

**TAX POLICY OF UKRAINE:  
STATE AND LEVEL OF EFFICIENCY**

**ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА УКРАЇНИ:  
СТАН ТА РІВЕНЬ ЕФЕКТИВНОСТІ**

Vadym Puhalskyi<sup>1</sup>

DOI: <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-355-2-7>

**Abstract.** The article investigates the content of the concept of "tax policy" by combining the two concepts of "taxes" and "policy". It is proved that taxes are an economic instrument for implementing state priorities and the main sources of financing all areas of state activity, the main purpose of which is to ensure the revenues of the relevant budget.

The author analyzes the revenues to the consolidated budget of Ukraine in 2019–2022 and proves that tax revenues occupy an important place in budget revenues and have the largest share in the structure of budget revenues of Ukraine. Tax revenues are 3.6 times higher than non-tax revenues. At the same time, positive and negative factors of influence on the implementation of the budget of Ukraine in 2022 are identified.

A detailed analysis of tax revenues to the budget of Ukraine in 2019–2022 is carried out and it is determined what impact the decisions made at the very beginning of the war at the legislative level had on the amount of their revenues.

The author reveals the role of taxes not only in terms of their participation in the formation of budget revenues, but also through the prism of their use. Based on the analysis of public expenditures of our country, the author concludes that expenditures during martial law are increasing, while tax and other budget revenues are, for obvious reasons, decreasing and do not meet the needs of the State to fulfill its functions.

It is noted that tax policy is an important component of the country's socio-economic policy, which is focused on the formation of a tax system that will stimulate the accumulation and rational use of the national wealth

---

<sup>1</sup> Candidate of Economic Sciences,  
Khmelnitsky University of Management and Law named after Leonid Yuzkov, Ukraine

of the State, promote harmonization of the interests of the economy and society, thereby ensuring socio-economic growth of society.

Depending on the organizational structure of management, tax policy is distinguished at the macroeconomic (state tax policy) and microeconomic levels (tax policy of taxable entities – legal entities and individuals). Each of these levels is characterized by its own peculiarities, purpose, goals, objectives and methods of their implementation.

The author characterizes the models of tax policy used in the world, namely, the maximum tax policy, the policy of economic development, and the policy of reasonable taxes.

The author emphasizes that under martial law, Ukraine has a temporary martial law tax policy, which is somewhat simplified and has its own specific features, which are manifested in five innovations.

Recently, there have been discussions about reforming tax policy in Ukraine. In our opinion, before starting to reform tax policy, it is appropriate to assess the effectiveness of the current tax policy. It is established that the assessment of the effectiveness of tax policy is considered in different fields of science (sociology, economics, and management) and from different perspectives. The study proves that under martial law, tax policy reform should not be drastic, and it is appropriate to introduce measures that would allow supporting Ukrainian business in this difficult time, namely: to return to pre-war taxation; to stop blocking tax invoices for the period of martial law; to introduce tax incentives exclusively for those producers who produce essential products and those belonging to promising sectors of the economy; to stimulate the creation of new jobs in every possible way. The study proves that under martial law, tax policy reform should not be drastic, and it is appropriate to introduce measures that would allow supporting Ukrainian business in this difficult time, namely: to return to pre-war taxation; to stop blocking tax invoices for the period of martial law; to introduce tax incentives exclusively for those producers who produce essential products and those belonging to promising sectors of the economy; to stimulate the creation of new jobs in every possible way.

In our opinion, before starting to reform tax policy, it is appropriate to assess the effectiveness of the current tax policy. It is established that the assessment of the effectiveness of tax policy is considered in different fields of science (sociology, economics, management) and from different perspectives.

The study proves that under martial law, tax policy reform should not be drastic, and it is appropriate to introduce measures that would allow supporting Ukrainian business in this difficult time, namely: to return to pre-war taxation; to stop blocking tax invoices for the period of martial law; to introduce tax incentives exclusively for those producers who produce essential products and those belonging to promising sectors of the economy; to stimulate the creation of new jobs in every possible way. To ensure payroll taxes; to limit the issuance of licenses and permits in order to reduce corruption; to raise the level of tax culture and awareness; to simplify, improve, and eliminate the instability of tax legislation; to improve the mechanism for resolving tax disputes, which is important in the context of Ukraine's aspirations for European integration.

### 1. Вступ

Військова агресія призвела до значних людських, матеріальних втрат, фінансових збитків, спровокувала енергетичну кризу та призвела в цілому до різкого погіршення макроекономічних показників. У 2022 р. величина ВВП скоротилася більше як на 33% проти минулого 2021 р.; інфляція зросла більше як на 26%, що негативно позначилося на доходах громадян, різко девальвувала національна валюта; скоротився експорт товарів, робіт та послуг і це не весь перелік негативних явищ у економічному житті країни. Тому, для забезпечення виконання державних функцій у теперішніх надскладних умовах необхідно володіти і розпоряджатися необхідними і достатніми фінансовими ресурсами, формування яких в повній мірі залежить від ефективної податкової політики держави.

На думку західних авторів, «податкова політика впливає на розміщення ресурсів, розподіл багатства, суспільний вибір, а також стабільність економіки на макrorівні за допомогою ефектів фіскальної та монетарної політики на зайнятість, ціни та економічне зростання [1].

Воєнний стан вносить свої корективи у податкову політику нашої країни. Якщо раніше перевалювала фіскальна функція податкової політики (високі податки, викликані постійним зростанням збору податків для фінансування значних і нерідко неефективних витрат бюджету), то в умовах воєнного стану Уряд країни розпочав пошук шляхів щодо зменшення податкового тиску на суб'єкти господарювання з метою

збереження їх фінансової стабільності, а отже, підтримки української економіки в цілому.

В умовах воєнного стану виникла надважлива, нагальна потреба внесення тимчасових змін до податкової політики, оскільки від величини фінансових ресурсів залежить фінансування воєнних, соціальних витрат, а загалом і національна безпека України.

Тому, нормативно-законодавче регулювання податкової політики повинно відповідати вимогам сьогодення. Податкова політика, а отже податкове адміністрування податків в умовах війни зазнали деякого спрощення, що дозволяє виживати бізнесу в цей нелегкий для всіх час.

Таким чином, в умовах воєнного стану механізм формування і реалізації податкової політики України потребує суттєвих змін.

У наукових джерелах приділяється увага особливостям трансформації механізму податкової політики на різних етапах розвитку України. Однак, у наукових і практичних аспектах проблем податкової політики та її впливу на підтримання життєдіяльності всіх сфер в Україні в умовах воєнної агресії не приділено достатньої уваги.

Об'єктивні закономірності економічного руху податкових відносин, використовуються державою у податковій політиці. Термін «політика» широко використовується у всіх сферах нашого буття від державної сфери, бізнесу і навіть у побуті. Щодо терміну «податкова політика» – це поєднання двох понять «податки» та «політика».

## **2. Податки – головне джерело державних доходів**

Економічним інструментом реалізації державних пріоритетів та основних джерел фінансування всіх напрямів діяльності держави є податки. Поняття «податки» розглядається в наукових і практичних колах на протязі не одного століття. До сьогоднішнього дня точаться дискусії щодо їх сутності та визначення.

Податки – це один із проявів суверенітету держави. З одного боку податки носять фіскальний характер (отримання доходів для фінансування витрат держави), а з іншого – важливий інструмент перерозподілу доходів. На підтвердження першого висновку стосовно податків слугує вислів Й. Ланга «В кінці кінців податки слугують для одержання доходів ... первинна мета податків – покривати фінансову потребу держави (фіскальна мета)» [2]. Щодо другого – то Шарль Луї

де Монтеस्क'є визначив податки як «частину, яку кожний громадянин віддає зі свого майна для того, щоб забезпечити охорону тієї частини, що залишається в нього, аби використати її з більшим задоволенням». Потім Франческо Саверіо Нітті висловився з цього приводу наступним чином, що податок – це та частина багатства, яку громадяни примусово віддають державі на цілі колективних потреб.

Зміст поняття «податок» розкрито у ст. 6 Податкового кодексу України визначено, де податок – це «обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку» [3]. Тобто важливо підкреслити для поняття «податок» існують чітко виражені ознаки, серед яких – це: обов'язковість, законність, регулярність сплати, сплата з метою забезпечення доходів відповідного бюджету та однонаправлений рух податкового платежу.

Податковий обов'язок сплати податків впливає з Основного Закону України, а саме ст. 67, а також нормами податкового законодавства. Відповідно до ст. 36 «Податковий обов'язок» Податкового кодексу України визначено, що податковим обов'язком є обов'язок економічного суб'єкта як платника податку розрахувати, задекларувати та/або сплатити суму податкового платежу у порядку та терміни, визначені чинним податковими чи митним законодавством [3]. Поряд з цим ознака обов'язковості податку передбачає можливість його примусового виконання, якщо платник податків відмовляється добровільно виконувати свій обов'язок. Отже, платник податків зобов'язаний сплачувати лише податки, встановлені у визначений законом спосіб. Звідси, законність податку проявляється в тому, що його встановлення, ставка оподаткування, нарахування, сплата, зміни чи відміна здійснюється тільки на підставі податкового законодавства. Податок – це не одноразовий платіж, а регулярне стягнення грошових коштів до бюджету за умови наявності об'єкта оподаткування у платника податків.

Основна мета податку полягає у забезпеченні доходів відповідного бюджету. Важливо відзначити, що однонаправлений рух податкового платежу або індивідуальна безоплатність податку проявляється в тому, що при його стягненні держава не бере на себе обов'язків з надання кожному окремому платнику певного еквіваленту, рівного їх платежу.

Дослідження концептуальних підходів до розуміння сутності категорії «податки» дозволяють визначити податки як обов'язковий,

законний, регулярний однонаправлений платіж встановлений чинним законодавством на об'єкт оподаткування у платника податків для забезпечення фінансування і виконання державних функцій. Запропоноване уточнення категорії «податки» надає структурованій закінченості послідовному зв'язку понять «податкове законодавство – об'єкт оподаткування – регулярний платіж – реалізація державних функцій».

Аналіз науково-теоретичних досліджень можна було би продовжувати, але про значимість податкових надходжень (встановлені чинним законодавством загальнодержавні та місцеві податки і збори) до державного бюджету України свідчать статистичні дані, які підтверджують вище наведені обґрунтування поняття «податки» (табл. 1).

Таблиця 1

**Аналіз надходжень до зведеного бюджету України у 2019–2022 рр.**

Показники	Роки			
	2019	2020	2021	2022
Реальний ВВП, млрд грн	3675,7	3818,5	4363,6	н.д.
Доходи зведеного бюджету, млрд грн	1289,8	1376,7	1622,3	2196,3
Податкові надходження до зведеного бюджету, млрд грн	1070,3	1137,6	1453,8	1343,2
Питома вага податкових надходжень у зведених доходах бюджету, %	83,0	82,6	87,5	61,2
Питома вага податкових надходжень у реальному ВВП, %	29,1	29,8	33,3	н.д.
Неподаткові надходження, млрд грн	212,8	212,9	202,5	368,4
Питома вага, %	16,5	19,8	12,2	16,8
Доходи від операцій з капіталом, млрд грн	3,1	0,8	3,8	2,9
Питома вага, %	0,24	0,01	0,23	0,13
Кошти від закордонних країн і міжнародних організацій, млрд грн	1,2	1,0	1,3	481,3
Питома вага, %	0,09	0,1	0,08	21,9
Цільові фонди, млрд грн	2,4	0,2	0,8	0,5
Питома вага, %	0,18	0,02	0,05	0,02

*Джерело: складено автором за даними [4]*

Серед найважливіших макроекономічних чинників впливу на формування доходів зведеного державного бюджету є темп зростання реального валового внутрішнього продукту країни. На думку екс-

члена Рахункової Палати України Огонь Ц.Г. динаміка ВВП віддзеркалює результативність державної фінансової системи та прогресивність державного регулювання суспільно-економічних показників бюджету на основі реального передбачення економічного розвитку та макроекономічного прогнозування, забезпечення тісного прямого взаємозв'язку між бюджетом і національною економікою з метою досягнення оптимальності в мобілізації надходжень до бюджетів України і визначення реальних пріоритетів у процесі їх розподілу та використання [5, с. 57–58]. До основних елементів ВВП автор відносить: прибуток, заробітну плату, амортизаційні відрахування, непрямі податки [5, с. 63–64].

Щодо тенденцій ВВП протягом 2019–2022 рр., то спостерігається не значний спад у 2020 р., зростання у 2021 р. та значне падіння у 2022 р. У 2019 р. ВВП зріс на 3,2%, у 2020 р., навпаки, скоротився на 4,0%. На скорочення ВВП у 2020 р. негативно вплинули карантинні обмеження, запроваджені в Україні у зв'язку з пандемією, а звідси, зниження внутрішнього інвестиційного попиту, зменшення купівельної спроможності громадян України, зменшення фінансових результатів або отримання збитків суб'єктами бізнесу. Важкий для України 2022 р. негативно позначився на величині реального ВВП. Міністерство економіки України попередньо оцінило падіння реального ВВП України за підсумками 2022 р. на рівні 30,4% з похибкою в 2%.

Приведені дані свідчать, що податкові надходження посідають важливе місце у бюджетних доходах та займають найбільшу питому вагу у структурі доходів бюджету України. Податкові надходження у 3,6 рази переважають над неподатковими.

Дані наведені у табл. 1 свідчать, що за останні чотири роки за абсолютною сумою та за питомою вагою податкові надходження були найвищими у 2021 р. Зростання доходів бюджету відбулося за рахунок збільшення податкового навантаження, тиску з боку фіскальних органів та зменшення обсягів бюджетного відшкодування ПДВ через блокування реєстрації ПДВ-накладних, а звідси відбувається затримка з можливістю включення до податкового кредиту сум, які могли б підлягати відшкодуванню.

Надходження до зведеного бюджету України у 2022 р. зросли як в абсолютній сумі так і за питомою вагою. Проти 2021 р. загальні над-

ходження зросли на 533,9 млрд грн, або на 32,1% більше становлять 2196,3 млрд грн та за питомою вагою на 4,89% і становлять 61,2% доходів бюджету України. Щодо податкових надходжень, то ситуація дещо інша. Податкові надходження зменшилися на 110,6 млрд грн або на 7,6% і становлять 1343,2 млрд грн.

З самого початку військового вторгнення в Україну, Урядом приймається рішення щодо перегляду механізму податкової політики з метою адаптування її до діючих реалій.

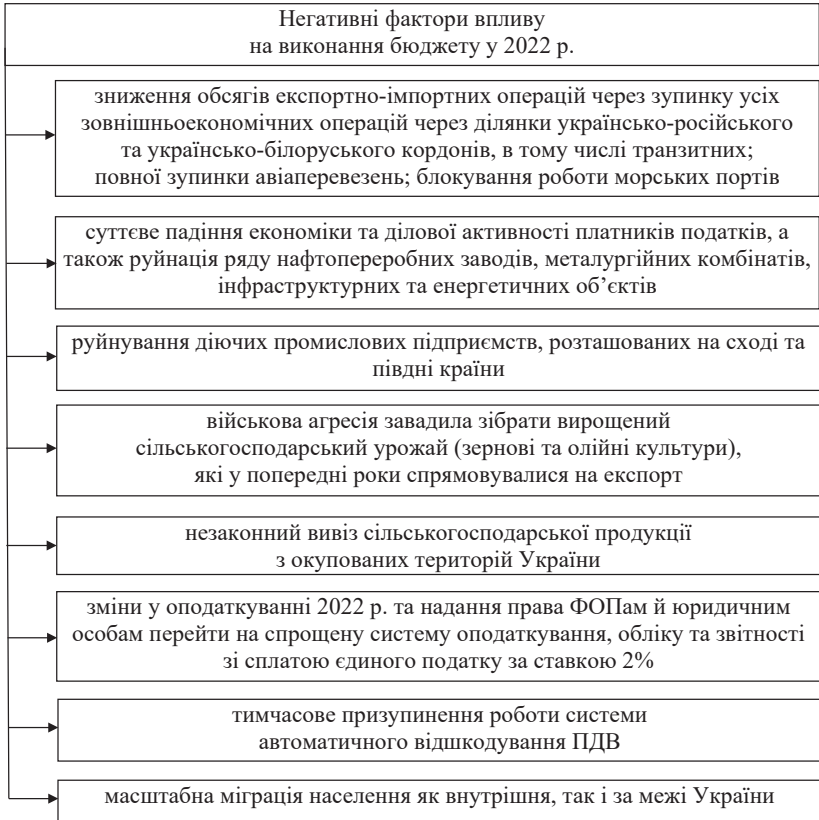
Необхідно зазначити, що суттєвий вплив на виконання зведеного бюджету України у 2022 р. здійснили наступні чинники: по-перше, це часткове зарахування прибутку підприємств, одержаного за результатами їх діяльності у 2021 р., друге, неповне відшкодування ПДВ, третє, збільшення грошового забезпечення військовослужбовців, а звідси зростання ПДФО, четверте, відновленням імпорту.

Негативний вплив на виконання бюджету України 2022 р. здійснили наступні фактори (рис. 1).

Питома вага податкових надходжень до зведеного бюджету України у ВВП – це один із способів розрахунку податкового навантаження. Поняття «податкове навантаження» досліджується науковцями і практиками протягом тривалого часу починаючи від А. Сміта, У. Петті але і до тепер єдиного підходу досі немає. Чому податкове навантаження такий важливий показник? Пояснення криється в тому, що вимірювання рівня податкового навантаження необхідне для оцінки ефективності податкової політики держави, контролю податкових надходжень, вивчення умов розвитку суб'єктів господарювання, перевірки бізнесу органами ДПС України.

Фіскальна спрямованість податків, встановлених законодавством України проявляється у збільшенні податкового навантаження, про що свідчать проведені розрахунки. Доречно зазначити, що рівень податкового навантаження можна вимірювати трьома способами: як відношення суми податкових надходжень у бюджет до величини сукупних доходів приватного сектору; як різницю між загальною сумою податкових надходжень і видатками й трансфертами з бюджету на утримання приватного сектору економіки; як частку податкових бюджетних надходжень у валовому внутрішньому продукті.





**Рис. 1. Негативні фактори впливу на виконання бюджету у 2022 р.**

При розрахунку податкового навантаження в Україні ми скористалися досвідом зарубіжних країн, а саме третім способом. Отже, з наведених вище даних можна зробити три важливі висновки щодо податкового навантаження в Україні, а саме: перший, за останні чотири роки спостерігаються несталі темпи зростання ВВП; другий – це постійні зміни у податковому законодавстві країни, що негативно впливають на всіх учасників податкового процесу; третій – високий рівень податкового навантаження, який постійно зростає.

Неподаткові надходження становлять 16,8% від загальної суми доходів зведеного бюджету, серед яких власні надходження бюджетних установ склали 13,1%; частина чистого прибутку та дивіденди – 2,6%. Доходи від операцій з капіталом, цільові фонди та трансферти становлять більше 1%.

На другому місці по значимості у доходах бюджету України посідають кошти, які надходять від закордонних країн та міжнародних організацій. У 2022 р. в доходах зведеного бюджету України на їх долю припадає 21,9%. Без цієї суттєвої фінансової підтримки закордонних країн бюджет України не зміг би профінансувати свої видатки, і в першу чергу, оборонні.

Далі проаналізуємо як змінилися податкові надходження до зведеного бюджету України протягом останніх чотирьох років за видами податків і зборів.

Перші два показники нами проаналізовані вище. Доречно провести аналіз основних бюджетоутворюючих податків. За абсолютною сумою найбільші надходження до загального фонду державного бюджету в 2022 р. спостерігаються за такими податками як:

- ПДВ із ввезених товарів становить 253,1 млрд грн. Однак відносно 2021 р він скоротився на 127,3 млрд грн, або на 33,5%;

- ПДВ із вироблених товарів з урахуванням бюджетного відшкодування – 213,9 млрд грн, що на 58,2 млрд грн, або на 37,3% більше ніж за аналогічний період 2021 р. Таке зростання обумовлено тим, що у 2022 р. було відшкодовано ПДВ у сумі 84,6 млрд грн, що на 75,1 млрд грн, або на 47% менше ніж за аналогічний період 2021 р.;

- ПДФО акумульовано в сумі 148,4 млрд грн, що на 10,9 млрд грн, або 7,9% відсотка більше порівняно із аналогічним періодом 2021 р. На величину цього податку вплинуло три основних чинники – це виїзд громадян України за кордон; зупинення повністю або тимчасово діяльність підприємств; зростання заробітної плати військовослужбовців.

- податок на прибуток підприємств становить 117 млрд грн, що на 30,7 млрд грн, або на 20,8% менше ніж за аналогічний період 2021 р.;

- рентна плата за користування надрами – 81 млрд грн, що на 27,5 млрд грн, або на 51,3% більше порівняно із аналогічним періодом 2021 р.;

- акцизний податок – 78,9 млрд грн, що на 5,2 млрд грн, або на 6,2% менше порівняно із аналогічним періодом 2021 р.

**Аналіз податкових надходжень  
до зведеного бюджету України у 2019–2022 рр.**

Показники	Роки							
	2019		2020		2021		2022	
	Абс. млрд грн	Частка, %	Абс. млрд грн	Частка, %	Абс. млрд грн	Частка, %	Абс. млрд грн.	Частка, %
Доходи зведеного бюджету, разом	1289,8	100	1376,7	100	1662,2	100	2196,3	100
Податкові надходження разом:	1070,3	83,0	1136,7	82,6	1453,8	87,5	1343,2	61,2
Податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості,	392,8	30,5	413,6	30,0	513,6	30,9	551,2	25,1
ПДФО	275,5	21,4	295,1	21,4	349,8	21,0	420,7	19,2
Податок на прибуток	117,3	9,1	118,5	8,6	163,8	9,9	130,5	5,9
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	52,0	4,0	57,1	4,2	89,3	5,4	94,1	4,3
Внутрішні податки на товари та послуги	515,8	40,0	554,5	40,3	716,8	43,1	582,4	26,5
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	71,3	5,5	82,3	6,0	85,0	5,1	61,1	2,8
Акцизний податок з ввезених в Україну підакцизних товарів	59,3	4,6	64,4	4,7	87,0	5,2	44,1	2,0
ПДВ з вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування)	88,9	6,9	126,5	9,2	155,8	9,4	213,9	9,7
ПДВ з імпортованих товарів	289,8	22,5	274,1	19,9	380,7	22,9	253,1	11,5
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	30,1	2,3	30,5	2,2	38,2	2,3	10,3	0,5
Місцеві податки і збори	73,6	5,7	75,7	5,5	89,9	5,4	84,3	3,8
Інші податки та збори	6,1	0,5	5,4	0,4	6,0	0,4	4,9	0,2

Джерело: складено автором за даними [4]

За питомою вагою вони розподілилися наступним чином:

– податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості склали 25,1%, з них:

а) податок та збір на доходи фізичних осіб – 19,2%;

б) податок на прибуток підприємств – 5,9%;

– внутрішні податки на товари та послуги становлять 26,5 у т.ч.:

а) найбільшу питому вагу займає податок на додану вартість – 21,2%;

б) акцизний податок – 4,8%;

– рентна плата за користування надрами загальнодержавного значення – 4,3%.

Таким чином, падіння ВВП негативно вплинуло на податкові надходження до зведеного бюджету. Проти минулого 2021 р. надходження від податку на прибуток скоротилися на 20,8%, ПДВ з імпортованих товарів на 33,5%, акцизного податку з вироблених в Україні товарів на 28,1%. За цими ключовими бюджетоутворюючими показниками можна говорити про реальний стан наповнення бюджету України.

Щодо попередніх років, то податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості знаходяться в межах від 30,5% у 2019 р. до 25,1%. У 2022 р. Частка внутрішніх податків на товари та послуги варіювалася від 40% у 2019 р. до 26,5% у 2022 р.

На величину податкових надходжень до бюджету 2022 р. вплинули прийняті на самому початку війни на законодавчому рівні рішення щодо:

– скасування ПДВ та мита на всі імпортовані товари;

– зниження до 7% ПДВ для пального 0% та ставки акцизного податку на паливо і скраплений газ на рівні 0%;

– добровільної сплати єдиного податку ФОП-ам I та II груп, а для ФОП-ів 3 групи зниження відсоткової ставки цього податку до 2% (замість 5% с обороту або 3% та ПДВ);

– запровадження (з 01.04.2022 р.) спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності (із звільненням від сплати податку на прибуток підприємств (18%), ПДВ (20%) та деяких інших платежів) для суб'єктів господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 10 млрд грн (без обмеження щодо кількості осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах);

– тимчасової несплати ЄСВ малими підприємствами.

Отже, формування бюджету в 2022 р. відбувається у важких умовах воєнного стану. Самостійно Україна не може виносити весь тягар війни без зовнішньої фінансової, військової та гуманітарної допомоги. Так у 2022 р. до бюджету України надійшли від міжнародних партнерів гранти на загальну суму 481,3 млрд грн, що становить 21,9% від усіх доходів зведеного бюджету України.

Роль податків розкривається не тільки щодо їх участі у формування доходів бюджету, але і через призму їх використання. Найбільш ємним показником масштабів діяльності будь якої країни є частка державних видатків у ВВП (табл. 3).

Таблиця 3

**Державні видатки у ВВП України у 2019–2022 рр.**

Показники	Роки			
	2019	2020	2021	2022
Номінальний ВВП, млрд грн	3974,6	4194,1	5459,6	4926,8*
Видатки зведеного бюджету, млрд грн	1370,1	1595,3	1844,4	3043,5
Видатки держбюджету, млрд грн	1072,9	1288,0	1490,3	2705,7
Питома вага видатків зведеного бюджету, %	34,5	38,0	33,8	61,8
Питома вага видатків держбюджету, %	27,0	30,7	27,4	54,9

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

Приведені дані свідчать, що видатки зведеного бюджету України щороку зростають, а у 2022 р. спостерігається досить стрімке їх зростання. Аналогічна ситуація і щодо видатків державного бюджету. Видатки державного бюджету зросли з 27,0% ВВП у 2019 р. до 54,9% за 2022 р. Щорічно через зведений бюджет України перерозподіляється більше 30% ВВП. Зростання видатків зведено бюджету та державного бюджету в 2020–2021 рр. обумовлене пандемією та великим будівництвом. У 2022 р. пріоритети дещо змінилися, що пов'язано із війною. Проти минулого 2021 р. видатки зведеного бюджету зросли на 65,0%, або на 1198,1 млрд грн. Виникла нагальна потреба збільшити фінансувати таких секторів як оборону, частка якої у видатках зведеного бюджету країни становить 37,6%; громадського порядку та безпеки країни – 14,9%; здійснювати у більших розмірах соціальну

підтримку населення, яке постраждало внаслідок війни, що становить 15% від загальної суми видатків зведеного бюджету, забезпечувати функціонування об'єктів критичної інфраструктури та ін. напрями. Отже, видатки нашої країни збільшуються, натомість податкові та інші доходи бюджету із зрозумілих причин скорочуються і не забезпечують потреби держави для виконання своїх функцій.

Таким чином бюджет країни – це насамперед податки, які отримують своє втілення у податкових надходженнях, адже саме вони складають основу доходів бюджету країни.

### **3. Податкова політика України: суть, цілі, моделі та методи реалізації**

Другою складовою поняття «податкова політика» є термін політика, який має грецьке походження (polis – місто, держава; politika – державні або суспільні справи). Політика – це певний напрям діяльності або метод дій, який забезпечує владі досягти мети. Однак, коли мова заходить про політику відносно управління, то термін «політика» отримує дещо інше змістовне навантаження, яке пов'язане з ідеєю управління, його напрямком, метою, інструментарієм тощо. Те ж саме стосується і податкової політики, яка визначається цілеспрямованими державними заходами щодо податкової сфери.

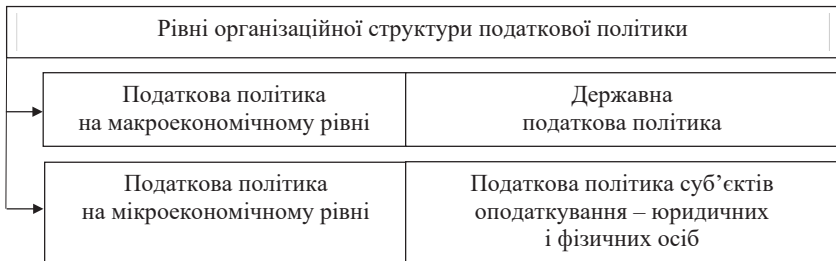
Сьогодні, як ніколи, з макроекономічної точки зору, збільшення податкових надходжень є першочерговим завданням, яке реалізується через податкову політику, яка представляє собою комплекс правових дій органів влади і управління, щодо цілеспрямованого застосування податкового законодавства. Податкова політика, як правило, знаходиться в рамках певної економічної політики, яка в тій чи іншій мірі підпорядковує собі всі найбільш суттєві сфери суспільних відносин, у т.ч. і податки.

У науковій літературі та словниках міститься чимало трактувань поняття «податкова політика», але на законодавчому рівні це поняття не закріплено, хоча не розкриваючи мету, завдання податкової політики знаходимо визначення цього поняття у ст. 10 Господарського кодексу України, де «податкова політика – спрямована на забезпечення економічно обґрунтованого податкового навантаження на суб'єктів господарювання, стимулювання суспільно необхідної економічної діяльності суб'єктів, а також дотримання принципу соціальної справедливості

та конституційних гарантій прав громадян при оподаткуванні їх доходів» [6]. Єдине визначення поняття «державна податкова політика» наводить Міністерство фінансів України, де державна податкова політика – це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави [7]. З цього визначення витікає, що податкова політика є державною політикою. У свою чергу, «державна політика» – це певний вид управлінської діяльності, що провадиться органами державної влади у економічній, соціально-культурній та адміністративній сферах життя населення.

Податкова політика – це важлива складова соціально-економічної політики країни, яка зорієнтована на формування такої податкової системи, яка буде стимулювати нагромадження і раціональне використання національного багатства держави, сприяти гармонізації інтересів економіки і суспільства тим самим забезпечити соціально-економічне зростання суспільства.

Залежно від організаційної структури управління виокремлюють рівні податкової політики (рис. 2). Кожний із цих рівнів характеризується своїми особливостями, метою, цілями, завданнями та методами їх реалізації.



**Рис. 2. Рівні організаційної структури податкової політики**

Суттєвим моментом у розумінні податкової політики на макроекономічному рівні є визначення її мети та цілей так, як останні визначають вибір конкретної моделі, методів і засобів податкової політики. У науковій літературі присутні різні позиції вчених щодо мети, цілей та завдань податкової політики.

В сучасних умовах мета податкової політики нашої країни полягає, насамперед, у захисті національних інтересів, розвитку економічного потенціалу та вирішенні соціально-економічних проблем. Мета визначає конкретні цілі податкової політики. Серед цілей податкової політики виділяють: фіскальну, економічну, міжнародну, соціальну, екологічну. Доречно зазначити, що цілі податкової політики не є сталими. Вони залежать від економічної ситуації в країні, соціальної політики та зовнішніх умов і загроз, в яких знаходиться держава. На нашу думку, доречно цілі податкової політики доповнити ще однією – це адаптація до норм та правил Європейського Союзу.

Суть фіскальної податкової цілі полягає у наповненні бюджетів усіх рівнів необхідними коштами для забезпечення держави необхідними ресурсами з метою виконання покладених на неї функцій з фінансування соціально-економічних програм.

Економічна ціль податкової політики спрямована на досягнення економічного розвитку країни, регіонів, суб'єктів господарювання – платників податків завдяки використанню певних податкових режимів, встановленню співвідношення прямих та непрямих податків, визначенню максимальних меж оподаткування для окремих галузей, то економічна політика в умовах війни має дещо інше спрямування, яке полягає у максимальній лібералізації та зниженні податків. У повоєнний період необхідно певні сектори економіки стимулювати до власного виробництва шляхом зниження податного навантаження.

Соціальна ціль податкової політики проявляється через податки, яка повинна мати справедливу спрямованість, що відповідає рівному розподілу податкового навантаження. Крім того, соціальна податкова політика переважно спрямована на надання пільг, дотацій, допомог громадянам України, без врахування економічних можливостей, і тим більше, не підкріплених фінансовою спроможністю держави, особливо тепер, в умовах воєнного стану. Тому, першочерговим завданням, в умовах що склалися є розвиток ринку праці. Завдяки чому держава буде отримувати кошти у вигляді податків та ЄСВ, а далі їх направляти на підтримку і реалізацію соціальних і страхових програм для тих, хто цього потребує.

Міжнародна ціль податкової політики має декілька спрямувань. Перше, це укладення договорів про уникнення подвійного оподаткування. Правила міжнародного договору застосовуються шляхом:



– звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України;

– зменшення ставки податку;

– повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України.

Друге, ДПС України 19.08.2022 р. як компетентний орган України приєдналася до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information). На ДПС України покладено обов'язок здійснювати збір інформації від фінансових установ про фінансові рахунки, власників та/або контролюючих осіб власників таких рахунків, які є податковими резидентами інших юрисдикцій-партнерів по обміну, та щорічно на автоматичній основі обмінюватись вказаною інформацією з юрисдикціями-партнерами по обміну в рамках Багатосторонньої угоди CRS.

Третє, в умовах воєнного стану важливо налагоджувати співпрацю з урядами країн, міжнародними світовими організаціями для подальшого отримання міжнародної допомоги.

Екологічна ціль податкової політики першочергово розглядалася як охорона навколишнього середовища та раціонального природокористування. З цією метою необхідне застосування підвищених ставок оподаткування до тих виробничих процесів, що шкодять здоров'ю людини й природі; застосування пільгових ставок оподаткування до тих операцій, що покращують стан довкілля та допомагають відновленню природних ресурсів. У період війни Верховна рада звільнила від сплати екологічного податку суб'єктів господарювання, які зареєстровані на територіях, де тривають чи тривали бойові дії або тимчасово окупованих територіях. У післявоєнний період мета екологічної політики повинна спрямовуватися на формування єдиної судової справи та передачі до міжнародних судових органів усього необхідного, аби Україна могла отримати кошти для відновлення екології. Як країна-кандидат на вступ до ЄС, Україна підписала програму LIFE, яка допоможе фінансувати проекти, спрямовані на захист довкілля та клімату.

На нашу думку, доречно виділити ще одну ціль податкової політики – це адаптація податкової політики України до норм і правил Європейського Союзу. Прагнення України до Європейського Союзу накладають чимало зобов'язань у всіх сферах діяльності, у тому числі вони стосуються гармонізації українського податкового законодавства до правил та вимог, що діють на території Євросоюзу.

У частині податкової євроінтеграції Україні необхідно запровадити близько двадцяти директив Євросоюзу, які стосуються непрямого, прямого оподаткування та адміністративної відповідальності, які забезпечують належне функціонування податкової системи.

З метою імплементації Директив ЄС створено робочі групи з числа представників Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України та Програми ЄС з підтримки України з управління державними фінансами (EU4PFM). Робота цих груп полягає у підготовці законодавчої бази у сфері оподаткування та податкового адміністрування, необхідної для вступу до Європейського Союзу. На даний час вже розглянуто пріоритетність їх впровадження в Україні, проводиться огляд та порівняльний аналіз щодо відповідності українського податкового законодавства положенням Директив ЄС.

Угода про асоціацію між Україною та ЄС в частині непрямого оподаткування містить положення про гармонізацію ПДВ акцизних тарифів. Комплексний аналіз податкового законодавства України в частині ПДВ виявив лише незначні його невідповідності Директиві ЄС про ПДВ. Щодо акцизного податку, то тут необхідно ще працювати над перенесенням значної частини нормативно-правових актів ЄС до Податкового кодексу України.

В частині прямого оподаткування пріоритетним напрямком є імплементація директив ЄС у національне законодавство щодо протидії ухиленню від сплати податків та подвійного оподаткування. Ця робота передбачає впровадження нових інструментів (зокрема, загальне правило протидії ухиленню від сплати податків (GAAR), антигібридні правила (hybrid mismatch)), які дозволять більш ефективно протидіяти ухиленню від сплати податків в Україні.

Визначення цілей податкової політики впливає на певну її модель. Світовий досвід виділяє три моделі податкової політики: політику максимальних податків, політику економічного розвитку, політику

розумних податків (рис. 3). Необхідно зазначити, що в чистому вигляді жодна з моделей не використовується, а у поєднанні, коли одна модель превалює над іншою.



Рис. 3. Моделі податкової політики

Податкова політика максимальних податків – це політика, яка направлена перше, на встановлення максимальної кількості податків; друге, на збільшення ставок за податками; третє, на скорочення кількості податкових пільг. Усе це приводить до зростання податкового тиску на платників податків. Перша модель, переважно, застосовується під час кризи та війни, коли ставиться завдання максимального наповнення доходів бюджету для фінансування викликів, пов’язаних з названими обставинами. Як приклад, ця податкова модель успішно застосовувалася президентом США Франклін Делано Рузвельтом в 1933–1945 рр. для виходу з Великої депресії, а також Великобританією в період Другої світової війни.

Однак, не завжди ця політика застосовується у перелічених вище двох ситуаціях. До прикладу, в Швеції високий рівень життя забезпечується непомірно великими податковими ставками. Податкові надходження знаходять своє втілення у надто високих соціальних виплатах і послугах (безкоштовна освіта, відмінне страхування, пристойна допомога у разі потрапляння до безробітних тощо). У політиці Швеції пріоритетними є дві цілі – фіскальна та соціальна.

Політика економічного розвитку має на меті встановлення мінімального податкового навантаження на економіку країни. За цих умов скорочуються державні інвестиційні та соціальні витрати. Ця політика ефективна в період економічного спаду, щоб попередити настання економічної кризи, тобто вона спрямована на економічне зростання. Про ефективність її запровадження свідчить досвід таких країн як Німеччини та Японії у період повоєнного відновлення. У 80-ті роки цю модель застосували США як системний елемент реїкономіки, а на початку XXI ст. економічні чинники стали пріоритетними у становленні та розвитку податкових систем Китаю, Індії, Бразилії, Мексики. Пріоритетною ціллю політики економічного розвитку виступає економічна ціль.

Політика розумних податків застосовується в період стабільного економічного зростання. Пріоритетними цілями тут виступають фіскальні, економічні та соціальні цілі. Така податкова політика характерна для високорозвинених країн, які досягли традиційної межі економічного зростання (Велика Британія, США, Канада).

Тимчасова податкова політика України воєнного стану дещо спрощена і має свої специфічні особливості, які полягають у п'яти новаціях (рис. 4).

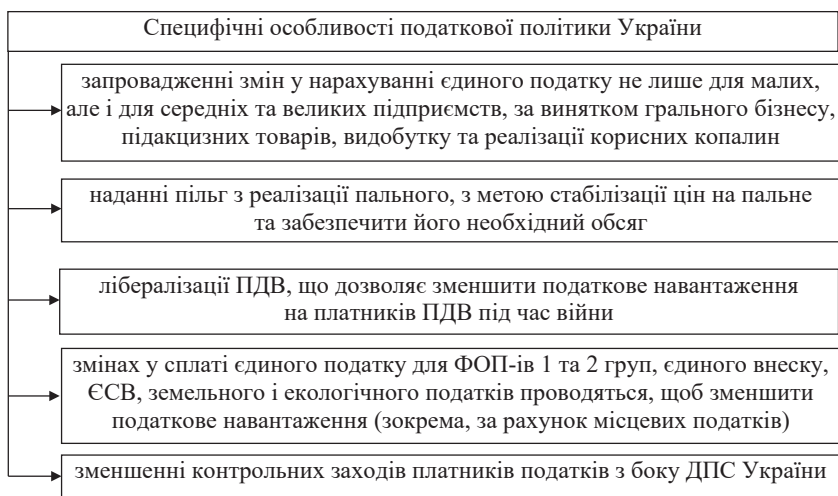
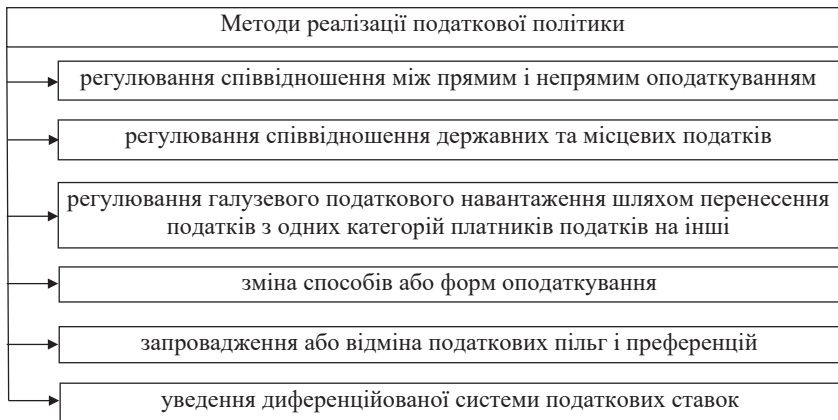


Рис. 4. Специфічні особливості податкової політики України

Таким чином, тимчасова податкова політика України в умовах війни характеризується її спрощенням, високим рівнем прозорості, що в певній мірі дозволило створити сприятливі умови для збереження активності серед існуючих суб'єктів підприємницької діяльності, допомогла економіці подолати перші шоки війни і врятувати тисячі підприємств та мільйони робочих місць.

Залежно від пріоритетності конкретної цілі обираються методи реалізації податкової політики, які у світовій практиці представлені наступними складовими (рис. 5).



**Рис. 5. Методи реалізації податкової політики**

Для того, щоб зробити правильний вибір того чи іншого методу необхідно оцінити ефективність його застосування.

Податкова політика будь-якої держави формується під впливом історичних, політичних, економічних, соціальних, культурних процесів, які склалися в країні.

Ефективна податкова політика – це першочергова умова динамічного розвитку держави. Однак сучасна податкова політика України має низку проблем, які зводяться до наступних:

– країна знаходиться у стані війни, у зв'язку з чим приймаються заходи щодо зменшення негативного впливу на макроекономічну ситуацію в Україні шляхом внесення змін до Податкового кодексу України.

Держава пішла на поступки суб'єктам господарювання зменшивши податкове навантаження;

- значна тінізація економіки, яка за підрахунками фахівців становить 30% від обсягу офіційного ВВП;
- корумпованість податкових відносин. Корупційні схеми наскрізь пронизали всі сфери діяльності країни у т.ч. податкову систему України;
- низький рівень податкової культури, який обумовлений незбалансованістю та несправедливим розподілом податкового тягаря, недосконалістю нормативно-законодавчих актів;
- повільна імплементація податкового законодавства до вимог ЄС;
- недовіра до податкових органів;
- зловживання з боку платників податків відсутністю контрольних заходів тощо.

На даний час точаться дискусії щодо як реформувати податкову політику України. Європейська Бізнес Асоціація провела експрес-опитування бізнесу з цього питання. Результати опитування виявилися позитивними. Бізнес підтримує ідею податкової реформи, одночасно звертає увагу на необхідність детінізації економіки, стабільність податкового законодавства, зниження навантаження на фонд оплати праці, так як діюче податкове навантаження для прозорого бізнесу стає абсолютно неконкурентним порівняно з тіншовим.

Науковці Інституту майбутнього представили своє бачення щодо реформування ліберальної податкової політики в Україні, виходячи з того, що податкова система, як складова податкової політики має бути інструментом реалізації економічної політики. У своїй концепції фахівці Інституту майбутнього обґрунтували усі наявні проблеми діючої податкової політики, які полягають у: несприятливому бізнес-кліматі; низькому рівні прямих іноземних інвестицій; виведенні прибутку з України; повільних темпах зростання української економіки; низьких доходах населення; неконкурентній податковій системі; надто низькій величині ВВП на душу населення та окреслили конкретні завдання податкової політики, а саме: стимулювання економічного зростання; мінімізація частки тіншової економіки; підвищення конкурентної привабливості української юрисдикції; спрощення податкового адміністрування; зниження частки держави у економіці; зниження корупційних ризиків; цифровізація податкової служби; формування культури платників податків [8].

Нова податкова система України, розроблена та запропонована Інститутом майбутнього, має будуватися на десяти принципах: податкова політика – інструмент реалізації економічної політики; бюджетна нейтральність; простота нарахування та сплати податків; передбачуваність податкової політики; конкурентоспроможність; пріоритет платникам податків, а не бізнесу; рівність ставок; пріоритет камеральних перевірок; збалансованість; презумпція невинуватості [8].

До головних інструментів запропонованої податкової реформи відносять:

- заміна податку на прибуток податком на виведений капітал (ПнВК) зі ставкою 10%;

- заміна ПДВ на податок з роздрібного продажу (ПРП) зі ставкою 10%;

- ліквідація ЄСВ, військового збору та інших дрібних податків (туристичний збір, збір за паркування тощо);

- включення в податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) соціальних зобов'язань, як компенсатора ліквідованих податків з поступовим зниженням ставки протягом 10 років також до 10%;

- брутизація заробітної плати;

- модифікація спрощеної системи оподаткування з 4-х груп до 2-х (Перша група – це мікробізнес, який як податок сплачує фіксовану суму патенту. Друга група – це решта бізнесу (до фіксованого рівня обороту), яка сплачує лише податок із продажу);

- синхронізація ставок митних зборів у товарних групах – одна ставка для всієї товарної групи;

- спрощення правил акцизу для легальних виробників та продавців, мінімізація контролю і застосування непрямих методів контролю [8].

За обрахунками експертів Інституту майбутнього проведення податкової реформи дозволить: перше, до 30% збільшити частку інвестицій у ВВП; друге, збільшити на 5–7% зростання економіки країни; третє, зменшити час на сплату податків і оформлення звітів з 328 годин до 10 годин на рік; четверте, збільшити рейтинг України у *Economic Freedom Index*; п'яте, в наслідок запровадження нової концепції зросте оцінка бізнес клімату в Україні; шосте, більше як на 5% зростуть прямі іноземні інвестиції.

В свою чергу, Офіс Президента презентував свою концепцію радикальної податкової реформи. Пропонована податкова реформа носить назву «10–10–10», яка передбачає по-перше, зниження ставок оподатку-

вання за трьома податками до 10%, а саме: податком на прибуток, ПДВ та ПДФО; друге, скасування більше 260 податкових пільг, що дозволить не тільки додатково залучити до бюджету кошти, а зробити систему стягнення податків більш справедливою; третє, посилити податковий контроль та податкову відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства; четверте, надати ДПС доступ до інформації про банківські рахунки платників податків, п'яте, скасувати ЄСВ, що дозволить бізнес вивести з тіні та зменшити навантаження на фонд оплати праці. Податковою реформою передбачалося охопити як малий, середній та великий бізнес, а також ФОП-підприємців [9].

На думку, авторів податкової реформи необхідність зниження податкового навантаження обумовлена наступними чинниками:

– насамперед – це високим рівнем оподаткування суб'єктів бізнесу, що підштовхує їх до пошуку схем оптимізації оподаткування з метою ухилення від сплати податків та збільшення тіньової економіки. Найбільше схем шахрайства пов'язано з відшкодуванням ПДВ У зв'язку з цим ДПС з метою максимізації доходів бюджету проводить податкові перевірки наявності у платників податку залишків товарів, щодо яких було заявлено в деклараціях податковий кредит і відшкодування з ПДВ;

– в нашій країні досить високі ставки оподаткування доходів фізичних осіб, що є одним із найвищих показників у Європі. Ставка ЄСВ складає 22% тому переважна більшість роботодавців вдається до виплат заробітних плат «у конвертах», що створює неконкурентні умови на ринку праці для законослухняного бізнесу;

– зниження ставок по цих податках сприятимуть як фінансовій стійкості українських підприємств, так і інвестиційній привабливості країни після завершення війни.

Однак, скасування 260 податкових пільг та підвищення ставок екологічного податку та ПДВ для фармакологічних продуктів й пального із 7% до 10% не перекриє втрати бюджету, які виникнуть при ліквідації ЄСВ і скороченні ставок базових трьох податків.

Обговорюючи запропоновану реформу представники уряду, парламенту, практикуючі економісти-фінансисти не дійшли до спільної думки щодо реформування, у такий спосіб, податкової політики в Україні. НБУ також виступив проти такого радикального реформування податкової політики обґрунтовуючи це тим, що різке зниження



податкових ставок по цих ключових податках створить високі ризики зменшення податкових надходжень, а відповідно до збільшення ще жорсткішого дефіциту державного бюджету. Тому пропонується податкова реформа все по 10 не знайшла підтримки та свого втілення.

Якщо фахівці Інституту майбутнього порахували очікуваний ефект від запровадження податкової реформи, то у представників команди ОП такі підрахунки не оприлюднюються.

Наприкінці 2022 р. з'явилася нова концепція реформування податкової політики. Про ставки у розмірі 10% мова вже не ведеться. Нововведеннями передбачається різке зниження ставок ПДФО, ЄСВ, ПДВ та заміну податку на прибуток підприємства на податок на виведений капітал. Передбачається, що ставка податку на виведений капітал може становити 10%, але може бути і вищою.

Деяко проблематичним є зниження ставок ПДВ та податку на прибуток. Їх рівень згідно із вимогами ЄС та програми BEPS, які підписала Україна в рамках Євроінтеграції, не може бути менше за 15%. Оскільки, зазначені вимоги покликані забезпечити здорову конкуренцію на європейських ринках, а також запобігти виведенню грошей в офшори. Автори податкової реформи в Україні обґрунтовують, що ставка ПДВ на рівні 10% для України є реальною через схеми з відшкодуванням ПДВ, торгівлею податковим кредитом та ін.

Пропонується також зменшити до 10% ставку ПДФО, при цьому заборонити використовувати ФОПів у ролі найманих працівників. Спрощена система оподаткування підлягатиме жорсткому контролю з боку податкових органів.

Знижені ставки податків, пропонується компенсувати кількома нововведеннями:

- впровадити податок на зняття готівки (менше 10%);
- підняти ставку військового збору з 1,5% до 3%;
- надати податковим органам доступ до рахунків платників податків (юридичних осіб);
- підвищити ставки акцизного, екологічний податків та ренти на видобуток сировини.

На нашу думку, суттєве зменшення розміру ставок податків призведе до ще більшого зростання бюджетного дефіциту, який у 2022 р. склав 911,1 млрд грн. Проблема полягає не у розмірі ставок податків, а

у взаємовідносинах платників податків з податковими органами так, як існує велика недовіра до цього інституту влади, аналогічно із судами, правоохоронними та дозвільними органами.

Міжнародний валютний фонд уклав з Україною нову велику кредитну угоду на довгостроковий період (на 2023–2027 рр.). Країна отримає від МВФ не лише моніторингову програму з переліком дій, але і солідну фінансову допомогу в розмірі більше 15,6 млрд дол протягом наступних 4 років, з яких у 2023 році наша країна зможе отримати близько 4,5 млрд доларів. Для цього наша країна повинна виконати ряд вимог, які окреслені новою програмою розширеного фінансування МВФ, а саме:

- умови фінансової підтримки;
- етапи нової програми;
- важливі вимоги та стан державних фінансів;
- в очікуванні швидких змін.

В «Умовах фінансової підтримки» ключовим завданням для України в частині податкової політики є пильне стеження за своїми фінансами та уникнення значних змін податкового законодавства під час війни [10].

«Етапи нової програми» передбачають два етапи. Перший етап нової програми триватиме протягом перших 12–18 місяців, який націлений на зміцнення фіскальної, зовнішньої, цінової та фінансової стабільності. В частині фіскальної стабільності передбачається максимальна мобілізація бюджетних доходів, зокрема податкових у зв'язку з чим Україна зобов'язується уникати будь-яких рішень, які можуть призвести до зниження податкових надходжень. Також уряд України повинен працювати над покращенням ефективності збору податків та посилення контролю за їх сплатою.

Другий етап програми передбачає «структурні реформи для закріплення макроекономічної стабільності, підтримки відновлення та ранньої післявоєнної реконструкції, підвищення стійкості та вищих темпів довгострокового зростання, в тому числі в контексті цілей вступу України до ЄС» [11]. Щодо фіскальної політики, то тут увага буде «зосереджена на критично важливих структурних реформах для закріплення середньострокових доходів через реалізацію національної стратегії доходів, а також на посиленні управління державними фінансами та впровадженні реформ управління державними інвестиціями для підтримки післявоєнної відбудови» [11].

Серед «Важливих вимог» на першому місці виділена боротьба з корупцією, яка нікуди не зникла під час війни. Станом на 31.01.2023 р., які опублікувало Transparency International Україна за індексом сприйняття корупції знаходиться на 116 місці зі 180 країн. Громадяни нашої країни отримують багато повідомлень про корупцію (останні гучні повідомлення про корупцію щодо закупівель під час війни, корупційні схеми у податковій, митній, судовій, правоохоронній та інших системах), але часто до корупціонерів не застосовують жодної відповідальності.

Щоб реформувати податкову політику важливо оцінити наскільки діюча є ефективною. Перш, ніж давати оцінку ефективності податкової політики доречно зупинитися на сутності самого поняття «ефективність». У економічній літературі основну увагу приділено питанням оцінки економічної ефективності виробництва, діяльності підприємства, управління тощо.

Досить часто у економічній літературі домінує тотожність понять «ефективність» та «результативність», що ускладнює процес їх дослідження. Поняття «результативність» в основному пов'язане з визначенням ступеню досягнення поставлених цілей тобто визначає досягнення певного результату (ефекту), а ефективність – вартість такого досягнення. За змістом поняття ефективність пов'язане, по-перше, з результативністю роботи чи дії, по-друге, з економічністю, тобто мінімальним обсягом витрат цієї роботи чи дії.

Поряд з цим, відомий американський вчений П. Друкер обґрунтовує необхідність чіткого вирізнення понять ефективності, дієвості (результативності) та економічності; два останні поняття він позиціонує складовими частинами загального поняття ефективності [12].

Поняття ефективність походить з латинської (*effectus*), що переводиться як виконання, дія. Аналогічні переклади можна знайти у словникових джерелах. У Англо-українському тлумачному словнику економічної лексики наводиться переклад терміну «*effectiveness*», який визначається як показник, що характеризує здійснення правильних заходів [13].

На подвійну особливість трактування терміну в англійській мові звернув увагу В. Андрущенко. Під першим англійським терміном він розуміє функціональну ефективність, а під другим – її економічну інтерпретацію [14]

Англійський економіст Д. Рікардо, а пізніше американський інженер з ефективності й теоретик бізнесу Г. Емерсон, американські вчені К.Р. Макконелл і С.Л. Брю, українські – С.В. Мочерний, В.Г. Андрійчук [15; 16], поняття «ефективність» визначають як відношення ефекту (результату) до витрат або ресурсів, які були витрачені на отримання цього ефекту. Деякі вчені розглядаючи питання ефективності того чи іншого виду діяльності дотримуються адекватності досягнутих в процесі її здійснення результатів окресленій меті, ступінь наближення результатів до мети з врахуванням трудових, матеріальних та фінансових ресурсів. Такий підхід визначення ефективності характерний для виробничих структур, а для податкової політики має бути дещо інший підхід так, як ефективна податкова політика має забезпечувати фінансові інтереси держави у надходженні податків і зборів і при цьому не порушувати права платників податків. Отже, оцінка ефективності державної податкової політики має здійснюватися за ступенем виконання державою покладених на неї функцій, а саме – виконання державного бюджету країни.

Оцінка ефективності податкової політики розглядається фахівцями в різних галузях науки (соціології, економіки, менеджменту) та під різними кутами зору.

Звідси, мета оцінювання ефективності податкової політики, залежить від належності до відповідної сфери. До прикладу, для соціальної сфери – це дослідження впливу відповідної діючої в Україні моделі податкової політики на рівень соціального розвитку; для економічної сфери – дослідження впливу відповідної моделі оподаткування на бізнес-процеси та економічну поведінку.

Враховуючи те, що фіскальна функція податків є первинною, яка полягає у формуванні й мобілізації фінансових ресурсів держави доцільно розглянути систему показників, які характеризують фіскальну ефективність податкової політики. У цьому контексті необхідно зазначити, що дослідження фіскальної ефективності податкової політики можна розглядати на макро та мікрорівнях, однак підхід до розрахунку показників відрізняється набором вихідних даних. При розрахунку кількісних і якісних показників ефективності податкової політики на макрорівні використовують макроекономічні показники як обсяг номінального, реального ВВП, зведеного бюджету України,

діяльності органів ДПС України тощо. При формуванні системи показників фіскальної ефективності податків на мікрорівні – дані суб'єктів господарювання.

Критерії оцінювання та показники фіскальної ефективності податкової політики досить глибоко досліджені та описані у економічній науковій літературі. До показників (коефіцієнтів) фіскальної ефективності податкової політики належать: Частка або рівень концентрації податкових надходжень в доходах зведеного бюджету; Частка або Коефіцієнт покриття податковими надходженнями витрат Зведеного бюджету; Коефіцієнт збирання податків; Коефіцієнт своєчасності сплати податків; Коефіцієнт якості сплати податків; Рівень оподаткування економіки; Рівень втрат доходів Зведеного бюджету від пільгового оподаткування; Індикатори фіскальної ефективності податкової політики; Бюджетний дефіцит та ін. Крім того з метою поглибленого аналізу можна аналізувати фіскальну ефективність окремо взятого податку. Переважно більшість цих показників ми проаналізували та зробили відповідні висновки.

Аналогічно до показників фіскальної ефективності досліджені критерії та показники соціальної (коефіцієнт соціальної віддачі податків, рівень бідності та ін.) та економічної (витрати на адміністрування податків, індекс економічної свободи, індекс інноваційного розвитку, податкове навантаження, рівень офшоризації економіки, ступінь тиску на бізнес з боку податкових органів та ін.) податкової політики.

Якщо вплив ефективності податкової політики можна підрахувати в сферах соціології, економіки, то у такій сфері як управління (менеджменту) спеціальні показники розрахунку відсутні, тут доречно застосовувати певні критерії оцінки. До прикладу у сфері управління дослідження ефективності податкової політики здійснюється безперервно на усіх етапах формування та реалізації державної політики від формування мети до отримання результату. Провідними суб'єктами втілення податкової політики в Україні на рівні центральних органів виконавчої влади є Міністерство фінансів та ДПС України. На думку, Д.В. Журавльова, оцінку діяльності центральних органів виконавчої влади необхідно здійснювати на підставі таких критеріїв:

- дієвість виконання поставлених завдань;
- належний рівень нормативно-правового забезпечення;

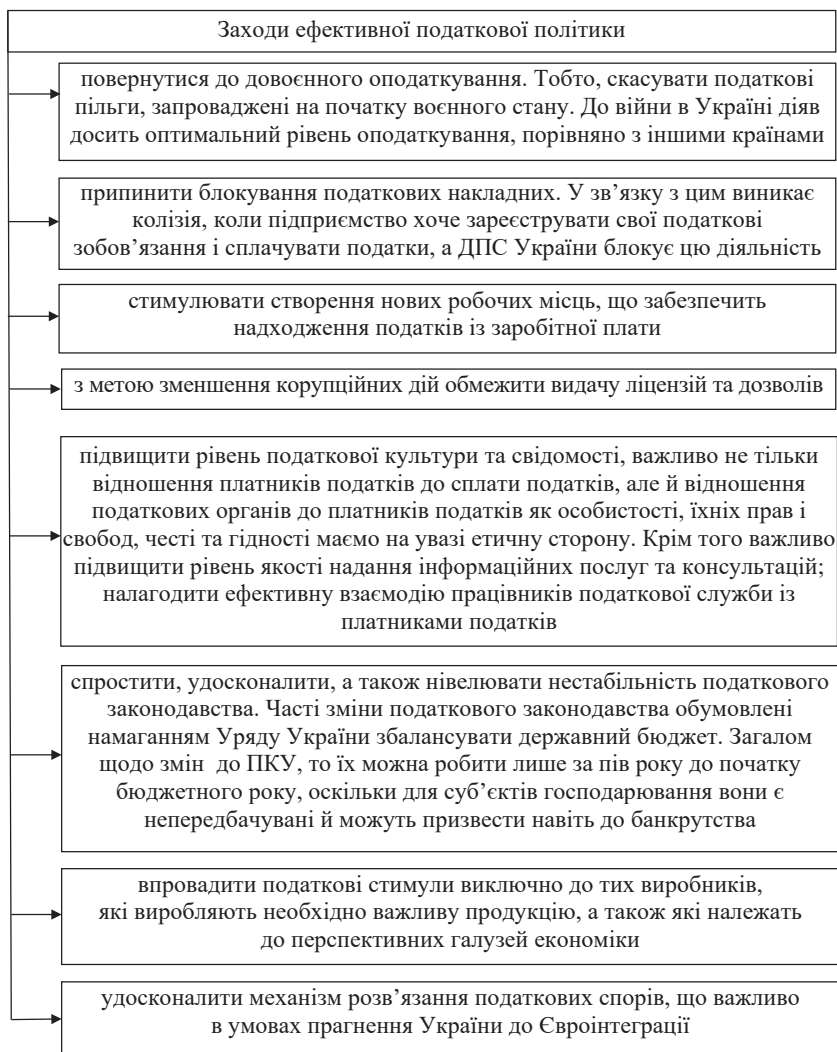


Рис. 6. Заходи підтримки бізнесу в умовах військового стану

- достатність фінансування;
- модернізація організаційної структури;
- стабільність політичної системи;
- високий професійний рівень кадрового забезпечення;
- стимулювання праці державних службовців;
- взаємозв'язок центральних органів виконавчої влади з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та громадськістю [17, с. 36].

Отримані результати на підставі аналізу щодо ефективності соціальної, економічної та фіскальної податкової політики є основою для прийняття управлінських рішень відносно вироблення стратегічної податкової політики держави.

Враховуючи вищенаведене та зважаючи на те, що війна ще не закінчилася, на даний час доречно стимулювати економіку України ефективною податковою політикою. З цією метою пропонуємо запровадити заходи, які б дозволи у цей важкий час підтримати український бізнес (рис. 6).

Запропоновані заходи щодо здійснення ефективної податкової політики дозволяють оптимізувати рівень оподаткування, зменшити протиріччя між платниками податків та податковими органами, збільшити надходження податків до бюджетів всіх рівнів.

#### 4. Висновки

Таким чином, економічний розвиток України та забезпечення виконання державою своїх функцій в умовах воєнного стану напряму залежить від податкової політики.

Податкова політика – це складне і, одночасно, багатогранне поняття, яке поєднує в собі одночасно податки та політику. У науковій літературі та словниках міститься чимало трактувань поняття «податкова політика», але на законодавчому рівні це поняття не закріплено. Крім того мають місце різні позиції вчених щодо мети, цілей та завдань податкової політики. Серед цілей податкової політики виділяють: фіскальну, економічну, міжнародну, соціальну, екологічну. Ми виділили та обґрунтували ще одну ціль податкової політики – це адаптація податкової політики України до норм і правил Європейського Союзу. Оскільки, прагнення України до Європейського Союзу накладають

чимало зобов'язань у всіх сферах діяльності, у тому числі вони стосуються гармонізації українського податкового законодавства до правил та вимог, що діють на території Євросоюзу.

Визначення цілей податкової політики впливає на певну її модель. Світовий досвід виділяє три моделі податкової політики: політику максимальних податків, політику економічного розвитку, політику розумних податків. В умовах воєнного стану в Україні діє тимчасова податкова політика України воєнного стану, яка дещо спрощена і має свої специфічні особливості. Проаналізовано та виявлено, що сучасна податкова політика України має низку проблем, які зводяться до наступних:

- країна знаходиться у стані війни, у зв'язку з чим приймаються заходи щодо зменшення негативного впливу на макроекономічну ситуацію в Україні шляхом внесення змін до Податкового кодексу України. Держава зробила поступки суб'єктам господарювання зменшивши податкове навантаження;

- значна тінізація економіки, яка за підрахунками фахівців становить 30% від обсягу офіційного ВВП;

- корумпованість податкових відносин. Корупційні схеми наскрізь пронизали всі сфери діяльності країни у т.ч. податкову систему України;

- низький рівень податкової культури, який обумовлений незбалансованістю та несправедливим розподілом податкового тягаря, недосконалістю нормативно-законодавчих актів;

- повільна імплементація податкового законодавства до вимог ЄС;

- недовіра до податкових органів.

Тому, на даний час точаться дискусії щодо того як реформувати податкову політику України. Науковці пропонують власні напрацювання щодо реформування податкової політики в умовах воєнного стану.

На нашу думку, щоб реформувати податкову політику важливо оцінити наскільки діюча є ефективною. При цьому необхідно враховувати, що мета оцінювання ефективності податкової політики, залежить від належності до відповідної сфери.

Вважаємо, що на даний час доречно підтримати економіку України ефективною податковою політикою. З цією метою запропоновано не скасовувати податки, а запровадити заходи, які дозволи б у цей важкий час підтримати український бізнес, а саме: повернутися до довоєнного оподаткування; на період воєнного стану припинити блокування податкових



накладних; впровадити податкові стимули виключно до тих виробників, які виробляють необхідно важливу продукцію, а також які належать до перспективних галузей економіки; всіляко стимулювати створення нових робочих місць, що забезпечить надходження податків із заробітної плати; з метою зменшення корупційних дій обмежити видачу ліцензій та дозволів; підвищити рівень податкової культури та свідомості; спростити, удосконалити, а також нівелювати нестабільність податкового законодавства; удосконалити механізм розв'язання податкових спорів, що важливо в умовах прагнення України до Євроінтеграції.

### Список літератури:

1. Lexicon of Terms and Concepts in Public Administration, Public Policy and Political Science / Compiled, selected and edited by S. Badger, M. Bejzuc, S. Christianson a. o. Kyiv : Osnovy Publishers, 1994. 442 p.
2. Ланг Й. Проект кодексу податкових законів для країн Східної Європи. Бонн : Федеральне міністерство фінансів, 1993. 464 с.
3. Податковий кодекс України. URL: [https://ips.ligazakon.net/document/T10\\_2755](https://ips.ligazakon.net/document/T10_2755)
4. Доходи зведеного бюджету України. Міністерство фінансів України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/2022/>
5. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України: теорія та практика : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2003. 580 с.
6. Господарський кодекс України. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T030436>
7. Податкова політика. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/tax-policy>
8. Концепція ліберальної податкової реформи. URL: <https://drive.google.com/file/d/1sopOFRQfvvPNEiQNa2JY6s-uFABnsl5u/view?pli=1>
9. Виговська Л. 10-10-10: яку податкову реформу пропонують урядовці та чи проголосують за неї депутати. URL: <https://suspilne.media/275150-10-10-10-aku-podatkovu-reformu-proponuut-uradovci-ta-ci-progolosuut-za-nei-deputati/>
10. Слуцький Б. Подушка фінансової безпеки: що має зробити Україна для виконання нової програми з МВФ. URL: <https://www.unian.ua/economics/finance/podushka-finansovoji-bezpeki-shcho-maye-zrobiti-ukrajina-dlya-vikonannya-novoji-programi-z-mvf-12197925.html>
11. Котенський А. Рада директорів МВФ схвалила кредитну програму Україні на 15,6 мільярдів дол. URL: <https://portal.lviv.ua/news/2023/04/01/rada-dyrektoriv-mvf-skhvalyla-kredytnu-prohramu-ukraini-na-15-6-miliardiv>
12. Климченко К. В. Оцінка ефективності та результативності науково-дослідної роботи в Україні. URL: [http://npndfi.org.ua/docs/NP\\_20\\_02\\_110\\_uk.pdf](http://npndfi.org.ua/docs/NP_20_02_110_uk.pdf)
13. Яковенко Р. В. Тлумачний англо-український словник економічних термінів з елементами теорії та проблематики. Дидактичний довідник. Вид. 2-ге, випр. Кіровоград : видавець Лисенко В.Ф., 2015. 130 с.

14. Андрущенко В. А. Ефективність адміністрування податків за критеріями Світового банку / Міжнародне співробітництво України в сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів: матеріали науково-практичної конференції (Ірпінь, 23 жовтня 2009 р.). Ірпінь, 2009. 418 с.

15. Мочерний С. В. Основи економічних знань. Київ : Академія, 2000. 303 с.

16. Андрійчук В. Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз : монографія. Вид. 2-е, без змін. Київ : КНЕУ, 2006. 292 с.

17. Журавльов Д. В. Критерії ефективності діяльності центральних органів виконавчої влади України. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія : Юридична*. 2012. № 2(2). С. 30–38.

### References:

1. Badger S. (1994). *Lexicon of Terms and Concepts in Public Administration, Public Policy and Political Science* [Lexicon of Terms and Concepts in Public Administration, Public Policy and Political Science]. Compiled, selected and edited by, M. Bejzuk, S. Christianson. Kyiv: Osnovy Publishers.

2. Lanh Y. (1993). *Proekt kodeksu podatkovykh zakoniv dlia krain Skhidnoi Yevropy* [Draft code of tax laws for the countries of East Europe]. Bonn: Federalne ministerstvo finansiv.

3. *Podatkovi kodeks Ukrainy* [Tax code of Ukraine]. Available at: [https://ips.ligazakon.net/document/T10\\_2755](https://ips.ligazakon.net/document/T10_2755) (accessed September 9, 2023).

4. *Dokhody zvedenoho biudzhetu Ukrainy*. Ministerstvo finansiv Ukrainy. Available at: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/2022/> (accessed September 9, 2023).

5. Ohon Ts. H. (2003). *Dokhody biudzhetu Ukrainy: teoriia ta praktyka* [Revenues of the budget of Ukraine theory and practice: monograph]. Kyiv: Kyiv. nats. torh.-ekon. un-t. (in Ukrainian)

6. *Hospodarskyi kodeks Ukrainy* [Economic code of Ukraine]. Available at: <https://ips.ligazakon.net/document/T030436> (accessed September 9, 2023).

7. *Podatkova polityka*. Ministerstvo finansiv Ukrainy [Tax policy. Ministry of finance]. Available at: <https://mof.gov.ua/uk/tax-policy> (accessed September 9, 2023).

8. *Kontsepsiia liberalnoi podatkovoi reformy*. Available at: <https://drive.google.com/file/d/1sopOFRQfvvPNEiQNa2JY6s-uFABnsl5u/view?pli=1> (accessed September 9, 2023).

9. Vyhovska L. 10-10-10: yaku podatkovu reformu proponuiut uriadovtsi ta chy proholosuiut za nei deputaty [10-10-10: What tax reform is proposed by the government and whether MPs will vote for it]. Available at: <https://suspilne.media/275150-10-10-10-aku-podatkovu-reformu-proponuut-uradovci-ta-ci-progolosuut-za-nei-deputati/> (accessed September 9, 2023).

10. Slutskiy B. *Podushka finansovoi bezpeky: shcho maie zrobyty Ukraina dlia vykonannya novoi prohramy z MVF* [Financial security cushion: what Ukraine should do to implement the new program with the IMF]. Available at: <https://www.unian.ua/economics/finance/podushka-finansovoi-bezpeki->

shcho-maye-zrobiti-ukrajina-dlya-vikonannya-novoji-programi-z-mvf-12197925.html (accessed September 9, 2023).

11. Kotenskyi A. Rada dyrektoriv MVF skhvalyla kredytnu prohramu Ukraini na 15,6 miliardiv dol [The IMF Board of Directors approved a loan program for Ukraine worth 15.6 billion dollars]. Available at: <https://portal.lviv.ua/news/2023/04/01/rada-dyrektoriv-mvf-skhvalyla-kredytnu-prohramu-ukraini-na-15-6-miliardiv> (accessed September 9, 2023).

12. Klymenko K. V. (2020). Assessment of the efficiency and effectiveness of research and development in Ukraine [Otsinka efektyvnosti ta rezultatyvnosti naukovo-doslidnoi roboty v Ukraini]. Available at: [http://npndfi.org.ua/docs/NP\\_20\\_02\\_110\\_uk.pdf](http://npndfi.org.ua/docs/NP_20_02_110_uk.pdf) (accessed September 9, 2023).

13. Yakovenko R. V. (2015). Tlumachnyi anhlo-ukrainskyi slovnyk ekonomichnykh terminiv z elementamy teorii ta problematyky. Dydaktychnyi dovidnyk. Vyd. 2–he, vypr. [Explanatory English-Ukrainian dictionary of economic terms with elements of theory and issues. Didactic reference book. 2nd ed.]. Kirovohrad: Vydavnytstvo Lysenko V. F. (in Ukrainian)

14. Andrushchenko V. A. (2009). Efektyvnist administruvannya podatkov za kryteriiamy Svitovoho banku [Efficiency of tax administration according to the World Bank criteria]. Mizhnarodne spivrobitnytstvo Ukrainy v sferi opodatkuvannya. Reformuvannya podatkovoi sluzhby Ukrainy vidpovidno do yevropeyskykh standartiv: materialy naukovo-praktychnoi konferentsii (Irpın, 23 October 23, 2009). Irpin. (in Ukrainian)

15. Mochernyi S. V. (2000). Osnovy ekonomichnykh znan [Fundamentals of economic knowledge]. Kyiv: Academia. (in Ukrainian)

16. Andriichuk V. H. (2006). Efektyvnist diialnosti ahrarynykh pidpriemstv: teoriia, metodyka, analiz: monohrafiia [Efficiency of agricultural enterprises: theory, methodology, analysis]. Vyd. 2-e, bez zmin. Kyiv: KNEU. (in Ukrainian)

17. Zhuravlov D. V. (2012). Kryterii efektyvnosti diialnosti tsentralnykh orhaniv vykonavchoi vlady Ukrainy [Criteria of efficiency of the central executive authorities of Ukraine]. *Naukovyi visnyk Lvivskoho derzhavnoho universytetu vnutrishnikh sprav. Seriia: Yurydychna*, no. 2(2), pp. 30–38. (in Ukrainian)