ДСОМ, що не дозволяє забезпечити прозору фіксацію ігрового балансу, виграшів та витрат гравця. Недосконалість звітності організаторів азартних ігор як податкових агентів, різні режими оподаткування лотерей і азартних ігор, а також складнощі з оподаткуванням призів і виграшів іноземців, ускладнюють податковий контроль і породжують ризики зловживань. Всі ці фактори разом з недоліками у нормативному регулюванні вимагають комплексної реформи податкового законодавства щодо грального бізнесу — із впровадженням єдиних підходів до оподаткування, обліку витрат гравців, цифровізації контролю та адаптації звітності до практичних умов ринку.

2.3. Застосування інших податків до організаторів азартних ігор

Спрощена система оподаткування є однією з ключових альтернатив загальному режиму оподаткування в Україні, запровадженою як спеціальний спрощений податковий режим, спрямований на створення сприятливих умов для діяльності суб'єктів малого та середнього підприємництва [218, с. 15; 223, с. 161; 122, с. 125]. Її основна мета полягає в мінімізації адміністративного

навантаження на платників податків, спрощенні процедур податкового обліку та звітності, а також зменшенні кількості податкових зобов'язань. У повсякденному вжитку дана система також відома під назвою «єдиний податок», що відображає характер оподаткування суб'єктів господарювання – сплата одного консолідованого податку замість низки загальнодержавних податків [167, с. 199], таких як податок на прибуток, ПДВ, податок на майно тощо.

Спрощена система оподаткування в Україні є досить популярною серед підприємців через її простоту, передбачуваність та зменшене регуляторне навантаження. При цьому вона структурована за кількома групами платників, з урахуванням обсягу річного доходу, кількості найманих працівників та виду діяльності. Для кожної з цих груп встановлені свої ліміти, обмеження та ставки податку, що дозволяє адаптувати режим до різних масштабів господарської діяльності. Саме тому дана система розглядається не лише як механізм фіскального регулювання, а й як інструмент підтримки підприємництва, особливо у кризових умовах чи під час воєнного стану.

Однак, на сьогодні чинним податковим законодавством України встановлено чіткі обмеження щодо можливості застосування спрощеної системи оподаткування для деяких видів економічної діяльності.

Цілком логічно, що гральний бізнес не є і не може бути малим підприємством, яке необхідно підтримувати спрощеними механізмами, навпаки – він є високоризиковим видом діяльності, який потребує посиленого державного контролю порівняно з іншими видами господарської діяльності. Тому, відповідно до підпункту 1 підпункту 291.5.1 пункту 291.5 статті 291 Податкового кодексу України, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність з організації та проведення азартних ігор, не мають права застосовувати спрощену систему оподаткування та бути платниками єдиного податку [166]. Це положення відповідає концепції підвищеної фіскальної відповідальності для бізнесу, що оперує у високоризикових або високодохідних секторах [138, с. 174], до яких, безперечно, належить і гральна індустрія.

Разом з тим, у контексті воєнного стану, держава ухвалювала тимчасові рішення, спрямовані на підтримку економіки та забезпечення її стійкості в умовах збройного конфлікту. Зокрема, Законом України № 2192-IX від 14 квітня 2022 року «Про внесення змін до розділу VI “Прикінцеві та перехідні положення” Бюджетного кодексу України та розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України» було передбачено можливість для суб’єктів господарювання, що здійснюють діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей) та парі (зокрема, букмекерських парі й парі тоталізатора), тимчасово перейти на спрощену систему оподаткування на період дії воєнного стану [183].

Ці зміни набули чинності 26 квітня 2022 року та діяли до 8 березня 2023 року, що означає, що протягом майже року організатори азартних ігор із річним оборотом до 10 мільярдів гривень мали змогу легально перейти на сплату єдиного податку за пільговою ставкою 2% від доходу [125, с. 92]. Великі організатори з мільярдними оборотами платили символічні суми податків, адже, наприклад, юридична особа з оборотом у 1 млрд грн могла заплатити всього 20 млн грн податку, уникаючи сплати інших податків (ПДВ, податку на прибуток, податку на майно). Це дало змогу значно зменшити податкове навантаження на гральний бізнес, проте водночас викликало низку занепокоєнь з боку фіскальних органів щодо зменшення обсягів надходжень до бюджету, втрати контролю за повнотою обліку доходів, а також потенційних зловживань у зв’язку зі складністю адміністрування таких платників.

За даними Рахункової палати України, застосування прощеної системи для ринку грального бізнесу призвело до втрат бюджету в сумі 1,9 млрд грн у 2022-2023 роках [104].

Таким чином, досвід короткочасного застосування спрощеної системи оподаткування до організаторів азартних ігор в умовах воєнного стану є яскравим прикладом компромісу між фіскальними інтересами держави та потребами бізнесу в період глибокої кризи. Проте цей компроміс виявився тимчасовим і був обґрунтовано переглянутий з метою забезпечення податкової справедливості,

посилення фінансової дисципліни та недопущення втрат бюджету від одного з найбільш прибуткових секторів економіки.

Так згідно з пояснювальною запискою «на спрощену систему оподаткування перейшло 8 суб'єктів із категорії грального бізнесу. Двоє із цих суб'єктів попри активне здійснення діяльності взагалі не сплачували у 2022 році єдиний податок, податок на прибуток, податок на майно в частині земельного податку та ПДВ. Серед інших шести платників податків середня сплата у 2022 році податків (податок на прибуток, ПДВ, податок на майно в частині земельного податку) до переходу на спрощену систему становила 200 тисяч гривень в день. Після переходу на спрощену систему сплата єдиного податку становить приблизно 23 тисяч гривень в день. Загалом з 1 січня по 31 серпня 2022 року суб'єктами господарювання, які здійснюють діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора) та які згодом перейшли на спрощену систему оподаткування було сплачено: - податку на прибуток підприємств 174 млн грн; - податку на додану вартість 0,3 млн грн; - податку на майно в частині земельного податку – 0,1 млн грн. Цими ж суб'єктами після переходу на спрощену систему оподаткування було сплачено лише 13,4 млн грн єдиного податку» [175].

Окрім бюджетних втрат, спрощена система призвела до значного зниження прозорості та контролю. Організатори, перебуваючи на спрощенці, не зобов'язані вести повний облік витрат, амортизації чи собівартості послуг, що ускладнює проведення податкових перевірок і глибокий аудит [245, с. 294]. Спрощена звітність не вимагає деталізації джерел доходів, що робить практично неможливим розмежування прибутків від наземних казино, онлайн-гри, ігрових автоматів тощо. В умовах відсутності ДСОМ податкова служба втрачала здатність перевірити достовірність показників доходів і дискреційно оцінити загальну суму сплати.

Крім суттєвого зменшення надходжень перебування на спрощеній системі оподаткування дозволяло організаторам азартних ігор вести спрощений облік та відповідно подавати спрощену звітність, що негативно впливало на можливості

адміністрування податків у галузі. Так, суб'єкти, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, не зобов'язані вести повний облік витрат, амортизації, собівартості послуг, що ускладнює перевірки і аудит їх діяльності та контроль повноти сплати податків [36, с. 281]. Відповідно значно спрощений облік передбачає і спрощену звітність, яка подається за однією формою з вказівкою загальної суми доходу без деталізації джерел доходу. Це призводило до непрозорого податкового обліку, адже спрощена система дозволяє не вказувати точні джерела походження доходів (отже, непотрібно розділяти доходи від проведення азартних ігор на гральних автоматах, онлайн ігор, ігор казино тощо).

Крім того, через застосування спрощеної системи організатори уникали сплати ПДВ із супутніх операцій – маркетингових, ресторанних, технічних сервісів [151, с. 29], а також втрачалася рентабельна база майнових податків, зокрема земельного. Так, хоча самі операції у сфері грального бізнесу (прийняття ставки, виплата виграшу) не є об'єктом оподаткування ПДВ, але держава втрачала ПДВ від інших операцій з іншої діяльності організатора (маркетинг, супутні послуги, які не пов'язані напрямку з проведенням азартних ігор). Такі обставини кардинально суперечили принципам справедливого оподаткування та добросовісного адміністрування, стимулювали тінізації сектору та створювали значні фінансові втрати для державного бюджету. Аналогічна ситуація була зі сплатою податку на майно в частині земельного податку.

Тому ми цілком підтримуємо рішення про заборону для суб'єктів грального бізнесу перебувати на спрощеній системі оподаткування і сплачувати єдиний податок, адже її застосування для організаторів грального бізнесу суперечило принципам справедливого оподаткування, утруднювало податковий контроль і адміністрування, підвищувало ризик ухилення від сплати податків, сприяло тінізації сектору та як наслідок призвело до значних втрат державного бюджету. Саме тому її скасування в 2023 році було виправданим з точки зору фіскальної політики та регуляторного контролю.

Щодо сплати організаторами грального бізнесу ПДВ, то за загальним правилом згідно пп. 196.1.4 п. 196.1 статті 196 ПК України не є об'єктом

оподаткування «операції з придбання фішок, жетонів, внесення в інший спосіб плати за право участі в азартній грі, виплата (передача) виграшу організатором азартних ігор; внесення ставки з метою укладення парі та виплата виграшу суб'єктом господарювання, який проводить парі (букмекерське парі, парі тоталізатора); виплати грошових виграшів (призів) і грошових винагород» [166].

Але Директива ЄС №2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість у додатку II визначає серед орієнтовного списку послуг, які постачають електронними засобами, послуги з постачання ігор, включаючи ігри випадку та азартні ігри [206]. Згідно з Директивою ЄС про ПДВ, кожна держава-член має право визначати власні ставки ПДВ та звільнення від сплати залежно від своєї фіскальної політики, економічних вимог та законодавчих цілей [260, с. 11].

Щодо ПК України, то в 14.1.56⁻⁵ «електронні послуги визначено як послуги, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, у тому числі шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях» [166]. При цьому, далі міститься невиключний перелік таких послуг, серед яких азартних ігор немає, але є в пп. в) надання доступу до ігор, включаючи постачання послуг з участі в таких іграх. Тому наразі організатори азартних ігор не сплачують ПДВ з основної діяльності – організації та проведення азартних ігор як онлайн, так і офлайн. Проте така діяльність організаторів не є виключною, а тому він інших видів діяльності вони сплачують ПДВ на загальних підставах.

Саме така позиція в Україні сформувалась ще з 1999 року, коли листом Державної податкової адміністрації України «Щодо оподаткування грального бізнесу» № 40/7/16-1121 від 04.01.99 р. було визначено, що: «операції із здійснення грального бізнесу (крім послуг, що надаються клієнтам казино на платній основі, такі як плата за вхід у казино, плата за користування гральним обладнанням казино, плата, що збирається за видовище, плата за послуги, що надаються клієнтам у барах та ресторанах казино, послуги з

оперативного лізингу (оренди) основних фондів і таке інше) не є об'єктом обкладення податком на додану вартість» [253].

Але в цілому, ПДВ від операцій азартних ігор становить від 1,5 % до 2 % від загальних податкових надходжень у цій галузі — значно менше, ніж прибуткові податки. Наприклад, у січні 2025 року гральний бізнес сплатив ПДВ 13,7 млн грн або 1,9% від загальної суми податкових надходжень грального бізнесу (всього 735,63 млн грн податкових платежів) [80].

Але показовим сьогодні є приклад Бельгії, яка в 2016 році запровадила ПДВ на онлайн азартні ігри як на електронні послуги, тоді постачальники онлайн-азартних ігор почали сплачувати ПДВ з обороту, отриманого від ігор, проте онлайн казино подало позов до суду, мотивуючи у тому числі і тим, що для онлайн і офлайн ігор встановлені різні правила, що є несправедливим. 12 вересня 2024 року Суд Європейського Союзу (СЄС) виніс рішення у двох справах, пов'язаних з ПДВ та азартними іграми, а саме *Casino de Spa* (C-741/22) [24] та *Chaudfontaine Loisirs* (C-73/23). Ці справи дають уявлення про звільнення від ПДВ у ЄС для азартних ігор, про те, як це застосовується до різних форм азартних ігор та який вплив це має на операторів галузі. Однак Суд ЄС постановив в обох справах, що держави-члени ЄС, такі як Бельгія, мають право по-різному ставитися до різних видів азартних ігор, таких як онлайн та офлайн, з точки зору ПДВ, якщо ці відмінності є очевидними для пересічного споживача. Наприклад, лотереї часто передбачають період очікування та відсутність впливу з боку споживача, тоді як інші форми азартних ігор можуть вимагати навичок або знань і призводити до прямого результату [25]. У рішенні C-73/23 уточняється, що стаття 135, пункт 1, літера і) Директиви про ПДВ не забороняє державам-членам ставитися до офлайн-ігор, звільнених від ПДВ, інакше, ніж до онлайн-ігор, які можуть підлягати оподаткуванню.

Це рішення особливо важливе для України: воно відкриває можливість впровадити диференційовану ставку ПДВ з урахуванням типу гемблінгу — онлайн чи офлайн — що може стати додатковим інструментом податкової політики в періоди війни або післявоєнного відновлення, але в будь-якому разі

питання потребує комплексного підходу з урахуванням справляння інших податків.

Так, позитивом ми сьогодні вбачаємо від запровадження ПДВ для онлайн ігор в тому, що це дозволить вирівняти податкове навантаження між секторами ринків, адже в Україні більшість видів операцій з постачання товарів та послуг у підприємницької діяльності обкладаються ПДВ, а тому включення онлайн-сегменту грального бізнесу (постачання послуг з азартних ігор) до цього переліку може вирівняти податкове навантаження. Крім того можливість впровадження диференційованих підходів відповідає практикам ЄС, адже багато країн в Європі вже запровадили такий податок, а рішеннями Суду ЄС підтверджено, що держави можуть по-різному підходити до оподаткування онлайн- та офлайн-гемблінгу, що відкриває можливості для гнучкої податкової політики в Україні, особливо у період війни та післявоєнного відновлення та в умовах гармонізації української системи з європейською. Запровадження ПДВ на електронні послуги з організації азартних ігор онлайн потенційно може збільшити надходження до бюджету, зважаючи на стрімке зростання цифрових платформ гемблінгу в Україні і збільшення їх оборотів, що забезпечить додаткові фінансові надходження до бюджету, які так важливі сьогодні в умовах його дефіциту.

Але не виключені і певні ризики, які необхідно враховувати під час прийняття такого рішення. Передусім мова йде про дублювання податкового навантаження, адже організатори азартних ігор в Україні вже сплачують значні податки (ПДФО, військовий збір, податок на дохід, податок на прибуток), а також сплачують доволі великі ліцензійні платежі. Запровадження ПДВ може спричинити надмірне фіскальне навантаження, зменшуючи привабливість легального ринку. Ризик нерівних умов для онлайн та офлайн бізнесу, адже застосування ПДВ лише до онлайн-гемблінгу, це може створити конкурентну нерівність, особливо якщо споживач не бачить різниці між видами ігор, тому це питання потрібно зважити і співставити з вартістю ліцензій (наприклад, сьогодні вартість ліцензії для казино в Києві (основної ліцензії та ліцензій на гральне обладнання) є в 10 разів вищою як для онлайн-казино, а тому впровадження ПДВ

для онлайн-казино дозволило б вирівняти таку різницю). Звісно, що впровадження цього податку для грального бізнесу на початку створюватиме певні адміністративні складнощі, оскільки вимагатиме оновлення онлайн-систем організаторів, змін до бухгалтерських систем операторів, адже в такому випадку необхідно буде оформлення податкових накладних по ПДВ, зміни до податкової звітності тощо [110, с. 137].

Організатори азартних ігор, як повноцінні суб'єкти господарської діяльності, окрім виконання спеціального регуляторного контролю та ліцензійних зобов'язань, також виконують важливу фіскальну функцію як податкові агенти у контексті оподаткування доходів фізичних осіб. Зокрема, відповідно до чинного податкового законодавства України, вони зобов'язані нараховувати, утримувати та перераховувати до бюджету податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військовий збір із усіх виплат, здійснених на користь найманих працівників, зокрема заробітної плати, преміальних, матеріальної допомоги та інших передбачених виплат.

У практичному вимірі ці податкові зобов'язання значно впливають на формування податкової бази в державі, однак на поточному етапі дані щодо фактичної сплати ПДФО та військового збору організаторами азартних ігор із заробітних плат не деталізуються у звітності ДПС. Це ускладнює можливість окремого аналізу та оцінки ефективності адміністрування цих податків саме з точки зору трудових доходів, адже зазначені суми фактично «змішуються» з надходженнями ПДФО та військового збору, які стягуються із виграшів гравців. Таким чином, рівень прозорості у сфері оподаткування доходів працівників грального бізнесу потребує удосконалення.

Щодо кадрового забезпечення, на законодавчому рівні мінімальні вимоги до кількості працівників наразі встановлені виключно для суб'єктів, які здійснюють діяльність з організації та проведення азартних ігор у форматі наземного казино. Згідно зі статтею 28 Закону України «Про державне регулювання діяльності щодо організації та проведення азартних ігор» № 768-IX, чисельність працівників казино, які повинні працювати за трудовим договором з

організатором азартних ігор, не може бути меншою за 50 осіб. У випадку розміщення казино у спеціально визначеній гральній зоні, чисельність працівників має становити не менше 200 осіб. Проте слід зазначити, що на момент підготовки даного аналізу такі спеціальні гральні зони в Україні фактично не функціонують, а відтак вимога щодо підвищеної чисельності працівників у таких зонах наразі носить лише декларативний характер.

Для інших форм організації азартних ігор – зокрема, гральних залів, букмекерських пунктів, онлайн-казино – законодавчо встановлені вимоги щодо мінімальної кількості найманих працівників відсутні. Така законодавча прогалина фактично дозволяє організаторам здійснювати діяльність із залученням мінімальної кількості персоналу або взагалі без офіційного оформлення трудових відносин, що створює підґрунтя для використання тіньових схем виплати заробітної плати, заниження податкових зобов'язань та недоотримання державним бюджетом коштів від ПДФО та військового збору.

З урахуванням вищезазначеного, можна стверджувати, що встановлення чітких і обов'язкових норм щодо мінімальної кількості персоналу для всіх організаторів азартних ігор, незалежно від форми та виду діяльності, є доцільним кроком фіскального та регуляторного характеру. Такий підхід дозволив би не лише стимулювати легалізацію трудових відносин у секторі грального бізнесу, а й значно підвищити надходження до бюджету за рахунок прозорості та контрольованої сплати податків з фонду оплати праці. У перспективі це може стати одним із інструментів державної політики [112, с. 98] з детінізації економіки, підвищення соціальних гарантій для працівників галузі та зміцнення загального стану податкової дисципліни в Україні.

Податок на майно, зокрема в частині земельного податку, традиційно займає порівняно незначну частку в загальній структурі податкових надходжень від діяльності організаторів азартних ігор в Україні. Цей фіскальний інструмент, хоча й не є специфічним для сфери грального бізнесу, однак підлягає обов'язковому застосуванню до юридичних осіб, які володіють або користуються земельними ділянками на праві власності чи користування, незалежно від

характеру чи напряму їхньої господарської діяльності. Відповідно, організатори азартних ігор, здійснюючи свою діяльність на території України, також є платниками цього податку і сплачують його на загальних засадах, передбачених Податковим кодексом України, без жодних особливих умов чи пільг, що відрізняли б їх від інших суб'єктів підприємництва.

Необхідність згадки про земельний податок у контексті аналізу податкового навантаження на сферу азартних ігор обумовлена насамперед тим, що протягом дії окремих законодавчих ініціатив, зокрема в період воєнного стану, організатори азартних ігор тимчасово мали змогу застосовувати спрощену систему оподаткування із використанням єдиного податку за ставкою 2% від доходу. Перехід на таку модель оподаткування, передбачену законом № 2192-IX від 14 квітня 2022 року, автоматично призводив до звільнення суб'єктів господарювання, зокрема і в гральній галузі, від обов'язку сплачувати податок на майно в частині земельного податку. Таким чином, держава тимчасово втрачала потенційні доходи до місцевих бюджетів, які формуються, зокрема, за рахунок земельного податку, що у підсумку негативно впливало на фінансову децентралізацію та ресурсне забезпечення територіальних громад.

Слід наголосити, що земельний податок, як складова частина податку на майно, виконує не лише фіскальну, а й регуляторну функцію, забезпечуючи раціональне використання земельних ресурсів, стимулювання ефективного землекористування та участь суб'єктів господарювання у фінансуванні місцевої інфраструктури [72, с. 59]. У цьому контексті організатори азартних ігор мають розглядатись як повноправні учасники локального податкового простору, які нарівні з іншими юридичними особами повинні нести фінансове навантаження, зумовлене використанням земельних ділянок у межах муніципальних територій та нерухомого майна. Ми підтримуємо ідею Кур'ян В.В., щодо дозволу та уповноваження органів місцевого самоврядування у сфері публічного адміністрування місцевих податків можливістю приймати рішення щодо зміни бази оподаткування нерухомого майна в межах території, що входить до їх

юрисдикції [123, с. 27], це дуже важливо саме щодо приміщень, в яких розміщуються наземні гральні заклади.

Що стосується інших загальнодержавних або місцевих податків і зборів, передбачених чинним податковим законодавством України, таких як екологічний податок, рентні платежі, туристичний збір тощо, то вони застосовуються до організаторів азартних ігор на загальних підставах [73, с. 86]. Тобто діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор не передбачає ані специфічних зобов'язань, ані виключень щодо сплати вказаних платежів. З огляду на це, в межах даного дослідження немає об'єктивної необхідності у поглибленому аналізі впливу таких податків на фінансово-господарську діяльність грального бізнесу, оскільки їх значення у формуванні податкових надходжень саме від сфери азартних ігор є незначним і фоновим у порівнянні з ключовими податками (податок на прибуток, податок на дохід ПДВ, ПДФО, тощо).

Таким чином, аналіз податкового навантаження на організаторів азартних ігор доцільно фокусувати на тих елементах, які справді мають суттєвий вплив на доходи бюджету та податкове адміністрування в цій специфічній сфері, тоді як інші податкові платежі мають другорядне значення та не потребують окремого акценту у фіскальних оцінках.

Висновки до розділу 2

1. Чинна модель оподаткування азартних ігор в Україні є надмірною та економічно необґрунтованою через застосування податку на дохід у розмірі 10% від виручки для ігор на гральних автоматах, що робить її збитковою, а також подвійного оподаткування податком на дохід та на прибуток. Така система створює подвійне фіскальне навантаження, суперечить принципам податкової справедливості й провокує тінізацію ринку. Оптимальним є перехід до єдиної моделі оподаткування на основі оподаткування або виручки або валового ігрового доходу (GGR) організаторів (без оподаткування податком на прибуток)

із паралельним запровадженням цільових соціальних відрахувань на захист гравців.

2. Ефективне податкове адміністрування грального бізнесу потребує глибокої цифровізації: фіскальні реєстратори (РРО), які функціонують автономно, не ідентифікують гравців, не синхронізуються та не враховують специфіку гральних транзакцій, не забезпечують належного контролю за фінансовими потоками, що створює ризики тінізації. Натомість впровадження ДСОМ як централізованої системи контролю в реальному часі має низку переваг — автоматичний збір і аналіз даних, ідентифікація гравців, формування ризик-орієнтованих звітів, відсутність потреби у ручному втручанні. У поєднанні з обов'язковими безготівковими розрахунками та автоматизованим обміном даними між контролюючими органами, це критично важливо для зменшення тінізації, підвищення прозорості та забезпечення податкової дисципліни у високоризиковій сфері азартних ігор.

3. Після легалізації грального бізнесу в Україні постала необхідність встановлення справедливих та прозорих правил оподаткування виграшів, що дозволило б уникнути зловживань і стимулювало розвиток легального ринку. Наявна модель оподаткування, яка не враховує витрат гравця і передбачає оподаткування всієї виплаченої суми як виграшу, є економічно несправедливою і фактично створює преференції для тіньового грального бізнесу. Відсутність чіткого визначення поняття «виграш» у податковому законодавстві, ігнорування принципу приросту фінансового стану, а також подвійне фіскальне навантаження (ПДФО та військовий збір) посилюють недовіру до легального ринку азартних ігор і спонукають гравців до участі в нелегальних схемах. У цьому контексті виникає потреба у модернізації підходів до оподаткування з урахуванням міжнародних стандартів, гармонізації законодавства з європейськими нормами та врахуванням реальної економічної вигоди гравця як об'єкта оподаткування.

З 1 квітня 2025 р. Закон № 768 чітко ввів у правове поле поняття «поповнення ігрового балансу» та визначив ігровий баланс як засіб для ставок і виплат, що спростило відділення внесків від виграшів і зробило роз'яснення ДПС

застарілими. Законодавчо закріплено: виграшем вважається результат участі зі ставкою та офіційне визнання переможцем, а не будь-яке повернення коштів. Також розширено функції ДСОМ, зокрема фіксацію ігрових балансів. Натомість відсутність чіткого визначення виграшу в ПКУ призводить до ризиків для операторів і суперечливої практики ДПС, адже організатори часто визначають виграш як позитивну різницю витрат і виплат, що може призвести до донарахувань. Тому необхідно внести зміни до ПКУ — законодавчо визначити виграш як економічну вигоду гравця з урахуванням витрат, не оподатковуючи повністю всі виплати, і гармонізувати підхід із європейськими стандартами, де враховується чистий дохід.

4. Діюча система оподаткування виграшів в азартних іграх в Україні є надмірно формалізованою та не враховує реальну економічну вигоду гравця. Відсутність чіткого визначення поняття «виграш» у ПКУ призводить до практики, за якою будь-яка сума, що виплачується гравцеві, автоматично вважається оподатковуваним доходом, навіть якщо це повернення ігрового балансу чи депозиту. Незапущена ДСОМ унеможлиблює прозорий контроль за операціями, дозволяючи уникати оподаткування, а звітність організаторів створює надмірне навантаження без реального фіскального ефекту.

Для покращення ситуації необхідно законодавчо закріпити: поняття «виграш» як приріст фінансового стану гравця; обмеження на термін повернення коштів (24 години); уніфікований порядок фіксації, оподаткування та звітності; а також ввести прогресивне оподаткування чи неоподатковуваний мінімум. Лише комплексне оновлення податкового законодавства, синхронізоване із запуском ДСОМ, зможе забезпечити справедливість, прозорість та ефективність у сфері оподаткування виграшів.

5. Тимчасове надання права організаторам азартних ігор перебувати на спрощеній системі оподаткування у період воєнного стану, з одного боку, стало проявом державної гнучкості в умовах кризи, однак, з іншого – виявило низку суттєвих недоліків. Застосування пільгової ставки 2% від обороту призвело до кратного скорочення податкових надходжень, втрати контролю за обігом коштів,

спотворення податкової прозорості, а також створення сприятливих умов для тінізації доходів. Відсутність обов'язку деталізувати джерела доходів та вести повний облік витрат унеможливлювала ефективне адміністрування податків і ускладнювала перевірки. Враховуючи високий рівень прибутковості, чутливість до регуляторного нагляду та соціальні ризики, гральний бізнес має залишатися поза межами спеціальних режимів оподаткування, орієнтованих на малий бізнес. Скасування можливості для таких суб'єктів використовувати єдиний податок у 2023 році було не лише економічно доцільним, а й юридично виправданим рішенням, яке відповідає принципам податкової справедливості, забезпечує рівність суб'єктів перед законом та зміцнює бюджетну дисципліну.

6. На сьогоднішній день питання оподаткування організаторів азартних ігор податком на додану вартість (ПДВ) залишається складним і багатогранним. Чинна редакція ПК не передбачає сплату ПДВ від господарських операцій під час організації та проведення азартних ігор. Запровадження ПДВ на електронні послуги з організації онлайн-азартних ігор в Україні є потенційно обґрунтованим кроком з точки зору фіскальної ефективності та гармонізації із європейською практикою. Це дозволило б вирівняти податкове навантаження між онлайн і офлайн сегментами грального бізнесу, забезпечити додаткові надходження до бюджету в умовах воєнного стану, а також створити правові передумови для диференційованого оподаткування. Судова практика ЄС підтвердила право держав встановлювати диференційовані підходи до оподаткування різних форм азарту, що відкриває шлях до гнучкого регулювання в Україні з урахуванням економічних та соціальних викликів. Водночас запровадження ПДВ у цій сфері має бути зваженим, оскільки існують ризики надмірного податкового навантаження, дублювання з іншими податками (ПДФО, податок на прибуток, ліцензійні платежі), а також необхідність технічної адаптації операторів до нових вимог. Важливо уникнути конкурентної нерівності між різними видами азартних ігор та забезпечити належний баланс між фіскальними інтересами держави й економічною стійкістю грального бізнесу.

7. У контексті оподаткування організаторів азартних ігор іншими податками ключове значення має їхня роль як податкових агентів у сфері оподаткування доходів фізичних осіб, зокрема працівників. Незважаючи на законодавчі зобов'язання щодо утримання та перерахування ПДФО і військового збору із заробітних плат, на практиці спостерігається брак прозорості у звітності, що ускладнює оцінку ефективності адміністрування цих податків. Встановлені мінімальні вимоги до чисельності персоналу стосуються виключно наземних казино, тоді як інші форми грального бізнесу функціонують без подібних обмежень. Це створює передумови для використання тіньових схем, ухилення від сплати податків та втрат бюджету. Враховуючи ці обставини, доцільним є встановлення обов'язкових нормативів чисельності працівників і для інших організаторів азартних ігор. Такий підхід сприятиме легалізації трудових відносин у галузі, забезпечить зростання податкових надходжень та посилить соціальні гарантії для найманих працівників. У поєднанні з розвитком інструментів податкового контролю це сприятиме загальній детінізації економіки.

8. Окрему роль у податковому навантаженні відіграє податок на майно, зокрема в частині земельного податку, який хоч і має незначний фіскальний потенціал для державного бюджету, але є важливим джерелом доходів місцевих бюджетів. Тимчасове перебування організаторів азартних ігор на спрощеній системі у 2022–2023 роках призвело до втрат місцевих бюджетів від несплати цього податку. Тому повернення до загальної системи оподаткування для таких суб'єктів є обґрунтованим і важливим як з точки зору фіскальної політики, так і для забезпечення рівноправності усіх платників у межах локального податкового простору.

РОЗДІЛ 3

ПЕРСПЕКТИВИ РЕФОРМУВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ В СФЕРІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ АЗАРТНИХ ІГОР В УМОВАХ ВІЙНИ ТА ПІСЛЯВОЄННОГО ВІДНОВЛЕННЯ УКРАЇНИ

3.1. Податкова політика щодо діяльності в сфері організації та проведення азартних ігор в умовах дії правового режиму воєнного стану

Ефективність фіскального навантаження у сфері грального бізнесу є одним із ключових індикаторів загального стану регулювання галузі та відображає, з одного боку, реальний розмір надходжень до державного бюджету від легального сектору, а з іншого – масштаби та рівень проникнення нелегального ринку. У цьому контексті фіскальне навантаження постає не лише як інструмент наповнення бюджету, а й як регуляторний важіль, що формує поведінкову модель суб'єктів ринку, визначаючи їх мотивацію до легалізації або, навпаки, до уникнення податкових зобов'язань [243, с. 57].

Аналізуючи ефективність фіскального механізму, слід брати до уваги низку взаємопов'язаних чинників. Зокрема, надмірне податкове навантаження може спричинити втрату зацікавленості операторів у веденні діяльності в правовому полі, що, у свою чергу, призводить до зростання частки тіньового сектору. З іншого боку, надто ліберальне податкове середовище може викликати втрати потенційних бюджетних надходжень, не стимулюючи належним чином прозорість операцій і відповідальність бізнесу. Таким чином, постає завдання пошуку оптимального балансу між фіскальними інтересами держави та економічною доцільністю для бізнесу [70, с. 69].

Крім того, оцінка ефективності фіскального навантаження не може бути відокремлена від рівня інституційної спроможності органів державного контролю. Лише за умови належного моніторингу, аудиту та оперативного

реагування на порушення можна забезпечити рівні умови гри для легальних учасників ринку та мінімізувати ризики для споживачів [160, с. 174]. Важливо також враховувати, що легалізація грального бізнесу, за підтримки вираженої податкової політики, сприяє створенню робочих місць, формуванню цивілізованого ринку розваг і зростанню довіри з боку суспільства.

Не менш значущим є і соціальний аспект функціонування галузі: надходження, які генеруються в рамках ефективної податкової моделі, можуть бути спрямовані на фінансування соціальних ініціатив [71, с. 372], зокрема програм реабілітації осіб із залежністю, просвітницьких кампаній щодо безпечного грального середовища та розвиток інфраструктурних проєктів.

Щодо першого елемента – податкових надходжень від легального ринку грального бізнесу, ми вбачаємо позитивну динаміку, адже якщо за 2021 рік організатори азартних ігор сплатили 204,8 млн грн податків, за 2022 рік – 730,9 млн грн, то за 2023 рік гральний бізнес сплатив до бюджету 10,4 млрд грн податків. За 2024 – рекордні 17 млрд грн [79]. За перші п'ять місяців 2025 року гральний бізнес сплатив до бюджету 8 970,7 млн грн податків.



Рис. 1. Надходження податків від грального бізнесу, млн грн.

Джерело: розробка автора на основі відкритих даних.

Другим показником, як ми вже зазначали, є рівень тінізації грального бізнесу або кількість проваджень, які були зареєстровані за ст. 203-2 КК України,

адже чим більший нелегальних ринок грального бізнесу, тим більше страждає легальний.

Рік	Зареєстровано проваджень	Повідомлено про підозру	Закрито	Передано до суду	Рішення не прийнято
2021	267	58	464	44	220
2022	174	4	68	4	168
2023	164	25	83	17	146
2024	175	46	19	38	137
5 міс 2025	40	2	3	2	38

Табл. 1. Кримінальні правопорушення за ст. 203-2 КК України (досудове розслідування)

Джерело: розробка автора на основі відкритих даних, джерел [98; 99; 100; 101; 102].

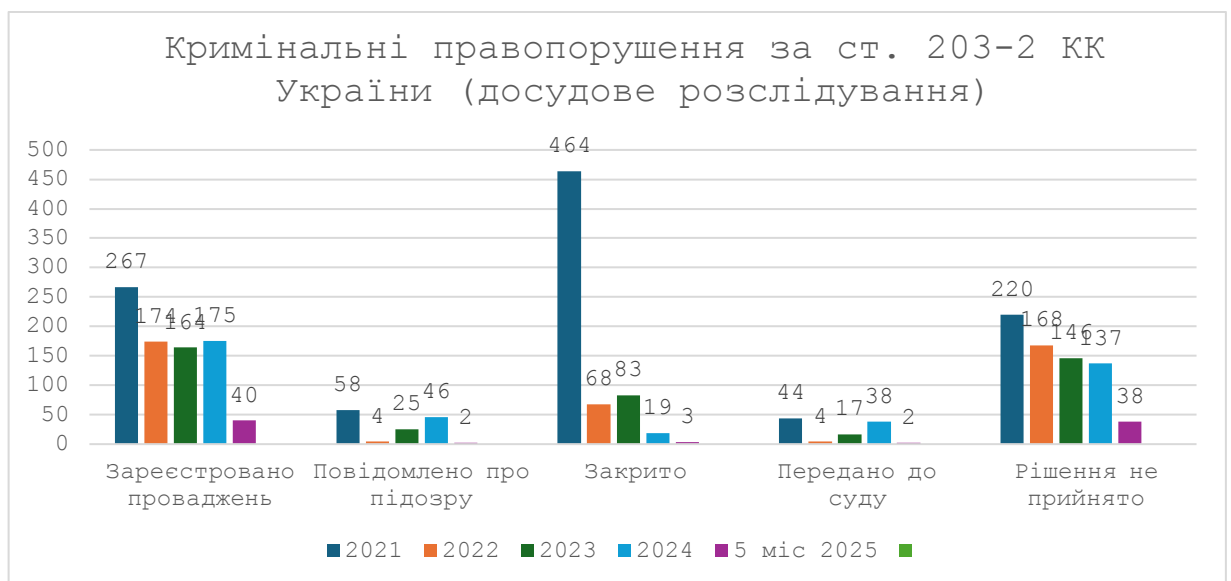


Рис. 2. Кримінальні правопорушення за ст. 203-2 КК України (досудове розслідування)

Джерело: розробка автора на основі відкритих даних, джерел [98; 99; 100; 101; 102].

Отже у період з 2021 по травень 2025 року за ст. 203-2 було зареєстровано 820 кримінальних проваджень. Найбільше таких справ було відкрито у 2021 році

– 267, після чого спостерігається зниження активності: 174 провадження у 2022 році, 164 – у 2023 та 175 – у 2024. За перші п'ять місяців 2025 року зареєстровано 40 проваджень, що може свідчити про збереження тенденції на зниження. Найбільш суттєвий дисбаланс між кількістю відкритих проваджень і кількістю осіб, яким повідомлено про підозру, спостерігався у 2022 році: з 174 проваджень — лише 4 підозри. У 2021 році ця цифра становила 58, у 2023 – 25, а в 2024 – 46. Така динаміка може свідчити про поступове підвищення ефективності досудового розслідування після значного провалу в 2022 році, ймовірно, обумовленого повномасштабною війною та перерозподілом ресурсів у правоохоронній системі. У 2021 році закрито рекордну кількість справ – 464, що майже вдвічі перевищує кількість відкритих у тому ж році. Це може бути наслідком як очищення залишків минулих періодів у зв'язку зі зміною диспозиції статті в 2020 році через легалізацію грального бізнесу. У наступні роки кількість закритих проваджень значно зменшилася: 68 у 2022, 83 у 2023 та лише 19 у 2024 році. Така тенденція може свідчити про поступове покращення якості досудового слідства. Передача справ до суду також демонструє позитивну динаміку. Якщо у 2022 році таких справ було лише 4 (при 174 провадженнях), то у 2023 – вже 17, а у 2024 – 38. Це свідчить про поступове зростання спроможності органів досудового розслідування доводити провадження до логічного завершення. Водночас у 2025 році (наразі – за 5 місяців) до суду передано лише 2 справи. Щороку фіксується значна кількість проваджень, у яких не прийнято процесуального рішення. Наприклад, у 2021 році – 220, у 2022 – 168, у 2023 – 146, у 2024 м 137. Це може свідчити про затягування розслідування або нестачу оперативної інформації. Висока частка таких справ – ознака системної проблеми в координації між органами розслідування, прокуратурою та судом.

Станом на початок 2025 року за даними КРАІЛ в Україні працювало 4 організатори наземних казино, 9 організаторів азартних ігор в залах гральних автоматів (кожна дає можливість відкрити до 5 залів), 20 організаторів казино-онлайн, 2 організатори покеру онлайн, 4 організатори букмекерської діяльності, тобто всього 39 організаторів [214].

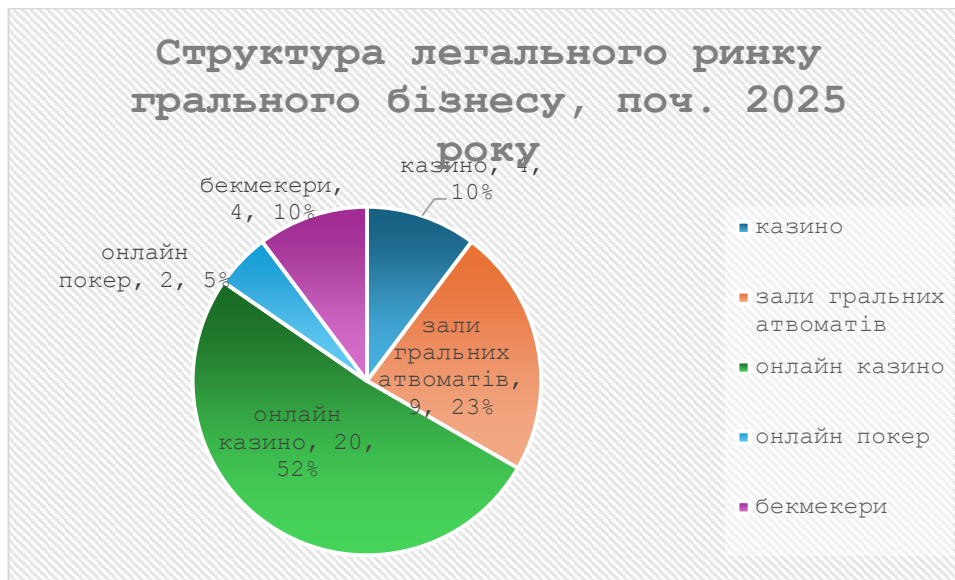


Рис. 3. Структура легального ринку гравального бізнесу на поч. 2025 року.
Джерело: розробка автора на основі відкритих даних, джерело [214].

На початок 2025 року в Україні діяло 39 ліцензованих організаторів азартних ігор, згідно з офіційними даними КРАІЛ, на початок 2023 року їх було 38 [47] (ми не враховуємо ліцензії на гравальне обладнання і на надання послуг у сфері азартних ігор). При цьому за період функціонування легального гравального бізнесу було зареєстровано 820 кримінальних проваджень за ст. 203-2 КК України, що прямо вказує на факти ведення нелегальної гравальної діяльності. На кожного ліцензованого оператора в середньому припадає понад 21 кримінальне провадження, пов'язане з незаконною діяльністю в галузі. Це надзвичайно висока кількість і свідчить про масштабний тіньовий сегмент, який фактично може перевищувати за обсягом легальний.

Це означає, що легалізація не знищила, а лише частково витіснила нелегальний бізнес. Попри запровадження ліцензування у 2020 році, нелегальні оператори продовжують активно діяти, користуючись прогалинами в нагляді, відсутністю системного моніторингу, або діючи через онлайн-проксі та офлайн-точки без реєстрації. Наявність сотень тіньових закладів означає втрату податкових надходжень, оскільки ці оператори не сплачують ліцензійні внески, податки з доходу, податки з виграшів тощо. Велика кількість проваджень не означає, що проблема лежить виключно в площині кримінального права та

процесу [140, с. 49]. Проблема є значно глибшою, вона полягає у завищеному фіскальному навантаженні, яке підштовхує працювати нелегально; високій вартості ліцензій, що робить «вихід з тіні» не вигідним; низькому рівні ризику для нелегалів, адже ймовірність реально опинитись в суді – дуже низька (з 820 справ – лише 105 передано до суду, тобто близько 13 %).

Тому дуже важливо сьогодні змінити підходи до оподаткування грального бізнесу, а також розвивати засоби, які покращують адміністрування та контроль за сплатою податків на легальному ринку грального бізнесу.

В умовах воєнного стану єдиною ініціативою по зміні системи оподаткування ринку грального бізнесу є законопроект № 2713-д «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо оподаткування доходів від діяльності з організації та проведення азартних ігор та лотерей» [182], який хоча і був зареєстрований ще в 2020 році, але доопрацьований до другого читання був уже під час дії воєнного стану, адже порівняльна таблиця до другого читання надана 01 грудня 2022 року.

З огляду на наявність кількох редакцій законопроекту, доцільним є аналіз саме тієї його версії, яка була доопрацьована до другого читання. У процесі розгляду цього законодавчого акта було запропоновано низку редакцій, кожна з яких відрізнялася концептуальними та техніко-юридичними підходами до врегулювання питань оподаткування діяльності у сфері азартних ігор. Проте остаточну легітимність у законодавчому процесі набула саме редакція, ухвалена за основу, до якої було сформовано таблицю поправок до другого читання, рекомендовану до прийняття Комітетом Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики [68].

Саме ця редакція, на наш погляд, є найбільш репрезентативною з точки зору аналізу, оскільки вона відображає актуальні підходи держави до регулювання податкового навантаження на гральний бізнес в умовах воєнного стану. Ці підходи формуються в контексті необхідності забезпечення стабільних фіскальних надходжень, стимулювання легалізації ринку азартних ігор, а також

посилення фінансової дисципліни з боку операторів відповідного сегмента економіки [155, с. 395].

Законопроект передбачає визначення доходу від діяльності з організації та проведення азартних ігор як бази оподаткування. Такий дохід визначається як «сума грошових коштів, отриманих у готівковій та/або безготівковій формі в касу та/або на рахунки організатора азартних ігор від гравців в азартні ігри, зменшена на суму (вартість) виплачених (виданих) гравцям протягом цього звітного періоду виграшів (призів) у такі азартні ігри та повернутих ставок, збільшена на суму безнадійної заборгованості, визначеної підпунктом "і" підпункту 14.1.11 цього пункту» [169].

У той же час, у зв'язку з внесенням змін до Закону № 768, у нормативне поле з 2025 року введено нове поняття «ігровий баланс», що трактується як «сума коштів та/або електронних ігрових замінників, у межах якої гравець має право вносити ставки в азартні ігри або ініціювати виплату виграшів (призів) чи повернення коштів, внесених для участі в азартних іграх» [185]. При цьому гравцем визнається особа, яка бере участь в азартній грі.

Зазначені термінологічні оновлення актуалізують проблему узгодженості податкового законодавства з оновленими підходами до регулювання гральної діяльності, зокрема в онлайн-сегменті. Виникає правова невизначеність стосовно того, чи включаються операції з поповнення ігрового балансу до складу доходу організатора азартних ігор, оскільки, відповідно до внесених змін, поповнення балансу визначається як «внесення гравцем коштів на рахунок організатора азартної гри з метою збільшення свого ігрового балансу (а не з метою внесення ставки та участі в азартній грі)» [185].

З огляду на це, постає питання: чи слід розглядати такі поповнення як дохід, що підлягає оподаткуванню, чи вони повинні обліковуватись як депозитні транзакції, які не мають характеру остаточного надходження у розпорядження організатора. З одного боку, відсутність ставки чи факту участі в азартній грі на момент поповнення балансу свідчить про те, що кошти ще не трансформувалися у предмет оподаткованої діяльності. З іншого – сам факт зарахування коштів

на рахунок оператора може бути трактований як потенційне джерело доходу, оскільки воно формує ресурс, що перебуває в тимчасовому розпорядженні суб'єкта господарювання.

У контексті вже сформованої судової практики, очікувано, що операції з поповнення ігрового балансу знову не будуть враховуватись при визначенні податкової бази. Такий підхід, хоч і відповідає формально-юридичному змісту термінів, потенційно створює можливості для зниження реального податкового навантаження з боку операторів онлайн азартних ігор допоки в Україні не функціонує ДСОМ. Це, в свою чергу, може суперечити фіскальним інтересам держави та підривати ефективність реалізації принципу рівномірного розподілу податкового тягаря [60, с. 127].

Відсутність у законодавстві чіткого нормативного визначення статусу транзакцій із поповнення ігрового балансу у структурі доходу організатора азартних ігор створює передумови для виникнення податкового арбітражу [69, с. 834]. Унаслідок колізійності та неоднозначності чинних приписів зростає ризик правозастосовчої неоднорідності, що об'єктивно зумовлює необхідність або внесення додаткових змін до податкового законодавства, або надання офіційних роз'яснень з боку контролюючих органів, зокрема Мінфіну та ДПС. Такі заходи мають бути спрямовані на забезпечення однозначного тлумачення спірних положень, унеможливлення маніпуляцій із податковою базою та запобігання потенційним фіскальним втратам бюджету.

Разом із тим, з урахуванням попередньої правозастосовної практики, можна прогнозувати, що збереження нормативної невизначеності з високою ймовірністю призведе до відновлення судових спорів між органами ДПС та організаторами азартних ігор, що ускладнить стабільне адміністрування податків [211, с. 286] у відповідному секторі економіки.

Щодо ставки податку на дохід, законопроектом пропонується єдина ставка 10% від GGR для всіх видів діяльності з організації та проведення азартних ігор (нагадаємо, що чинна редакція передбачає 18% GGR та 10% від виручки з ігор в залах гральних автоматів). Це рішення є дерегуляційним і, з одного боку, має

потенціал зробити податкову модель більш передбачуваною та привабливою для інвесторів, особливо в умовах воєнного часу, коли державі важливо утримати бізнес у легальному полі. З іншого боку, зниження ставок може викликати тимчасове зменшення надходжень до бюджету, якщо не буде компенсоване зростанням обсягів задекларованої діяльності. Тому запропонована податкова модель виглядає більш системною, економічно виваженою та фіскально нейтральною у довгостроковій перспективі. Зменшення ставки до 10% GGR по всіх напрямках діяльності встановлює єдину й передбачувану модель оподаткування, що відповідає міжнародним підходам (наприклад, у багатьох юрисдикціях GGR податки коливаються в межах 5–20%, залежно від виду грального бізнесу) [92, с. 8].

Водночас вважається за доцільне розглядати можливість подальшого коригування розміру ставки податку на дохід від азартних ігор із урахуванням низки економічних чинників, зокрема вартості ліцензій, розміру початкових інвестицій, рівня операційних витрат та специфіки окремих сегментів грального ринку. Така адаптація може бути обґрунтованою в контексті досягнення фіскальної рівноваги між стабільністю бюджетних надходжень і економічною доцільністю для суб'єктів підприємницької діяльності [57, с. 12].

Разом із тим принциповим залишається положення щодо уніфікації ставки податку – вона має бути єдиною для всіх видів діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор. Такий підхід забезпечить не лише податкову нейтральність і передбачуваність, а й сприятиме усуненню ризиків податкового арбітражу з боку платників, які шляхом формального перекваліфікування одного виду гральної діяльності в інший можуть намагатися мінімізувати свої податкові зобов'язання [220, с. 331]. Установлення єдиної ставки унеможливить такі зловживання, підвищить прозорість податкових зобов'язань та сприятиме створенню рівних умов конкуренції між операторами різних сегментів грального бізнесу [76, с. 274]. Уніфікація підходів до визначення податкового навантаження також відповідає загальновизнаним принципам податкової політики, зокрема принципам справедливості, рівності та нейтральності [115, с. 22], що мають бути

основою фіскального регулювання у високоризикових і високоприбуткових галузях, до яких безперечно належить індустрія азартних ігор.

Додатково такі суб'єкти сплачуватимуть податок на прибуток, але законопроектом № 2713-д передбачається, що нарахований податок на дохід від діяльності з організації та проведення азартних ігор є різницею та зменшує фінансовий результат до оподаткування такої діяльності (сьогодні він не є різницею і не зменшує фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток). Це нововведення є податково обґрунтованим та економічно справедливим, адже воно усуває подвійне податкове навантаження на один і той самий дохід. У теперішній редакції податкове законодавство де-факто оподатковує одні й ті самі кошти двічі – спершу через податок на GGR, а потім через податок на прибуток із повної бази, що не враховує ці витрати [93, с. 264].

Вважаємо запропоновані зміни є прогресивними та фіскально доцільними, особливо в умовах війни, коли держава потребує одночасно збереження надходжень і стимулів для легального бізнесу. Вони усувають структурні недоліки чинного оподаткування гральної діяльності та гармонізують податкове навантаження без суттєвої втрати контролю.

Запропоновані в законопроекті № 2713-д зміни до порядку оподаткування виграшів в азартні ігри мають комплексний характер і становлять суттєвий відступ від чинної фіскальної моделі. Зокрема, пропонується запровадити неоподатковуваний мінімум для виграшів у розмірі до 10 мінімальних заробітних плат, що на поточний момент становить орієнтовно 80 тисяч гривень. Це означає, що виграші, сума яких не перевищує вказану межу, не підлягатимуть оподаткуванню ані податком на доходи фізичних осіб (18%), ані військовим збором (5%), що кардинально відрізняється від чинного порядку, за яким оподаткуванню підлягає будь-який виграш незалежно від його розміру.

З одного боку, така ініціатива узгоджується з європейською податковою практикою, де звільнення незначних виграшів від оподаткування є загальноприйнятим інструментом фіскального стимулювання розвитку легального ринку грального бізнесу та збільшення його привабливості для

гравців. Вона дозволяє знизити адміністративні витрати на обслуговування податкових зобов'язань у дрібносумових операціях, а також слугує інструментом детінізації ринку, оскільки робить участь у ліцензованих азартних іграх більш привабливою для громадян. Такий підхід також сприяє встановленню соціально прийняттого балансу між державними інтересами у сфері оподаткування та економічними інтересами споживачів послуг у сфері азартних ігор [91, с. 100].

Водночас, у специфічних умовах воєнного стану, коли державний бюджет зазнає колосального тиску з боку воєнних витрат, рішення про звільнення більшості виграшів від оподаткування може призвести до суттєвого скорочення фіскальних надходжень, що наразі становлять вагомую частину податкових надходжень від грального бізнесу. Так, згідно з офіційною статистикою, за перші п'ять місяців 2025 року надходження до бюджету від оподаткування виграшів становили 2 154,3 млн грн, що становить близько 24% від загального обсягу податкових надходжень від гральної сфери (8 970,7 млн грн) за цей період. Таким чином, ухвалення нової моделі може означати виведення значної частки цих надходжень з-під оподаткування, що в умовах обмежених фінансових ресурсів є ризикованим кроком з погляду бюджетної політики.

Отже, хоча запропонована ініціатива відповідає сучасним фіскальним стандартам та сприяє цивілізованому розвитку грального ринку, її реалізація потребує ретельного балансування між доцільністю фіскального стимулювання легального грального сектору та реальними потребами держави у забезпеченні сталих надходжень до бюджету, особливо в умовах триваючої війни. У зв'язку з цим, може бути доцільним запровадження перехідного механізму або поступового підвищення неоподатковуваної межі, що дозволить адаптувати податкову систему до нових умов без різких втрат фіскальної стійкості.

Водночас суттєві наукові й практичні застереження викликають положення законопроекту, що стосуються тимчасового порядку визначення бази оподаткування доходу від організації та проведення азартних ігор до моменту введення в експлуатацію Державної системи онлайн-моніторингу (ДСОМ). У відповідності до перехідних положень, до моменту запуску ДСОМ податковим

зобов'язанням підлягатиме не валовий ігровий дохід (GGR), як це передбачено стабільною моделлю оподаткування, а сукупна виручка організатора азартних ігор, тобто вся сума грошових надходжень у готівковій або безготівковій формі, отримана від гравців, збільшена на суму безнадійної заборгованості.

Такий підхід, фактично, збільшує податкове навантаження на операторів грального бізнесу, оскільки виручка не враховує повернення ставок або виплату виграшів і тим самим не відображає реального економічного результату діяльності суб'єкта. Встановлення виручки як бази оподаткування у цьому контексті суперечить фундаментальним принципам податкового права, зокрема принципу справедливості та співмірності податкового навантаження, адже передбачає обкладення податком не доходу в економічному сенсі, а обігу коштів [224, с. 20].

Особливу занепокоєність викликає прив'язка стабільності податкового середовища до строків реалізації адміністративної ініціативи держави, тобто запуску ДСОМ. Варто наголосити, що відповідно до Закону України «Про державне регулювання діяльності щодо організації та проведення азартних ігор» система мала бути введена в експлуатацію ще у 2022 році. Проте станом на середину 2025 року її фактичне функціонування залишається не реалізованим, що створює ризик тривалої фіскальної невизначеності та несправедливого податкового тиску на бізнес, який не має інструментів впливу на строки реалізації державного технічного проєкту.

Таким чином, запропонована модель оподаткування в перехідний період є економічно необґрунтованою і юридично вразливою. Вона дискредитує принципи передбачуваності податкового законодавства, порушує баланс публічно-приватних інтересів та створює ризики правової невизначеності для суб'єктів господарювання у сфері азартних ігор [126, с. 73]. У цьому контексті доцільним є законодавче обмеження строків дії перехідного механізму або прив'язка його завершення не до запуску ДСОМ, а до чітко визначеної дати, що стимулюватиме державу до своєчасної реалізації цифрової інфраструктури та

забезпечить передбачуваність і стабільність умов функціонування грального ринку.

Запропонований у законопроекті підхід до оподаткування виграшів в азартні ігри викликає низку фіскальних та адміністративних застережень, які потребують поглибленого аналізу. Зокрема, проектна редакція передбачає звільнення від оподаткування разових виграшів, розмір яких не перевищує 10 мінімальних заробітних плат, що становить приблизно 80 тисяч гривень. Такий підхід відрізняється від моделі, яка переважає в більшості країн Європейського Союзу, де базою для оподаткування виступає сукупний дохід фізичної особи у вигляді виграшів (призів), отриманих за певний період (найчастіше за місяць або календарний рік). Саме накопичувальний принцип дає змогу ефективніше контролювати обсяг виграшів та справедливо розподіляти податкове навантаження [77, с. 287].

Натомість український законопроект, залишаючи неоподатковуваним кожен окремий виграш у межах встановленого порогу, відкриває простір для зловживань, пов'язаних із так званим «дробленням виграшів». Мова йде про штучний поділ одного великого виграшу на кілька менших траншів із метою їх подальшого виведення з ігрового балансу без застосування механізмів оподаткування. Такий ризик зростає з огляду на особливості організації азартних ігор в онлайн-сегменті: на відміну від операторів державних лотерей, організатори грального бізнесу не зобов'язані проводити публічні розіграші та не фіксують суми виграшів у протоколах комісій, що унеможливорює подальшу верифікацію достовірності отриманої виграної суми. Як наслідок, контроль за реальними розмірами виплат гравцям стає формальним або взагалі непридатним, що створює суттєві ризики для фіскального контролю [64, с. 18].

Таким чином, хоча запровадження неоподатковуваного мінімуму для виграшів може бути позитивно оцінене як механізм захисту дрібних гравців і детінізації сектора, його реалізація в нинішній редакції потребує суттєвого доопрацювання. Необхідно передбачити накопичувальний принцип обліку виграшів, запровадити обов'язкову фіксацію усіх транзакцій виграшу незалежно

від суми. Без цього існує значний ризик втрати фіскальної ефективності та формування легальних схем уникнення оподаткування у сфері азартних ігор.

Законопроект, який регулює порядок податкової звітності у сфері азартних ігор, передбачає диференційований підхід до виконання обов'язків податкових агентів, зокрема щодо відображення доходів фізичних осіб у вигляді виграшів (призів) в податковій звітності. Такий підхід викликає низку застережень з точки зору правової рівності, прозорості податкового обліку та забезпечення належного рівня фіскального контролю [83, с. 253].

У разі здійснення виплат на користь резидентів України, організатори азартних ігор згідно з положеннями законопроекту зобов'язуються зазначати персональні дані кожного гравця, який отримав дохід у вигляді виграшу, що підлягає оподаткуванню. Натомість для операторів державних лотерей така вимога не встановлюється – звітність стосовно виграшів у лотереї залишається знеособленою, що фактично ототожнює її з підходом, застосовуваним до банківських установ при звітуванні про доходи вкладників за депозитами. Така різниця в регуляторному підході не є обґрунтованою з фіскальної або правової точки зору, адже вона створює нерівні умови звітування для суб'єктів одного й того самого ринку – ринку ігор на гроші.

Водночас щодо нерезидентів, законопроектом передбачено подавання знеособленої звітності, що в цілому не викликає заперечень, оскільки в більшості випадків такі особи не мають ідентифікаційного номера платника податків в Україні. Проте ця практика унеможливує повноцінне відстеження джерел доходів, а також обмежує можливості міжнародної співпраці у сфері обміну податковою інформацією, особливо в умовах запровадження стандартів прозорості та BEPS-підходів (Base Erosion and Profit Shifting) [127, с. 63] за моделями ОЕСР.

З історичної точки зору варто зазначити, що до внесення змін до законодавства, зокрема у період дії норми про оподаткування виграшів у лотерею понад 50 тисяч гривень, оператори лотерей були зобов'язані вести персоналізований облік таких виплат і відповідно подавали індивідуалізовану

звітність щодо кожного гравця. Такий підхід був повністю узгоджений із практиками запобігання використанню інструментів лотерей та грального бізнесу з метою легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, а також запобігання фіктивному декларуванню доходів у формі виграшів як засобу маскуванню корупційних правопорушень або незаконного збагачення [143, с. 22].

Таким чином, наявна у проекті асиметрія звітності між організаторами азартних ігор та операторами лотерей потребує перегляду з метою уніфікації підходів до податкового обліку виграшів, особливо в частині персоналізації даних гравців-резидентів. Уніфікований підхід забезпечив би однакові правила для всіх учасників ринку ігор на гроші щодо всіх доходів у вигляді виграшів (призів), сприяв би вищій фіскальній прозорості, а також підвищив би ефективність антикорупційного моніторингу з боку податкових та фінансових органів. Така гармонізація є необхідною передумовою для формування стійкої, прозорої та недискримінаційної податкової системи у сфері грального бізнесу, яка відповідатиме міжнародним стандартам податкового адміністрування та фінансової безпеки [113, с. 438].

Законопроект містить положення, які передбачають нерівномірне регулювання порядку визначення об'єкта оподаткування у вигляді виграшів (призів) залежно від виду азартної гри, що викликає обґрунтовані сумніви з точки зору податкової нейтральності та принципів рівного податкового навантаження. Зокрема, для азартних ігор, що проводяться в традиційних формах – у казино та залах гральних автоматів, законопроектом пропонується враховувати витрати гравця, понесені у зв'язку з участю в азартній грі, протягом 24 годин до моменту нарахування виграшу. Це означає, що податковий агент має право зменшити суму виграшу на суму ставок, здійснених гравцем у цей період.

Однак, стосовно азартних ігор, які проводяться в онлайн-форматі, аналогічна можливість не передбачена. Законопроект не встановлює жодного періоду, протягом якого витрати гравця могли б бути враховані при розрахунку оподаткованого виграшу. Це, своєю чергою, призводить до серйозної

диспропорції в податковому навантаженні між різними секторами грального бізнесу.

Більше того, онлайн-ігри мають особливу правову конструкцію, пов'язану з існуванням поняття «ігрового балансу». Унаслідок відсутності норми, що прямо визначає процедуру врахування витрат у онлайн-сегменті, у платників виникає можливість кваліфікувати зняття коштів з ігрового балансу не як виграш, а як повернення залишку невикористаних коштів, які були раніше внесені гравцем. У такому випадку відповідні суми взагалі не підпадатимуть під дію податкового законодавства, оскільки не визнаватимуться доходом у вигляді виграшу. Це відкриває суттєві можливості для легального уникнення оподаткування, особливо у випадках, коли фактично виграні суми подаються як просте повернення гравцеві його депозиту, що технічно реалізується через зняття коштів з ігрового рахунку.

Наявність таких неоднакових підходів до визначення оподатковуваного виграшу в залежності від формату азартної гри створює викривлення ринку та стимулює податковий арбітраж. Організатори, які одночасно провадять діяльність у різних сегментах – як онлайн, так і офлайн, – можуть навмисне перенаправляти гравців у ті формати, де податкове навантаження є нижчим або формально відсутнім. Така практика суперечить не лише принципу рівності оподаткування, закріпленому в національному податковому законодавстві, але й загальновизнаним міжнародним підходам до справедливому розподілу податкового тягаря [168, с. 14].

У світлі викладеного, доцільним є законодавче врегулювання уніфікованих правил визначення оподатковуваного доходу у вигляді виграшу, незалежно від формату проведення азартної гри. Зокрема, необхідно запровадити єдину методику врахування витрат гравця, яка дозволить віднімати суму зроблених ставок із загального виграшу протягом чітко встановленого періоду як для онлайн-, так і для офлайн-ігор. Це забезпечить рівні умови для всіх суб'єктів ринку, мінімізує можливості для зловживань і підвищить прозорість податкового обліку в секторі грального бізнесу.

3.2. Удосконалення оподаткування грального бізнесу у період післявоєнного економічного відновлення та євроінтеграції

У контексті післявоєнного економічного відновлення України питання підвищення ефективності податкової системи набуває особливої ваги. Гральний бізнес, який було легалізовано у 2020 році, має значний потенціал як для формування додаткових джерел бюджетних надходжень, так і для відновлення туристичної привабливості нашої країни шляхом отримання інвестиційної ліцензії [35, с. 289]. Однак наявна модель його оподаткування залишається недосконалою, що обмежує фінансовий ефект від діяльності цієї сфери. В умовах зростаючих потреб держави у фінансуванні відновлення інфраструктури, підтримки соціального сектору та забезпечення безпеки, пошук резервів податкової мобілізації є критично важливим завданням [111, с. 273].

Гральний бізнес демонструє високі темпи розвитку, особливо в онлайн-сегменті. Проте частка цього ринку, яка охоплена прозорим обліком і оподаткуванням, залишається відносно низькою. Основними проблемами є нечітке визначення об'єкта оподаткування, правова невизначеність щодо оподаткування виграшів, фрагментованість звітності, а також нерівні умови для різних учасників ринку. Усе це створює підґрунтя для ухилення від оподаткування, зниження податкової бази та несправедливої конкуренції, а також стимулює розвиток тіньового сегмента.

Крім того, у контексті євроінтеграції Україна має забезпечити гармонізацію свого податкового законодавства з європейськими підходами, у тому числі у сфері оподаткування азартних ігор. В ЄС переважає модель оподаткування валового ігрового доходу (GGR), а не виручки чи загального обороту, що стимулює прозорість бізнесу та зменшує ризики податкових втрат, виграші в азартні ігри не оподатковуються взагалі або оподатковуються від певної суми, а постачання азартних ігор онлайн є об'єктом справляння ПДВ [94, с. 274]. Відповідно, адаптація української фінансової політики до цих стандартів є як інструментом інтеграції, так і джерелом довгострокової стабільності [86, с. 18].

У частині справляння податку на дохід в контексті розробки ефективної податкової політики в умовах воєнного стану, особливо з метою детінізації грального ринку та забезпечення стабільних бюджетних надходжень, підтримуємо доцільність запровадження єдиної ставки податку на дохід (GGR) у розмірі 14% для всіх видів грального бізнесу. Такий підхід є виправданим з кількох причин.

По-перше, встановлення єдиної ставки в умовах воєнного часу створює просту, зрозумілу та передбачувану систему оподаткування, що знижує адміністративне навантаження як на державу, так і на організаторів ринку, адже ми розуміємо, що гральний бізнес отримує значну частину прибутків від туризму, який в умовах війни та відсутності авіасполучення суттєво знизився. Єдина понижена ставка у свою чергу, сприяє зменшенню частки тіньового сегменту, адже гральний бізнес зацікавлений у легальній діяльності за умов прийняттого рівня податкового навантаження. По-друге, фіксована ставка 14% є компромісною – вона дозволяє державі отримувати доходи навіть в умовах зниження загальної економічної активності, а також водночас не створює надмірного податкового тиску на бізнес, що є критично важливим у період воєнної турбулентності [222, с. 13].

Разом з тим, з метою поступового збільшення фіскального потенціалу грального сектору у післявоєнний період, пропонується механізм поетапного підвищення ставки GGR до 24% протягом п'яти років після скасування чи припинення воєнного стану. Зокрема, передбачається щорічне збільшення ставки на 2%, що забезпечить плавне пристосування бізнесу до зростання податкового навантаження (див. Додаток Б). Такий підхід має низку переваг. Він забезпечить фіскальну ефективність, адже кінцева ставка 24% відповідає середньоєвропейському рівню, що дозволяє прогнозувати конкурентоспроможність податкової системи України у регіональному контексті. Поступове підвищення ставки впродовж 5 років дозволяє уникнути різких змін у доходах бізнесу та обсягах бюджетних надходжень, а отже забезпечити макроекономічну стабільність [75, с. 84].

Крім того, вважаємо за доцільне зберегти чинну систему подвійного оподаткування – податком на дохід (GGR) та податком на прибуток підприємств. Проте для уникнення подвійного оподаткування в повному сенсі цього терміна, пропонується зараховувати суму сплаченого GGR до фінансового результату до оподаткування прибутком. Це означає, що сума податку на дохід буде зменшувати оподатковуваний прибуток підприємства.

Такий механізм має важливу регуляторну функцію: при відносно низькій ставці GGR (у воєнний період) ймовірним є підвищення сплати податку на прибуток, оскільки більша частина доходу залишатиметься у розпорядженні підприємства. Натомість, при підвищенні ставки GGR у післявоєнний період очікується зменшення бази для нарахування податку на прибуток, що компенсується зростанням надходжень від GGR. Такий підхід забезпечує баланс між фіскальними інтересами держави та інвестиційною привабливістю ринку [87, с. 7].

Запропонована модель подвійного, але взаємопов'язаного оподаткування з динамічною зміною ставок, на нашу думку, відповідає принципам справедливості, передбачуваності та економічної доцільності [43, с. 155]. Вона створює умови для стабілізації грального бізнесу в кризовий період та для його сталого розвитку після завершення війни.

У межах удосконалення методики обчислення бази оподаткування податком на дохід у сфері грального бізнесу (GGR) пропонується впровадження чітко визначеної моделі обрахунку доходу, яка враховуватиме операції з поповнення ігрового балансу як первинну базу для визначення валового доходу оператора. При цьому, доцільно дозволити зменшення цієї суми лише на фактичні виплати виграшів гравцям та повернення ставок, не включаючи до таких зменшень повернення коштів, внесених на баланс, але не використаних у грі.

Зазначена модель обґрунтовується кількома важливими аргументами, які мають як практичний, так і науково-регуляторний характер. По-перше, сучасна практика операцій онлайн-гемблінгу в Україні демонструє численні випадки

зловживань із класифікацією фінансових транзакцій, що безпосередньо впливає на обсяг бази оподаткування. Зокрема, існує поширена схема, коли оператор оформлює виплату виграшу або дохід гравця як повернення депозиту – тобто невикористаних коштів на балансі. У результаті такі транзакції виводяться з-під оподаткування не лише GGR, але й податків з виграшу (ПДФО та військовий збір), що призводить до систематичних втрат бюджету.

По-друге, з точки зору регуляторної логіки та міжнародної практики, валовий дохід грального оператора (GGR) визначається як різниця між сумою коштів, внесених гравцями для участі в азартних іграх, та сумою коштів, виплачених у вигляді виграшів. У більшості юрисдикцій, зокрема в країнах ЄС, дохід від азартних ігор розглядається саме як функція ставки (wager) і виграшу (payout), а не просто транзакцій з депозитами чи зняттям коштів. Іншими словами, тільки участь у грі – через здійснення ставки – створює економічну подію, яка має фіскальні наслідки [226, с. 12]. Внесення коштів на рахунок без участі в грі не формує об'єкта оподаткування, але тоді втрачається економічна мета діяльності організатора азартних ігор, адже всі кошти від приймає з тією метою, щоб гравці в подальшому грали в азартні ігри, тому, на нашу думку, внесення такого депозиту (поповнення ігрового балансу) має розглядатись як передплата за подальше отримання послуг у сфері азартних ігор, а не як інвестиція чи вклад. Організатор азартних ігор не є інституційним інвестором, а тому не може приймати кошти від фізичних осіб без подальшої мети придбання певних товарів чи послуг, які ним пропонуються. Однак, у разі, коли внесені кошти використовуються для ставок, вони стають частиною обороту, і саме на цьому етапі має розпочинатися облік доходу.

Враховуючи це, дохід оператора повинен формуватися на момент поповнення гравцем ігрового рахунку, оскільки ці кошти вступають у розпорядження організатора азартних ігор і можуть бути використані для ставок. При цьому, для цілей справедливого оподаткування [139, с. 55], дохід має бути зменшений лише на суми фактичних виграшів та ставок, що були повернуті через відміну гри, неможливість особи бути гравцем або технічні причини. Повернення

невикористаних залишків депозитів не повинно бути загальноприйнятою практикою, як це є сьогодні, і не повинно впливати на обсяг валового доходу, оскільки за своєю економічною суттю не є поверненням доходу, а лише неперетвореним на ставку залишком, що ніколи не вступав у гру.

По-третє, запропонований підхід дозволяє ліквідувати прогалини в законодавстві, які дозволяють організаторам азартних ігор здійснювати маніпуляції з фінансовими потоками, маскуючи виграші під зняття депозиту. Така практика не тільки занижує податкові зобов'язання, але й спотворює офіційні показники обсягів виграшів, ставок та повернень, що унеможливорює належний державний контроль та облік реальної ситуації на ринку.

По-четверте, з точки зору теорії оподаткування, запропонована модель відповідає принципам фіскальної справедливості, прозорості та ефективності адміністрування податків [177, с. 123]. Вона створює рівні правила гри для всіх операторів і мінімізує ризики ухилення від оподаткування, оскільки чітко розмежовує транзакції, що є елементами доходу, від технічних операцій з руху коштів.

Таким чином, впровадження правила, за яким дохід грального оператора визначається як сума поповнень балансу за мінусом лише фактичних виграшів та повернених ставок (без урахування повернення депозитів), є економічно доцільним і регуляторно обґрунтованим. Це дозволить не лише збільшити прозорість ринку, але й забезпечити повноцінне оподаткування реального доходу операторів, захистивши державні інтереси у сфері публічних фінансів та зміцнивши довіру до податкової системи [126, с. 185].

У процесі реформування податкової системи України в контексті наближення до європейських стандартів важливе значення має перегляд підходів до оподаткування цифрових послуг, зокрема в секторі онлайн-гемблінгу. Однією з ключових ініціатив у цій сфері є запровадження ПДВ для електронних послуг, які охоплюють постачання онлайн азартних ігор. Такий крок відповідає як фіскальним, так і структурно-регуляторним цілям податкової політики в умовах зростання цифрової економіки [246, с. 149].

По-перше, запровадження ПДВ на онлайн-гемблінг дозволить забезпечити гармонізацію національного податкового законодавства з практикою більшості країн ЄС [164, с. 193]. Наприклад, у таких країнах, як Німеччина, Франція, Іспанія, Швеція та Нідерланди ПДВ стягується з урахуванням місця споживання послуги (place of consumption), що відповідає принципу оподаткування в юрисдикції кінцевого користувача [227, с. 99]. Відповідно до положень Директиви Ради 2006/112/ЄС, послуги, які надаються в електронному форматі, включаючи онлайн-гемблінг, підлягають ПДВ у юрисдикції, де знаходиться кінцевий споживач, незалежно від того, чи постачальник є резидентом чи нерезидентом [56, с. 8]. Цей підхід забезпечує податкову справедливість і не дозволяє компаніям ухилятися від податків через розміщення серверів або офісів у пільгових податкових юрисдикціях.

По-друге, така ініціатива сприятиме усуненню наявної асиметрії між онлайн та офлайн сегментами грального ринку. Станом на сьогодні наземні гральні заклади сплачують суттєво вищі суми за ліцензії. Так, вартість ліцензії для наземного казино коливається в межах 1–2 млн доларів США на рік, і додатково оператори повинні сплачувати за кожну одиницю грального обладнання (ігрові автомати, гральні столи). Онлайн-казино, в свою чергу, сплачують лише одну ліцензію на суму близько 250 тис доларів США. Через відсутність державної системи онлайн-моніторингу (ДСОМ) закон передбачає потрібну вартість ліцензії для онлайн-операторів (близько 750 тис доларів), однак ця норма є тимчасовою. За нашими прогнозами, ДСОМ має запрацювати вже у 2025 році, після чого повернеться базова ліцензійна ставка для онлайн-сегменту.

У такій ситуації виникає відчутний дисбаланс: наземний сектор несе значно вищі податкові та адміністративні витрати, ніж онлайн-оператори. Це створює нерівні умови конкуренції та, відповідно, деформує розвиток ринку. Запровадження ПДВ саме для онлайн азартних ігор дозволить частково вирівняти податкове навантаження, зробити бізнес-моделі більш симетричними та зменшити стимули до переміщення діяльності в онлайн-сектор винятково з податкових причин. Застосування ПДВ у цьому випадку виступає не лише як

інструмент наповнення бюджету, а й як засіб усунення економічних спотворень на ринку.

По-третє, доцільно врахувати фінансовий потенціал запропонованого заходу. Онлайн-гемблінг демонструє стабільне зростання в обсягах транзакцій, кількості користувачів і загальній рентабельності. Через відсутність ПДВ держава втрачає значну частину можливих надходжень. Запровадження ПДВ дозволить вирівняти ситуацію, залучити до податкового поля компанії, які наразі оперують поза системою ПДВ, та створити додаткове джерело сталих і прогнозованих надходжень до бюджету.

Тому запровадження ПДВ для онлайн азартних ігор є логічним і стратегічно обґрунтованим кроком у межах модернізації української податкової системи. Воно дозволить забезпечити гармонізацію з європейськими практиками, створити рівні умови конкуренції для різних сегментів грального ринку, а також збільшити податкову базу за рахунок включення високорентабельного онлайн-сектору до системи оподаткування споживання. У результаті цього рішення виграють як державний бюджет, так і легальний бізнес, що функціонує в межах прозорого регулювання.

Окремі автори пропонують також запровадити для грального бізнесу акциз по аналогії з оподаткуванням інших шкідливих товарів чи послуг (алкоголь, тютюн, солодкі напої [117, с. 175], пластикова упаковка) та запровадити його як «внесок соціальної відповідальності» [149, с. 169]. Так, як зазначає Когут М. Г. «це питання вирішено в законодавстві працює у Великій Британії та Естонії. Дана практика також підтверджує і «особливість» акцизного податку, а саме цільову спрямованість окремих акцизів (як акцизи на пальне). Пропонується спрямовувати кошти, отримані від оподаткування саме діяльності пов'язаної з азартними іграми та гральним бізнесом на задоволення потреб державних та регіональних проектів, що стосуються здоров'я, довкілля, спорту, мистецтва, культурної спадщини» [109, с. 137]. Наразі в Україні акцизне оподаткування не застосовується до сфери грального бізнесу. Хоча в майбутньому не виключається можливість впровадження акцизного податку для цього сектору, проте, на нашу

думку, таке рішення має супроводжуватися переглядом чинних ставок інших податків. Запровадження нового фіскального збору без коригування загального податкового навантаження, з урахуванням уже існуючих високих ліцензійних платежів, може мати негативні наслідки, зокрема сприяти зростанню тінізації ринку. Окрім того, на сьогодні ДПС України стикається з труднощами у забезпеченні належного адміністрування і контролю за сплатою податків у сфері грального бізнесу. У цьому контексті запровадження додаткового акцизного збору потребуватиме розробки нових механізмів контролю та адміністрування, що, у свою чергу, передбачає додаткові бюджетні витрати, доцільність яких наразі викликає сумніви.

У процесі розроблення оптимальної податкової політики у сфері грального бізнесу важливе значення має формування справедливого, обґрунтованого та ефективного механізму оподаткування виграшів, який би відповідав європейським підходам, забезпечував бюджетну дохідність, але водночас не створював надмірного адміністративного чи фіскального тиску на громадян, особливо у випадках разових та незначних за сумою виграшів.

Так, як слушно зазначає Мазуренко О.В. «встановлення оптимального рівня податкового навантаження та диференціації фіскальних інструментів з метою мінімізації обсягів тіньового ухилення від оподаткування, максимізації темпів економічного зростання країни та формування сприятливого середовища функціонування бізнесу характеризує здатність податкової системи країни отримувати сталі конкурентні переваги в процесі залучення зовнішніх та мобілізації внутрішніх фінансових ресурсів, що виступають об'єктом оподаткування» [131, с. 176].

З огляду на це, пропонується встановити неоподатковувану межу для виграшів у розмірі до 5 мінімальних заробітних плат (МЗП), що еквівалентно приблизно 800 євро (Додаток Б). Згадана межа визначена з урахуванням прикладної практики держав-членів Європейського Союзу, зокрема Італії та Греції, Нідерландів, Франції, де виграші, що не перевищують визначену суму (у

цих країнах — близько 1000 євро), не підлягають оподаткуванню, якщо вони мають разовий і незначний характер.

Такий підхід ґрунтується на принципі фіскальної пропорційності – податки не повинні стягуватись із доходів, щодо яких адміністративні витрати на їх адміністрування перевищують очікувані надходження [261, с. 148]. Крім того, він відповідає принципу справедливості оподаткування, за яким незначні виграші, що не мають істотного впливу на платоспроможність особи, не повинні розглядатися як джерело додаткового оподатковуваного доходу.

У разі, якщо виграш перевищує запропоновану межу (5 МЗП), доцільним вважається оподаткування лише суми перевищення, тобто різниці між фактичним виграшем і неоподатковуваним мінімумом, що знизить ризики дроблення виграшів. Такий підхід узгоджується з моделлю оподаткування приросту капіталу, яка характерна для низки держав ЄС [135, с. 128].

У деяких юрисдикціях, як-от у Німеччині, Фінляндії, Португалії або Данії, оподаткуванню підлягають лише виграші, що перевищують певну суму за звітний період (найчастіше — рік). Податкові органи враховують кумулятивний характер доходу – тобто оподатковується не разовий виграш, а загальна сума виграшів, отриманих за звітний період, у межах річної податкової декларації. В основі цього підходу лежить логіка прогресивного оподаткування, коли податкова ставка залежить від рівня сукупного доходу платника. Така модель широко застосовується у сфері оподаткування приросту капіталу, інвестиційного доходу або нерухомості і є податком на багатство [121, с. 183]. У країнах, де діє повномасштабна система загального декларування доходів громадян, виграші, як і інші види доходів, включаються до щорічної податкової декларації і оподатковуються відповідно до диференційованої шкали [82, с. 189].

Україна, попри окремі елементи податкового декларування, поки що не має єдиної системи обов'язкової щорічної декларації для всіх громадян [116, с. 88], тому застосування повноцінної прогресивної шкали до виграшів наразі є не на часі. Однак у середньостроковій перспективі, з огляду на наближення до стандартів ЄС і заплановану цифрову трансформацію фіскальної системи, такий

підхід варто розглядати як бажаний вектор розвитку [119, с. 118]. Особливо доцільно повернутися до цієї дискусії після повноцінного впровадження ДСОМ (Державної системи онлайн-моніторингу), яка забезпечить прозорість даних про виграші гравців та спростить адміністрування податку.

У цьому контексті можна розглянути можливість запровадження прогресивної шкали оподаткування виграшів, яка враховуватиме розмір виграшу та дозволить збалансувати податкове навантаження, що є загальноєвропейською практикою [259, с. 218]. Зокрема, після впровадження ДСОМ пропонується розглянути таку модель: встановити неоподатковуваний мінімум у розмірі до 5 МЗП (приблизно 800 євро), застосовувати знижену ставку ПДФО в розмірі 5% для виграшів від 5 до 15 МЗП, оподатковувати виграші, що перевищують 15 МЗП, за базовою ставкою ПДФО 18%. З урахуванням міжнародного досвіду, податкової спроможності держави, рівня цифровізації податкового адміністрування та обмеженого обсягу довіри громадян до фіскальних інституцій, запропонований поетапний підхід до реформування механізму оподаткування виграшів видається найбільш раціональним та політично здійсненним на сучасному етапі [89, с. 17].

У межах вдосконалення підходів до оподаткування виграшів у сфері грального бізнесу пропонується запровадити модель, яка базується на принципі оподаткування «чистого виграшу». Йдеться про визначення об'єкта оподаткування як різниці між сумою виграшу та сумою ставок, зроблених гравцем протягом певного періоду часу, зокрема 24 годин, що передували отриманню виграшу. Такий підхід відповідає логіці економічної обґрунтованості, фіскальної справедливості та української та зарубіжної практики у сфері азартних ігор.

По суті, модель «чистого виграшу» дозволяє відокремити реальний дохід гравця від обігових коштів, які були витрачені на участь у грі. Це дає змогу точніше відобразити приріст добробуту платника – тобто те, що є економічною базою для оподаткування згідно з фундаментальними принципами податкового права. Податок має стягуватися не з усієї суми виграшу як такої, а з чистого

приросту, що залишився після того, як гравець фактично поніс витрати у процесі гри.

Запропонований підхід передбачає, що у разі виграшу гравця, до об'єкта оподаткування включається не вся сума виплаченого виграшу, а лише різниця між цією сумою і сумарною вартістю ставок, здійснених упродовж 24 годин до моменту виграшу. Такий часовий проміжок є достатньо коротким, аби зберегти прозорість розрахунку та простоту адміністрування, але водночас досить репрезентативним для обліку поточних витрат гравця, що безпосередньо пов'язані з отриманням виграшу.

Із точки зору економічної теорії, чистий виграш можна розглядати як прибуток від участі в азартній грі, що виникає унаслідок реалізації ризикової активності. Як і у випадку з іншими видами доходів – інвестиційними чи підприємницькими – податковий обов'язок повинен базуватись не на валовому обсязі отриманих коштів, а на реальній різниці між доходами та витратами, що дозволяє уникнути подвійного оподаткування одного й того ж ресурсу [153, с. 371].

Крім того, такий підхід є сумісним із практиками окремих європейських юрисдикцій. Наприклад, у Швеції, Данії та частково в Іспанії, для обчислення податку з виграшу дозволено враховувати витрати, понесені в межах тієї ж сесії або звітного періоду, що передував виграшу. Аналогічна практика використовується в окремих штатах США при оподаткуванні лотерейних або спортивних виграшів [136, с. 358].

Модель чистого виграшу також вирішує практичну проблему зловживань, які сьогодні поширені в українській практиці через недосконалість законодавчої бази. Зокрема, йдеться про маскування виплат виграшів під повернення депозитів, що дозволяє операторам та гравцям уникати оподаткування. Це відбувається через те, що при нинішній моделі оподаткування (виграш = об'єкт оподаткування), високі ставки ПДФО та військового збору спонукають до пошуку схем зниження податкового навантаження [247, с. 771].

Оскільки згідно з чинним підходом виграш оподатковується у повному обсязі, незалежно від обсягу вкладених ставок, гравці часто погоджуються на виплату виграшу у формі «повернення депозиту», що дозволяє уникнути податку, але водночас дестабілізує податкову звітність операторів і створює ризики для легального грального ринку. Поєднання двох запропонованих заходів: неврахування повернення депозитів у зменшенні бази GGR, і оподаткування саме чистого виграшу, а не валової виплати, сьогодні створює системну відповідь на проблему тінізації виплат у секторі грального бізнесу.

У контексті підвищення прозорості, ефективності та фіскальної результативності оподаткування у сфері азартних ігор, особливе значення має питання формування та подання персоніфікованої звітності організаторами азартних ігор як податковими агентами. З огляду на це, пропонується зберегти вимогу щодо індивідуального звітування за кожен виграш гравця, незалежно від форми або каналу виплати. Водночас у зв'язку із запропонованим встановленням неоподаткованого мінімуму у розмірі 5 мінімальних заробітних плат (МЗП), обсяг і складність звітної інформації очікувано зменшиться, що зменшить навантаження на організаторів.

Зазначений підхід базується на принципах адресності, верифікованості та превенції зловживань. Він дозволяє фіскальним органам не лише здійснювати нагляд за дотриманням податкового законодавства, а й перевіряти джерела доходів громадян, виявляти необґрунтоване збагачення, та запобігати використанню систем азартних ігор для відмивання грошей, у тому числі походженням з корупційних або кримінальних джерел.

Так, останні десятиліття міжнародна практика визнала, що ринки азартних ігор за відсутності належного контролю можуть стати інструментом для легалізації доходів, здобутих злочинним шляхом. Одним з найбільш поширених сценаріїв є імітація виграшів, коли особи з неофіційними або тіньовими доходами отримують від організаторів довідки про «виграші», що слугують підставою для легалізації коштів. Це можливо у разі, коли виграш не ідентифікується персонально, або не підлягає автоматичному обліку через

податкового агента. Саме тому персоналізована звітність про кожен виграш як об'єкт оподаткування дозволить уникнути цих пролем.

Додатково пропонується внести уточнення до регламенту звітності щодо виграшів нерезидентів, зокрема, встановити вимогу замість надання індивідуального податкового номера (ІПН) використовувати реквізити документа, що посвідчує особу (паспорт або інший легальний ідентифікаційний документ відповідно до законодавства України та міжнародних договорів). Це є виправданим кроком з огляду на те, що більшість нерезидентів не мають ІПН в Україні, а вимога його отримання для разової участі у грі або виграшу створює непропорційні обтяження та не відповідає міжнародній практиці. Водночас така зміна не знижує рівня фіскальної верифікації, оскільки особу буде ідентифіковано за офіційним документом, що відкриває можливість для обміну інформацією з податковими органами інших країн у межах Конвенції OECD про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (MAC Convention).

Таким чином, поєднання таких елементів: обов'язкової персоніфікованої звітності для всіх виграшів, які є об'єктом оподаткування; встановлення неоподаткованого мінімуму як фільтра для податкового навантаження; уточнення форм ідентифікації нерезидентів створить збалансовану та ефективну систему звітності, яка: гарантує прозорість виграшів; мінімізує потенціал використання азартних ігор для тіньових фінансових операцій; відповідає вимогам ЄС і FATF щодо протидії легалізації доходів та фінансуванню тероризму; підтримує рух України до імплементації європейської моделі податкового нагляду у цифровій економіці.

3.3. Цифровізація адміністрування податків у гральному бізнесі та інституційні механізми ефективного податкового контролю

Починаючи з 2000-х років, у сфері оподаткування України розпочався поступовий перехід до цифрових технологій, що став відповіддю на потребу

модернізації державного управління та підвищення ефективності взаємодії між податковими органами та платниками податків. У рамках цього процесу була реалізована низка електронних сервісів, які дозволили автоматизувати подання податкової звітності, включаючи електронну подачу декларацій, створення та впровадження електронного кабінету платника податків, а також організацію міжвідомчого обміну даними [219] між податковими органами, Державною службою статистики, Державною митною службою, Пенсійним фондом та іншими інституціями.

Ці ініціативи стали ключовими елементами цифрової трансформації фіскальної системи, сприяючи зменшенню адміністративного навантаження на бізнес, підвищенню прозорості фіскальних процедур і зниженню рівня корупції [212, с. 5029]. Застосування цифрових технологій дало змогу перейти до моделі «єдиного вікна», забезпечити більш ефективну аналітику податкових ризиків та запровадити принцип «прозорої держави» у податковій сфері [63, с. 241].

Наприклад, станом на 2025 рік Електронний кабінет пропонує понад 130 послуг, включно з автоматичним перед заповненням декларацій та поданням копій документів онлайн. Також відбулось розширення електронних сервісів ДПС, зокрема, доступ до реєстрів, податковий календар, мобільний застосунок «Моя податкова», чат-бот InfoTAX, електронна черга до центрів обслуговування платників тощо. Для зручності платників Державною податковою службою також запроваджено безкоштовний мобільний застосунок «Моя податкова», яких дозволяє також сплати податків з використанням запропонованих платіжних систем. Він може бути застосованим для будь-якого пристрою, який підтримує операційні системи Android чи iOS із відповідними версіями [157].

Однак із початком повномасштабного вторгнення Російської Федерації на територію України у 2022 році пріоритети цифровізації у податковій системі зазнали суттєвих змін. Зусилля були переорієнтовані з розвитку нових сервісів на забезпечення кібербезпеки, захисту критично важливої інформаційної інфраструктури та збереження цілісності податкових даних [106, с. 209]. З метою мінімізації ризиків втрати або компрометації чутливої інформації про платників

податків було створено резервні дата-центри, впроваджено політики резервного копіювання та реплікації даних, а також здійснено заходи з переміщення ключових компонентів інформаційно-аналітичних систем та баз даних за межі країни – до партнерських держав, що забезпечують відповідний рівень захисту даних. Таким чином, цифровізація податкової системи України пройшла еволюційний шлях: від модернізації сервісів обслуговування до стратегічного компонента національної безпеки в умовах збройного конфлікту [258, с. 95].

Розпорядженням КМУ від 27 грудня 2023 р. № 1218-р схвалено Національну стратегію доходів до 2030 року, яка чітко акцентує на необхідності створення та впровадження сучасних цифрових рішень податкового та митного адміністрування [61, с. 790]. Зокрема, при розробці політики слід враховувати спроможність органів влади щодо забезпечення збирання надходжень та адміністрування доходів [114, с. 185]. Це має досягатися шляхом вдосконаленням управління процесами адміністрування, їх цифровізацією, підвищенням якості використання даних контролюючими органами [208].

ДПС у 2024 році вже започаткувала низку ініціатив, спрямованих на цифрову трансформацію податкового адміністрування та гармонізацію його з міжнародними стандартами фіскального комплаєнсу. Однією з ключових інституційних новацій стало проведення експериментального проєкту з впровадження системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками). Цей підхід ґрунтується на принципах ризик-орієнтованого адміністрування, де ресурси ДПС концентруються на перевірках платників із підвищеним рівнем імовірності порушень, що дозволяє оптимізувати наглядову функцію та зменшити адміністративне навантаження на сумлінних суб'єктів господарювання. Система створює передумови для переходу від карального до превентивного підходу в податковому контролі [66, с. 27; 144, с. 283; 145, с. 76].

У рамках цифровізації процесу податкового аудиту триває розробка інформаційно-комунікаційного рішення «Е-аудит», яке передбачає автоматизовану обробку фінансової інформації платників на основі міжнародного формату SAF-T (Standard Audit File for Tax, адаптованого під

українські стандарти як SAF-T UA). Це дозволить: скоротити тривалість перевірок; уніфікувати формат обміну податковими даними; значно підвищити якість та аналітичну потужність ДПС у виявленні податкових ризиків [88, с. 218].

Інтеграція України до глобальної системи обміну податковою інформацією Common Reporting Standard (CRS), розробленого Організацією економічного співробітництва та розвитку (OECD). Перший обмін фінансовою інформацією між Україною та іншими юрисдикціями у межах CRS було проведено восени 2024 року. Цей механізм дозволяє: ідентифікувати випадки ухилення від оподаткування через використання іноземних фінансових інструментів; посилити податковий контроль за резидентами, що мають активи за кордоном; забезпечити підвищення ефективності адміністрування податків із транснаціональними компонентами.

У 2024 році ДПС України пройшла успішне оцінювання з боку Глобального форуму OECD з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей щодо відповідності міжнародним стандартам конфіденційності, захисту персональних даних і безпечного поводження з фінансовою інформацією. Цей результат засвідчив інституційну спроможність України бути повноправним учасником глобальної інфраструктури CRS, яка включає понад 100 країн, у тому числі всі держави – члени ЄС.

Сфера азартних ігор традиційно вважається високоризиковим сектором економіки з огляду на її підвищену вразливість до таких загроз, як легалізація (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом, фінансування тероризму, ухилення від сплати податків та соціальні наслідки, пов'язані з ігровою залежністю [46, с. 242]. З урахуванням зазначених ризиків, сучасна регуляторна політика України передбачає запровадження спеціалізованого цифрового інструменту державного контролю – ДСОМ.

Впровадження спеціальних систем для грального бізнесу є загальноприйнятою світовою практикою. Так, за аналогією з юрисдикціями ЄС, США та Австралії, державні онлайн-системи моніторингу є загальноприйнятим

інструментом регулювання гральної індустрії (наприклад, системи GAMSTOP у Великобританії, E-ID у Данії тощо) [45, с. 94].

ДСОМ є багатофункціональним інформаційно-аналітичним комплексом, який створюється з метою здійснення оперативного, безперервного та автоматизованого нагляду за діяльністю суб'єктів господарювання, що здійснюють організацію та проведення азартних ігор [41, с. 95]. Зокрема, система дозволяє: здійснювати контроль за виконанням ліцензійних умов, встановлених для організаторів азартних ігор, що включає технічні, фінансові та юридичні вимоги до організаторів; моніторити дотримання принципів відповідальної гри, включаючи наявність механізмів самообмеження, верифікацію користувачів, обмеження доступу до гри неповнолітніх осіб, контроль за тривалістю гральних сесій тощо; аналізувати виконання вимог у сфері фінансового моніторингу, відповідно до законодавства про запобігання легалізації (відмиванню) доходів, отриманих злочинним шляхом в частині виявлення підозрілих транзакцій і аномальної поведінки користувачів. У нашому в контексті нашого наукового дослідження найголовніше те, що ДСОМ може забезпечити органи ДПС вичерпною інформацією про всі фінансові операції, здійснені в межах азартної діяльності, що є критично важливим для ефективного адміністрування податків.

Щодо сфери грального бізнесу як високо ризикованого виду діяльності, для контролю за поточною діяльністю організаторів азартних ігор передбачено впровадження спеціального додаткового інструменту – ДСОМ. ДСОМ є мультфункціональною системою, яка дозволить державі моніторити дотримання організаторами азартних ігор вимог ліцензійних умов при проведенні азартних ігор, принципів відповідальної гри та захисту гравців від ризиків ігрової залежності, виконання заходів та вимог фінансового моніторингу, а також контролювати всі фінансові операції – що дуже важливо для органів ДПС в частині адміністрування податків [213, с. 32].

Згідно з положеннями статті 13 Закону України № 768 від 14 липня 2020 року, ключовим функціональним завданням ДСОМ є забезпечення ефективного контролю за повнотою надходжень до бюджетів та державних цільових фондів

податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що формуються у межах діяльності організаторів азартних ігор. Одним із центральних інструментів реалізації цієї функції є моніторинг валового доходу операторів азартних ігор у режимі реального часу [185]. Відповідно до законодавчих вимог, ДСОМ має бути технічно здатною забезпечити безперешкодну, безперервну та цілодобову передачу і прийом інформації у реальному часі. До обсягу інформаційних потоків, які фіксуються та обробляються системою, належать: дані про кожну фінансову операцію з прийняття ставок; повернення ставок та виплату виграшів (призів); здійснені грошові транзакції; форма розрахунків з гравцями; показники валового доходу оператора азартних ігор. Відповідно до змін 2025 року передбачено доповнення ст. 13 Закону № 768 вимогами до ДСОМ фіксувати та зберігати інформацію про ігровий баланс гравців, що дозволить контролювати також депозити гравців і усуне можливості маніпуляції з виграшами та поверненнями депозитів з метою ухилення від оподаткування.

Функціонал системи також охоплює автоматизовану обробку, накопичення, облік та зберігання зазначеної інформації, що створює передумови для прозорого фіскального адміністрування та аудиту. Крім того, частина третя статті 9 Закону № 768 встановлює, що контроль за дотриманням вимог податкового законодавства у сфері організації та проведення азартних ігор здійснюється центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, ДПС. В межах своєї компетенції цей орган уповноважений: проводити як планові, так і позапланові перевірки суб'єктів господарювання; використовувати інструментарій ДСОМ для фіскального аналізу; здійснювати оцінку відповідності організаторів грального бізнесу вимогам щодо своєчасності та повноти податкових зобов'язань.

Упровадження ДСОМ як правового та технічного інструменту державного нагляду є важливим кроком у напрямі побудови ризик-орієнтованої, прозорої системи податкового контролю, що ґрунтується на принципах: автоматизації контролю та зменшення залежності від ручних процедур і людського фактора; прозорості податкових зобов'язань учасників ринку азартних ігор; попередження

податкових правопорушень шляхом оперативного виявлення порушень або аномалій у режимі реального часу.

Також зазначена система відповідає міжнародним рекомендаціям з боку FATF, OECD та Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей, які наголошують на необхідності посилення державного контролю над високоризиковими секторами економіки шляхом цифрових механізмів моніторингу.

У контексті податкового адміністрування грального бізнесу ДСОМ має суттєві функціональні переваги над традиційними засобами фіскального контролю, зокрема РРО. Ці переваги проявляються як у технологічній площині, так і в аналітичних можливостях державного нагляду. Однією з ключових відмінностей ДСОМ є те, що система інтегрується на рівні онлайн-систем організаторів азартних ігор і забезпечує автоматичну передачу інформації в реальному часі, без потреби ручного втручання з боку працівників грального закладу. На відміну від цього, РРО передбачає ініціацію операції людиною (наприклад, касиром) шляхом формування фіскального чека, що створює потенційні ризики неналежного обліку операцій або маніпулювання даними. Таким чином, ДСОМ забезпечує вищий ступінь достовірності, безперервності та оперативності обліку. ДСОМ здійснює централізований збір, обробку та зберігання інформації про всі фінансові операції у сфері азартних ігор, включаючи прийняття ставок, виплату виграшів, повернення коштів, методи розрахунків та структуру валового доходу (GGR) організатора. Це забезпечує повну прозорість грошових потоків, дозволяючи контролюючим органам – зокрема ДПС – отримувати консолідовану інформацію як за рівнем організатора, так і на рівні окремої одиниці грального обладнання, що неможливо забезпечити через РРО. ДСОМ має потенціал для інтеграції з механізмами первинного фінансового моніторингу, оскільки організатори азартних ігор, згідно з чинним законодавством, є суб'єктами фінмоніторингу (ст. 6 ЗУ «Про запобігання та протидію легалізації доходів»). Система дозволяє ідентифікувати гравців (через ID), контролювати встановлені ліміти, збирати статистику гральної поведінки,

фіксувати нетипові транзакції. Це підсилює спроможність держави до виявлення ознак легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, та порушень податкового законодавства. ДСОМ забезпечує формування аналітичних звітів, профілів ризику та виявлення відхилень у грошових потоках, що дає змогу застосовувати ризик-орієнтований підхід у податковому контролі. Державна податкова служба, у взаємодії з Мінфіном, регулятором (КРАІЛ) і операторами грального ринку (наприклад, ПлейСіті), може впроваджувати алгоритми автоматичної оцінки ризиків для вибіркового аудиту. Такими ризиками можуть бути: непропорційне зростання валового доходу (GGR), відхилення в середній сумі ставок і виграшів, аномальна активність гравців, повторювані транзакції на великі суми.

Поточна модель використання ДСОМ передбачає відсутність доступу до системи з боку правоохоронних органів, зокрема Бюро економічної безпеки (БЕБ). Це важливий запобіжник, який забезпечує невикористання аналітичного ресурсу системи як інструменту адміністративного тиску на бізнес. Такий підхід відповідає принципам належного врядування та податкової справедливості, а також сприяє зростанню довіри між державою та легальними операторами ринку.

У контексті міжнародних стандартів протидії відмиванню коштів і ухиленню від оподаткування, впровадження Державної системи онлайн-моніторингу (ДСОМ) у сфері азартних ігор цілком відповідає рекомендаціям Групи з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням коштів (FATF) та Організації економічного співробітництва та розвитку (OECD). Зокрема, відповідно до Рекомендації 28 FATF, організатори азартних ігор класифікуються як суб'єкти, що підлягають державному регулюванню у межах категорії визначених нефінансових підприємств і професій (DNFBP). Це означає, що на такі суб'єкти поширюються зобов'язання щодо впровадження систем внутрішнього контролю, ідентифікації клієнтів, зберігання даних та передачі їх до відповідних контролюючих органів [217, с. 409].

ДСОМ як цифрова система є ефективним інструментом реалізації ризик-орієнтованого підходу, рекомендованого FATF, що передбачає оцінювання і

моніторинг операцій з високим ризиком з точки зору легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, або фінансування тероризму. Автоматизована передача даних у реальному часі, яку забезпечує ДСОМ, дозволяє Державній податковій службі здійснювати постійний контроль за валовими доходами операторів грального бізнесу, включаючи деталізовану інформацію про кожну транзакцію – від прийняття ставки до виплати виграшу. Така глибина даних значно підвищує здатність держави виявляти аномалії, відхилення у фінансовій поведінці, підозрілі операції та інші потенційні ознаки ухилення від оподаткування.

Особливої уваги заслуговує аспект ідентифікації клієнтів та контролю за їх ігровою поведінкою. Оскільки оператори азартних ігор водночас є суб'єктами первинного фінансового моніторингу відповідно до Закону України «Про запобігання та протидію легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом», ДСОМ також слугує платформою для реалізації вимог щодо customer due diligence (CDD) і enhanced due diligence (EDD). Система дозволяє фіксувати цифровий профіль гравця, аналізувати обсяг ставок, частоту участі у грі та інші пов'язані параметри, що є надзвичайно важливим для запобігання зловживанням та захисту фінансової системи від ризиків.

З боку OECD, ДСОМ відповідає стратегічному вектору на посилення податкової прозорості та розвитку інфраструктури цифрового обміну податковими даними, зокрема у межах міжнародних ініціатив Automatic Exchange of Information (AEOI), Common Reporting Standard (CRS) та Crypto-Asset Reporting Framework (CARF) [242, с. 194]. Впровадження ДСОМ уможливорює консолідацію великих обсягів транзакційної інформації, що дозволяє здійснювати її крос-аналіз із іншими джерелами даних, включаючи фінансову звітність, дані банківських операцій тощо. Таким чином, система слугує важливим елементом сучасної цифрової податкової інфраструктури, яка сприяє зміцненню фіскального суверенітету держави та її інтеграції в глобальні механізми податкового співробітництва.

Важливою є й інституційна особливість ДСОМ, яка полягає в обмеженні доступу до системи виключно для фіскальних органів, зокрема ДПС. Такий підхід узгоджується з принципами FATF щодо недопущення використання систем контролю для адміністративного тиску, що особливо актуально в умовах підвищеної чутливості бізнес-середовища до державного втручання. Таким чином, ДСОМ не лише посилює ефективність державного регулювання грального бізнесу, а й забезпечує баланс між податковим контролем і свободою підприємницької діяльності.

Попри те, що запуск ДСОМ в Україні був передбачений законодавством не пізніше серпня 2022 року, на середину 2025 року її повноцінне функціонування залишається нереалізованим. Така затримка у впровадженні критично важливого цифрового інструмента контролю за гральною індустрією свідчить про низку системних проблем – від інституційної нестабільності у сфері регулювання азартних ігор до відсутності належного технічного та нормативного супроводу. Після ліквідації КРАІЛ та створення нового профільного державного органу – ПлейСіті – очікується, що питання запуску ДСОМ набуде пріоритетного статусу в стратегії цифрового регулювання ринку азартних ігор.

В умовах поступової цифровізації фінансового сектору України ДСОМ має потенціал стати ключовим інструментом у сфері автоматизації податкової звітності, мінімізації тіньових схем та підвищення прозорості грошових потоків у сфері азартних ігор. Одним із пріоритетних напрямів розвитку системи має стати глибока інтеграція ДСОМ із внутрішніми інформаційними системами ДПС, що дозволить унеможливити розрив між фактичними обсягами операцій організаторів азартних ігор та податковими деклараціями.

Зокрема, перспективним бачиться створення механізму автоматичного формування податкових зобов'язань на основі даних, отриманих у реальному часі через ДСОМ. Такий підхід дозволить оперативно виявляти невідповідності, мінімізувати ризики умисного заниження податкової бази, а також зменшити адміністративне навантаження на суб'єктів господарювання шляхом часткової автоматизації податкової звітності.

Крім того, ДСОМ має виконувати функцію централізованої платформи для фіксації всіх транзакцій у сфері азартних ігор, включаючи прийняття ставок, виплату виграшів, повернення коштів, а також облік валового доходу (GGR). Інтеграція цих даних з податковими реєстрами створить єдиний цифровий контур для контролю за податковими надходженнями, забезпечуючи прозорий моніторинг діяльності кожного організатора. Така модель відповідає як вимогам національного законодавства, так і рекомендаціям FATF та OECD щодо фінансового моніторингу високоризикових секторів [32].

У майбутньому особливу увагу слід приділити інституціалізованій взаємодії між ПлейСіті, Фінмоніторингом, НБУ та ДПС. Це дозволить синхронізувати цифрові платформи, стандартизувати підходи до обміну даними та усунути фрагментацію регуляторного поля. Наприклад, об'єднання зусиль у сфері контролю за платіжними операціями дозволить запровадити системи виявлення нетипових транзакцій, подвійного обліку або схем ухилення від оподаткування, а також зменшити ризики подвійного або неповного оподаткування операцій.

Удосконалення функціоналу ДСОМ має включати розширення її аналітичного потенціалу – створення динамічних профілів ризику платників, модулів для виявлення відхилень у GGR, середніх ставок чи активності користувачів. Це дозволить використовувати ДСОМ не лише як інструмент реєстрації транзакцій, а і як фундамент для сучасного ризик-орієнтованого фіскального контролю.

З огляду на наведене, доцільним є також створення єдиної електронної форми податкової звітності для грального бізнесу, яка б базувалася на даних, що генеруються в ДСОМ. Така форма могла б бути автоматично заповнюваною, частково або повністю, що значно підвищить податкову дисципліну, зменшить обсяг ручної роботи з боку підприємців і мінімізує людський фактор. Впровадження такої звітності дозволить забезпечити уніфікований формат подачі даних, зменшити адміністративні витрати бізнесу та держави, а також адаптувати

податкове регулювання азартних ігор до міжнародних стандартів цифрового адміністрування.

Отже, системна модернізація ДСОМ як цифрової інфраструктури для фіскального моніторингу азартного ринку вимагає як нормативного удосконалення, так і глибокої інтеграції з іншими державними платформами. Це сприятиме не лише підвищенню прозорості та зростанню податкових надходжень, але й зміцненню довіри до інституцій держави в умовах побудови сучасної цифрової економіки.

У контексті розширення можливостей податкового моніторингу та співпраці ДПС з іншими органами доцільним є надання ДПС доступу до банківської таємниці, особливо у високоризикових секторах, таких як гральний бізнес. Такий доступ дозволив би: виявляти приховані або тіньові доходи; ідентифікувати транзакції без підтвердженого джерела походження коштів (зокрема, великі виграші або готівкові перекази); зміцнити механізми попередження ухилення від оподаткування.

Висновки до розділу 3

1. Ефективне фіскальне регулювання грального бізнесу в Україні відіграє ключову роль не лише в наповненні державного бюджету, але й у формуванні прозорого та контрольованого ринку. Позитивна динаміка податкових надходжень за останні роки свідчить про зростання обсягів легального сектору, проте стабільна наявність великої кількості кримінальних проваджень за ст. 203-2 КК України вказує на те, що тіньовий сегмент залишається системною проблемою. Наявність такого паралельного ринку пояснюється, зокрема, надмірним податковим тиском, високою вартістю ліцензій та низьким рівнем ефективності правозастосування, що не створює достатніх стимулів для добровільної легалізації. Реформа податкового режиму у сфері азартних ігор має не лише забезпечити справедливе фіскальне навантаження, але й стати

інструментом поступового витіснення нелегального бізнесу через підвищення привабливості легальної діяльності та покращення інституційної спроможності держави до нагляду та контролю.

2. Законопроект № 2713-д є комплексною спробою реформування системи оподаткування грального бізнесу в Україні, з урахуванням сучасних фіскальних стандартів, європейського досвіду та умов воєнного стану. Його ключовими положеннями є уніфікація ставки податку на рівні 10% GGR, введення неоподаткованого мінімуму для виграшів, усунення подвійного оподаткування. Він попри прогресивні наміри реформувати систему оподаткування грального бізнесу відповідно до європейських стандартів і фіскальних потреб воєнного часу, містить низку суттєвих недоліків, які ускладнюють його ефективну імплементацію. Серед ключових проблем слід виділити: правову невизначеність щодо операцій з поповнення ігрового балансу; ризики заниження податкової бази через відсутність чіткого визначення доходу в онлайн-сегменті; нерівномірність у підходах до оподаткування виграшів залежно від формату гри (онлайн/офлайн); загрозу фіскальних втрат унаслідок дроблення виграшів через введення високого неоподаткованого мінімуму; асиметрію звітності між операторами лотерей і організаторами азартних ігор; а також економічно необґрунтовану модель оподаткування на етапі до запуску ДСОМ, яка передбачає обкладання виручки замість реального доходу.

У зв'язку з цим, при доопрацюванні законопроекту пропонується: чітко врегулювати податковий статус операцій із поповнення ігрового балансу, відмежувати їх від оподаткованого доходу до моменту участі в грі; уніфікувати правила визначення оподаткованого виграшу як для онлайн, так і для офлайн-сегменту, з урахуванням понесених витрат гравця протягом певного періоду; впровадити накопичувальний принцип обліку виграшів фізичних осіб для запобігання дробленню доходів і зловживанням; уніфікувати звітність щодо виграшів для організаторів азартних ігор та операторів лотерей шляхом запровадження персоніфікованого обліку для резидентів; обмежити строк дії перехідної моделі оподаткування виручки конкретною датою, а не подією

(запуском ДСОМ), щоби забезпечити передбачуваність та захист інтересів бізнесу; передбачити можливість перехідного періоду та коригування ставки податку в його межах залежно від економічних показників та специфіки сегментів ринку. Зазначені пропозиції спрямовані на створення стабільної, прозорої та справедливої системи оподаткування грального бізнесу, яка водночас відповідатиме інтересам держави, інвесторів і гравців, а також зменшить ризики фіскальних втрат і збільшення судових справ через невизначеність процесу оподаткування.

3. Пропонується комплексна модель удосконалення податкової політики у сфері грального бізнесу, яка передбачає: встановлення єдиної ставки податку на валовий дохід (GGR) у розмірі 14% на період воєнного стану з поступовим підвищенням впродовж 5 років до 24% після його завершення; збереження податку на прибуток із врахуванням GGR при визначенні бази оподаткування; впровадження об'єктивної методики обчислення доходу оператора через врахування всіх надходжень коштів від гравців (у тому числі поповнень ігрового балансу) та вирахування лише фактичних виплат вигравів чи повернення ставок (без повернення депозитів).

4. Щодо ПДВ ключовою пропозицією є його запровадження на онлайн азартні ігри як форму електронних послуг, що відповідає як вимогам фіскальної доцільності, так і потребам гармонізації із законодавством Європейського Союзу. Такий крок дозволить: по-перше, усунути податкову асиметрію між наземним та онлайн-сегментами ринку, що нині мають суттєво різне регуляторне та фінансове навантаження; по-друге, наблизити українське податкове законодавство до європейських стандартів, зокрема Директиви 2006/112/ЄС, де принцип оподаткування базується на місці споживання; і по-третє, залучити до бюджету значні додаткові надходження.

5. Щодо оподаткування вигравів в азартні ігри пропонується комплекс змін, які охоплюють запровадження неоподаткованого мінімуму у розмірі до 5 МЗП, оподаткування лише суми перевищення цієї межі, перехід до моделі оподаткування «чистого виграву» (виграш мінус сума ставок), поетапне

запровадження прогресивної шкали ставок (5% та 18% залежно від розміру виграшу), а також вдосконалення персоніфікованої звітності через податкових агентів. Додатково ініційовано спрощення ідентифікації нерезидентів через офіційні документи замість ППН. Сукупно ці пропозиції спрямовані на баланс між фіскальною ефективністю та податковою справедливістю, зменшення тінізації виграшів, а також наближення української практики до стандартів ЄС, з урахуванням сучасного рівня цифровізації та адміністративної спроможності держави. Всі пропозиції оформлено у вигляді законопроекту, що є додатком Б.

6. ДСОМ є стратегічно важливим і перспективним інструментом цифровізації адміністрування податків у сфері гравального бізнесу. Її повноцінне впровадження дозволить реалізувати принципи прозорості, підзвітності та оперативного контролю над фінансовими потоками у високоризиковому секторі, значно посилюючи можливості податкових органів у сфері аналітики, виявлення ризиків і формування точного податкового зобов'язання в режимі реального часу. Інтеграція ДСОМ із системами ДПС і потенційне створення єдиної електронної податкової звітності забезпечать ефективне використання даних без зайвого адміністративного навантаження на бізнес.

З точки зору виконання рекомендацій міжнародних організацій, зокрема FATF та OECD, ДСОМ відіграє ключову роль у забезпеченні податкової прозорості, боротьбі з відмиванням коштів і ухиленням від оподаткування. Система здатна підтримувати ризик-орієнтовані підходи до фіскального контролю, автоматизований моніторинг транзакцій, ідентифікацію гравців та контроль за дотриманням законодавства у сфері AML/CFT. Тому ДСОМ є не лише інструментом цифрової трансформації податкової служби, а й важливою умовою інтеграції України в глобальну архітектуру фінансової доброчесності та фіскальної співпраці.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження теоретичних і правових засад оподаткування діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор дало змогу зробити низку висновків і запропонувати рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства України, яке регулює гральний бізнес. Також були сформульовані узагальнення, що мають як теоретичне, так і практичне значення, зокрема:

1. Діяльність з організації та проведення азартних ігор як об'єкт оподаткування є комплексом послуг організатора азартних ігор, які надаються у визначеному законодавством порядку гравцям в азартні ігри з використанням спеціального грального обладнання в наземних гральних закладах або технологій, які забезпечують надання доступу до азартних ігор гравцям через мережу Інтернет.

Оподаткування діяльності з організації та проведення азартних ігор є організаційно-функціональною системою, яка включає правовідносини, які виникають у сфері встановлення і скасування податків і зборів, визначення інших елементів податку, встановлення пільг платникам, які здійснюють діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор, правовідносини у сфері справляння податків, а також а також права, обов'язки і відповідальність платників податків та контролюючих органів.

2. Історія оподаткування грального бізнесу в Україні поділяється на три основні етапи, кожен з яких характеризується зміною фіскальної політики, не завжди синхронізованої з державним регулюванням цієї галузі: 1) з моменту здобуття Україною незалежності і до 2009 року (до заборони грального бізнесу) – етап поєднання високих податків із відсутністю ефективного адміністрування, що призвело до тінізації галузі; 2) з 2010 до 2020 (з дати прийняття Податкового кодексу України до моменту дозволу грального бізнесу) – етап регулювання забороненого виду діяльності – «мертві» податкові норми; 3) з 2020 і до сьогодні – оновлення підходів до оподаткування галузі після дозволу грального бізнесу – відсутність єдиної концепції та узгодженої моделі оподаткування ускладнює

ефективне адміністрування та справедливий розподіл фіскального навантаження, проте податкові надходження показують стабільне зростання.

3. Основним податковим підходом країн Європи стає оподаткування валового ігрового доходу (GGR), що супроводжується уніфікацією та цифровізацією контролю. Таку практику застосовують: Греція, Болгарія, Естонія, Іспанія, Італія, Латвія, Литва, Польща, Румунія, Словаччина, Чехія, Фінляндія, Франція. Більшість країн звільняють виграші гравців від оподаткування: Болгарія, Естонія, Литва, Словаччина або встановлюють поріг неоподатковуваного мінімуму: Греція (100 євро), Іспанія (2500 євро), Італія (500 євро), Латвія (3000 євро), Чехія (2000 євро). При цьому Румунія, Греція, Італія, Іспанія застосовують прогресивну ставку податку залежно від суми виграшу. Акцент в Європі робиться не лише на фіскальну ефективність, а й на захист суспільних інтересів: впроваджуються механізми відповідальної гри, обмеження реклами, боротьба з відмиванням коштів і підтримка осіб з ігровою залежністю.

Досвід європейських країн свідчить про важливість балансу між податковими надходженнями та соціальним захистом, що є цінним орієнтиром для вдосконалення української моделі оподаткування грального бізнесу.

4. Сучасна система оподаткування діяльності з організації та проведення азартних ігор в Україні є надмірною та економічно неефективною, зокрема через встановлення податку в розмірі 10% від виручки для ігор на гральних автоматах, що призводить до збитковості цього сегменту. Крім того, одночасне застосування податку на дохід (18%) і податку на прибуток (18%) фактично створює подвійне оподаткування. Така фіскальна модель суперечить принципам податкової справедливості, збільшує податковий тиск і сприяє переходу ринку діяльності в тінь. Рациональним вирішенням є впровадження єдиної ставки податку на всю діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор, заснованої на обкладенні лише виручки або валового ігрового доходу (GGR) організаторів, а також із впровадженням цільових соціальних внесків на захист прав гравців та посилення контролю за оборотом коштів. РРО не забезпечує

необхідний контроль за оборотом коштів в гральному бізнесі, необхідне впровадження ДСОМ, що у поєднанні з обов'язковими безготівковими розрахунками та автоматизованим обміном даними між контролюючими органами забезпечить зменшення тінізації, підвищення прозорості та забезпечення податкової дисципліни у високоризиковій сфері азартних ігор.

5. Наявна модель оподаткування доходів від вигравів гравців не враховує витрат гравця і передбачає оподаткування всієї виплаченої суми як виграшу, що є економічно несправедливою і створює преференції для тіньового грального бізнесу. Відсутність чіткого визначення поняття «виграш» у податковому законодавстві, ігнорування принципу приросту фінансового стану, а також подвійне фіскальне навантаження (18% ПДФО та 5 % військовий збір) посилюють недовіру до легального ринку азартних ігор і спонукають гравців до участі в нелегальних азартних іграх. Необхідно законодавчо закріпити: поняття «виграш» як приріст фінансового стану гравця; обмеження на термін повернення ставок чи депозитів (24 години); уніфікований порядок фіксації, оподаткування та звітності; а також ввести прогресивне оподаткування залежно від суми виграшу чи неоподатковуваний мінімум доходу у вигляді виграшу.

6. Застосування пільгової ставки 2% від обороту призвело до кратного скорочення податкових надходжень (втрачено 1,9 млрд. грн. у 2022-2023 рр.), втрати контролю за обігом коштів, спотворення податкової прозорості, а також створення сприятливих умов для тінізації доходів. Відсутність обов'язку деталізувати джерела доходів та вести повний облік витрат унеможливлювала ефективне адміністрування податків і ускладнювала перевірки. Скасування можливості для таких суб'єктів використовувати єдиний податок у 2023 році було не лише економічно доцільним, а й юридично виправданим рішенням, яке відповідає принципам податкової справедливості, забезпечує рівність суб'єктів перед законом та зміцнює бюджетну дисципліну.

Запровадження ПДВ на електронні послуги з організації та проведення онлайн-азартних ігор в Україні є потенційно обґрунтованим кроком з точки зору фіскальної ефективності та гармонізації із європейською практикою. Це

дозволило б вирівняти податкове навантаження між онлайн і офлайн сегментами грального бізнесу, забезпечити додаткові надходження до бюджету в умовах воєнного стану, а також створити правові передумови для диференційованого оподаткування, проте такий крок повинен бути узгодженим з переглядом та уніфікацією ставок податку на дохід або податку на GGR.

7. В умовах дії правового режиму воєнного стану спостерігається позитивна динаміка податкових надходжень, проте стабільна наявність великої кількості кримінальних проваджень за ст. 203-2 Кримінального кодексу України вказує на те, що тіньовий сегмент залишається системною проблемою, що пояснюється надмірним податковим тиском, високою вартістю ліцензій та низьким рівнем ефективності правозастосування. Законопроект № 2713-д є комплексною спробою реформування системи оподаткування грального бізнесу в Україні, з урахуванням сучасних фіскальних стандартів, європейського досвіду та умов воєнного стану. Його ключовими положеннями є уніфікація ставки податку на рівні 10% GGR, введення неоподатковуваного мінімуму для виграшів, усунення подвійного оподаткування.

Проте він містить ряд недоліків, які потребують вирішення, зокрема, необхідно: чітко врегулювати податковий статус операцій із поповнення ігрового балансу, відмежувавши їх від оподатковуваного доходу до моменту участі в грі; уніфікувати правила визначення оподатковуваного виграшу як для онлайн, так і для офлайн-сегменту з урахуванням понесених витрат гравця протягом певного періоду; впровадити накопичувальний принцип обліку виграшів фізичних осіб для запобігання дробленню доходів і зловживанням; уніфікувати звітність щодо виграшів для організаторів азартних ігор та операторів лотерей шляхом запровадження персоніфікованого обліку для резидентів; обмежити строк дії перехідної моделі оподаткування виручки конкретною датою, а не подією (запуском ДСОМ), щоб забезпечити передбачуваність та захист інтересів бізнесу; передбачити можливість перехідного періоду та коригування ставки податку в його межах залежно від економічних показників та специфіки сегментів ринку.

8. Запропоновано комплексну модель удосконалення податкової політики у сфері грального бізнесу, яка передбачає: встановлення єдиної ставки податку на валовий дохід (GGR) у розмірі 14% на період воєнного стану з поступовим підвищенням впродовж 5 років до 24% після його завершення; збереження податку на прибуток із врахуванням GGR при визначенні бази оподаткування; впровадження об'єктивної методики обчислення доходу оператора через врахування всіх надходжень коштів від гравців (у тому числі поповнень ігрового балансу) та вирахування лише фактичних виплат вигравів чи повернення ставок (без повернення депозитів). Також пропонується запровадження ПДВ на онлайн азартні ігри як форму електронних послуг.

Щодо оподаткування вигравів в азартні ігри пропонується комплекс змін, які охоплюють запровадження неоподаткованого мінімуму у розмірі до 5 МЗП, оподаткування лише суми перевищення цієї межі, перехід до моделі оподаткування «чистого виграшу» (виграш мінус сума ставок), поетапне запровадження прогресивної шкали ставок (5% та 18% залежно від розміру виграшу), а також вдосконалення персоніфікованої звітності через податкових агентів.

Всі пропозиції викладено в окремому додатку і оформлено у вигляді проєкту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування діяльності з організації та проведення азартних ігор)».

9. ДСОМ є ключовим інструментом цифровізації податкового адміністрування у сфері азартних ігор, що має стратегічне значення для забезпечення прозорості, підзвітності та ефективного контролю за фінансовими потоками в цьому високоризиковому секторі. В перспективі необхідна інтеграція ДСОМ із системами ДПС і створення єдиної електронної податкової звітності, що забезпечить ефективне використання даних без зайвого адміністративного навантаження на бізнес.

З точки зору виконання рекомендацій міжнародних організацій, зокрема FATF та OECD, ДСОМ відіграє ключову роль у забезпеченні податкової прозорості, боротьбі з відмиванням коштів і ухиленням від оподаткування.

Система здатна підтримувати ризик-орієнтовані підходи до фіскального контролю, автоматизований моніторинг транзакцій, ідентифікацію гравців та контроль за дотриманням законодавства у сфері AML/CFT.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Azartspēļu un izložu likums. URL: <https://likumi.lv/ta/id/122941-azartspelu-un-izlozu-likums#n4>.
2. Budget Law extends Italian gambling concessions as tax segments are adjusted. URL: <https://sbcnews.co.uk/featurednews/2025/01/15/budget-law-italia-tax/>.
3. Bulgarian Betting Continues to Grow Despite Lower Tax Contributions. URL: <https://www.gamblingnews.com/news/bulgarian-betting-continues-to-grow-despite-lower-tax-contributions>.
4. Bulgaria's Gambling Landscape: 2024 Taxation and Regulatory Overhaul. URL: <https://4h.agency/everything-else/tpost/lxrzutint1-bulgarias-gambling-landscape-2024-taxati>.
5. Case of Svit rozvag, tov and others v. Ukraine: Judgment of the Court of 27 June 2019. Applications № 13290/11. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A\[%22001-193994%22\]%7D](https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A[%22001-193994%22]%7D).
6. Changes in taxation and finances from 2025. URL: <https://www.fm.gov.lv/en/changes-taxation-and-finances-2025>.
7. Commission work in the field of online gambling services. URL: https://single-market-economy.ec.europa.eu/sectors/online-gambling/commission-work-field-online-gambling-services_en.
8. Comunicate de presă. URL: https://mfinante.gov.ro/despre-minister/-/asset_publisher/uwgr/content/reform-c4-83-c3-aen-domeniul-jocurilor-de-noroc-aufost-adoptate-m-c4-83suri-care-s-c4-83-protejeze-juc-c4-83torii-vulnerabili-c8-99i-s-c4-83-contribuie-la-cre-c8-99terea-veniturilor-fiscale-ale-statului.
9. Country-by-Country Report. URL: <https://www.europeancasinoassociation.org/country-reports>.
10. Criminal proceedings against Piergiorgio Gambelli and Others. Reference for a preliminary ruling: Tribunale di Ascoli Piceno - Italy. Right of establishment - Freedom to provide services - Collection of bets on sporting events in one Member

State and transmission by internet to another Member State - Prohibition enforced by criminal penalties - Legislation in a Member State which reserves the right to collect bets to certain bodies: Judgment of the Court of 6 November 2003. Case C-243/01. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:62001CJ0243>.

11. Cum ne-ar putea apăra legislația de pericolul dependenței de jocurile de noroc? | PODCAST. URL: <https://www.radioromaniacultural.ro/sectiuni-articole/stiinta/cum-ne-ar-putea-apara-legislatia-de-pericolul-dependentei-de-jocurile-de-noroc-podcast-id43027.html>.

12. Finnish gambling reform – first regulatory steps towards liberalization. URL: <https://www.imgl.org/publications/impl-magazine-volume-3-no-1/finnish-gambling-reform-first-regulatory-steps-towards-liberalization/>.

13. Gambling Laws and Regulations in Spain - Your Compliance Guide for 2025. URL: <https://altenar.com/blog/gambling-laws-and-regulations-in-spain-your-compliance-guide-for-2025/>.

14. Gaming Law 2024. URL: <https://practiceguides.chambers.com/practice-guides/comparison/952/14792/23130-23131-23132-23133-23134-23135-23136-23137-23138-23139-23140-23141-23142>.

15. Greek Gambling Industry Faces Challenges Due To Increased Taxes. URL: <https://www.telecomasia.net/news/other/greek-gambling-industry-faces-challenges-due-to-increased-taxes/>.

16. Gry hazardowe. URL: <https://www.podatki.gov.pl/pozostale-podatki/gry-hazardowe/>.

17. Hasartmängumaksu seadus 22.04.2009 RT I 2009, 24, 146. URL: <https://www.riigiteataja.ee/akt/107122021006?leiaKehtiv>.

18. Hasartmängumaksu seaduse muutmise seadus 146 SE 19.06.2023. URL: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/98b9e888-a86b-4ce0-b0fc-8707517d0f47/hasartmangumaksu-seaduse-muutmise-seadus/>.

19. How much is the gambling tax in Italie?. URL: <https://superitalianlottery.com/how-much-is-the-tax-italie/>

20. Informator o procedurze uzyskiwania koncesji na prowadzenie kasyna gry. URL: <https://www.podatki.gov.pl/pozostale-podatki/gry-hazardowe/informacje-ogolne/jak-uzyskac-koncesje-na-prowadzenie-kasyna-gry-informator/>.
21. Italy Commences Comprehensive Gambling Law Reform. URL: <https://igamingexpress.com/italy-commences-comprehensive-gambling-law-reform/>.
22. Izložu un azartspēļu nodokļa likmes. URL: <https://www.fm.gov.lv/en/changes-taxation-and-finances-2025>.
23. Jocurile de noroc în România. Cum se împarte potul de peste 2 miliarde de euro încasat de la pariuri. Topul celor mai mari companii. URL: <https://termene.ro/articole/afacerile-jocurilor-de-noroc-din-romania>.
24. Judgment Of The Court (First Chamber) 12 September 2024 In Case C-741/22. URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=290007&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=737114>.
25. Judgment Of The Court (First Chamber) 12 September 2024 In Case C-73/23. URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?mode=lst&pageIndex=0&docid=290010&part=1&doclang=EN&text=&dir=&occ=first&cid=737396>.
26. Kolomiets Pavlo V. Principles of Tax Law in Researches of Ukrainian Scientists: an Analytical Review. *Journal of Eastern European Law*. 2017. № 35. p. 22-27.
27. Lietuvos respublikos loterijų ir lošimų mokesčio įstatymo nr. IX-326 4, 5, 6 straipsnių ir trečiojo skirsnio pavadinimo pakeitimo įstatymas 2021 m. gruodžio 21 d. Nr. XIV-799. URL: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/fe9cdf5067e811eca9ac839120d251c4>.
28. Linovickis, A. Tax and duties on lotteries and gambling. *Baltic Journal of Legal and Social Sciences* 2021. № 2. P. 25-34. URL: <http://baltijapublishing.lv/index.php/bjlss/article/view/1319>.

29. Lithuania Leads ‘Centralized Control’ in Gambling Law. URL: <https://sbceurasia.com/en/2024/11/12/lithuania-leads-centralized-control-in-gambling-law/>.

30. Lithuania raises tax on gambling. URL: <https://www.lrt.lt/en/news-in-english/19/2305174/lithuania-raises-tax-on-gambling?utm>

31. Markku Juhani Läärä, Cotswold Microsystems Ltd and Oy Transatlantic Software Ltd v Kihlakunnansyyttäjä (Jyväskylä) and Suomen valtio (Finnish State). - Reference for a preliminary ruling: Vaasan hovioikeus - Finland. - Freedom to provide services. Exclusive operating right. Slot machines: Judgment of the Court of 21 September 1999. Case C-124/97. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:61997CJ0124>.

32. OECD. “Fundamental principles of taxation”, in Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD Publishing, 2014, Paris. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264218789-5-en>.

33. On principles for the protection of consumers and players of online gambling services and for the prevention of minors from gambling online Text with EEA relevance 2014/478/EU: Commission Recommendation of 14 July 2014 (2014/478/EU). URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/reco/2014/478/oj/eng#ntc3-L_2014214EN.01003801-E0003.

34. Pohoretskyi, M., Cherniak, A., Serhieieva, D., Toporetska, Z., & Iskenderov, E. (2022). State monopoly on gambling on the example of the organization lotteries by state-owned banks. *Amazonia Investiga*, 11(54), 357-366. <https://doi.org/10.34069/AI/2022.54.06.34>.

35. Pohoretskyi, M., Toporetska, Z., Vazhynskyi, V., Slobodian, I., & Yevsieiev, D. (2024). Investment in the Ukrainian gambling market in wartime. *Amazonia Investiga*, 13(82), 288-297. DOI: <https://doi.org/10.34069/AI/2024.82.10.23>

36. Radyshevskaya O., Gurzhii T., Deshko L., Gurzhii A., Berlach A. State audits in modern Ukraine: Issues, Challenges, Perspectives. *Public Policy and Administration*. 2019. №18 (2). P. 281–298.

37. Slovakia sees record tax revenue from gambling in 2024. URL: https://www.gamingintelligence.com/finance/211244-slovakia-sees-record-tax-revenue-from-gambling-in-2024/?utm_source=chatgpt.com.

38. Slovakia sees strong growth in taxes and fees from gambling. URL: Slovakia sees strong growth in taxes and fees from gambling - Gaming Intelligence.

39. Slovakia's gambling revenue rises as online market expands in 2024. URL: Slovakia's gambling revenue rises as online market expands in 2024 | Yagonet International.

40. Spain's Tax Authority Intensifies Focus on Online Gambling Winnings. URL: <https://igamingexpress.com/spains-tax-authority-intensifies-focus-on-online-gambling-winnings/>.

41. Stefanchuk, R. O., Hetmantsev, D. O., & Toporetska, Z. M. (2022). Models of public game business governance in the world. *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*, 29(1), 94-105. DOI: 10.37635/jnalsu.29(1).2022.94-105.

42. Step-by-Step guide on taxation of sports betting in Spain. URL: <https://www.sportstipspro.com/en/blog/step-by-step-guide-on-taxation-of-sports-betting-in-spain>.

43. Taras Gurzhii, Yurii Zadorozhnyi, Anatolii Berlach. Legal regulation of tax relations: questions of theory and practice. *Journal of law and political sciences (jlps) scientific and academy journal*. 2022. №33 (2) P. 14-156.

44. The French Gambling Authority's Strategic Plan for 2024 – 2026. URL: <https://anj.fr/sites/default/files/2024-09/Strategic%20plan.pdf>.

45. Toporetska, Z. Reforming of gambling taxation in Ukraine in the context of the European integration. *Baltic Journal of Legal and Social Sciences*. 2022. № 4. P. 94-104. <https://doi.org/10.30525/2592-8813-2022-4-12>.

46. Toporetska, Z., Shcherbyna, L., Denysenko, O., Bilan, S., & Kryshtafovych, O. (2024). Legal mechanisms for gambling addiction protection: analysis of an emerging regulatory model in Ukraine. *Amazonia Investiga*, 13(78), 242-249. <https://doi.org/10.34069/AI/2024.78.06.20>.

47. Ukrainian gambling business. An extensive analysis of companies. URL: https://youcontrol.com.ua/en/data-research/hralnyy-biznes-2023/?utm_source=chatgpt.com.
48. USTAWA z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych. URL: <chrome-extension://efaidnbnmnibpcajpcglclefindmkaj/https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20092011540/U/D20091540Lj.pdf>.
49. Very strong performance in 2024 – 2025 outlook affected by increased taxes on betting and gaming in France. URL: <https://www.fdjunited.com/presse/very-strong-performance-in-2024-2025-outlook-affected-by-increased-taxes-on-betting-and-gaming-in-france/>.
50. What are the tax. URL: <https://sdlccorp.com/post/what-are-the-tax-implications-of-online-gambling-winnings-in-italy/#:~:text=Poker%20and%20Casino%20Games,winnings%20would%20be%20%E2%82%AC1%2C000>.
51. Yevsieiev D. Gambling as a taxable object in Ukraine. *Baltic Journal of Legal and Social Sciences*. 2025. № 2. С. 70-78. <https://doi.org/10.30525/2592-8813-2025-2-9>.
52. Zákon č. 187/2016 Sb. *Zákon o dani z hazardních her*. URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-187>.
53. Zákon č. 634/2004 Sb. *Zákon o správních poplatcích*. URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-634>.
54. Андреева О. В. Ризик у договірних зобов'язаннях: дис. к.ю.н. 12.00.03. К.: Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 2015. 193 с.
55. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво. *Фінанси України*. 2003. № 6. С. 27–35.
56. Аполлонова Н.В. Відповідність податку на додану вартість в Україні до вимог Євросоюзу. *Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»*. 2016. № 43 (1215). С. 7-11.

57. Баїк О. І. Про системність принципів у податковому праві. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки. 2016. № 845. С. 12–19.
58. Бандурка О.М., Понікаров В.Д. Податкове право: науково-практичний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2014. 312 с.
59. Барін О.Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2018. 22 с.
60. Башняк О.С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2005. 193 с
61. Берлач А.І., Лісогор Ю.Б. Правова природа та принципи митного оформлення в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. №4. С. 789-782. http://www.lsej.org.ua/4_2023/4_2023.pdf.
62. Білошицький О. В. Оподаткування грального бізнесу: міжнародний досвід та перспективи для України. *Фінанси України*. 2021. № 8. С. 105-120.
63. Бойко О.Я. Еволюція податкової системи України. *Ефективність державного управління*. 2017. Вип. 2. Ч. 2. С. 241–247.
64. Буглаєва О.Ю. Податковий контроль: теоретичний аспект. *Наукові праці НДФІ*. 2014. № 4 (49). С. 18–22.
65. В Україні торік заблокували понад 4500 нелегальних онлайн-казино. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-society/3954425-v-ukraini-torik-zablokuvali-ponad-4500-nelegalnih-onlajn kazino.html>.
66. Васюк Ю. М. Податковий контроль в умовах реформ в Україні. *Аспекти публічного управління*. 2015. № 3. С. 27–36.
67. Веселов М. Ю., Пилипів Р. М., Волкова Д. М. Міжнародна практика державного регулювання у сфері азартних ігор. *Аналітичне-порівняльне правознавство*. 2024. №5. С. 450-454. URL <http://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/313088/304132>.
68. Висновок Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики на проект Закону України про внесення змін до

Податкового кодексу України та інших законів України щодо оподаткування доходів від діяльності з організації та проведення азартних ігор та лотерей (реєстр.№ 2713-д, II-читання) від 6 жовтня 2021 року протокол №79. URL: <https://itd.rada.gov.ua/0ba6f5dd-cb11-424c-bf1b-867d91d83593>.

69. Вінтер Дж., Агню М., Леске Р. Зміни до режиму арбітражних процедур щодо ПДВ в ЄС та Чеської Республіки. *Вісник АСА*. 2009, ч. 4, С. 834 – 836.

70. Вінцова Д. С. Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування : дис. к.ю.н. за спец. 12.00.07. Харків, 2015. 205 С. URL: https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.09/2016/Vincova_diss.PDF.

71. Воронова Л. К. Фінансове право України : підруч. Київ : прецедент ; моя книга. 2006. 448 с.

72. Галамай Р. Я. Трансформація податкової системи України в умовах реформування місцевого самоврядування : дис... канд. економічн. наук. Львів. 2021. 216 с.

73. Галамай Р. Я. Шляхи підвищення ефективності справляння податків до бюджетів територіальних громад на основі податкового менеджменту. *Регіональна економіка*. 2020. №4. С. 86-92

74. Гетманцев Д. О. Азартна гра в Україні та за кордоном. Нарис сучасної теорії правового регулювання ігор на гроші. К.: СЕЕМ Принт, 2008. 209 с.

75. Гетманцев Д. О. Стабільність та визначеність податкового права. *Часопис Київського університету права*. 2016. № 2. С. 84–89.

76. Гетманцев Д. О. Фінансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права : монографія. К. : Юрінком Інтер, 2011. 368 с.

77. Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Беліцький І. С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект: науково-практичний посібник. Київ, Юрінком Інтер, 2017. 496 с.

78. Грабовський В. П. Бюджетні надходження від грального бізнесу: аналіз та перспективи. *Наукові праці Національного університету державної фіскальної служби України*. 2022. № 3 (98). С. 56-72.

79. Гральний бізнес торік збільшив сплату податків на 63%, до 17 млрд грн. URL: <https://forbes.ua/news/gralniy-biznes-torik-zbilshiv-splatu-podatkov-na-63-do-17-mlrd-grn-getmantsev-02012025-26000>.

80. Гральний бізнес: у січні 2025 надійшло на 74% більше податків, ніж торік. URL: <https://skilky-skilky.info/hralnyy-biznes-u-sichni-2025-nadiyshlo-na-74-bilshe-podatkov-nizh-torik>.

81. Грін О. О. Договори в цивільному праві України: навчальний посібник: альб. схем. Ужгород: Видавництво ФОП Бреза А.Е., 2012. 219 с.

82. Деменков О. Є. Зарубіжний досвід адміністрування податків та можливості його використання в Україні. *Наше право. Банківське та фінансове право*. 2013. № 7. С. 189–195.

83. Демченко О. П. Оцінка ефективності податкового контролю. *Приазовський економічний вісник*. 2019. № 4 (15). С. 253–257.

84. Денисенко О. Є. Роль організаторів азартних ігор у захисті гравців від ігрової залежності: зарубіжний досвід. Актуальні проблеми світової економіки, міжнародних економічних відносин та міжнародних комунікацій в контексті становлення нового світопорядку та поляризації світу: *Міжнародна науково-практична конференція (м. Ужгород 24–25 березня 2025 року)*. International scientific-practical conference “Current Issues of the World Economy, International Economic Relations and International Communications Amidst the Formation of a New World Order and Polarization of the World” (March 24–25, 2025). Vol. 1. Riga, Latvia : BaltijaPublishing, 2025. С. 255-259.

85. Державний класифікатор продукції та послуг ДК 016:2010: Наказ Держспоживстандарту України від 11 жовтня 2010 року № 457. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v457a609-10#Text>.

86. Десятнюк О., Дмитрів В. Стабільність оподаткування та її вплив на економічний розвиток держави. *Світ фінансів*. 2016. № 2. С. 18–27.

87. Долженков О. В. Щодо деяких складових забезпечення стабільності та подолання неоднозначності податкового законодавства і підвищення інвестиційної привабливості України. *Вісник Чернівецького факультету*

Національного університету «Одеська юридична академія». Вип. 2. Чернівці, 2018. С. 7–15.

88. Долженков О. В. Щодо спрощення адміністрування податку на прибуток підприємств, шляхом внесення змін до податкового кодексу України. *Інтелектуальна власність і право на шляху до сталого розвитку України : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (Київ, 19 квітня 2019 р.)*. Київ : ФОП Кандиба Т.П. 2019. С. 218–220.

89. Думчиков М. О. Адміністративно-правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Суми: СумДУ, 2018. 21 с.

90. Євсєєв Д. І. Історія оподаткування грального бізнесу в Україні. *Вісник кримінального судочинства*. 2024. № 1-2. С. 195-204. DOI: <https://doi.org/10.17721/2413-5372.2024.1-2/195-204>.

91. Євсєєв Д. І. Особливості адміністрування ПДФО з вигравів в азартні ігри та лотереї в Україні. *International scientific conference “Theoretical foundations of law, public management and practice of their application” : conference proceedings* (December 25–26, 2024. Riga, the Republic of Latvia). Riga, Latvia : Baltija Publishing, 2024. С. 99-103. <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-526-6-22>.

92. Євсєєв Д. І. Податок на дохід, валовий ігровий дохід чи податок на прибуток: теоретичні підходи до моделювання оподаткування організаторів азартних ігор. *Правова наука і державотворення в Україні в умовах сучасних викликів. Матеріали науковопрактичної конференції (м. Полтава, 13-14 червня 2025 р.)*. Одеса: Видавництво «Молодий вчений», 2025. С. 8-12.

93. Євсєєв Д. І. Правотворча діяльність у сфері оподаткування грального бізнесу: аналіз законодавчих ініціатив. *Правотворча діяльність та забезпечення системності законодавства України в умовах євроінтеграції : збірник матеріалів науково-практичного круглого столу (м. Київ, 03 квітня 2025 р.)*. Одеса : Видавництво «Юридика», 2025. С. 263-266.

94. Євсєєв Д. І. Проблемні питання адміністрування податків у сфері грального бізнесу. *Вісник кримінального судочинства*. 2023. № 3-4. С.273-279. DOI: <https://doi.org/10.17721/2413-5372.2023.3-4/273-279>.

95. Євсєєв Д. І. Регулювання оподаткування азартних ігор і права людини: баланс інтересів у правовому полі. *Права людини та публічне врядування: матеріали VIII Міжнародного правничого форуму (м. Чернівці, 30 травня 2025 р.)*. Львів–Торунь: Liha-Pres, 2025. С. 257-260. <https://doi.org/10.36059/978-966-397-501-6-68>.

96. Євсєєв Д. І., Топорецька З. М. Європейський досвід оподаткування грального бізнесу: виклики, інновації та правове регулювання. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 03. Ч. 2. С. 89-93. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.03.2.13>.

97. Євсєєв Д. І., Топорецька З. М. Правова природа грального бізнесу як об'єкта оподаткування за законодавством Європейського Союзу. *Розвиток доктрини адміністративного права в умовах сучасних суспільних трансформацій: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ірпінь, 14 травня 2025 р.)*. Львів–Торунь : Liha-Pres, 2025. С. 132-136. <https://doi.org/10.36059/978-966-397-497-2-32>.

98. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за січень-грудень 2021 року. URL: <https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-zareyestrovani-kriminalni-pravoporushennya-ta-rezultati-yih-dosudovogo-rozsliduvannya-2>.

99. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за січень-грудень 2022 року. URL: <https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-zareyestrovani-kriminalni-pravoporushennya-ta-rezultati-yih-dosudovogo-rozsliduvannya-2>.

100. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за січень-грудень 2023 року. URL: <https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-zareyestrovani-kriminalni-pravoporushennya-ta-rezultati-yih-dosudovogo-rozsliduvannya-2>.

101. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за січень-грудень 2024 року. URL: <https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-zareyestrovani-kriminalni-pravoporushennya-ta-rezultati-yih-dosudovogo-rozsliduvannya-2>.

102. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за січень-травень 2025 року. URL: <https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-zareyestrovani-kriminalni-pravoporushehnyia-ta-rezultati-yih-dosudovogo-rozsliduvannya-2>.

103. За 10 місяців податки грального бізнесу у 10 разів більші від 2022 року. URL: <https://skilky-skilky.info/za-10-misiatsiv-podatky-hralnoho-biznesu-u-10-raziv-bilshi-vid-2022-roku/>.

104. Звіт про результати аудиту діяльності (ефективності) на тему «гральний бізнес: очікування та реальність», затверджений рішенням Рахункової палати від 22 липня 2025 року № 18-1. URL: chrome-extension://efaidnbnmnibpcajpcglclefindmkaj/http://www.rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2025/18-1_2025/Zvit_18-1_2025.pdf.

105. Зелена книга про азартні ігри в Інтернеті на внутрішньому ринку: від 24.03.2011 № COM (2011) 128 фінал. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52011DC0128>.

106. Іванова Н. Цифровий розвиток регіонів України: тренди довоєнного періоду та перспективи післявоєнного відновлення. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. № 4 (32). 2022. С. 209-213.

107. Індивідуальна податкова консультація Державної податкової служби України № 2699/ІПК/99-00-24-03-03-06 від 28.08.2023 року. URL: <http://ipk.vobu.ua/view/30165-2699-IPK-99-00-24-03-03-06>.

108. Кичинська А. О., Сердюков О. С. Практичні аспекти оподаткування грального бізнесу в Україні в умовах воєнного стану. *Наукові записки. Серія: Право*. 2023. № 14. С. 286-291. DOI: 10.36550/2522-9230-2023-14-286-291.

109. Когут М. Г. Непрямі податки: теоретичні аспекти та пратика застосування в Україні та країнах ЄС. Дис. к.ю.н. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Ужгород: Державний вищий навчальний заклад «Ужгородський національний університет», 2021б 197 с. С. 168.

110. Когут М. Г. Шляхи вдосконалення правового регулювання непрямих податків. *Вісник пенітенціарної асоціації України*. 2020. № 4 (14). С. 137-143.

111. Коломієць П. В. Концептуальні аспекти правового забезпечення податкової безпеки України: монографія. Державний податковий університет. Ірпінь; Полтава: Видавництво ПП «Астроя», 2023. 468 с
112. Коломієць П. В. Податкова та фіскальна політика: аналітичний огляд вітчизняної наукової думки. *Публічне право*. 2017. № 2 (26). С. 98–105.
113. Коломієць П. В. Правове регулювання податкової безпеки України : дис.... док. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2024. 549 с.
114. Коротун В.І. Вдосконалення технологій адміністрування податків в Україні. *Вісник Запорізького національного університету. Сер. : Економічні науки*. 2012. № 2. С. 185–190.
115. Котенко А.М. До питання про принципи у податково-правовому регулюванні. *Фінансове право*. 2014. № 2. С. 22–24.
116. Коцан Л. М. Соціально-регулююча роль оподаткування доходів. *Економічні науки*. 2017. № 22. Частина 2. С. 88–91
117. Кравченко І. С. Акцизний податок на солодкі безалкогольні напої. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України : збірник матеріалів III науково-практичного круглого столу, 15 травня 2020 р. Ірпінь : НДІ фіскальної політики, 2020. С. 175–178.*
118. Кравченко Л. В. Фіскальні аспекти регулювання грального бізнесу в Україні. *Економіка та держава*. 2023. № 4. С. 89-97.
119. Крисоватий А. І., Мельник В. М. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції : монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 236 с.
120. Крисоватий А. І., Томнюк Т. Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : моногр. Тернопіль: ВПЦ, «Економічна думка ТНЕУ», 2012. 212 с.
121. Крисоватий А., Федосов В., Яренко Г. Оподаткування багатства: виклик для України. *Журнал європейської економіки*. 2015. № 2. Т. 14. С. 183–205.

122. Кузнецова О. В. Правова природа спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2020. № 3-2. С 125-132.

123. Кур'ян В.В. Публічне адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США). К.: НАВС, 2022. 266 с.

124. Кучерявенко М. П. Податкове право України: академічний курс: Підручник. Х.: Право. 2012. 256 с.

125. Лабунський О. О. Єдиний податок для приватних підприємців в умовах воєнного стану. *Правничий часопис Донецького національного університету імені Василя Стуса*. 2023. № 4. С. 92-102. DOI: <https://doi.org/10.31558/2786-5835.2022.2.10>.

126. Лакушева Є. В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2013. 210 с.

127. Латковська Т., Долженков О. Один із ключових напрямів Плану дій BEPS як орієнтир удосконалення податкової політики в Україні. *Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 4–5 липня 2019 р.)* Збірник матеріалів. Київ, 2019. С. 63–70.

128. Левченко Н. М., Силенко О. М., Гвінджилія К. А. Імплементация світового досвіду оподаткування лотерейного бізнесу у вітчизняну практику. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 3. С. 110-116.

129. Лиськов М. О. Адміністративно-правові засади регулювання лотерейної сфери в Україні: монографія. Київ: Освіта України, 2016. 319 с.

130. Луцик А. І. Фіскальні та регулюючі засади державного податкового менеджменту: Автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01. Тернопіль, 2006. 20 с.

131. Мазуренко О. В. Податкова конкурентоспроможність країни в умовах тінізації економіки. Дис. докт філос. Суми: Сумський державний університет, 2023. 229 с.

132. Майданик Н. Договір про азартні ігри (цивілістичні аспекти). *Юридична Україна*. 2005. №6. С. 32-27.

133. Майданик Н. І. Договори азартної гри в цивільному праві України: монографія. К. : Юстиніан, 2007. 264 с.
134. Малкіна Я. Д. Економічний зміст податків, їх роль та сучасний стан податкової системи України. *Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського*. 2015. Вип. 6. С. 854–858.
135. Мандзюк О. І. Доктринальні положення оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку: дис. ... докт. філософії в галузі знань 08 "Право" : спец.: 081 - Право; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого, М-во освіти і науки України. Харків, 2023. 189 с.
136. Мандзюк О. І. Компаративний аналіз оподаткування фізичних осіб у країнах Центральної Європи, Північної Америки та в Україні. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. № 3(81). С. 358-364.
137. Манзюк В. В., Заборовський В. В. Динаміка становлення гравального бізнесу в Україні. *Порівняльно-аналітичне право*. 2020. № 1. С. 118-122.
138. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: дис.... док. філософії : 081 Право. Харків, 2024. 224 с.
139. Маршалок Т. Концептуальна парадигма податкових відносин в контексті справедливого оподаткування. *Світ фінансів*. Вип. 2. 2010. С. 55-59.
140. Маслій І.В. Інституційний механізм протидії криміналізації економіки: кримінологічне дослідження : дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2015. 228 с.
141. Мельник В. М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії: дис. д. е. н.: 08.00.08. К., 2007. 444 с.
142. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу. К.: «Комп'ютерпрес», 2006. 278 с.
143. Мельник М. І. Кримінологічні та кримінально-правові проблеми протидії корупції: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2002. 38 с.
144. Мельник М. І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с.

145. Миколаєць А. П. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування в умовах реформування економіки України. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2016. № 12. С. 76–79.

146. Митниця та акцизи Її Величності проти Герхарта Шиндлера та Йорга Шиндлера: Рішення Суду від 24 березня 1994 р., справа C-275/92. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:61992CJ0275>.

147. Михайлов С. В., Михайлова Є. В. та Савіна Н. Б. Соціально-корпоративна відповідальність детінізації грального бізнесу. *Економічний вісник НТУУ «Київський політехнічний інститут»*. 2024. № 28. С. 34-37. <https://doi.org/10.20535/2307-5651.28.2024.302772>.

148. Музика О. А. Фінансове право: навч. посіб. 2-ге вид., доп., перероб., К.: Вид. ПАЛИВОДА А. В., 2005. 318 с.

149. Музика-Стефанчук О. А. Фінансове право : навч. посіб. ; 3-тє вид., допов. і перероб. Київ : Атіка. 2007. 264 с.

150. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. Заг. редакція М.Я. Азарова. 2-ге вид., доп. та перероб. Київ : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. 590 с.

151. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування: наук. практ. посіб. / Д.О. Гетманцев, В.Л. Форсюк, Н.В. Бойко. К.: Юрінком Інтер, 2013. 336 с.

152. Ніколаєва О. Прагматизм і проблеми державного регулювання сфери азартних ігор як джерела доходів національного бюджету. *Економіка*. 2011. № 7 (114). С. 50-54.

153. Олендер І. Я. Правове регулювання виконання податкового обов'язку в режимі усунення подвійного оподаткування : дис. ... доктора юрид. наук. Запоріжжя, 2020. 440 с.

154. Оподаткування податком на доходи фізичних осіб і військовим збором доходу у вигляді виграшу (призу), отриманого платником податків (гравцем) від участі в азартній грі, у тому числі через мережу Інтернет. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/696418.html>.

155. Орлюк О. П. Фінансове право : підруч. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 528 с.
156. Осыка С. Г. Государственное регулирование глобальной индустрии азартных игр. К.: «К.И.С.», 2011. 528 с.
157. Переваги використання електронних сервісів ДПС. URL: <https://ck.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-886609.html>.
158. Петричко Н. О. Незаконні азартні ігри: кримінально-правове та кримінологічне дослідження : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2010. 258 с.
159. Пиняга, Р. О. Розслідування злочинів, пов'язаних із зайняттям гральним бізнесом: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. К.: Нац. акад. внутр. справ., 2015. 20 с.
160. Піскова Ж. В. Формування системи показників фіскальної ефективності податків: теорія і практика. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2016. С. 174-180.
161. Погорецький М. А. Топорецька З. М. Гральний бізнес: історія та правове регулювання. Київ, Алерта. 2014. 92 с.
162. Погорецький М. А., Топорецька З. М. Проблеми правового регулювання грального бізнесу та лотерей в Україні і їх вплив на доказування незаконної діяльності з організації та проведення азартних ігор, лотерей (ст. 203-2 КК України). *Аналітично-порівняльне правознавство*. № 3. 2024. С. 625-631. <https://app-journal.in.ua/s/arhiv>.
163. Погорецький М. А., Топорецька З. М. Розслідування зайняття гральним бізнесом: процесуальні й криміналістичні засади: монографія. К.: Алерта, 2015. 250 с.
164. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської ; ДННУ “Акад. фін. управ. ління”. Київ, 2017. 448 с.
165. Податкова система: навч. посіб. Л. П. Сідельникова, Т. П. Сідельникова, Н.М. Костіна. К.: Ліра-К, 2013. 424.

166. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

167. Покатаєва О.В. Теоретичні засади правового регулювання загальнодержавних податків і зборів в Україні : монографія. Запоріжжя : КПУ, 2011. 300 с.

168. Полянничко А. О. Принципи податкового права України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2014. 20 с.

169. Порівняльна таблиця до проекту Закону України реєстраційний № 2713-д про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо оподаткування доходів від діяльності з організації та проведення азартних ігор та лотерей. URL: <blob:https://itd.rada.gov.ua/44fe82c6-bd7b-4b48-8331-5480e9d87951>.

170. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду: від 11 березня 2025 року у справі № 320/10602/24, адміністративне провадження № К/990/51426/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/125825632>.

171. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 19 вересня 2018 року у справі №П/811/3438/15. URL: https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_19_09_2018_roku_u_spravi_p_811_3438_15/.

172. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 12 лютого 2025 року у справі № 320/4809/23, адміністративне провадження № К/990/37291/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/125146043>.

173. Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 01 травня 2025 року у справі № 320/11778/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/127169643>.

174. Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 15 січня 2025 року у справі № 320/16081/24. URL: <https://opendatabot.ua/court/124574606-795037ce9e184a65134a241fce04332c>.

175. Пояснювальна записка до проєкту Закону України «ро внесення змін до підрозділу 8 розділу XX Податкового кодексу України щодо заборони перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування» реєстр. № 8079 від 27.09.2022 р. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/40547>.

176. Правове регулювання грального бізнесу: європейський досвід, практика в пострадянських країнах, перспективи України. За заг. ред. І. В. Сергієнко, І. Ю. Фоміна, Р. Б. Хорольського. К.: Юридична компанія «Фомін, Сергієнко та партнери», 2015. 136 с.

177. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : монографія. Київ: «ЕксОб». 2003. 280 с.

178. Про патентування деяких видів підприємницької діяльності: Закон України 23 березня 1996 року № 98/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/98/96-%D0%B2%D1%80/ed19960323#Text>.

179. Про вимоги щодо реалізації фіскальних функцій реєстраторами розрахункових операцій та дотримання вимог щодо забезпечення виконання фіскальних функцій програмними реєстраторами розрахункових операцій для окремих сфер застосування: постанова Кабінету Міністрів України від 2 березня 2016 р. № 149. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/149-2016-%D0%BF#n195>.

180. Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 25 березня 2005 року № 2505-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2505-15/ed20060129#Text>.

181. Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств": Закон України від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/283/97-%D0%B2%D1%80#Text>.

182. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо оподаткування доходів від діяльності з організації та проведення азартних ігор та лотерей: проєкт Закону України від 19.06.2020 року № 2713-д. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/2934>.

183. Про внесення змін до розділу VI "Прикінцеві та перехідні положення" Бюджетного кодексу України та розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України: Закон України від 14 квітня 2022 року № 2192-IX . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2192-20#Text>.

184. Про внесення змін до розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування: Закон України від 12 січня 2023 року № 2876-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2876-20#Text>.

185. Про державне регулювання діяльності щодо організації та проведення азартних ігор: Закон України від 14 липня 2020 р. №768-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/768-20#Text>.

186. Про заборону грального бізнесу в Україні: Закон України від 15 травня 2009 року № 1334-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1334-17#Text>.

187. Про запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування тероризму, про внесення змін до Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 648/2012 та про скасування Директиви Європейського Парламенту і Ради 2005/60/ЄС та Директиви Комісії 2006/70/ЄС: Директива Європейського Парламенту і Ради (ЄС) 2015/849 від 20 травня 2015 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_037-15#Text.

188. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму: Закон України від 28 листопада 2002 року № 249-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/249-15/ed20021128#Text>.

189. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#n256>.

190. Про затвердження вимог щодо реалізації фіскальних функцій реєстраторами розрахункових операцій та вимог щодо забезпечення виконання фіскальних функцій програмними реєстраторами розрахункових операцій для різних сфер застосування: постанова Кабінету Міністрів України від 18 лютого 2002 р. № 199. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/199-2002-%D0%BF#Text>.

191. Про затвердження Ліцензійних умов провадження організації діяльності з проведення азартних ігор і Порядку контролю за додержанням Ліцензійних умов провадження організації діяльності з проведення азартних ігор: Наказ Державного комітету з питань регуляторної політики та підприємництва та Міністерства фінансів України 18 квітня 2006 року № 40/374. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0622-06/ed20060418#Text>.

192. Про затвердження переліку органів ліцензування: постанова Кабінету Міністрів України від 4 листопада 2000 р. № 1698. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1698-2000-%D0%BF#Text>.

193. Про затвердження Положення про здійснення фінансового моніторингу суб'єктами первинного фінансового моніторингу, державне регулювання і нагляд за діяльністю яких здійснює Міністерство фінансів України: наказ Міністерства фінансів України від 07 червня 2024 року № 282. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1071-24#Text>.

194. Про затвердження Положення про форму та зміст розрахункових документів/електронних розрахункових документів, Порядку подання звітності, пов'язаної із використанням книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок), форми № ЗВР-1 Звіту про використання книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок): наказ Міністерства фінансів України від 21 січня 2016 року № 13. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0220-16#Text>.

195. Про затвердження Порядку обліку доходів фізичних осіб у гральних закладах та персоніфікації таких осіб: наказ Державної податкової адміністрації України від 20 жовтня 2003 року №494. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1016-03#Text>.

196. Про затвердження Порядку проведення внутрішнього фінансового моніторингу суб'єктами господарювання, що провадять господарську діяльність з організації та утримання казино, інших гральних закладів, і ломбардами: постанова Кабінету Міністрів України від 20 листопада 2003 р. № 1800. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1800-2003-%D0%BF/ed20031120#Text>.

197. Про затвердження Порядку функціонування Державної системи онлайн-моніторингу: постанова Кабінету Міністрів України від 16 лютого 2024 р. № 171. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/171-2024-%D0%BF/ed20241115#n8>.

198. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску і Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску: наказ Міністерства фінансів України від 13 січня 2015 року № 4. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15#n21>.

199. Про ліцензування певних видів господарської діяльності: Закон України від 1 червня 2000 року № 1775-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1775-14/ed20000601#Text>.

200. Про оподаткування доходів підприємств і організацій: Закон України від 21 лютого 1992 року № 2146-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2146-12/ed19920221#Text>.

201. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80/ed19941228#Text>.

202. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 року № 889-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-15/ed20030522#Text>.

203. Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства: Закон Української Радянської Соціалістичної Республіки від 5 липня 1991 року №1306-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1306-12/ed19910701#o2>.

204. Про прибутковий податок з громадян: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року №13-92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/13-92#Text>.

205. Про систему оподаткування: Закон Української Радянської Соціалістичної Республіки від 25 червня 1991 року № 1251-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12/ed19910625#Text>.

206. Про спільну систему податку на додану вартість: Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/994_928#n447.

207. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 3 липня 1998 року № 727/98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/727/98/ed19980703#Text>.

208. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223>.

209. Про термін дії ліцензії на провадження певних видів господарської діяльності, розміри і порядок зарахування плати за її видачу: постанова Кабінету Міністрів України від від 29 листопада 2000 року № 1755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1755-2000-%D0%BF/ed20001129#Text>.

210. Про терміни переведення суб'єктів підприємницької діяльності на облік розрахункових операцій у готівковій та безготівковій формі із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій: постанова Кабінету Міністрів України від 7 лютого 2001 р. № 121. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/121-2001-%D0%BF/ed20010207#Text>.

211. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації : Монографія. Київ : ТОВ «Емкон», 2014. 376 с.
212. Проць І., Петков С., Хмиз М., Козяр Р., Гудима В., Явний О., Чоргій Б. Впровадження цифрових технологій у податкову сферу: зарубіжний досвід та перспективи для України у боротьбі з тіньовою економікою. *Path of Science*. 2023. Vol.9. №10. Р. 5029-5037.
213. Пухальський В. В. Теоретичні аспекти податкового контролю. *Молодий вчений*. 2022. № 1 (101). С. 32–36.
214. Реєстри та переліки. URL: <https://www.gc.gov.ua/ua/Reiestry.html>.
215. Рішення Київського окружного адміністративного суду від 07 березня 2025 року у справі № 320/45141/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/125675437>.
216. Рішення Київського окружного адміністративного суду від 12 березня 2025 року у справі №320/11372/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/126098223>.
217. Ротар А. В. Перспективи удосконалення адміністрування та обліку податку на додану вартість з урахуванням європейського досвіду. *Економічний форум*. 2012. № 1. С. 408-411.
218. Сарана С. В. До питання поняття спеціальних податкових режимів. *Фінансове право*. 2011. № 4. С. 15–18.
219. Сарана, Л. А. Вплив цифровізації на митну та податкову політику України. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*. 2024. <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-14-08-02>.
220. Сахно Д. С. Податкові правовідносини як сфера зловживання правом. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції №6. Том 4. 2017 С. 331-334.
221. Селіванов А. О. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. *Право України*. 2002. № 2. С. 34-38.

222. Серебрянський Д. М. Оподаткування прибутку підприємств та його вплив на інвестиційну діяльність в ринкових умовах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.04.01; Нац. акад. держ. податк. служби України. Ірпінь, 2006. 20 с.

223. Сідляр В.В. Теретико-організаційні основи визначення спеціальних податкових режимів. *Актуальні проблеми економіки*. 2008. № 12. С. 161–167.

224. Соколовська А. Економічна функція держави та особливості її виконання в Україні. *Економіка України*. 2008. № 3. С. 20–33

225. Стенограма засідання Комітету з питань інтеграції України до Європейського Союзу 31 березня 2021 року URL: <https://comeuroint.rada.gov.ua/uploads/documents/29721.doc>.

226. Стоян Ю. С. Правове регулювання податку на прибуток підприємств в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2017. 20 с.

227. Тенюх З. І. Оподаткування електронних послуг в Україні : *податкові новації. Облік, контроль та оподаткування в умовах глобалізації : матеріали II Міжнародного форуму «Економіка. Фінанси. Бізнес. Управління. Зміни. Адаптація. Нова економіка» (м. Київ, 28 вересня – 1 жовтня 2021)*. Київ : КНУ ім. Тараса Шевченка, 2021. С. 98– 101.

228. Тімашов В.О. Світовий досвід регулювання грального бізнесу та його адаптація в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 9. С. 274-276. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-9/64>.

229. Топорецька З. М. Адаптація законодавства України в сфері грального бізнесу до вимог Європейського Союзу в умовах Євроінтеграції. *Правотворча діяльність та забезпечення системності законодавства України в умовах євроінтеграції: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу (м. Київ, 03 квітня 2025 р.)*. Одеса : Видавництво «Юридика», 2025. С. 210-213.

230. Топорецька З. М. Виграш у лотерею як спосіб легалізації корупційних доходів. *International scientific and practical conference «New challenges of legal science in Ukraine and EU countries» (Miskolc, Hungary, April 19–20, 2019)*. Miskolc: Izdevnieciba «Baltija Publishing», 2019. P. 399-402.

231. Топорецька З. М. Гральний бізнес як один з основних видів діяльності організованих злочинних угруповань. *Вісник кримінального судочинства*. 2017. № 1. С.134-141.

232. Топорецька З. М. Законодавча форма публічного управління гральним бізнесом. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка: юридичні науки*. 2022. №2 (121). С. 81-87. <https://doi.org/10.17721/1728-2195/2022/2.121-14>.

233. Топорецька З. М. Криміналістична характеристика незаконного збагачення. *Криміналістика і судова експертиза*. 2019. № 64. С. 305-319. <https://doi.org/10.33994/kndise.2019.64.27>.

234. Топорецька З. М. Легалізація корупційних доходів з використанням грального бізнесу та лотерей. *Реалізація державної антикорупційної політики в міжнародному вимірі* : матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 8–9 груд. 2022 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2022. С. 291-296.

235. Топорецька З. М. Лотереї: 50 питань і відповідей: наук.-практ. вид. Київ: Алерта, 2019. 222 с.

236. Топорецька З. М. Проблеми легалізації грального бізнесу в Україні. *Юридична наука*. 2020. № 11 (113). С. 111-122.

237. Топорецька З. М. Публічне управління гральним бізнесом та лотерейною діяльністю і протидія злочинам, пов'язаним з ними: теорія та практика : монографія. Київ: Алерта, 2022. 424 с.

238. Топорецька З. М. Щодо доцільності віднесення поняття «лотерея» до азартних ігор». *Матеріали XIX Всеукраїнської науково-практичної конференції «Українська мова в юриспруденції: стан, проблеми, перспективи»* (м. Київ, 24 листопада 2023 р.). Київ: НАВС, 2023. С. 99-102.

239. Топорецька З. Що не так з оподаткуванням ринку грального бізнесу. URL: <https://blog.liga.net/user/ztoporetska/article/51617>.

240. Трансформаційні процеси безпекового середовища у воєнний час: зб. доп. за результатами Кругл. столу (м. Кам'янське, 20 берез. 2025 р.) / ГО

«Молодіжна Організація Починаючих Лідерів. Кам'янське: ГО МОПЛ, 2025. С. 69-71.

241. Уряд збільшує податки на азартні ігри: цей захід спрямований на гроші, а не на захист залежних. URL: <https://cursdeguvernare.ro/guvernul-creste-taxele-pe-jocuri-de-noroc-masura-vizeaza-mai-degraba-banii-decat-protectia-dependentilor.html>.

242. Форсюк В. Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування. Дис. на здобуття наукового ступеня к. ю. н. за спец. 12.00.07. Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2021. 302 С. URL: https://shron1.chtyvo.org.ua/Forsiuk_Vita/Teoretychni_problemy_realizatsii_pryntsypiv_opodatkuvannia.pdf.

243. Цимбалюк І. О. Податкове навантаження, як критерій ефективності ведення податкової політики. *Ринок цінних паперів України*. 2014. № 7. С. 57-63.

244. Чорний М. П. Фіскальне адміністрування : навч. посіб. Тернопіль : ТАНГ, 2002. 172 с.

245. Шара Є. Ю. Облік і звітність в оподаткуванні: навчальний посібник Київ.; Центр учбової літератури, 2016 496 с.

246. Швабій К. Пріоритети податкової політики держави в Україні. *Світ фінансів*. 2021. № 1(66). С. 149–162.

247. Швець Ю. О., Бахметова Я. Ю. Оподаткування доходів фізичних осіб: проблеми та перспективи в Україні та ЄС. Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаїв: Миколаїв. Нац. ун-т ім. В.О. Сухомлинського 2017. № 17 С. 771–775.

248. Шира О. В. До питання становлення адміністративно-правового регулювання підприємницької діяльності в Україні. *Актуальні питання розвитку правової системи в сучасній Україні : Міжнародна науково-практична конференція. Науково-дослідний інститут публічного права (4 лютого 2025 р.)* Львів – Торунь : Liha-Pres, 2025. С. 260-264.

249. Шорохова Ю. С. Історія виникнення податку на прибуток підприємств на теренах України. *Проблеми законності*. 2015. Вип. 128. С. 112-118.

250. Шорохова Ю. С. Щодо проблемних питань визначення об'єкта податку на прибуток підприємств. *Теорія та практика правознавства*. № 1 (7). URL: <http://tlaw.nlu.edu.ua/article/view/63474>. 2015.

251. Шорохова Ю. С. Щодо становлення податку на прибуток підприємств. *Право і суспільство*. 2015. Вип. 3. С. 149-152.

252. Що потрібно знати перед початком гри! URL: <https://www.gc.gov.ua/ua/Articles/33857.html>.

253. Щодо оподаткування грального бізнесу: лист Державної податкової адміністрації України № 40/7/16-1121 від 04.01.1999 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0040225-99#Text>.

254. Щодо оподаткування суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор: повідомлення ДПС від 26 вересня 2023 року. URL: <https://tax.gov.ua/nove-pro-podatki--novini-/print-712786.html>.

255. Щодо послуг на внутрішньому ринку: Директива Європейського Парламенту і Ради №2006/123/ЄС від 12 груд. 2006 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994>.

256. Юрчишена Л. В. Податок на доходи фізичних осіб: механізм стягнення та джерело доходу бюджету України. *Фінанси, учет, банки*. 2016. № 1. С. 215-224. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fub_2016_1_25.

257. Як оподатковують виграші в азартних іграх. Детальний гайд від юриста. URL: <https://lcf.ua/thought-leadership/tax/yak-opodatkovuyut-vigrashi-v-azartnih-igrah-detalnij-gajd-vid-yurista/>.

258. Янушевич Я. В. Особливості функціонування інформаційно-довідкового департаменту державної податкової служби України у структурі інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування. *Право і суспільство*. 2020. № 6-2. Ч. 1. С. 95–102.

259. Янушевич Я. В. Сучасний стан та перспективи розвитку інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування в Україні: адміністративно-правовий аспект : монографія. Запоріжжя : Видавничий дім «Гельветика», 2021. 340 с.

260. Ярош М. В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС: автореф. дис.... канд. економ. наук. Київ, 2018. 20 с.

261. Ясько І. В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2018. 196 с.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Євсєєв Д.І. Проблемні питання адміністрування податків у сфері грального бізнесу. *Вісник кримінального судочинства*. 2023. № 3–4. С. 273–279.
2. Pohoretskyi, M., Toporetska, Z., Vazhynskyi, V., Slobodian, I., & Yevsieiev, D. Investment in the Ukrainian gambling market in wartime. *Amazonia Investiga*. 2024. Vol. 13. Issue 82. P. 288–297 (Web of Science).
3. Євсєєв Д.І. Історія оподаткування грального бізнесу в Україні. *Вісник кримінального судочинства*. 2024. № 1–2. С. 195–204.
4. Євсєєв Д.І., Топорецька З.М. Європейський досвід оподаткування грального бізнесу: виклики, інновації та правове регулювання. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип. 3. Ч. 2. С. 89–93.
5. Yevsieiev D. Gambling as a taxable object in Ukraine. *Baltic Journal of Legal and Social Sciences*. 2025. № 2. С. 70–78 (Латвійська Республіка).

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Євсєєв Д.І. Особливості адміністрування ПДФО з вигравів в азартні ігри та лотереї в Україні. *International scientific conference «Theoretical foundations of law, public management and practice of their application»*: conference proceedings (December 25–26, 2024. Riga, the Republic of Latvia). Riga, Latvia: Baltija Publishing, 2024. С. 99–103.
7. Євсєєв Д.І., Топорецька З. М. Правова природа грального бізнесу як об'єкта оподаткування за законодавством Європейського Союзу. *Розвиток доктрини адміністративного права в умовах сучасних суспільних трансформацій*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Ірпінь, 14 трав. 2025 р.). Львів–Торунь: Liha-Pres, 2025. С. 132–136.
8. Євсєєв Д. І. Правотворча діяльність у сфері оподаткування грального бізнесу: аналіз законодавчих ініціатив. *Правотворча діяльність та*

забезпечення системності законодавства України в умовах євроінтеграції: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу (Київ, 3 квіт. 2025 р.). Одеса: Видавництво «Юридика», 2025. С. 263–266.

9. Євсєєв Д. І. Регулювання оподаткування азартних ігор і права людини: баланс інтересів у правовому полі. *Права людини та публічне врядування: матеріали VIII Міжнародного правничого форуму (Чернівці, 30 трав. 2025 р.).* Львів–Торунь: Liha-Pres, 2025. С. 257–260.

10. Євсєєв Д. І. Податок на дохід, валовий ігровий дохід чи податок на прибуток: теоретичні підходи до моделювання оподаткування організаторів азартних ігор. *Правова наука і державотворення в Україні в умовах сучасних викликів: матеріали науково-практичної конференції (Полтава, 13–14 черв. 2025 р.).* Одеса: Видавництво «Молодий вчений», 2025. С. 8–12.

ЗАКОН УКРАЇНИ

Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування діяльності з організації та проведення азартних ігор)

Верховна Рада України **постановляє:**

I. Внести до Початкового кодексу України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112) такі зміни:

Чинна редакція	Пропонована редакція
Стаття 14. Визначення понять 14.1. У цьому Кодексі поняття вживаються в такому значенні: ... 14.1.11. безнадійна заборгованість - заборгованість, що відповідає одній з таких ознак: Відсутній	Стаття 14. Визначення понять 14.1. У цьому Кодексі поняття вживаються в такому значенні: ... 14.1.11. безнадійна заборгованість - заборгованість, що відповідає одній з таких ознак: ї) сума виграшу (призу), повернення ставки, що станом на 31 грудня відповідного року залишилася незапитаною гравцями (переможцями) у встановлений правилами проведення відповідної азартної гри строк (термін). Така заборгованість відноситься до безнадійної, за умови, що з моменту виграшу, внесення ставки (у разі її

	повернення) минуло більше 365 днів.
14.1.56⁻⁵. електронні послуги - послуги, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, у тому числі шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях. До таких послуг, зокрема, але не виключно, належать: ... в) постачання електронних примірників (електронно-цифрової інформації) та/або надання доступу до аудіовізуальних творів, відео- та аудіотворів на замовлення, ігор, включаючи постачання послуг з участі в таких іграх, постачання послуг з доступу до телевізійних програм (каналів) чи їх пакетів, крім доступу до телевізійних програм одночасно з їх трансляванням через телевізійну мережу;	14.1.56⁻⁵. електронні послуги - послуги, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, у тому числі шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях. До таких послуг, зокрема, але не виключно, належать: ... в) постачання електронних примірників (електронно-цифрової інформації) та/або надання доступу до аудіовізуальних творів, відео- та аудіотворів на замовлення, ігор, азартних ігор, включаючи постачання послуг з участі в таких іграх, азартних іграх, постачання послуг з доступу до телевізійних програм (каналів) чи їх пакетів, крім доступу до телевізійних програм одночасно з їх трансляванням через телевізійну мережу;
Відсутній	14.1.271⁻¹ дохід від діяльності з організації та проведення азартних ігор – сума грошових коштів,

	отриманих у готівковій та/або безготівковій формі в касу та/або на рахунки організатора азартних ігор від гравців в азартні ігри для ставки, обміну (придбання) ігрових замінників гривні, електронних грошових замінників, поповнення ігрового балансу гравця, зменшена на суму (вартість) виплачених (виданих) гравцям протягом цього звітного періоду виграшів (призів) у такі азартні ігри та повернутих ставок, збільшена на суму безнадійної заборгованості, визначеної підпунктом "Г" підпункту 14.1.11 цього пункту.
Стаття 20. Права контролюючих органів 20.1. Контролюючі органи, визначені підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу, мають право: 20.1.40. звертатися до суду щодо застосування санкцій, пов'язаних із заборобою організації і проведення азартних ігор на території України;	Стаття 20. Права контролюючих органів 20.1. Контролюючі органи, визначені підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу, мають право: 20.1.40. Виключено.
Стаття 134. Об'єкт оподаткування 134.1. Об'єктом оподаткування є: ...	Стаття 134. Об'єкт оподаткування 134.1. Об'єктом оподаткування є: ...

134.1.5. дохід організаторів азартних ігор, отриманий від діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор, крім доходу, отриманого від організації та проведення азартних ігор у залах гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю, що підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 141.5 статті 141 цього Кодексу. 134.1.6. дохід, отриманий від організації та проведення азартних ігор у залах гральних автоматів, що підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 141.5 статті 141 цього Кодексу.	134.1.5. дохід організаторів азартних ігор, отриманий від діяльності з організації та проведення азартних ігор підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 141.5 статті 141 цього Кодексу. 134.1.6. Виключено.
Стаття 136. Ставки податку 136.4. Під час провадження діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор одночасно із ставкою податку на прибуток, визначеною у пункті 136.1 цієї статті, ставка податку на дохід встановлюється у розмірі: 136.4.1. 10 відсотків від доходу, отриманого від організації та проведення азартних ігор у залах гральних автоматів;	Стаття 136. Ставки податку 136.4. Під час провадження діяльності з організації та проведення азартних ігор ставка податку на дохід встановлюється у розмірі 24 відсотки від доходу, отриманого від діяльності з організації та проведення азартних ігор з урахуванням положень пункту 48 підрозділу 4 розділу XX цього Кодексу.

136.4.2. 18 відсотків від доходу, отриманого від діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор, крім доходу, отриманого від організації та проведення азартних ігор у залах гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю.	
Стаття 137. Порядок обчислення податку на прибуток підприємств та сплати 137.13. Відсутній.	137.13. Платники податку на дохід: суб'єкти, які здійснюють діяльність з організації та проведення азартних ігор щоквартально сплачують податок на дохід у порядку і строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду, з поданням податкової декларації з податку на прибуток. У податковій декларації з податку на прибуток такі платники податків відображають отриманий ними дохід щодо кожного виду діяльності з організації та проведення азартних ігор, зазначеного в частині першій статі 2 Закону України «Про державне регулювання діяльності щодо організації та проведення азартних ігор» від 14 липня 2020 року № 768-IX.

Стаття	141. Особливості	Стаття	141. Особливості
оподаткування окремих видів діяльності та операцій		оподаткування окремих видів діяльності та операцій	
...		...	
141.5. Особливості оподаткування діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор		141.5. Особливості оподаткування діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор	
141.5.1. Суб'єкти, що здійснюють діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор одночасно з податком на прибуток за ставкою, визначеною у пункті 136.1 статті 136 цього Кодексу, сплачують податок на дохід за ставками, визначеними у підпунктах 136.4.1, 136.4.2 пункту 136.4 статті 136 цього Кодексу.		141.5.1. Суб'єкти, що здійснюють діяльність з організації та проведення азартних ігор одночасно з податком на прибуток за ставкою, визначеною у пункті 136.1 статті 136 цього Кодексу, сплачують податок на дохід за ставкою, визначеною в пункті 136.4 статті 136 цього Кодексу.	
Нарахований суб'єктом, що здійснює діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор, податок на дохід за ставками, визначеними в підпунктах 136.4.1, 136.4.2 пункту 136.4 статті 136 цього Кодексу, не є різницею та не зменшує фінансовий результат до оподаткування такого суб'єкта.		Нарахований суб'єктом, що здійснює діяльність з організації та проведення азартних ігор, податок на дохід за ставкою, визначеною в пункті 136.4 статті 136 цього Кодексу, є різницею та зменшує фінансовий результат до оподаткування такого суб'єкта.	
		Прибуток суб'єктів, які здійснюють діяльність з організації та проведення азартних ігор, отриманий від іншої діяльності, яка не пов'язана з організацією та проведенням азартних ігор, нараховується та сплачується за правилами цього розділу за базовою	

	(основною) ставкою податку, якщо інше не передбачено цим Кодексом;
Стаття 164. База оподаткування 164.2. До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються: 164.2.8. пасивні доходи (крім зазначених у підпунктах 165.1.2 та 165.1.41 пункту 165.1 статті 165 цього Кодексу), доходи у вигляді виграшів, призів;	Стаття 164. База оподаткування 164.2. До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються: 164.2.8. пасивні доходи (крім зазначених у підпунктах 165.1.2 та 165.1.41 пункту 165.1 статті 165 цього Кодексу), доходи у вигляді виграшів, призів (крім виграшів (призів) в азартних іграх, зазначених у підпункті 165.1.69 пункту 165.1 статті 165 цього Кодексу).
Стаття 165. Доходи, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу 165.1. До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включаються такі доходи: Відсутній	Стаття 165. Доходи, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу 165.1. До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включаються такі доходи: 165.1.69. виграш (приз) в азартну гру, розмір (вартість) якого не перевищує п'ять розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня календарного року.

Стаття 170. Особливості нарахування (виплати) та оподаткування окремих видів доходів

70.6.1. Податковим агентом платника податку під час нарахування (виплати, надання) на його користь доходу у вигляді виграшів (призів) у лотерею чи в інші розіграші, у букмекерському парі, у парі тоталізатора, призів та виграшів у грошовій формі, одержаних за перемогу та/або участь в аматорських спортивних змаганнях, у тому числі у більярдному спорті, є особа, яка здійснює таке нарахування (виплату).

...

170.6.3. Оподаткування доходів у вигляді виграшів та призів, інших, ніж виграш (приз) у лотерею, здійснюється у загальному порядку, встановленому цим Кодексом для доходів, що остаточно оподатковуються під час їх нарахування, за ставкою, визначеною в абзаці першому пункту 167.1 статті 167 цього Кодексу.

Стаття 170. Особливості нарахування (виплати) та оподаткування окремих видів доходів

70.6.1. Податковим агентом платника податку під час нарахування (виплати, надання) на його користь доходу у вигляді виграшів (призів) у лотерею чи в інші розіграші, **у азартну гру**, призів та виграшів у грошовій формі, одержаних за перемогу та/або участь в аматорських спортивних змаганнях, у тому числі у більярдному спорті, є особа, яка здійснює таке нарахування (виплату).

...

170.6.3. Оподаткування доходів у вигляді виграшів та призів, інших, ніж виграш (приз) у лотерею, здійснюється у загальному порядку, встановленому цим Кодексом для доходів, що остаточно оподатковуються під час їх нарахування, за ставкою, визначеною в абзаці першому пункту 167.1 статті 167 цього Кодексу.

Виграш (приз) у азартну гру, розмір (вартість) якого не перевищує п'яти розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня

	календарного року, не підлягає оподаткуванню. У разі якщо сума (вартість) окремого виграшу (призу) в азартних іграх перевищує п'ять розмірів мінімальної заробітної плати, податковий агент оподатковує суму такого перевищення. Податкові агенти у податковому розрахунку, подання якого передбачено підпунктом "б" пункту 176.2 статті 176 цього Кодексу, відображають щодо доходів у вигляді виграшів (призів) фізичних осіб-нерезидентів при виплаті належних їм сум виграшів у податковому розрахунку зазначається інформація про суми окремого виграшу, суми нарахованого на нього податку, а також відомості про фізичну особу-нерезидента - платника податку, яка одержала дохід у вигляді виграшу (призу), без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, але із зазначенням даних документа, що посвідчує особу фізичної особи-нерезидента.
--	---

170.6.4. Під час нарахування (виплати) доходів у вигляді виграшів у лотерею або в інших розіграшах, які передбачають попереднє придбання платником податку права на участь у таких лотереях чи розіграшах, не беруться до уваги витрати платника податку у зв'язку з отриманням такого доходу.	170.6.4. Під час нарахування (виплати) доходів у вигляді виграшів у лотерею або в інших розіграшах, які передбачають попереднє придбання платником податку права на участь у таких лотереях чи розіграшах, не беруться до уваги витрати платника податку у зв'язку з отриманням такого доходу. Під час нарахування (виплати) доходів у вигляді виграшів (призів) в азартну гру беруться до уваги витрати платника податку, понесені у зв'язку з отриманням такого доходу, здійснені протягом 24 годин до моменту нарахування (виплати) такого доходу.
Стаття 196. Операції, що не є об'єктом оподаткування 196.1. Не є об'єктом оподаткування операції з: ... 196.1.4. обігу валютних цінностей (крім банківських металів, банкнот і монет, що використовуються для нумізматичних цілей, а також іноземних монет з дорогоцінних металів, базою оподаткування яких є продажна вартість); випуску, обігу та	Стаття 196. Операції, що не є об'єктом оподаткування 196.1. Не є об'єктом оподаткування операції з: ... 196.1.4. обігу валютних цінностей (крім банківських металів, банкнот і монет, що використовуються для нумізматичних цілей, а також іноземних монет з дорогоцінних металів, базою оподаткування яких є продажна вартість); випуску, обігу та

погашення лотерейних білетів, інших документів, що засвідчують право участі в лотереях; придбання фішок, жетонів, внесення в інший спосіб плати за право участі в азартній грі, виплата (передача) виграшу організатором азартних ігор; внесення ставки з метою укладення парі та виплата виграшу суб'єктом господарювання, який проводить парі (букмекерське парі, парі тоталізатора); виплати грошових виграшів (призів) і грошових винагород;	погашення лотерейних білетів, інших документів, що засвідчують право участі в лотереях; придбання фішок, жетонів, внесення в інший спосіб плати за право участі в азартній грі (крім операцій з надання доступу до азартних ігор, включаючи постачання послуг з участі в таких азартних іграх), виплата (передача) виграшу організатором азартних ігор; виплати грошових виграшів (призів) і грошових винагород;
РОЗДІЛ XX. ПЕРЕХІДНІ ПОЛОЖЕННЯ Підрозділ 4. Особливості справляння податку на прибуток підприємств 48. Установити, що розмір ставки податку на дохід від операцій з випуску та проведення лотерей, визначений пунктом 14.1.271 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу, становить: з 1 січня 2017 року по 31 грудня 2017 року включно - 18 відсотків; з 1 січня 2018 року по 31 грудня 2018 року включно - 24 відсотки;	РОЗДІЛ XX. ПЕРЕХІДНІ ПОЛОЖЕННЯ Підрозділ 4. Особливості справляння податку на прибуток підприємств 48. Установити, що розмір ставки податку на дохід від діяльності з організації та проведення азартних ігор становить: з 1 січня 2025 року по 31 грудня року, у якому буде припинено або скасовано воєнний стан, введений Указом Президента України "Про введення воєнного стану в Україні" від 24 лютого 2022 року № 64/2022, затвердженим Законом України

з 1 січня 2019 року по 31 грудня 2019 року включно - 26 відсотків; з 1 січня 2020 року по 31 грудня 2020 року включно - 28 відсотків; з 1 січня 2021 року застосовується ставка податку, визначена пунктом 136.6 статті 136 цього Кодексу.	"Про затвердження Указу Президента України "Про введення воєнного стану в Україні" від 24 лютого 2022 року № 2102-ІХ" – 14 відсотків; з 1 січня по 31 грудня наступного року за роком, у якому буде припинено або скасовано воєнний стан – 16%; з 1 січня по 31 грудня року через рік за роком, у якому буде припинено або скасовано воєнний стан – 18%; з 1 січня по 31 грудня року через два роки за роком, у якому буде припинено або скасовано воєнний стан – 20%; з 1 січня по 31 грудня року через три роки за роком, у якому буде припинено або скасовано воєнний стан – 22%; з 1 січня по 31 грудня року через чотири роки за роком, у якому буде припинено або скасовано воєнний стан, застосовується ставка податку, визначена пунктом 136.4. статті 136 цього Кодексу.
---	---

II. Прикінцеві положення

1. Цей Закон набирає чинності з дня, наступного за днем його опублікування.



КОМІТЕТ ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ
з питань фінансів, податкової
та митної політики

вул. М. Грушевського, 5, м. Київ, 01008, www.rada.gov.ua

Євсєєв Данило Ігорович

просп. Героїв Небесної Сотні, буд. 16/28, кв.
45, с. Софіївська Борщагівка, Бучанський р-н,
Київська обл., 08157,

У Комітеті Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики розглянуто звернення Євсєєва Данила Ігоровича від 01.08.2025 року №46569Є-2-08.2025/178393(1965528) з пропозиціями щодо вдосконалення законодавства про оподаткування грального бізнесу, та повідомляємо, що надані пропозиції доведено до відома народних депутатів України – членів Комітету для використання та врахування їх у подальшій законотворчій роботі.

Голова Комітету

Д.О. Гетманцев



ЄАС ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ
Підписувач: Гетманцев Данило Олександрович
Сертифікат: 3FAA9288358EC00304000000440A310097A5DC00
Дійсний до: 12.12.2026 0:00:00

Апарат Верховної Ради України
04-32/13-2025/180809 від 05.08.2025



1967917



МІНІСТЕРСТВО ЦИФРОВОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ УКРАЇНИ

Мінцифри

вул. Ділова, 24, м. Київ, 03150, тел. (044) 207-17-30

E-mail: hello@thedigital.gov.ua, сайт: www.thedigital.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 43220851

Данилу ЄВСЄЄВУ

проспект Героїв

Небесної Сотні, 16/28, кв. 45

с. Софіївська Борщагівка,

Київська область, 08157

d_yesveyev@outlook.com

Пане Данило!

Міністерство цифрової трансформації України розглянуло Ваше звернення від 30.07.2025 щодо опрацювання пропозицій вдосконалення законодавства про оподаткування грального бізнесу та в межах компетенції повідомляє.

Відповідно до частини другої статті 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Мінцифри є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної політики, зокрема, у сферах цифровізації, цифрового розвитку, цифрової економіки, цифрових інновацій та технологій, у сфері організації та проведення азартних ігор та лотерейної сфері, згідно з Положенням про Міністерство цифрової трансформації України, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 18.09.2019 № 856.

У результаті опрацювання пропозицій, розроблених у межах здійснення наукової діяльності щодо вдосконалення законодавства про оподаткування грального бізнесу, повідомляємо, що надані у зверненні пропозиції будуть враховані у роботі Мінцифри під час розробки проектів нормативно-правових актів.

Принагідно інформуємо, що положеннями статті 55 Конституції України кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і



ДОКУМЕНТ СЕД МІНЦИФРИ АСКОД

Підписувач Борняков Олександр Сергійович

Сертифікат 382367105294AF9704000000A16D0500C4D11103

Дійсний з 07.11.2024 14:12:41 по 07.11.2025 14:12:41



1/11-5-Є-1635-25-673-2025 від 01.08.2025

службових осіб. Згідно із частиною першою статті 5 Кодексу адміністративного судочинства України, кожна особа має право в порядку, встановленому цим Кодексом, звернутися до адміністративного суду, якщо вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушені її права, свободи або інтереси.

З повагою

**Заступник Міністра
з питань європейської інтеграції**

Олександр БОРНЯКОВ

Марина Кашчипин kashchyshyn@thedigital.gov.ua



**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС у м. Києві**

вул. Шолуденка, 33/19, м. Київ, 04116, тел.: (044) 454-70-87 факс (044) 520-62-72
E-mail: kyiv.official@tax.gov.ua, www.kyiv.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ ВП 44116011

від _____ 20__ р. № _____ На № _____ від _____ 20__ р.

ДОВІДКА

**про впровадження у практичну діяльність
Державної податкової служби України
наукових розробок дисертаційного дослідження
Євсєєва Данила Ігоровича на тему:
«Теоретико-правові засади оподаткування діяльності у сфері організації та
проведення азартних ігор»**

Основні результати, висновки та пропозиції дисертаційного дослідження Євсєєва Данила Ігоровича, викладені в дисертаційному дослідженні та наукових публікаціях, використовуються у практичній діяльності Державної податкової служби під час розробки та надання пропозицій Державної податкової служби до законопроектів з питань оподаткування грального бізнесу, розробки підзаконних нормативно-правових актів, підготовки інформаційно-довідкових та навчальних матеріалів для працівників ДПС та платників податків.

При цьому, практичний інтерес становлять пропозиції Євсєєва Д.І., які вже використовуються ДПС щодо:

зміни бази оподаткування для організаторів азартних ігор і можливостей запровадження податку з валового ігрового доходу (дохід за мінусом виплачених виграшів) за єдиною ставкою для організаторів усіх азартних ігор з метою недопущення зловживань і маскування одного виду діяльності під інший;

впровадження подвійного контролю за оборотом організаторів азартних ігор через застосування РРО (з необхідністю доопрацювання програмного забезпечення для фіксування розрахункових операцій з виплати виграшів, а також повернення ставок) та шляхом співпраці з Державним агентством України ІллейСіті щодо обміну даними з Державної системи онлайн-моніторингу, а також використання даних цієї системи для проведення органами ДПС перевірок організаторів азартних ігор щодо додержання вимог законодавства в частині сплати податків, зборів, обов'язкових платежів.

Під час підготовки інформаційно-довідкових та навчальних матеріалів органами ДПС використовуються такі основні наукові публікації здобувача:

1. Євсєєв Д. І. Проблеми питання адміністрування податків у сфері грального бізнесу. *Вісник кримінального судочинства*. 2023. № 3-4. С.273-279. DOI: <https://doi.org/10.17721/2413-5372.2023.3-4/273-279>.
2. Євсєєв Д. І., Топорецька З. М. Європейський досвід оподаткування грального бізнесу: виклики, інновації та правове регулювання. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 03. Ч. 2. С. 89-93. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.03.2.13>.
3. Yevsieiev D. Gambling as a taxable object in Ukraine. *Baltic Journal of Legal and Social Sciences*. 2025. № 2. С. 70-78. DOI: <https://doi.org/10.30525/2592-8813-2025-2-9>.

Начальник

Інна ЯКУШКО



ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. Президента Науково-дослідного
інституту публічного права,
доктор юридичних наук, професор


Сергій КОРОЄД
«14» липня 2025р.

А К Т

**впровадження результатів дисертаційного дослідження
Євсєєва Данила Ігоровича
на тему «Теоретико-правові засади оподаткування діяльності у сфері
організації та проведення азартних ігор» у науково-дослідну діяльність
Науково-дослідного інституту публічного права**

Комісія в складі: заступника директора Інституту з наукової роботи, доктора юридичних наук, професора (голова комісії) Гаруста Юрія Віталійовича (голова комісії), завідувача відділу докторантури і аспірантури, доктора юридичних наук, професора Сороки Лариси Володимирівни, провідного наукового співробітника, доктора юридичних наук, професора Луценко-Миськів Лесі Ігорівни склала цей акт про те, що матеріали дисертаційного дослідження Євсєєва Данила Ігоровича на тему «Теоретико-правові засади оподаткування діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор» мають необхідний теоретичний, методологічний рівень і практичну значимість та використовуються у науково-дослідній діяльності наукових відділів Науково-дослідного інституту публічного права під час проведення загальнотеоретичних і галузевих досліджень, спрямованих на вирішення теоретико-методологічних проблем оподаткування діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор та використовуються Інститутом в межах реалізації науково-дослідної теми «Правове забезпечення прав, свобод та законних інтересів суб'єктів публічно-правових відносин» (номер державної реєстрації №0120U105390).

Використання результатів дисертації сприятиме активізації та підвищенню ефективності наукової роботи працівників відділів та аспірантів Науково-дослідного інституту публічного права.

ВИСНОВОК

Результати дисертаційного дослідження Євсєєва Данила Ігоровича на тему «Теоретико-правові засади оподаткування діяльності у сфері організації та

проведення азартних ігор» вважати впровадженими у науково-дослідну діяльність Науково-дослідного інституту публічного права, під час проведення загальнотеоретичних і галузевих досліджень, спрямованих на вирішення теоретико-методологічних проблем оподаткування діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор.

Голова комісії:

Юрій ГАРУСТ

Члени комісії:

Лариса СОРОКА

Леся ЛУЦЕНКО-МИСЬКІВ