

DOI: 10.55643/fcaptp.2.55.2024.4320

**Валентина Антоненко**

к.е.н., доцент кафедри управління і фінансово-економічної безпеки, ДВНЗ Донецький національний технічний університет, Луцьк, Україна;  
email: [valentya.antonenko@donntu.edu.ua](mailto:valentya.antonenko@donntu.edu.ua)  
ORCID: [0000-0002-8220-5813](https://orcid.org/0000-0002-8220-5813)  
(Corresponding author)

**Ярослав Ляшок**

д.е.н., професор, ректор, ДВНЗ Донецький національний технічний університет, Луцьк, Україна;  
ORCID: [0000-0002-7643-8485](https://orcid.org/0000-0002-7643-8485)

**Ольга Попова**

д.е.н., професор, завідувачка кафедри управління і фінансово-економічної безпеки, ДВНЗ Донецький національний технічний університет, Луцьк, Україна;  
ORCID: [0000-0002-9093-5912](https://orcid.org/0000-0002-9093-5912)

**Леонід Катранжи**

к.е.н., доцент кафедри управління і фінансово-економічної безпеки, ДВНЗ Донецький національний технічний університет, Луцьк, Україна;  
ORCID: [0000-0002-1723-3498](https://orcid.org/0000-0002-1723-3498)

**Наталія Ляшок**

к.е.н., доцент кафедри управління і фінансово-економічної безпеки, ДВНЗ Донецький національний технічний університет, Луцьк, Україна;  
ORCID: [0000-0002-8053-6176](https://orcid.org/0000-0002-8053-6176)

Received: 23/01/2024

Accepted: 10/04/2024

Published: 30/04/2024

© Copyright  
2024 by the author(s)



This is an Open Access article  
distributed under the terms of the  
[Creative Commons CC-BY 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

# УПРАВЛІННЯ ПОДАТКАМИ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ, ДІЄВОСТІ ТА СПРАВЕДЛИВОСТІ: ПЕРСПЕКТИВИ РЕФОРМУВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

## АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена оподаткуванню в Україні – актуальній темі, яка є надто важливою за умов сучасних форс-мажорів, із якими зіткнулася країна під час російсько-української війни та враховуючи виклики її поствоєнного відновлення. Метою дослідження є конструктивно-критичний аналіз публікацій із податкової тематики, формулювання й обґрунтування власних авторських позицій щодо реформування податкового менеджменту та їх конкретизація в контексті забезпечення ефективності, дієвості й справедливості в оподаткуванні.

Основними результатами дослідження є: структурована оцінка актуальних публікацій із податкової тематики українських та зарубіжних учених; визначення проблем, наявних у системі оподаткування в Україні, та обґрунтування авторських підходів і практичних шляхів їх вирішення; критичне переосмислення сутності категорій ефективності, дієвості та справедливості в контексті їх імплементації в систему оподаткування; розробка критеріїв оцінки ефективності й дієвості податкового менеджменту; пропозиції щодо застосування стимулюючих і соціальних податкових пільг задля активізації економічного розвитку та справедливості в податковій сфері.

Автори відстоюють позицію, згідно з якою податкові відносини між державою та платниками податків мають бути врегульовані через установаження паритету їхніх фінансових інтересів, що вимагає більшої уваги до платників податків. Тому в роботі розглянуті системи державного й корпоративного податкового менеджменту та окреслена їх взаємодія. Головною тезою при цьому є забезпечення односпрямованості фіскальних інтересів держави та фінансових інтересів платників податків.

У цьому контексті проведено аналіз податку на прибуток і податку на виведений капітал, визначено їхні переваги та недоліки, на основі чого розроблено компромісний варіант регресивного оподаткування прибутку та запропоновані відповідні факторні моделі.

Також досліджене податкове навантаження на фізичних осіб у комплексі прямого й непрямого оподаткування, доведено актуальність дії закону Енгеля, запропоновано конкретний варіант відновлення податкової справедливості для фізичних осіб. Означена справедливість пов'язується з упровадженням прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб; але, аби не повторювати хибний досвід податкової прогресії, який Україна здобула на початку формування власної податкової системи, – ця прогресія має бути повільною, а «стрибки» податкових ставок – не завищеними.

Ця стаття буде цікавою для науковців і практиків, що переймаються проблемами оподаткування.

**Ключові слова:** оподаткування, податкова політика, податковий менеджмент, податкова система, ефективність оподаткування, дієвість оподаткування, справедливість оподаткування, реформування

**JEL Класифікація:** G28, G32, G38, H2, H3

## ВСТУП

Податки як один з основних інструментів державного регулювання економічного й соціального розвитку суспільства здавна використовують для здійснення впливу на об'єкти такого регулювання. Останні змінювалися з часом, залежно від тих умов і ситуацій, які були в країні, та які цілі ставила держава. Доречно дати посилання на публікацію турецьких науковців, у якій стверджується, що фіскальна політика має більший регуляторний вплив на об'єкти регулювання, ніж грошово-монетарна: для економічного зростання перша має значення й у короткостроковій, і в довгостроковій перспективі, тоді як друга – тільки позитивний короткостроковий вплив [1, с. 403].

Україна має специфічний, свій власний «досвід» формування податкової системи, який, на жаль, є як мінімум неефективним, ба більше – фактично негативним. Основні причини цього: відсутність практичного досвіду збирання податків у перші роки незалежності держави; прагнення влади якнайкраще сформувати державний бюджет шляхом збільшення податкового навантаження до неприпустимих меж, спотворена податкова мораль і культура в суспільстві, низька ефективність фіскального контролю в країні [2]. Податкова система України довоєнного часу – це скопійований у сусідніх держав план дій. Її цілі суттєво не коригувалися, а ключовим показником був рівень наповнення бюджету, незважаючи на стан та умови соціально-економічного розвитку. Майже ідентичне відтворення сформованих у невизначеності умов оподаткування без урахування ключових факторів впливу призвело до тривалих дисбалансів у державних фінансах та економічному розвитку [4, 3, с. 358-359].

Попри те, що держава з часом активно вдосконалювала сферу оподаткування в країні, ці чинники, що спотворюють її, не були подолані і зазначені проблеми залишаються й досі. Крім того, до наявних проблем додаються ще й нові, пов'язані із сучасною українською реальністю, а саме з російсько-українською війною. Після повномасштабного воєнного вторгнення російської федерації в Україну Президент України В. Зеленський доручив Урядові максимально послабити податки на період війни та розробити податкову модель для післявоєнної розбудови країни. Уже 15 березня 2022 р., через 20 днів після початку цього вторгнення, Президент підписав Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» [4] (Податковий кодекс України [5]), який ураховував нові умови та врегулював зазначені норми.

В Україні, з огляду на воєнний стан і форс-мажорні умови перебігу економічного й соціального розвитку, оподаткування як певне відбиття цього форс-мажору також суттєво змінилося під тиском зазначених об'єктивних реалій. По-перше, проблеми, пов'язані з війною рф проти нашої держави, негативно впливають на податкові надходження до бюджету з причин закриття чи невдалої релокації деяких вітчизняних підприємств і зменшення чи втрати доходів населення. По-друге, є й зворотний вплив: відсутність або брак фінансових ресурсів держави болісно відбиваються на можливості стимулювання й підтримки вітчизняного бізнесу та забезпечення соціального захисту населення. З подібними проблемами стикалися й інші країни, які свого часу потерпали від негативних фінансових наслідків усіх війн, але віднайшли шляхи їх успішного подолання [6; с. 16-37]. Додамо ще й по-третє: Україні зараз необхідно шукати й активно відкривати внутрішні джерела фінансування власних потреб, у чому зацікавлені й українська держава (бо без фінансової безпеки / незалежності країни немає й системної національної безпеки / незалежності), і численні зарубіжні суб'єкти фінансової допомоги Україні [7].

Головною актуальною метою української держави, звісно, є військово-оборонні потреби та фінансова підтримка від зарубіжних партнерів; але, попри це, активізація внутрішніх фінансових можливостей і зараз, а особливо – після перемоги України у війні, – стане головним пріоритетом у розбудові та відновленні нашої країни. Так, 21 квітня 2022 р. Указом Президента України «Питання Національної ради з відновлення України від наслідків війни» [8] було створено відповідний державний орган, основним завданням якого є післявоєнне відновлення та розвиток України. А в липні 2022 р. розроблений План відновлення України, у якому зокрема передбачено лібералізацію податкової системи з метою створення стимулів для підприємницької діяльності й прискорення економічного зростання та розробку узгодженої концепції трансформації податкової системи України в поствоєнний період [9].

Тому пошук шляхів для формування концепції трансформації податкової системи України в поствоєнний період має відбуватися вже зараз, що об'єктивно викликало зростання кількості публікацій на відповідну тематику. Комплексне дослідження впливу війни на економіку України та стратегій її поствоєнного економічного розвитку зроблено в [7; 10] Додамо, що форс-мажорний фінансовий стан, у якому зараз перебуває Україна, вимагає від науковців конкретних і обґрунтованих пропозицій, а від влади – рішучих і невідкладних реформаторських дій.

## ОГЛЯД ЛІТЕРАТУРИ

Для формування наукового підґрунтя дослідження податків на першому етапі здійснимо пошук публікацій за податковою тематикою. Зазначимо при цьому, що для розгляду ми добираємо публікації, які стосуються й податкової системи в цілому, і окремих конкретних податків. Пояснення такого рішення: по-перше, податки існують у системі та мають між собою внутрісистемний зв'язок, а в податковій системі проявляється ефект синергії, тобто зміна / реформування будь-якого податку може впливати на функціонування інших податків та обов'язково впливатиме на податкову систему в цілому. По-друге, важливішими є не податкові доходи для держави чи податкові платежі для платників податків за окремим конкретним податком, а сумарні податкові доходи чи податкові платежі за всіма податками, – саме це відповідає інтересам держави та платників податків відповідно.

На другому етапі здійснимо контент-аналіз відібраних публікацій, указавши при цьому на основні напрями та результати вчених-попередників, а також зосередивши увагу на ключових аспектах їхніх розробок, які цікаві в контексті обраної нами теми та на яких можна базувати наше дослідження. Зважаючи на унікальну фінансову (як сформульовано вище – форс-мажорну) ситуацію в Україні та на предмет цього дослідження: систему оподаткування саме в цій країні, – вважаємо за доцільне, по-перше, аналізувати наукові розробки зарубіжних і вітчизняних учених, з урахуванням їхньої обізнаності щодо українських фінансових і податкових реалій, які є унікальними з огляду на історію українського оподаткування та на фінансові наслідки сучасної російсько-української війни; по-друге, віднайти й оцінити можливості впровадження зарубіжного податкового досвіду в Україні. Тому результати контент-аналізу наукових публікацій про оподаткування зібрано у дві групи: досвід і перспективи оподаткування в Україні (Табл. 1) та в інших країнах (Табл. 2).

Таблиця 1. Контент-аналіз наукових позицій щодо розвитку оподаткування в Україні.

| Автори / джерело                         | Стисло: основні ідеї / результати дослідження                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Коментар                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Лушко С. М., Ченюк Т. І. [11]            | Увага науковців зацентрована на персональному податковому менеджменті (фізичних осіб); визначені його суб'єкти, об'єкт, мета, методи й інструменти, етапи та блоки.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Робота є унікальною, бо тема «не має достатнього висвітлення у сучасній вітчизняній науковій літературі», [с. 64]). Досліджується оподаткування фізичних осіб-підприємців, але не згадується про самозайнятих осіб. Є певне ігнорування (невикористання) авторами основ податкової теорії, а персональний податковий менеджмент подається в прикладному аспекті.                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Андрієнко К., Артюх О. [12]              | Присвячено виявленню та вирішенню проблем податкової системи України, зокрема наголошено на переважній фіскального характеру податків та нерівномірному розподілі податкового навантаження.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Слушною є теза про те, що «ефективність податкової реформи залежить від встановлення надійних і довірчих відносин між державою та платником податків» [с. 6]. Згадується й про справедливість в оподаткуванні, яка тлумачиться авторами як рівність усіх перед законом, мінімізація податкової дискримінації.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Єфремов А. О. [13]                       | Податкова політика держави розглядається як акумулювання коштів у державному бюджеті, забезпечення розвитку економіки країни та підвищення соціального статусу громадян.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Автор вважає пріоритетним саме фіскальне спрямування державної податкової політики, для чого, власне, й формує певний перелік пропонованих заходів. Не розглядає ні стимулювання розвитку економіки, ані соціальні питання громадян.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Pardal P., Hurnyak I., Kordonska A. [14] | Основна теза зводиться до функціонування в Україні зомбі-бізнесу (суб'єктів малого підприємництва, які в умовах недосконалої інституційного середовища використовуються для зменшення податкового навантаження великих компаній), до його ризиків та економічних наслідків.                                                                                                                                                                                                                                                             | Означена в роботі проблема дійсно існує, і з твердженням авторів треба погодитися. Для України давно назріла необхідність зміни системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва, а варіанти його заміни є чи не найбільш дискусійними серед усіх зацікавлених осіб.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Волохова І. С. [15]                      | Проблеми в оподаткуванні доходів фізичних осіб: бідність і висока диференціація доходів населення (доводиться кривими Лоренца в 2016-2021 рр.), висока частка оплати праці в доходах, низькі пасивні та великі тіньові доходи, значні втрати бюджету через неефективне оподаткування доходів фізичних осіб. Їх вирішення зводиться до задіяння невикористаних можливостей регулюючого ефекту податку через пропорційне оподаткування доходів фізичних осіб, що дозволить реалізувати принцип справедливості оподаткування цим податком. | Підтримуємо ідею щодо пропорційного оподаткування доходів фізичних осіб, що доводить дослідження переваг і недоліків пропорції та прогресії оподаткування. Перехід до прогресії має бути поступовим: «доречно запроваджувати одну додаткову шкалу оподаткування кожні п'ять років» [с. 9], із чим також варто погодитися. Для детінізації економіки слушною є ідея про обов'язкове декларування всіма громадянами всіх одержаних доходів для виявлення нелегальних доходів від трудової діяльності та інших доходів, що наразі не оподатковуються [с. 9]. Але сутність анонсованої в назві статті «результативності податкового регулювання» ніяк не визначається. |

(продовження на наступній сторінці)

Таблиця 1. Продовження

| Автори / джерело                       | Стисло: основні ідеї / результати дослідження                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Коментар                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|----------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Сідельникова Л. П. [16]                | Досліджено фінансову ефективність прямих податків, визначено вплив поведінкових чинників на реалізацію парадигми прямого оподаткування в умовах воєнного стану.                                                                                                                                                                                       | Є згадка про те, що прямі податки мають стимулююче призначення через створення (не)сприятливого фінансового середовища для розвитку ринкових відносин. Поведінкові чинники розглянуті як вплив війни на платників податків, без урахування їхніх економічних інтересів.                                                                                                                                                                                                        |
| Жам О. Ю., Сухер Я. І. [17]            | Головна ідея – заміна податку на прибуток податком на виведений капітал, що стимулюватиме інвестиційну активність, спростить податковий контроль, анулює перенесення збитків на майбутні періоди як штучне зменшення платниками податку на прибуток, але в короткостроковій перспективі вимагатиме компенсації втрат бюджетних доходів                | Для України є надто важливим запровадження податку на виведений капітал, який сприятиме позитивній інвестиційній ситуації в країні, бо нерозподілений прибуток підприємств як джерело фінансування інвестицій не виступатиме об'єктом оподаткування [с. 13-14], хоча позитивні наслідки його впровадження проявляться не в короткостроковій, а в довгостроковій перспективі.                                                                                                   |
| Якушко І. [18]                         | Мета – поглиблення теоретичних положень формування та реалізації фінансової політики держави як складової системи державного регулювання економіки; визначено її принципи, функції і види.                                                                                                                                                            | Податкову політику держави класифіковано на дискреційну (яка включає стимулюючу й стримуючу) та автоматичну (недискреційну). Дослідження має дещо теоретичний аспект: бракує оцінки фінансової політики в Україні та шляхів її вдосконалення.                                                                                                                                                                                                                                  |
| Скаска О., Могила І.Л. [19]            | Мета – систематизувати теоретичні підходи в частині побудови державної податкової політики та податкової політики підприємств і напрацювати механізми податкового регулювання. Обстоюється необхідність прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб.                                                                                            | Зроблена спроба відокремити податкову політику держави від податкової політики підприємств. Але тлумачення принципу ефективності податкової політики (не вказано, кого саме) зводиться до збирання коштів і ефективного контролю за дотриманням податкових зобов'язань [с. 89], із чим принципово не можна погодитися.                                                                                                                                                         |
| Баранова В. Г., Слатвінська М. О. [20] | Автори присвятили роботу майновому оподаткуванню в Україні, указують на необхідність і напрями його вдосконалення для підвищення його дієвості. Зазначають, що в зарубіжних країнах воно є основним джерелом доходів місцевих бюджетів, вагомим інструментом ефективного використання майна, елементом реалізації принципу соціальної справедливості. | Публікація є своєчасною для України принаймні з двох причин: в умовах бюджетної і фінансової децентралізації та тому, що в країні спостерігається й посилюється диференціація майнового стану громадян. Водночас підкреслимо, що автори тлумачать сутність анонсованої ними в назві статті категорії «дієвість» (щоправда, з посиланням на Словник української мови): «Поняття «дієвість» – ефект дії, межа дійсного корисного впливу (практичної результативності)» [с. 113]. |

Таблиця 2. Контент-аналіз наукових позицій щодо зарубіжних досвіду й перспектив розвитку оподаткування.

| Автори / джерело                                | Стисло: основні ідеї / результати дослідження                                                                                                                                                                                                       | Коментар                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Vu D. H., Pavelkova D., Damborsky M. [21]       | Темою роботи є податкове стимулювання іноземних інвестицій у Чеській Республіці за допомогою податкових пільг, зокрема податкових канікул.                                                                                                          | Як стверджують автори, ці стимули можуть залучити іноземні інвестиції, але не забезпечать реінвестування їхніх прибутків у чеську економіку [с. 10]. Таке стимулювання може бути ефективним для відновлення української економіки, але на нетривалий період.                                                                                        |
| Nursini, N., Tawakkal [22]                      | Досліджується вплив децентралізації бюджетної і фінансової систем на рівень бідності в Індонезії; висновується, що збільшення доходів регіональних органів влади більш ефективно сприяє скороченню бідності, ніж збільшення їхніх загальних витрат. | У контексті впровадження децентралізації в Україні (яка почалася з 2014 року, але не була достатньо успішною) результат цього дослідження є важливим, бо децентралізація не тільки знижує соціально-політичну напругу в суспільстві, а й сприяє подоланню бідності та вирівнюванню доходів громадян.                                                |
| Spyrakakis V., Kotsios S. [23]                  | За даними країн Європи та із застосуванням потужного математичного інструментарію обґрунтовується системність бюджетного коригування (фінансової та видаткової частин), але наголошується, що зміни в оподаткуванні мають певний часовий лаг.       | Податки є елементом бюджетно-податкової політики держави, тому реформування податків забезпечить і бюджетну стійкість держави. Для України надто важливим є часовий лаг (об'єктивне відставання) реакції податкових надходжень бюджету до змін в оподаткуванні, чим довгий час нехтували законодавці й що треба враховувати під час майбутніх змін. |
| Campos-Vazquez R. M., Medina-Cortina E. M. [24] | Розглянуто роль акцизів у стримуванні споживання шкідливих для населення безалкогольних напоїв, чим було вирішено проблему ожиріння в Мексиці.                                                                                                      | Мова йде про регулюючу функцію акцизів. Заслугує на увагу висновок учених про те, що сила такого регулювання зменшується на ринках із більшою конкуренцією (зрозуміло, бо акцизи є частиною ціни товару).                                                                                                                                           |
| Omodero C. O. [25]                              | Досліджено вплив акцизів на стримування обсягів споживання шкідливих товарів (сигарет і алкогольних напоїв), у цій роботі – в Нігерії.                                                                                                              | Доведено, що специфічний акциз, порівняно з ПДВ, у цьому стримуванні відіграє більшу роль; логіка цього відома давно й пов'язана з певною «цінковою нейтральністю» ПДВ як універсального податку, тоді як специфічний акциз збільшує ціну тільки на обмежений перелік товарів.                                                                      |

(продовження на наступній сторінці)

Таблиця 2. Продовження

| Автори / джерело                                                                                       | Стисло: основні ідеї / результати дослідження                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Коментар                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Prochazka P., Cerna I. [26]                                                                            | Дослідження, проведене в країнах Вишеградської четвірки (V4) (Польща, Чеська Республіка, Угорщина та Словаччина), базується на серйозному математичному супроводі та фіксує факт: чим вища ставка податку на прибуток, тим нижча ставка реінвестування [с. 594].                                                                                                                                                                                                                         | Обернена залежність реінвестування прибутку від його оподаткування пов'язана зі стимулюючою функцією цього податку: зменшення податкової ставки збільшує чистий прибуток, а отже, – і його тезавровану частину. Щодо математичного аналізу: складні детальні розрахунки мають сенс за умови високої релевантності офіційної інформації, чого неможливо досягти за наявності тіньової економіки.                                                                                                                                                                                                                            |
| Gaspareniene L., Klietis T., Sivickiene R., Remeikienė R., Endrijaitis M. [27]                         | Дослідження базувалося на даних 28 країн-членів ЄС, має на меті аналіз ролі прямих іноземних інвестицій (ПІІ) та їхнього впливу на податкові надходження. Доведено, що ПІІ й корисні (зростання податкових доходів), і мають негативні наслідки (спотворення конкуренції за умови необґрунтованих пільг для ПІІ). Причому зовнішні ПІІ мають значний стимулюючий вплив на загальні податкові надходження, а вхідні ПІІ – гальмівний вплив.                                               | Отримані результати важливі та актуальні для України, зважаючи на майбутнє відродження її економіки. Ураховуючи досвід країн ЄС, для стимулювання ПІІ в Україні доцільним буде надання відповідних податкових пільг, але зі зваженим обґрунтуванням та на обмежений період, щоб економіка України не стала новим офшором, а на вітчизняних платників податків не перекладався надмірний податковий тягар. Визначено ефект лагу: збільшення інвестицій на 1% призводить через 2 роки до зростання податкових доходів на 0,1%, але в перший рік інвестування 1% інвестицій забезпечує додаткових податків на 0,013% [с. 56]. |
| Andrejovska A., Glova J. [28]                                                                          | Досліджено ПІІ в Словаччину з країн ЄС; йдеться про обережність пільгування ПІІ і що привабливість ПІІ зумовлена не податковими пільгами, а меншими податковими ставками порівняно з країнами походження інвесторів.                                                                                                                                                                                                                                                                     | Слушною є теза про обережність щодо податкового пільгування та необхідність застосування альтернативних стимулів, аби не завдати справедливій конкуренції. Для України це має сенс; конкретні висновки збігаються з такими до роботи [33].                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Simionescu M., Albu L. L. [29]                                                                         | Досліджується вплив стандартної ставки ПДВ на економічне зростання в п'яти країнах ЦСЄ-5 (Болгарія, Чехія, Польща, Угорщина та Румунія). Головна проблема держави – дотримання податкового законодавства платниками податків, тому мета дослідження – вивчення впливу економічних і психологічних чинників на податкову дисципліну.                                                                                                                                                      | Заслужує на увагу таке: непрямі податки є відносно нейтральними щодо рішень про інвестиції та заощадження; диференціація ставок має негативний ефект (вплив на нейтральність і ефективність податків на споживання) [с. 853-854]. Важливо те, що в довгостроковій перспективі зростання ставок ПДВ позитивно впливає на економічне зростання в усіх країнах, але в короткостроковій перспективі – створює проблеми зі збиранням ПДВ та обсягом ВВП [с. 864].                                                                                                                                                               |
| Mate D., Török L., Kiss J. T. [02]                                                                     | Мета роботи – визначення ролі та впливу екологічного оподаткування на проблему викидів вуглекислого газу й збільшення поставок первинної та відновлюваної енергії.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Дослідження є досить репрезентативним, бо виконане за емпіричними даними 139 (!) країн ООН. Із використанням узагальненого методу моделі моментів для прямого та пом'якшувального впливу екологічних податків доведений їхній вплив на екологічні проблеми.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Sadowski A., Misztal A., Owalska M., Ędrzejczak R., Engelseth, P., Bujak A., Skowron-Grabowska B. [31] | Дослідження проведене в Болгарії, Хорватії, Румунії та Словенії Хоча екологічні податки сприяють збереженню довкілля, однак певним чином зменшують добробут у першу чергу малозабезпечених верств населення.                                                                                                                                                                                                                                                                             | Ґрунтовний математичний аналіз завершено якісним експертним висновком про двоїстий характер екологічних податків, із чого випливає необхідність обережного його запровадження та забезпечення відповідної фінансової підтримки бідної частини населення.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Kučerová V. [32]                                                                                       | Досліджено еластичну поведінку споживачів та визначено перелік товарів (продуктів харчування), на які найбільше впливають зміни ставок ПДВ.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Використано первинні дані чеської роздрібної мережі з продажу продуктів харчування. Через цінову еластичність зроблена спроба виявити вплив ПДВ на обсяги продажу / споживання цих товарів, що має бути враховано при змінах податкових ставок.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Mamontova N. A., Havruk N. O. [33]                                                                     | Досліджується категорія «детінізація економіки», її значення та вплив на економічно-соціальні процеси в Україні, класифіковано види й структуровано обсяги ухиляння та уникнення оподаткування за 2022 рік [с. 46].                                                                                                                                                                                                                                                                      | Нам здається обґрунтованим комплексний підхід авторів до проблеми тінізації: зменшення податкового тиску, запозичення зарубіжного досвіду детінізації (США, Великобританії, Франції, Німеччини, Нідерландів), налагодження комунікації та довіри між податковими органами й платниками. У таких напрямках необхідно продовжувати наукові дослідження та практичні розробки.                                                                                                                                                                                                                                                |
| Mamontova N., Vityuk V. [36]                                                                           | Указується на фіскальну неефективність податку на прибуток підприємств, високу складність його адміністрування та необхідність його реформування або заміни іншим податком. Як заміники розглядаються податок на виведений капітал та як альтернатива – податок з обороту. Авторі пишуть, що єдиною можливістю реформування корпоративного оподаткування є впровадження податку з обороту на доповнення до ПДВ з одночасним повним скасуванням податку на прибуток підприємств [с. 135]. | Цікавий досвід Естонії, Північної Македонії, Грузії та Латвії щодо запровадження податку на виведений капітал: протягом 3-5 років від його впровадження податкові надходження суттєво зменшуються [с. 134]; але цей факт не дозволяє твердити про однозначну ефективність чи неефективність цього податку. Складність адміністрування не є причиною відмови від податку. Введення податку з обороту при наявності ПДВ збільшить несправедливість непрямого оподаткування (йдеться про малозабезпечене населення), а скасування податку на прибуток негативно вплине на регулюючі податкові можливості держави.             |

## МЕТА ТА ЗАВДАННЯ

Метою дослідження є: конструктивно-критичний аналіз публікацій із податкової тематики, формулювання й обґрунтування власних авторських позицій щодо реформування податкового менеджменту та їх конкретизація в контексті забезпечення ефективності, дієвості й справедливості в оподаткуванні.

Для досягнення означеної мети необхідно послідовно виконати цілу низку таких завдань: визначити суб'єкти й об'єкти податкового менеджменту держави та платників податків; сформулювати власне бачення сутності категорій ефективності, дієвості та справедливості в контексті їх імплементації в систему оподаткування; розробити критерії оцінки ефективності й дієвості податкового менеджменту для держави й платників; провести аналіз податків на прибуток та на виведений капітал; обґрунтувати компромісний варіант регресивного податку на прибуток; дослідити соціальну справедливість щодо податкового навантаження фізичних осіб прямими й непрямими податками та визначити конкретні напрями його врегулювання через повернення до податкової прогресії в прямому оподаткуванні; розробити пропозиції щодо застосування стимулюючих і соціальних податкових пільг задля активізації економічного розвитку та справедливості в податковій сфері.

## МЕТОДИ

Оподаткування є комплексним системним поняттям, яке в процесі його вивчення має бути досліджене також комплексно й системно. Тому в цій роботі використано комплексний і системний підходи.

Системний підхід дозволяє досліджувати склад податків як елементів податкової системи та внутрісистемні синергійні зв'язки між ними; тобто обумовлює необхідність як об'єкт дослідження обирати не окремий податок, який би він важливий не був, а податкову систему в цілому.

Комплексний підхід передбачає розгляд оподаткування за різними критеріями, з різних позицій, із застосуванням елементів інших наук. Так, різними критеріями ми вважаємо принаймні три: ефективність, дієвість, справедливість. Різними (ба більше – протилежними, а інколи й конфліктними) позиціями є фінансові інтереси двох суб'єктів податкових відносин: держави та платників податків; тому, базуючись на такому комплексі (їхніх інтересів), ми маємо розглядати та враховувати позиції й ставлення до оподаткування обох сторін у цих відносинах. Щодо застосування інших суміжних наук: податкова сфера пов'язана з теорією поведінкової економіки, тому що будь-які рішення в оподаткуванні ухвалюють із огляду на суб'єктивне ставлення до податків тих осіб, які такі рішення ухвалюють; оподаткування за суттю має безпосередній зв'язок із державним бюджетотворенням та з корпоративним фінансовим менеджментом.

Якщо оподаткування зачіпає протилежні інтереси суб'єктів податкових відносин, то їх дослідження корелює з філософським законом єдності та боротьби протилежностей. Єдність полягає в тому, що ці два суб'єкти взаємодіють та не можуть вийти з цих відносин, їх поєднує дохід (чи майно) платника податків, яке оподатковується та розподіляється між ними. Боротьба протилежностей являє собою різні фінансові інтереси цих суб'єктів та відповідно – різне їхнє ставлення до податків. Об'єктивність дії вказаного закону дає підстави вважати об'єктивним явищем існування податкових ухилянь із боку платників податків, навіть існування тіньової економіки саме цим і пояснюється: чим більшою є згадувана протилежність цих інтересів, тим більша й тіньова економіка.

Ознайомлення з науковими публікаціями та їх аналіз у нашому дослідженні базуються на використанні контент-аналізу, а саме публікації – із застосуванням методу групування – згруповані у дві групи: перша група публікацій присвячена податковому досвідові України, друга група – зарубіжному.

Робота присвячена пошукові шляхів, оцінці можливостей та конкретних варіантів реформування оподаткування в Україні. Зважаючи на наявність позитивного податкового досвіду в інших країнах, у роботі використано метод порівняння податкових систем цих країн і України, визначені можливості впровадження цього досвіду в українських умовах. Звісно, для цього застосовані наукові припущення, тому що практичне втілення такого досвіду без його експертного оцінювання може бути не тільки малоефективним, а й шкідливим.

Фінансова наука не існує без кількісних розрахункових підходів, тому в роботі застосовані або розроблені аналітичні формули, які більш наочно дозволяють довести авторські наукові ідеї та їх обґрунтування. Факторне моделювання є найкращим формальним методом оцінки впливового зв'язку податкових чинників і результатів та дозволяє оцінити вплив факторів на досліджувані результуючі показники. Формальне подання авторських ідей із застосуванням факторних моделей використано для оцінювання ефективності й дієвості оподаткування. При розробці факторних моделей застосовано елементи теорії ймовірності.

## РЕЗУЛЬТАТИ

*Узагальнення результатів контент-аналізу в контексті українських податкових реалій і перспектив. Формування основоположних авторських позицій щодо розробки концепцій реформування оподаткування в Україні*

Автори всіх публікацій, які досліджували стан податкової системи України, вказують на наявність серйозних проблем у цій царині та зазначають, що ситуація вимагає якнайскорішого принципового вирішення [12; 13; 15; 18; 20].

Управління податками зазвичай розглядають із державної позиції, воно включає різні елементи податків (об'єкти оподаткування, податкові ставки, пільги тощо) [13; 16; 18]. Такий підхід до податкового менеджменту реалізує його спрямованість на реалізацію фіскальних інтересів держави, що при порушенні / утискові інтересів платників податків однозначно провокує податкові ухиляння та формування тіньової економіки. Особливо обережно необхідно ставитися до збільшення податкових ставок (та принципово – до збільшення податкового навантаження) в кризові періоди. Деякі науковці досліджують саме наслідки неефективної державної податкової політики, концентруючись на тіньовій економіці та шляхах її подолання [15; 33]. У роботі [33] автори пропонують посилення санкцій за порушення законодавства платниками податків. Не заперечуючи принципово застосування примусу та підвищення відповідальності платників, висловимо думку, що в першу чергу треба звернути увагу не на наслідки дій платників (ухиляння від податків), а на першопричини цих дій (нехтування їхніми інтересами). Так, реакція платників на ігнорування їхніх інтересів має об'єктивне продовження: «Оптимізація податкових платежів залежить від тяжкості податкового тягаря і обґрунтованості претензій з боку податкової служби» [35, с. 78]. Отже, рівень тіні в економіці обумовлений тим, що податковий менеджмент як такий часто пов'язаний виключно або ж переважно із фіскальними цілями держави. Іншими словами, тіньова економіка напругу й у значній мірі є об'єктивним наслідком перекосу у фінансових (розподільчих) відносинах на користь держави, тобто превалювання державних інтересів у фіскальній сфері над інтересами платників податків.

Між іншим, про необхідність паритету інтересів держави й платників податків дещо обережно йдеться в [16; 20; 21; 32] і це не завжди супроводжується відповідними конкретними пропозиціями щодо його (паритету) забезпечення. Тому найкращим варіантом у цьому сенсі мав би стати такий, у якому фінансові інтереси держави й платників податків як мінімум зближувалися б або збігалися б.

У зарубіжних країнах більше уваги, ніж в Україні, уряди приділяють підтримці інвестиційної активності платників податків [21; 26-28]. Якщо виходити з того, що державна податкова політика має бути націлена на підтримку розвитку економіки, що сприятиме в майбутньому й зростанню податкових доходів держави, то держава прямо зацікавлена в сприянні інвестиційній активності платників, – це є безперечним висновком, який має вагоме значення та буде використаний нами надалі. Елементи поведінкової економіки простежуються в роботах [16; 20; 28]. Справді, і ставлення суб'єктів до їхніх податкових відносин із контрагентами, і рішення, що ними ухвалюються, у певній мірі залежать від сприймання ними податкових умов, у яких вони перебувають: від їхніх цілей, обізнаності, професійності, схильності до ризику тощо. Але на всі ці суб'єктивні чинники вагомий вплив має об'єктивний – податкове навантаження на платників, яке, власне, і формує їхню поведінку. Від імені держави у відносини з платниками податків вступає податкова служба; тому поведінкова економіка й вимоги комплаєнс-поведінки повинні застосовуватися й до платників податків, і до представників органів контролю. З цього приводу звернімо увагу знову на інтереси зацікавлених осіб, бо їхня поведінка та дотримання ними норм законодавства залежать від реалізації цих інтересів. Але в податкових органах працюють чиновники, інтереси яких не завжди збігаються з державними інтересами, які вони (податківці) мають захищати. Отож, необхідно винайти такі варіанти державного податкового контролю, щоб інтереси податківців наближались до фіскальних державних інтересів. На жаль, така тема не піднімається науковцями, принаймні в досліджуваних нами публікаціях. Для України це є нерозв'язаною на сьогодні проблемою, але надто важливою; це питання варто досліджувати в контексті подолання корупції. Узагальнено можна стверджувати, що корупцію в усіх сферах можна подолати в першу чергу при формуванні превентивних умов з урахуванням інтересів потенційних порушників і корупціонерів, а потім, як додаткові заходи, – і з використанням санкційного тиску.

З позиції системного підходу, податкова система співфункціонує з бюджетною, тому податкову державну політику варто досліджувати в комплексі з бюджетною, що сприяє підвищенню відповідальності державних органів влади та завдяки принципу субсидіарності наближає податкові надходження до споживачів бюджетних видатків [22; 23]. Мова йде про фіскальну й бюджетну децентралізацію, яка має актуальне значення в усіх країнах, особливо в Україні. Це в інший спосіб (не через стягування податків, а через розподіл і використання бюджетних коштів) буде відповідати, але опосередковано, інтересам платників податків. Крім того, задля збалансування доходів і видатків бюджету

більше уваги необхідно зосередити на видатковій частині бюджету, особливо в кризові періоди. Як стверджує старший економіст CASE Україна В. Дубровський, «підняти податки і без того в проблемній економіці – це буде крива Лаффера на негативному схилі й жодних надходжень воно не дасть» [36].

Урахування інтересів платників податків може відбуватися не тільки через регулювання власне оподаткування чи бюджетоутворення (як показано вище), а й за допомогою інших регуляторних інструментів. У цьому випадку, не вдаючись до конкретизації таких інструментів податкової політики, узагальнімо їх до двох груп: дискреційні (стимулюючі й стримуючі) та автоматичні (недискреційні) [18]. При використанні цих інструментів не варто припускати превалювання дискреції над недискреційними варіантами впливу (особливо в українських реаліях), а слід розвивати це комплексно. Треба знову послатися на дещо жорсткий, але справедливий, вислів В. Дубровського, який ми безперечно підтримуємо, про те, що треба «зменшувати дискрецію, бо це зловживання і корупційне, і політичне. Коли у розвинених країнах говорять про дискрецію, це сприймають як гнучкість, здоровий глузд, у нас же інша в цьому сенсі культура. У нас це все працює для того, щоб стягувати з бізнесу або виконувати замовлення – рейдерство, замовлення начальства для того, щоб знищувати конкурентів. Саме на цьому треба зосередитися» [36].

Будь-які дискреційні та недискреційні чинники комплексно впливають на платників податків та на їхні економічні інтереси. У процесі виконання цього дослідження ми ставили питання: що саме є головною фінансовою метою платників податків як суб'єкта податкових відносин та як вимірювати ступінь урахування їхніх інтересів? Відповідей на ці питання в проаналізованих публікаціях не знайдено. Тому це стало одним із завдань нашої роботи.

Якщо навіть не з'ясована мета платників податків, то зрозуміло, чому менше уваги в науці приділяється їхньому податковому менеджменту: підприємств (корпоративний податковий менеджмент) і фізичних осіб (індивідуальний, або персональний, податковий менеджмент).

Деякі елементи корпоративного податкового менеджменту частково, фрагментарно, досліджено в [19], але цього замало. Корпоративний податковий менеджмент інколи розглядають як свого роду незаконні дії з боку платників податків, наприклад: функціонування зомбі-бізнесу [14]. Автори цієї роботи вказують на гальмування економічного розвитку країни через зомбі-бізнес та необхідність зміни оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Висловимося про те, що такий підхід не тільки ігнорує інтереси платників, а більше – пригнічує їх; а потім, як наслідок, платники знаходять шляхи нехтування державними інтересами, що є цілком закономірним. Додамо, що ми в жодному разі не підтримуємо податкових порушень, а, розглядаючи платників як економічні суб'єкти, що мають право себе захищати, відстоюємо необхідність зміни наукової парадигми щодо податкового менеджменту платників податків. На наше переконання, податковий менеджмент платників має враховуватися при формуванні механізму державного менеджменту податків.

Ми вважаємо, що використання платниками будь-яких можливостей, що існують у чинному законодавстві, щодо зменшення свого податкового навантаження – не може розглядатися як негатив, а тільки як елементи їхнього податкового менеджменту (і великих, і малих підприємств). Зміни податкового законодавства мають відбуватися задля скасування таких податкових прогалин та з відновленням важливості інтересів тих, хто саме створює податкові доходи держави. У цьому сенсі в Україні вже проводять офіційну роботу з вивчення відповідного закордонного досвіду, і в першу чергу – польської моделі оподаткування суб'єктів малого підприємництва, яка анонсується як справедлива [36]. З цього приводу висловимося, що запровадження цієї моделі стане можливим не тільки після перемоги України у війні, але й за умови створення адекватного безкорупційного бізнес-середовища, бо диференціація податкових ставок (як це передбачено в польській моделі) об'єктивно спотворює оподаткування та породжує корупційне лобіювання деяких платників податків, а тому про справедливість цього в українських реаліях говорити зарано.

Висновок про недостатню наукову увагу до податкового менеджменту платників стосується й персонального податкового менеджменту, якому присвячено ще менше робіт [11]. Аналіз публікації [11], де ця тема більше розкрита, доводить, що: по-перше, існує окрема, але надто важлива, ланка податкового управління на рівні фізичних осіб; по-друге, фізичні особи як платники податків принципово розділяються на дві групи: наймані працівники, що сплачують податки через податкових агентів і тому мають обмежені можливості щодо управління своїми податками; та інші (підприємці й самозайняті особи), які особисто долучаються до формування своїх доходів, і тому податкове управління для них є актуальним і потрібним.

Відповідно до анонсованих ключових слів, зупинимося на проблемах ефективності, дієвості й справедливості в оподаткуванні. Результати досліджень учених свідчать про таке: ефективність згадана в роботах [13; 16; 19], але при цьому її тлумачать виключно з фіскального погляду держави.

О. Скаско й І.-Л. Могила взагалі ефективність податкової політики примітивно зводять до ефективності податкового контролю [19]. З цим принципово не можна погодитися, тому що: по-перше, контроль – це функція фінансів (так само, як і податків), що обумовлена розподільчою функцією (необхідність контролю є саме наслідком цього розподілу); по-друге, податкова політика, зведена до податкового контролю, свідчить про те, що про врахування інтересів платників податків взагалі не йдеться. Сміливу тезу на цю тему висловлюють автори роботи [39], заперечуючи навіть існування контрольної функції чи підфункції, а вказують на виконання податками тільки двох функцій: фіскальної та регулюючої. Але ми підтверджуємо погодження з прийняттям контрольної функції, бо, як зазначалося, контроль є обов'язковим, хоча б для захисту інтересів зацікавлених осіб – сторін будь-якого розподілу.

До речі, у розділі 4.1 Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів [40], одним із напрямів такого реформування назване підвищення ефективності податкових перевірок. Отож, держава, використовуючи та вдосконалюючи податковий контроль, намагається в такий спосіб посилити захист своїх фіскальних інтересів. Знову ж, треба відзначити й необхідність відповідного захисту й контролю з боку платників.

У [34] йдеться про сумнівну ефективність податку на прибуток та податку на виведений капітал. Автори пояснюють це відповідно високою складністю адміністрування податку на прибуток та затримкою в часі зростання податкових доходів держави при впровадженні податку на виведений капітал. Але ці податки є основними бюджетотворюючими прямими податками, які мають регулятивний вплив на діяльність корпоративних платників, тож відмовлятися від них із вказаними авторами причин не варто.

Водночас, аналіз довів відсутність досліджень ефективності податкового менеджменту платників податків, що є цілком зрозумілим, зважаючи на низький науковий інтерес до цієї теми. Не знайдено жодної (!) публікації про оцінювання ефективності корпоративного або персонального податкового менеджменту. Тому вважаємо доцільним провести дослідження ефективності податкового менеджменту платників податків у нашій роботі, тим паче, що ми відстоюємо позицію щодо паритетності його значення з фіскальним менеджментом держави;

- про дієвість оподаткування автори не пишуть, окрім В. Г. Баранової та М. О. Слатвінської, але ж її сутність вони подають за Словником української мови так: «ефект дії, межа дійсного корисного впливу (практичної результативності)» [20]. Отже, є підстави вважати, що дієвість і ефективність – це різні категорії й ототожнювати їх не варто. Ефективність спрямована на отримання більшого ефекту (результату) за умови ощадливого використання джерел його генерування, тобто при використанні якомога менших ресурсів. На відміну від цього, дієвість пов'язана з дією та впливом зацікавлених осіб на процес забезпечення ефективності. Як було зазначено вище, податковий менеджмент держави має враховувати управління податками їхніми платниками і впливати на нього. Саме з цього будемо виходити при визначенні й забезпеченні дієвості в оподаткуванні;

- справедливості в оподаткуванні, принаймні згадка про неї, є в роботах [12; 15; 20]. Саме необхідність справедливості ніхто й ніколи не заперечував, але проблема полягає в її тлумаченні.

Справедливість з фіскальної позиції держави можна визначати як забезпечення їй достатніх за обсягами доходів, тоді логічними є примус і посилення податкового контролю. Саме так про справедливість «дбає» держава, визначаючи пріоритети своєї податкової політики: «Мета – побудова сучасної справедливої податкової системи, що забезпечує рівність усіх платників податків перед законом та зменшення витрат і часу платників податків на податкове адміністрування», – а досягнення цієї мети держава вбачає в зміні формату податкової роботи, як-то: удосконалення податкового законодавства, його гармонізацію із законодавством ЄС, реформування податкової служби та податкового адміністрування (розділ 4.1 [40]).

У роботі [12] К. Андрієнко й О. Артюх справедливість визначають як рівність усіх перед законом та мінімізацію податкової дискримінації; але це має значення як дотримання законодавства, а не як забезпечення справедливості оподаткування, бо в законодавстві можуть бути порушені вимоги рівності й справедливості (наприклад, при недостатньому врахуванні умов її забезпечення або ж у процесі лобювання законодавців). Такий вузький однобічний підхід до визначення податкової справедливості ми відкидаємо як наперед хибний.

Безумовно, дослідження податкової справедливості – досить важке й різнопланове завдання; ми надалі спробуємо розібратися з основними аспектами цієї проблеми. Але зосередимося на справедливості для платників податків не як на дотриманні ними податкового законодавства, а як на справедливості розподілу їхніх доходів між ними й державою.

У цілому зазначимо, що при розробці варіантів реформування оподаткування в Україні необхідно враховувати таке: по-перше, досліджувати й за можливості адаптувати для практичного впровадження позитивний зарубіжний досвід;

по-друге, враховувати часові та просторові особливості України, бо без цього можемо отримати замість позитиву додаткові небажані наслідки. От як про це висловлюється експерт Growford Institute К. Швабій: «Податкове законодавство Євросоюзу справді досить складне, і після нашої перемоги нам не можна так механічно впроваджувати в наш Податковий кодекс норми європейських податкових директив. Сліпе впровадження норм Європейського Союзу в законодавство України може обернутися шкодою. Тому я дуже обережно ставився б до впровадження окремих норм Європейського Союзу в наше законодавство. Не завжди міжнародні тренди, про які говорять у світі, релевантні для нас» [36].

### *Ефективність в оподаткуванні*

Досліджуючи ефективність оподаткування, будемо виходити з того, що ефективність є співвідношенням результату до ресурсів, використаних для його отримання, та окремо визначимо її сутність для держави й платників податків, бо й результати, і ресурси для цих суб'єктів не збігаються.

Реалізація фіскальних інтересів держави формує й мету її податкового управління – збільшення податкових доходів порівняно з відповідними витратами держави:

$$Емд = \frac{ПД}{Впа}, \quad (1)$$

де Емд – ефективність податкового менеджменту держави; ПД, Впа – відповідно податкові доходи й витрати держави на їх отримання.

Теоретично правильний підхід до визначення сутності економічної категорії ефективності на практиці при його застосуванні до податків призводить до різного роду проблем і негативних наслідків. Так, контролюючі органи, маючи на меті звітування про підвищення ефективності своєї роботи, всіляко намагаються збільшити чисельник у цій формулі (1), не переймаючись при цьому про зменшення знаменника.

Податкові доходи держави ПД можуть формуватися за рахунок добровільних платежів платників та в результаті податкових перевірок, які здійснюють контролюючі органи. Тоді можна через перетворення формули 1 отримати таке:

$$Емд = \frac{ПДс + (Дп + Шс) \times Іп \times Ів \times Іпр}{Впа}, \quad (2)$$

де ПДс – податкові доходи, добровільно декларовані й сплачені платниками податків; Дп – донарахування податків контролюючими органами в процесі податкових перевірок; Шс – штрафні санкції, нараховані платникам податків у разі порушення ними податкового законодавства; Іп – імовірність порушення платниками податків податкового законодавства; Ів – імовірність виявлення контролюючим органом порушення платниками податків податкового законодавства; Іпр – імовірність притягнення контролюючим органом платників податків до фінансової відповідальності за порушення ними податкового законодавства.

Найкращим варіантом досягнення більшої ефективності податкового менеджменту держави (Емд) є зростання першого складника в чисельнику (ПДс) формули (2). Добровільне виконання платниками своїх обов'язків збільшує податкові доходи держави ПДс та водночас забезпечує економію на державних витратах Впа. За умови ж протилежного розвитку подій (низької самостійної сплати податків) держава вимушено збільшує видатки на податкове адміністрування Впа. Але якщо ці видатки не призводять до очікуваних результатів із причини низької імовірності їх отримання (Іп × Ів × Іпр), то знаменник формули (2) зростає випереджаючими темпами порівняно зі зростанням чисельника, що об'єктивно позначається на ефективності Емд. Отож, як впливає з цих міркувань, взаємозв'язок між показниками формули (2), які є факторами впливу на результуючий показник Емд, доводить, що реалізація державних податкових інтересів залежить від реакції платників на оподаткування.

Імовірності Іп, Ів та Іпр коливаються в межах від 0 до 1, і для забезпечення більшої ефективності податкового менеджменту держави (Емд) ці показники мають наближатися до 1.

Імовірність порушення платниками податків податкового законодавства Іп залежить від тяжкості податкового навантаження (що має пряму факторну залежність) та розмірів штрафних санкцій і ризиків притягнення порушників до відповідальності (що має обернену факторну залежність). З цього випливає, що є два способи збільшення цієї імовірності Іп, як і ефективності Емд, – або врегулювання податкового навантаження, або посилення відповідальності платників за податкові порушення.

Імовірність виявлення контролюючим органом порушення платниками податків податкового законодавства Ів зростає при наявності досконалого, якісного податкового законодавства та при високій кваліфікації представників контролюючих органів. Доречним буде додати, що цей напрям реформування оподаткування в Україні передбачений державними планами [40; 41].

Імовірність притягнення контролюючим органом платників податків до фінансової відповідальності за порушення ними податкового законодавства Іпр має бути розглянута із застосуванням поведінкової економіки. Поведінка представників контролюючих органів, які безпосередньо здійснюють податкові перевірки, залежить від того, наскільки їхні інтереси збігаються з фіскальними державними інтересами. Відсутність відповідного балансу між інтересами держави та її представників провокує останніх на участь у змовах із платниками податків, наслідками чого є поширення корупції та тіньової економіки. Навпаки, збалансування фінансових інтересів представників контролюючих органів із фінансовими інтересами держави забезпечує більшу якість податкового контролю Іпр та відповідно – і зростання його результатів (Дп + Шс). Як указано вище, для України це питання є надто важливим, але наразі не вирішеним.

Нам здається, що в українських умовах його вирішення лежить у площині підвищення матеріального заохочення представників контролюючих органів, і заохочувати їх пропонуємо двома варіантами. Ці варіанти не є альтернативними, а мають бути застосовані в комплексі. Перший варіант базується на стимулюванні адекватної поведінки представників контролюючих органів під час процедур податкового контролю, аби їхні інтереси прямо збігалися з державними. Ідеться про запровадження механізму виплати їм винагороди за результатами податкових перевірок, як це відбувалося раніше, але потім було скасовано, та як це зараз пропонують до впровадження в процедурах боротьби з корупцією. Другий варіант – це підвищення їхньої заробітної плати за рахунок скорочення їх кількості при підвищенні якості податкового контролю. До речі, певний офіційний крок щодо підвищення заробітної плати державних службовців за рахунок скорочення їх кількості вже передбачено на 2024 рік пунктом 14 розділу «Прикінцеві положення» Закону про Держбюджет-2024 [42].

Якість податкового контролю як його кінцева результативність залежить від добутку трьох значень показників імовірності (Іп х Ів х Іпр), тому дослідимо додатково, у який іще спосіб, крім указаних вище, можна його покращити. Зосередимося на принципово радикальному підході щодо зміни податкового менеджменту держави: розглянемо ситуацію щодо застосування принципу плановості в податковому державному менеджменті. На нашу думку, в Україні впровадження реалізації та практичне поширення принципу плановості оподаткування абсолютно не обґрунтовані. Ситуація зі складанням планів мобілізації податків та продовженням їх до планів обов'язкових для всіх платників податків податкових перевірок доведена майже до абсурду.

Про плановий характер податкового адміністрування, особливо податкового контролю, досить красномовно й критично йшлося в [1]. Основні узагальнюючі тези цього критичного підходу зводяться до такого: в Україні планові податкові перевірки є застарілим, але звичайним і вкоріненим явищем у податковому адмініструванні (ба більше, це можна розглядати як історичний спадок від планової економіки колишнього радянського союзу); віддача у вигляді податкових донарахувань при проведенні планових податкових перевірок (визначена за формулою [3]) значно менша, ніж під час оперативних непланових перевірок; закордонний досвід свідчить про доцільність проведення податкових розслідувань замість планових податкових перевірок.

Отож, порівнюючи ефективність планових перевірок, які наразі проводять стосовно всіх українських платників податків, і непланових (оперативних) податкових перевірок, які організують за наявності підвищеного податкового ризику, треба віддати перевагу оперативним. Ба більше, у перспективі варто не тільки пріоритетно здійснювати оперативні перевірки, залишаючи й планові, а принципово відмовитися від останніх та перейти на податкові розслідування (як це поширене в інших країнах). Це сприятиме покращенню якості податкового контролю та підвищить ефективність податкового менеджменту.

Принагідно зауважимо, що плановість податкового контролю, який ми критикуємо, не відповідає Стратегії реформування оподаткування [40] щодо підвищення ефективності податкових перевірок. Перший крок у цьому напрямі в Україні зроблено: було впроваджено в податковий контроль систему моніторингу податкових ризиків, і платники податків ранжуються за рівнем такого ризику для включення їх до плану податкових перевірок. Але нерішучість у реформуванні податкового контролю залишається, бо відмови від планового підходу немає. Про це свідчить також актуальна інформація про законопроект № 9471 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оцінки ефективності роботи податкових органів», який анонсує важливі для нашого дослідження питання, зокрема про ключові показники ефективності роботи податкових органів, що мають дати змогу оцінити повноту вжитих подат-

ковими органами заходів щодо дотримання платниками податків вимог податкового законодавства та рівень задоволення платників податків послугами податкової служби [41]. Як бачимо, ні в цьому законопроекті, ні в цитованій вище Стратегії реформування оподаткування не передбачене принципове скасування планових перевірок.

Планові податкові перевірки мають ще й інші негативні наслідки, крім низької ефективності. Коли суцільному й неминучому контролю підлягають усі без винятку платники податків, це підриває довірі відносини між платниками й контролюючими органами. Хоча платники податків і зацікавлені в зменшенні сплачуваних податків, але ж далеко не всі вони обирають для цього незаконні методи. Тому для взаємодії із законослухняними платниками чи тими, які намагаються такими бути, контролюючі органи мають зосереджуватися на превентивних консультаційно-роз'яснювальних заходах, а не тиснути на них перевітками за планами.

Інша ситуація стосується платників-ухилянтів. Окреме питання стосовно податкових розслідувань виникає за умови неподання, фальсифікації податкової та / або бухгалтерської звітності, відсутності податкового та / або бухгалтерського обліку тощо – за цих умов податкові розслідування набувають свого першочергового значення та мають відбуватися із використанням інструментарію непрямих методів. Такі методи визначення податкових зобов'язань передбачають застосування будь-якої доступної контролюючим органам інформації з метою штучного (умовного) нарахування якомога більшого значення податків без надання платникам права на податкові пільги. Отож, непрямі методи є свого роду покаранням незаконослухняних платників податків, тому їх використання, на нашу думку, є цілком виправданим. Непрямі методи податкового контролю успішно використовують у Німеччині, Франції, США, Великій Британії, Греції, Італії, Австрії та інших країнах [2, с. 402]. На жаль, зараз в Україні непрямі методи не набули практичного поширення.

Підсумовуючи сказане вище про ефективність державного податкового менеджменту, зазначимо, що для підвищення його ефективності необхідні заміна планових податкових перевірок податковими розслідуваннями та імплементація в їхні процедури непрямих методів визначення податкових зобов'язань.

Подальшим логічним кроком є дослідження ефективності податкового менеджменту платників податків. Розглянемо це на прикладі корпоративного податкового менеджменту. Наш вибір (корпоративний, а не персональний, менеджмент) пояснюємо такими аргументами: по-перше, якщо держава зацікавлена в економічному розвитку країни, то першочерговою є підтримка саме суб'єктів ринкової пропозиції, якими є суб'єкти корпоративного податкового менеджменту; по-друге, як ми вже зазначали, останні безпосередньо беруть активну участь у податкових процедурах, тоді як персональний менеджмент можуть реалізувати не всі фізичні особи (бо наймані працівники сплачують податки через податкових агентів), а тільки підприємці й самозайняті особи. Доречно додати, що в Україні частка фізичних осіб, із яких податки стягують через податкових агентів і хто має менші можливості управляти податками, є набагато більшою, ніж тих, хто самостійно контактує з державою без указанного посередництва.

Отже, мова йде про корпоративний податковий менеджмент. Як відомо, метою корпоративного фінансового менеджменту є захист інтересів власників та максимізація чистого прибутку; а враховуючи, що податковий менеджмент є підсистемою фінансового менеджменту, то й його кінцевою метою також є максимізація чистого прибутку.

Джерелом чистого прибутку є загальний дохід платника податків від усіх видів його господарської діяльності. Зараз в Україні при його розподілі на певну частину й у першу чергу претендує держава, потім створюються джерела для відшкодування вартості спожитих ресурсів та послуг; амортизаційні відрахування ми включаємо до цієї другої частини, бо вони є джерелом простого відтворення господарської діяльності. Після цього формується чистий фінансовий результат. Але бухгалтерський облік відрізняється від податкового з причини наявності податкових різниць, що пов'язане з так званим відстроченим оподаткуванням. Як правило, податкові різниці несуть додаткове навантаження для платника податків, бо частіше податок на прибуток у податковій декларації більший за його значення в бухгалтерській звітності (причому чим більша різниця між системами податкового й бухгалтерського обліку, тим більшим є таке додаткове навантаження), у цьому разі виникають відстрочені податкові активи (в іншому разі – відстрочені податкові зобов'язання). Для врахування цього додаткового податкового навантаження скоригуємо чистий фінансовий результат на податкові різниці. Графічно це подано на Рисунку 1.

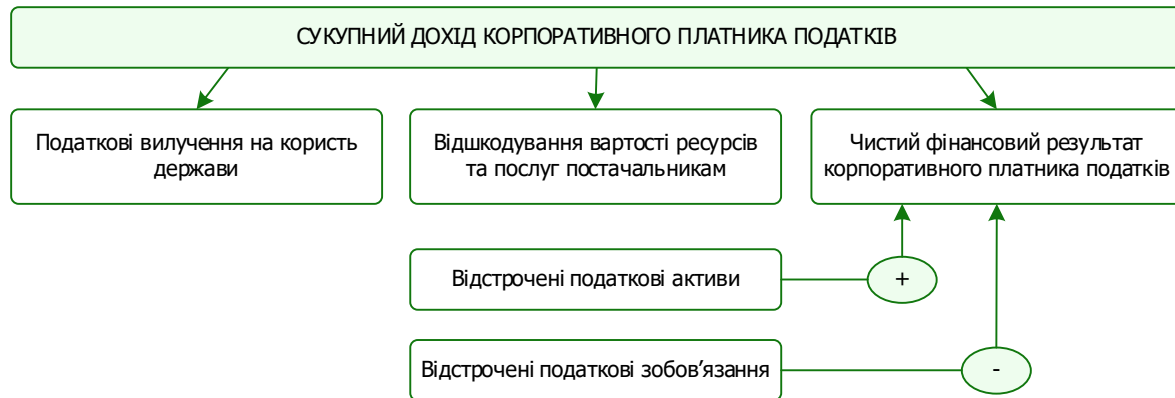


Рис. 1. Розподіл сукупного доходу корпоративного платника податків.

Узагалі, проблема податкового навантаження на підприємства не є новою. Типологію його видів та узагальнення методів визначення можна переглянути, наприклад, у [43].

Ми виходимо з того, що ефективність корпоративного податкового менеджменту забезпечується при зростанні частки сукупного доходу платника, яка залишається йому після всіх вилучень із доходу, порівняно з податковими вилученнями:

$$Емк = \frac{ЧФР - ВПА + ВПЗ}{ПД} = \frac{Дк - ПД - Врп - ВПА + ВПЗ}{ПД}, \quad (3)$$

де  $Емк$  – ефективність корпоративного податкового менеджменту;  $ЧФР$  – чистий фінансовий результат (прибуток / збиток);  $ВПА$ ,  $ВПЗ$  – відповідно відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання;  $Дк$  – сукупні доходи корпоративного платника податків;  $Врп$  – відшкодування з сукупного доходу корпоративного платника податків вартості спожитих ресурсів та послуг.

Корпоративне управління податками є ефективним за умови випереджаючого зростання частки сукупного доходу платника, що залишається в його розпорядженні, порівно з податковими вилученнями (при швидшому зростанні чисельника порівняно зі зростанням знаменника формули 3). Треба звернути увагу, що й чисельник, і знаменник мають зростати, бо зменшення першого означає утиск фінансових інтересів платника, а зменшення другого – загрожує платникові зайвою «увагою» з боку податківців, бо платник ризикує потрапити до списку так званих «мінімізаторів». Тож корпоративний податковий менеджмент платника податків має сприйматися як ефективний у разі забезпечення випереджаючого зростання його частки в сукупному доході при порівнянні її зі зміною частки податкових вилучень на користь держави за умови зростання абсолютних обсягів розподілених між ними доходів:

$$\frac{(Емк)_t}{(Емк)_{t-1}} \geq 1, \text{ якщо: } \frac{(Дк - ПД - Врп - ВПА + ВПЗ)_t}{(Дк - ПД - Врп - ВПА + ВПЗ)_{t-1}} \geq \frac{(ПД)_t}{(ПД)_{t-1}}, \quad (4)$$

де  $t$ ,  $t-1$  – відповідно звітний і попередній періоди.

Податкові різниці, а точніше відстрочені податкові активи, інколи можуть бути настільки великими, що чисельник формули 3 набуває від'ємного значення. У цьому разі намагання платника податків виправити ситуацію на свою користь не можуть бути ефективними, бо тут уже йдеться не про ефективність корпоративного менеджменту, а про надмірний податковий тиск із боку держави.

#### Дієвість в оподаткуванні

Дієвість як ефект дії, справжній корисний вплив [20] має в нашому дослідженні вагоме значення. Просте пояснення дає Л. П. Сідельникова: «система адміністрування податків, як і кожна система управління, складається з двох взаємопов'язаних складових – суб'єкта управління (керуючої системи) та об'єкта управління (керованої системи)» [39]. Власне, сутність менеджменту полягає в здійсненні впливу керуючої системи на керовану з метою досягнення поставлених цілей.

У державному менеджменті податків об'єктом управління традиційно вважають податкові доходи, а об'єктом управління – державні органи, що здійснюють податкове адміністрування, як це, наприклад, стверджує Л. П. Сідельникова [39]. У корпоративному податковому менеджменті – відповідно податки та менеджери підприємства. То об'єкт податкового управління для обох його суб'єктів збігається, а враховуючи протилежну спрямованість цілей управління, конфлікт між зазначеними суб'єктами буде неминучим (Рис. 2).

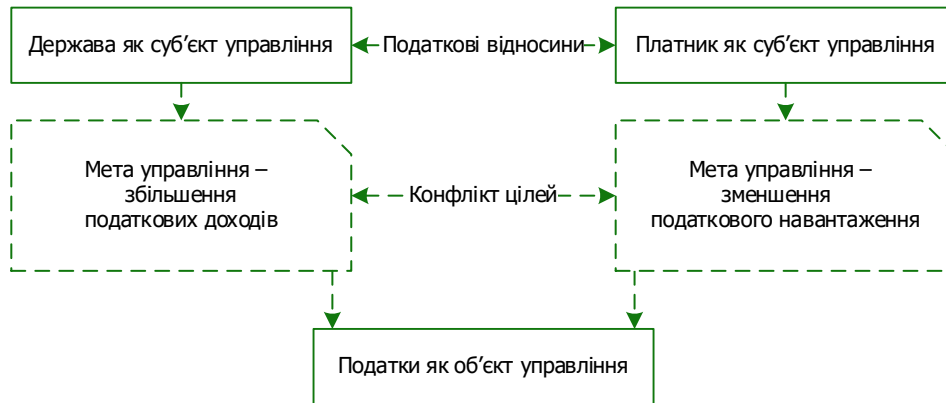


Рис. 2. Суб'єкти й об'єкт у податковому менеджменті.

Як ми анонсували вище, спробуємо реформувати податкові відносини з урахуванням цілей обох суб'єктів через їх зближення, попри їх конфліктність, що, принаймні на перший погляд, здається недосяжною метою.

Зміна парадигми сутності відносин між державою й платником податків вимагає реформування механізму податкового менеджменту. Для держави об'єктом управління має стати платник податків, а метою державного управління в податковій царині – активізація його діяльності. Саме цей чинник (активізація діяльності платника податків) дозволить одночасно збільшувати сукупні доходи платника, а в його складі – ту частку, яка залишається платникові, та податкові доходи держави. Тоді цілі держави й платника збігатимуться. Схематично ідея такого реформування показана на Рисунку 3.

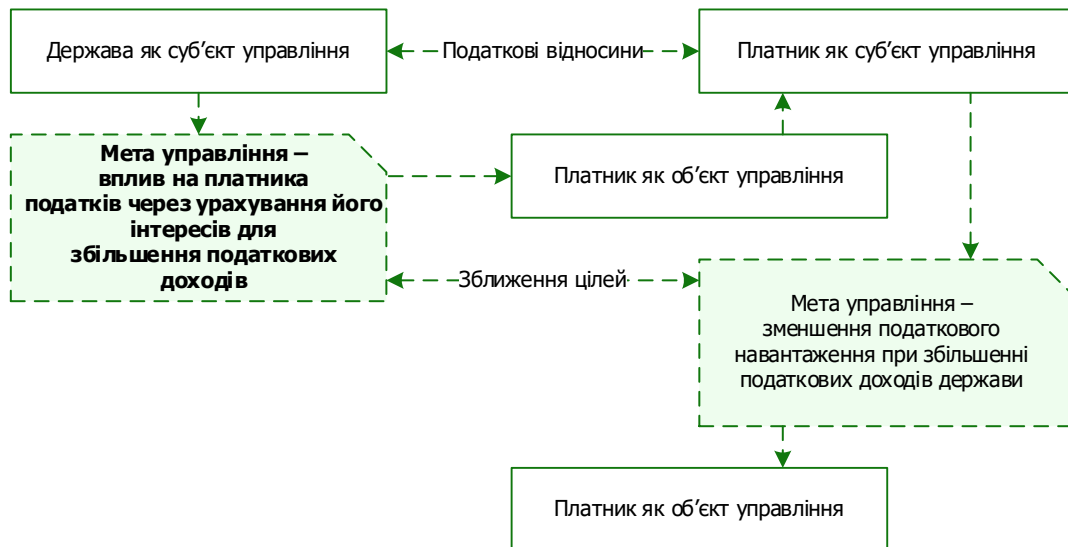


Рис. 3. Зміна цілей у податковому менеджменті.

Зміну цілей податкового менеджменту (Рис. 3) має ініціювати держава: вона формує податкове законодавство та умови для реалізації цілей менеджменту платника податків. По-іншому: податкове управління означає використання державою важелів впливу на платників через регулюючу функцію податків, якою суб'єкт державного управління в Україні нехтував чи використовував її мінімально та яка стає актуальною в післявоєнний період майбутнього відновлення української економіки. Якщо держава зацікавлена в активізації господарської діяльності платника податків і стимулює таку активність, то відповідно зростають і державні податкові доходи, що демонструє факторна модель (5):

$$\Delta \Pi = \Delta \Pi_k \times C^* \times K_{el}, \quad (5)$$

де  $\Delta \Pi$ ,  $\Delta \Pi_k$  – відповідно приріст податкових доходів держави та доходів платника податків;  $C^*$  – загальна ефективна податкова ставка (частка всіх податкових вилучень із сукупного доходу платника податків);  $K_{el}$  – коефіцієнт еластичності сукупного доходу платника податків  $\Pi_k$  до зміни ефективної податкової ставки  $C^*$ .

Отже, в основі цього механізму, відповідно до нашого базового положення щодо інтересів платника, лежить його мета – збільшення фінансового результату. На прибуток як об'єкт оподаткування регулюючий вплив чинить ставка податку на прибуток та порядок визначення оподатковуваного прибутку.

Застосування податкової ставки для стимулювання активності платника означає її зменшення при зростанні його доходів, тобто запровадження податкової регресії. Про це як спробу йшлося у [2]; ми також позитивно сприймаємо регресивне оподаткування прибутку.

Альтернативою податку на прибуток є податок на виведений капітал. За своєю сутністю виведений капітал – це частина прибутку, яка не тезаврується, а розподіляється для подальшого споживання, тому не є джерелом для інвестиційного розширеного відтворення діяльності платника податків. Власне, перехід від податку на прибуток до податку на виведений капітал змінює саму парадигму оподаткування прибутку (Рис. 5).

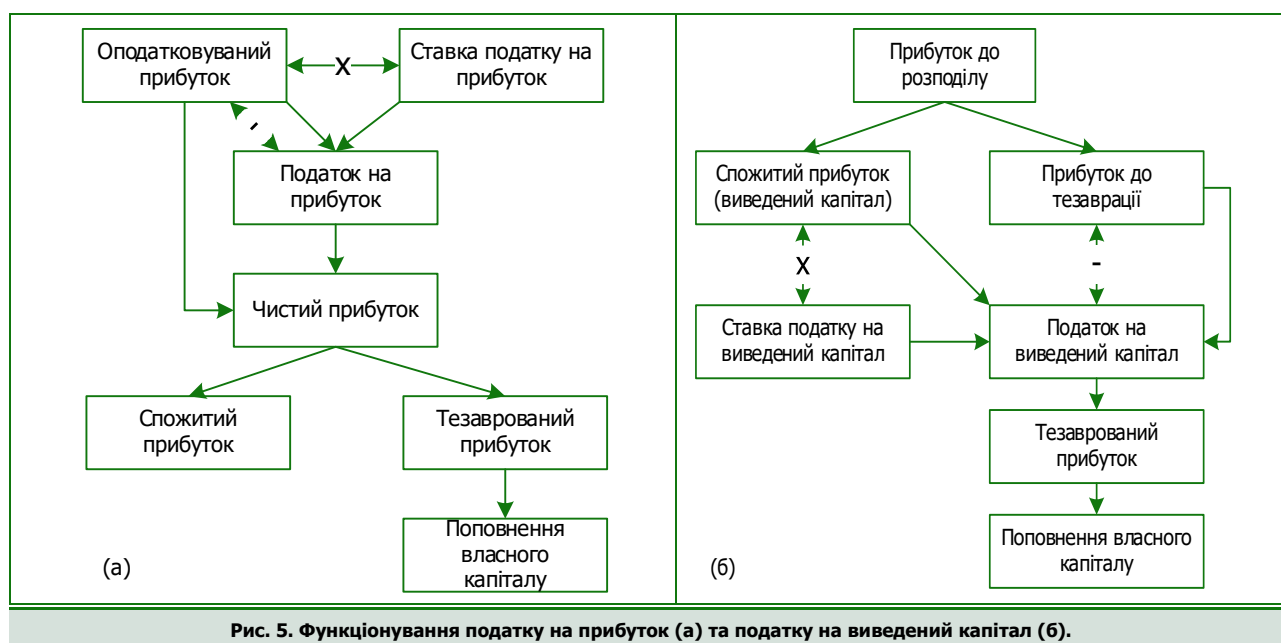


Рис. 5. Функціонування податку на прибуток (а) та податку на виведений капітал (б).

Новий податок (на виведення капіталу) має переваги й недоліки. Оподаткування виведеного капіталу заохочує платника спрямовувати прибуток на тезаврацію, тобто на поповнення власного капіталу, і врешті – на інвестиції.

Уже кілька років поспіль в Україні в різних форматах, – із залученням законодавців, податківців, науковців, представників бізнесу, – точаться дискусії щодо податку на виведений капітал [17; 26-28; 34]. Непогана взагалі ідея, яку схвалюють багато дискусіантів, водночас її піддають і великій критиці, що узагальнено зводиться до двох аргументів: по-перше, що податок на виведений капітал ускладнює податкове адміністрування; по-друге, що зарубіжний досвід запровадження цього податку не є таким позитивним, як очікували перед його запровадженням, а саме цей податок вимагатиме компенсаторних механізмів наповнення бюджету, хоча б протягом перших кількох років.

Стосовно першого зауваження (про ускладнення адміністрування) – висловимося, що свого часу податок на прибуток викликав багато ускладнень і питань: розподіл основних засобів на групи для нарахування амортизаційних відрахувань, визнання витрат у податковому обліку, податкові різниці, операції з пов'язаними особами (правило «втягнутої руки»), облік та перенесення на майбутні періоди збитків тощо. Деякі експерти стверджують, що навіпаки, перехід до податку на виведений капітал спростить адміністрування та «уможливить велике скорочення штату податкової. Під час застосування податку на виведений капітал перевірки взагалі не потрібні, це реальні платежі, які не потребують таких перевірок. Тому реально варто зосередитися на перевірках найбільш ризикових операцій, таких як великомасштабні зовнішньоторговельні фінансові операції (офшори)» [36].

Але із ризиком утрати бюджетних надходжень треба погодитися, імовірність таких утрат досить велика. В Україні поки що немає конкретики щодо цього податку, є варіант ставки на рівні 9%, тобто вдвічі меншої, ніж податку на прибуток. Але суми податку на прибуток у цьому разі зменшуються не вдвічі, а значно більше, тому що 9% застосовуються не до всього, а до певної частини прибутку: якщо ця частина становить половину від створеного прибутку, то втрати держави сягають 75%. А крім того, віддача від капітальних інвестицій іще пролонгована в часі, що також впливає на доходи бюджету та актуалізує проблемний пошук компенсаційних джерел його наповнення.

Попри вагомій недоліці оподаткування виведеного капіталу, інвестиції є основним питанням порядку денного; така підтримка передбачена Планом відновлення України [9].

Відновлення української економіки вимагатиме інвестицій – це буде актуальним для всіх підприємств (умовно поділимо їх на 3 групи): для підприємств, які постраждали від наслідків війни й втратили свої активи; для підприємств, які не втратили свого майна, але воно навіть до початку воєнних дій уже було фізично і морально зношеним; для новостворених підприємств. Отже, відмовлятися від фіскальної підтримки інвестицій не є виходом із ситуації з «провалом» податкових надходжень до бюджету.

Ми вважаємо за доцільне, аби зменшити ризики й для держави, і для платників, запровадити обидва варіанти оподаткування прибутку та надати платникам право самостійно обирати один із таких альтернативних варіантів. Це зробить перехід на новий податок більш «м'яким».

Варто також розглянути ще варіант оподаткування прибутку, який за своєю сутністю є проміжним між чинним нині податком на прибуток і майбутнім податком на виведений капітал (перехідним від першого до другого). Наша ідея така: залишається податок на прибуток із базовою ставкою 18%, але для кожного платника в часі ця ставка регресивно зменшується відповідно до зростання оподатковуваного. Регресивна залежність податкової ставки від оподатковуваного прибутку може бути такою (формула 6):

$$(\text{Спр})_t = (\text{Спр})_{t-1} \times \left(1 - \frac{\Pi_t}{\Pi_{t-1}} \times K_r\right), \quad (6)$$

де  $\text{Спр}$  – ставка податку на прибуток;  $\Pi$  – оподатковуваний прибуток;  $K_r$  – коефіцієнт гальмування зміни ставки відносно темпу зростання прибутку, регулюється державою,  $0 \leq K_r \leq 1,0$ , якщо  $\Pi_t < \Pi_{t-1}$  або  $\Pi_t - \Pi_{t-1} \leq 0$ ,  $K_r = 0$ ;  $t$ ,  $t-1$  – відповідно звітний і попередній податкові періоди.

Перехідна концепція оподаткування прибутку із застосуванням регресії має суттєві переваги порівняно з податками на прибуток і на виведений капітал: не «ламає» принципово розподіл прибутку; унеможливорює бюджетні втрати; зменшує тіньові обсяги економіки (причому не каральними діями у вигляді штрафів тощо, а заохочувальними), а головне – стимулює ефективність діяльності платників. Отже, дієвість досягається через ефективність, що можна представити факторною моделлю (7):

$$\text{ПДпр} = \Pi \times \text{Спр} = A \times \text{Pa} \times \text{Спр}, \quad (7)$$

де  $\text{ПДпр}$  – податкові доходи держави з податку на прибуток;  $A$  – активи платника податку;  $\text{Pa}$  – рентабельність активів.

Формула (7) математично доводить, що такий механізм оподаткування сприяє задіянню в першу чергу інтенсивного чинника  $\text{Pa}$  для зростання прибутку платника, ніж екстенсивного  $A$ , що в найкращий спосіб збільшує доходи держави. Власне, це підкреслює пріоритет дієвості в оподаткуванні, що досягається через його ефективність.

### Справедливість в оподаткуванні

Справедливість в оподаткуванні, як підкреслено раніше, розуміємо в різних варіантах її тлумачення. Зазвичай справедливість забезпечується через застосування різного роду й спрямування податкових пільг.

Розділимо податкові пільги на дві групи: стимулюючі й соціальні; перші надають суб'єктам ринкової пропозиції (підприємствам і підприємцям), другі – суб'єктам ринкового попиту (населенню як споживачам, у тому числі фізичним особам-найманим працівникам).

Стимулюючі пільги мають націлювати платників на ефективність їхньої діяльності та в жодному разі не спотворювати штучним чином податкові умови для різних платників, наприклад, через лобіювання тощо. Неприпустимою є необґрунтована диференціація податкових ставок; ба більше, її варто мінімізувати чи взагалі уникати, бо занадто

диференційовані ставки дають у результаті не стимулювання платників, а дестимулювання. Негативне ставлення до диференціації податкових ставок висловлюють також у роботі [29].

Водночас, зазначимо, що регресивну ставку з податку на прибуток також можна вважати диференційованою для різних платників, але в цьому разі диференціація відбувається за критерієм ефективності їхньої діяльності та не шкодить ані державі, ані іншим платникам. Отож, щодо пільг для суб'єктів пропозиції принципово дотримуємося думки стосовно їх зменшення та виваженого обґрунтування, але просуваємо ідею регресивного оподаткування прибутку.

Зосередимося на справедливості оподаткування населення (фізичних осіб). Виходимо з того, що фізичні особи є безпосередньо платниками прямого податку на доходи фізичних осіб та носіями непрямих податків (на кого ці податки перекладаються за чинною системою оподаткування).

Непряме оподаткування реалізується непрямыми податками, які мають інші назви: акцизи (універсальні та специфічні), податки на споживання (бо перекладаються на кінцевих споживачів), цінкові податки (бо включаються до цін товарів), податки на продаж (бо виникають не в царині виробництва, а в царині обігу). Ці податки мають велике фіскальне значення, є своєрідним мірилом оцінювання рівня добробуту населення, а для України – ще мають і політичне значення, бо універсальний акциз (податок на додану вартість) є обов'язковим податком у країнах ЄС [44].

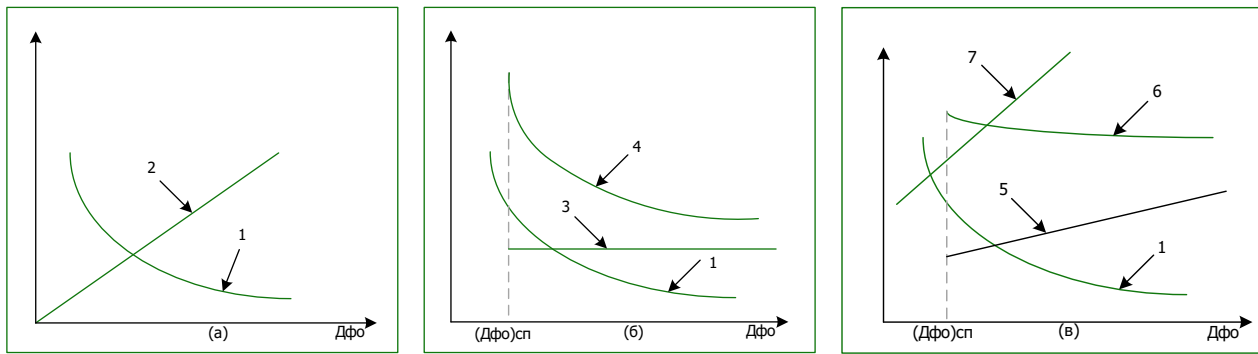
Специфічні акцизи мають обмежений перелік об'єктів оподаткування, застосовуються для стримування споживання шкідливих товарів [про це йдеться, наприклад, у [24; 25; 32]] та виробництва товарів підприємств-природних монополій шляхом вилучення їхніх надприбутків. Уважаємо, що для подальшого дослідження не варто зосереджувати увагу на специфічних акцизах, тому що товари, які ними оподатковують, зазвичай не є товарами першої необхідності для населення. Навіть при оподаткуванні універсальним акцизом (ПДВ) деякі товари соціального значення звільняються повністю від ПДВ або оподатковуються за зниженими ставками.

Отже, непрямі податки в складі цін на товари чи послуги перекладаються на населення та відшкодовуються за рахунок його доходів. Для порівняльності навантаження цих податків на різні верстви населення беремо до уваги універсальні акцизи, тому що їхні об'єкти оподаткування (наприклад, продукти харчування) придбавають усі споживачі, хоча б у межах споживчого кошика.

Справедливість непрямого (акцизного) оподаткування та його навантаження на доходи населення пов'язані з дією класичного закону Енгеля: чим менші доходи громадян, тим більша частка цих доходів витрачається на товари першої необхідності (продукти харчування). Хоча цей закон сформульовано Ернстом Енгелем ще в далекому 1857 році, його твердження актуальні завжди й підтверджуються, наприклад, сучасними статистичними дослідженнями [45]. То робимо висновок, що навіть за пропорційної ставки з ПДВ цей податок має регресивний характер (довідково вкажемо, що характер податку оцінюється співвідношенням його обсягу до джерела його сплати).

Подібними до ПДВ за регресивним характером є деякі екологічні податки, які перекладаються на населення принципово за тією ж схемою, як і акцизи, про що йшлося в цьому контексті в [30; 31]; тобто щодо них також є актуальним закон Енгеля.

Наочно, у графічному форматі, це показано на Рисунку 6 (а) як низхідна лінія 1: зі зростанням доходів населення Дфо частка непрямих податків (разом із екологічними) закономірно знижується. Це означає, що такі податки тиснуть більшою мірою на малозабезпечені верстви населення, а це збільшує розрив у матеріальному становищі багатих і бідних, поглиблює соціальну напругу в суспільстві, негативно впливає на соціально-економічний розвиток країни. На цьому рисунку лінію 2 можна було б уважати рівномірним, справедливим розподілом акцизного навантаження на населення. Але забезпечити вирівнювання цього навантаження через механізм дії непрямих податків не видається можливим через складний і довгий ланцюг їх перекладання.



**Рис. 6. Податкове навантаження на доходи фізичних осіб: непрямого оподаткування (а); сукупного оподаткування за пропорційною (б) та прогресивною ставкою (в) прямого податку на доходи фізичних осіб.** Примітки: Дфо, (Дфо)сп – відповідно сукупні доходи фізичних осіб та доходи, що надають платникові право на соціальну податкову пільгу; ПВп, ПВнп – відповідно питома вага всіх та непрямих податків у складі доходів фізичних осіб.

Аби відновити справедливість в оподаткуванні фізичних осіб, необхідно задіяти механізм прямого оподаткування їхніх доходів. В Україні це податок на доходи фізичних осіб, який зараз стягується за пропорційною ставкою 18%. Якщо таке пропорційне пряме оподаткування (лінія 3 на Рисунку 6 (б)) додати до регресивного за характером непрямого оподаткування, то в комплексі таке сукупне оподаткування буде знову ж мати регресивний характер (лінія 4 на Рисунку 6 (б)). Тому відновлення справедливості виможливлюється.

Треба кардинально змінювати підходи до прямого оподаткування доходів фізичних осіб (лінія 3 на Рисунку 6 (б)), а саме переходити до прогресивного їх оподаткування (лінія 5 на Рисунку 6 (в)). Тоді сукупне податкове навантаження буде більш рівномірним для фізичних осіб із різними доходами (лінія 6 на Рисунку 6(в)), а отже, відповідатиме принципів справедливості, або принаймні наблизитиметься до неї.

У суспільстві також є побоювання, пов'язані з негативним українським досвідом застосування прогресії щодо прибуткового податку з громадян, який діяв в Україні від 1992 до 2004 року. Річ у тому, що колишня прогресія була не просто жажливою, а нищівною; вона «заганяла» доходи в тінь. Ця ситуація графічно зображена на Рисунку 6 (в) як лінія 7, яка наочно демонструє «вбивчий» варіант такої прогресії: податкові ставки були надто високі та зростали при навіть незначних розмірах доходів фізичних осіб. Це свого часу й спровокувало хронічне негативне ставлення в суспільстві до прогресивного оподаткування.

Але наразі ситуація вимагає повернення до відновлення справедливості в оподаткуванні доходів фізичних осіб. Для недопущення колишніх негативних проявів необхідно при формуванні такої прогресії обережно ставитися до збільшення ставок, пригальмовуючи їхнє зростання, а неоподатковуваний розмір доходів визначити на рівні прожиткового мінімуму. Графічне порівняння колишньої прогресії 7 із пропонованою 5 (Рисунок 6 (в)) дає підстави стверджувати, що ідея переходу до поміркованої прогресії має сенс та буде адекватно сприйматися суспільством.

Маємо ще деякі міркування стосовно соціальних пільг із податку на доходи фізичних осіб. На наше переконання, соціальних пільг має бути якомога менше, бо вони неоднозначно впливають на платників податків та й на саму ефективність такого пільгування.

Річ у тому, що податок на доходи фізичних осіб, як і всі прямі податки, більшою мірою має не фіскальне призначення, а стимулююче та націлений на регулювання економічної активності фізичних осіб. Надання завищених необґрунтованих соціальних податкових пільг деяким категоріям фізичних осіб означає певний утих інших платників цього податку; це ми розглядаємо як свого роду несправедливість (назвемо її «пільгова несправедливість»). Ці пільги надають щомісяця при розрахунках нетто-заробітної плати; а отже, не через пролонгований часовий період, а майже відразу після того, як фонд заробітної плати розподіляється між персоналом підприємства. Такий розподіл, за умови його справедливості, мав би відбуватися пропорційно до внеску кожного робітника у формування вказаного фонду. Але надання соціальних пільг суб'єктивно спотворює їх сприймання деякими фізичними особами (скоріше тими, хто таких пільг не має, але працює на створення фонду заробітної плати): це пояснюється з погляду поведінкової економіки та врешті-решт негативно відображається на самій ідеї соціального пільгування.

Водночас зазначимо, що ми не відстоюємо позиції про повне скасування соціальних податкових пільг, а пропонуємо певний компроміс, який, на нашу думку, є доцільним. Як зазначалося, соціальні пільги мають бути зменшені: пропонуємо в законодавстві України (ст. 169 ПКУ [5]), залишити тільки пільгу в розмірі прожиткового мінімуму для

працездатної особи в розрахунку на місяць, а інші пільги надавати фізичним особам як податкові знижки за ст. 166 ПКУ або ж спрямувати таке пільгування до видатків місцевих бюджетів.

Якщо порівнювати два пропоновані варіанти: податкові знижки або бюджетне фінансування, – то ми схилиємося до другого. По-перше, податкові знижки надають за результатами звітного року, тому фізичні особи, що мають на утриманні дітей, багатодітні сім'ї тощо (п.п. 169.1.2-169.1.4 ПКУ [5]) отримують відповідні кошти тільки після закінчення року, що створює проблеми для фінансування їхніх поточних потреб. По-друге, при здійсненні бюджетних видатків на ці цілі буде забезпечуватися більш ефективний контроль із боку соціальних служб щодо цільового витрачання цих коштів (щоби, наприклад, кошти, призначені для утримання дітей, спрямовували саме на потреби дітей). А останнє, між іншим, відповідає принципів субсидіарності у використанні бюджетних коштів.

До того ж, «виведення» соціальних податкових пільг із ПКУ спростить податковий контроль, скасувавши проблему, визначену п. 169.2.4 ПКУ [5], яка наразі врегульовує незаконне використання платником діючих пільг і сутність якої така: якщо платник податку порушує умови отримання ним податкової соціальної пільги під час отримання інших доходів, ніж заробітна плата, або за кількома місцями отримання доходів, такий платник податку втрачає право на отримання податкової соціальної пільги за всі місця отримання доходу та притягується до сплати штрафу.

Уважаємо, що в цілому такі пропозиції щодо реформування оподаткування фізичних осіб будуть корисними й доцільними.

## ДИСКУСІЯ

Оподаткування, як актуальна тема, привертає увагу багатьох науковців, законодавців, практиків тощо; тому публікацій, поглядів, аналітики, критики, пропозицій за цією темою вистачає. Наша робота націлена на з'ясування неявлених досі прогалин та невирішених питань у дослідженнях податкової сфери й формулювання власних концепцій та практичних пропозицій щодо їх усунення.

Ми висловлюємо підтримку й обґрунтування деяких наявних у спеціальній літературі ідей науковців-попередників, як-то: недосконалість і невідповідність системи оподаткування в Україні сучасним економічним і соціальним умовам та необхідність її принципового реформування; переважання фіскального спрямування податків; неоднозначні наслідки «сліпого копіювання» зарубіжного досвіду оподаткування; наявність певних переваг і недоліків у функціонуванні податку на прибуток та податку на виведений капітал; несправедливість оподаткування фізичних осіб.

Розглядаючи податковий менеджмент, ми виходимо з того, що надто важливим є визначення його об'єктів і суб'єктів для держави й для платників податків окремо, чого науковці ще не зробили. Новизна цього визначення така: у державному податковому менеджменті суб'єктом є власне держава, а об'єктом – платники податків, у податковому менеджменті платників – їхні менеджери та податкові платежі відповідно.

Водночас, абсолютно недостатньо уваги в спеціальних публікаціях з оподаткування відводиться дослідженню сутності та критеріїв оцінки ефективності, дієвості та справедливості оподаткування. Відсутність таких розробок у науці дає результат – серйозні проблеми на практиці. Тому в цій роботі були проведені анонсовані дослідження.

Здійснений нами аналіз показав, що науковці сперечаються стосовно визнання контрольної функції податків. Ми визнаємо контрольну функцію податків разом із розподільчою й фіскальною функціями, тому що податкові відносини є фінансовими, а фінанси виконують контрольну функцію. Важливо додати те, що контрольна функція є похідною від розподільчої; причому розподіл фінансових ресурсів відбувається зі зміною чи без зміни власності, а в податках – завжди зі зміною власності, тому виникають протилежні інтереси осіб, між якими відбувається цей розподіл. Протиріччя (чи навіть конфлікт) інтересів обумовлює обов'язковість контрольної функції як захисту цих інтересів, причому в податках контроль є більш значущим, ніж у фінансах (через протиріччя / конфлікт інтересів).

Ефективність фіскального менеджменту залежить від того, як цей податковий контроль здійснюють податкові органи. Ми пропонуємо скасування планових податкових перевірок та заміну їх податковими розслідуваннями, що однозначно позитивно позначиться на податковому контролі, забезпечуючи його ефективність. Але ми вважаємо, що це може викликати спротив контролюючих органів через їхнє консервативне ставлення до таких змін та через підвищення вимог щодо професійності й компетентностей тих, хто такі розслідування буде проводити. Водночас, стимулювати їхню зацікавленість у нових процедурах податкового контролю ми пропонуємо підвищенням їхньої заробітної плати та виплатами винагороди за результатами розслідувань за рахунок скорочення їх штату.

Також недостатньо, на нашу думку, уваги в науці привертають питання зміни податків задля посилення їхньої регулюючої функції та забезпечення справедливості. Надто мало або дещо обережно науковці висловлювалися про

регресивне оподаткування прибутку та про прогресивне оподаткування доходів фізичних осіб. А саме це є надважливим шляхом для забезпечення ефективності, дієвості та справедливості оподаткування. Тож ми намагалися довести цей напрям наукової розвідки до певного етапу завершення.

Ми рішуче відстоюємо позицію щодо запровадження регресії в оподаткуванні прибутку підприємств, для чого пропонуємо компроміс між існуючим податком на прибуток та досліджуваним на перспективу податком на виведений капітал; для цього був розроблений відповідний факторний механізм.

Однією з проблем, яка хоч і не так жваво, але дискутується в суспільстві, є перехід на прогресію в оподаткуванні доходів фізичних осіб. Сміливості щодо його запровадження не спостерігаємо; навпаки, ми усвідомлюємо, що така наша пропозиція може викликати певні критичні зауваження чи скепсис; отже, превентивно відповідаємо опонентам: непрямі податки мають регресивний характер і тиснуть більшою мірою на малозабезпечене населення, тому прогресія в прямому оподаткуванні фізичних осіб має усунути таку несправедливість. Крім того, ми пропонуємо не стрімке, а повільне зростання прогресії та відсутність великих стрибків у податкових ставках, а також неоподатковуваний мінімум, не менший за прожитковий.

Попри те, що соціальні пільги в оподаткуванні дуже відчутно впливають на населення, ми пропонуємо їх скасувати, крім прожиткового мінімуму для працездатної особи на місяць; а інші – надавати як соціальну допомогу з видатків місцевих бюджетів. Це, на нашу думку, забезпечить цільове використання цих коштів та спростить податковий контроль.

## ВИСНОВКИ

У роботі досліджені проблеми ефективності, дієвості та справедливості в оподаткуванні задля реформування податків в Україні. Історія українського оподаткування та зарубіжного досвіду в цій царині свідчить про наявність багатьох невирішених питань і про неможливість абсолютного наслідування в Україні розробок інших країн.

Головне в реформуванні оподаткування – це зміна відносин між державою й платниками податків та забезпечення врахування фінансових інтересів платників у механізмі податкового менеджменту. Для цього нами напрацьовані підходи до: ідентифікації об'єктів і суб'єктів державного й корпоративного податкового менеджменту, визначення оціночних показників їхньої ефективності, тлумачення категорії дієвості оподаткування, забезпечення пріоритету регулюючої функції податків до фіскальної та об'єктивності визнання контрольної функції податків, розробки концепції справедливості в оподаткуванні, відстоювання позиції щодо зменшення кількості соціальних податкових пільг та їх заміни соціальними виплатами з місцевих бюджетів.

Наша розробка щодо регресивного оподаткування прибутку підприємств пропонується як компромісний варіант між чинним пропорційним оподаткуванням прибутку та податком на виведений капітал. Такий компромісний варіант усуває недоліки названих податків та зберігає їхні переваги.

Для прямого оподаткування фізичних осіб пропонуємо прогресивне оподаткування, яке, як ми довели, відновлює податкову справедливість через урахування регресивного характеру непрямих податків. Також при цьому пропонується конкретний підхід щодо недопущення помилкової прогресії, яка діяла в Україні в колишньому прибутковому податкові з громадян.

Тема оподаткування є настільки важливою й актуальною за будь-яких часів і такою, що впливає на економічні, соціальні й інші процеси в суспільстві, а ці процеси – зворотно впливають на оподаткування, – що висунуті нами в цій публікації ідеї та пропозиції потребують відповідної уваги й подальших наукових досліджень.

## ДОДАТКОВА ІНФОРМАЦІЯ

### ВНЕСОК АВТОРІВ

**Розробка концепції:** Антоненко В., Попова О.

**Супровід даних:** Попова О., Катранжи Л., Ляшок Н.

**Формальний аналіз:** Антоненко В., Ляшок Я., Катранжи Л.

**Методологія:** Антоненко В., Попова О.

**Джерела:** Антоненко В., Ляшок Н.

**Контроль:** Ляшок Я., Ляшок Н.

**Перевірка:** Антоненко В., Катранжи Л.

**Дослідження:** Антоненко В., Катранжи Л.

**Візуалізація:** Антоненко В., Ляшок Н.

**Управління проектом:** Ляшок Я., Попова О.

**Залучення фінансування:** Ляшок Я., Попова О., Катранжи Л.

**Написання – рецензування та редагування:** Антоненко В.

**Написання - оригінальний рукопис:** Антоненко В.

## ФІНАНСУВАННЯ

Грантовий Проєкт «Енергоефективний цифровий університет для промоції технічних інновацій» номер ENI /2019/413-664 від 26.12.2019р, що реалізується в рамках Програми Європейського Союзу.

## КОНФЛІКТ ІНТЕРЕСІВ

Автори заявляють про відсутність конфлікту інтересів.

## REFERENCES / ЛІТЕРАТУРА

1. Özer, M., & Karagöl, V. (2018). Relative effectiveness of monetary and fiscal policies on output growth in turkey: An ardl bounds test approach. *Equilibrium. Quarterly Journal of Economics and Economic Policy*, 13(3), 391-409. <https://typeset.io/pdf/relative-effectiveness-of-monetary-and-fiscal-policies-on-vgzu8fqll7.pdf>
2. Antonenko, V., Katranzhy, L., Moiseienko, K., Yudina, S., Brezhnyeva-Yermolenko, O., Hanzhuk, S., Galnaityte, A., & Namiotko, V. (2019). The Prospects for Reforming the State Fiscal Policy. *Contemporary economics*, 13(4), 388-406. <https://www.proquest.com/openview/a358e38bce4769d1696c76c37a95e816/1?pq-origsite=gscholar&cbl=1056415>
3. Subina, T., & Orłowski, J. (2023). Reforming the tax system of Ukraine. *Studia Prawnoustrojowe*, 60, 348-365. <https://czasopisma.uwm.edu.pl/index.php/sp/article/download/8591/6790>
4. *On making changes to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the application of norms during the period of martial law.* № 2120-IX. (2022). <https://tax.gov.ua/data/normativ/000/004/77303/Zakon.pdf>
5. *Tax Code of Ukraine.* № 2755-VI. (2010). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
6. Novak, V., & Berenson, M. P. (2023, February). *Compliance with legislation by taxpayers and economic recovery of Ukraine.* Ukrainian Parliamentary Institute. <https://www.kcl.ac.uk/kri/assets/taxpayer-compliance-and-ukraines-recovery-ukrainian-2023.06.01.pdf>
7. Antonenko, V. M. (2022). The stability and security of Ukraine's financial system is an economic component of its victory. In *The Russian-Ukrainian war (2014-2022): historical, political, cultural-educational, religious, economic, and legal aspects* (pp. 9-16). Center for Ukrainian an European Scientific Cooperation. <http://ea.donntu.edu.ua:8080/jspui/handle/123456789/34179>
8. *Issue of the National Council for the Recovery of Ukraine from the Consequences of the War.* № 266. (2022). <https://www.president.gov.ua/documents/2662022-42225>
9. *Ukraine recovery plan.* (2022). Kyiv. National Council for Reconstruction. <https://recovery.gov.ua/>
10. National Institute of Strategic Studies. (2023, September 20). *Review of instruments of financial stability in the conditions of martial law in Ukraine (August 16-September 15, 2023).* <https://niss.gov.ua/news/komentari-ekspertiv/ohlyad-instrumentiv-finansovoyi-stiykosti-v-umovakh-voyennoho-stanu-v>
11. Lushko, S. M., & Cherniuk, T. I. (2023). Personal Tax Management: Theoretical Aspects and Practical Implementation. *Modern Economics*, 38, 63-68. <https://modecon.mnau.edu.ua/issue/38-2023/lushko.pdf>
12. Andrienko, K., & Artyukh, O. (2023). Problematic aspects of the modern tax system of Ukraine. *International Science Journal of Management, Economics & Finance*, 2(4), 1-10. <https://isg-journal.com/isjmef/article/download/461/253>
13. Efremov, A. O. (2021). Directions of implementation of state tax policy in Ukraine. *Scientific Bulletin of the International Humanitarian University. Ser.: Jurisprudence*. 54(1), 56-59. [https://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc54/part\\_1/13.pdf](https://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc54/part_1/13.pdf)
14. Pardal, P., Hurnyak, I., & Kordonska, A. (2021). Zombie business strategies: The case of Ukraine. *Krakow*, (9)1, 47-59. <https://www.proquest.com/docview/2546651917?source=Scholarly%20Journals>
15. Volokhova, I. S. (2023). Effectiveness of tax regulation of incomes of individuals. *Ukrainian Economic Journal*, 1, 5-10. <https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/economy/article/download/241/228>
16. Sidelnikova, L. P. (2023). Behavioral factors of the implementation of the paradigm of direct taxation in the conditions of martial law. *Economy and society*, 54. <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/2806/2725/>
17. Zham, O. Yu., & Sukhoper, Ya. I. (2020). Comparative analysis of the income tax and the capital outflow tax: current state and prospects. *Economy. Finances. Right*, 5(3), 12-16. <http://efp.in.ua/en/journal-article/437>

18. Yakushko, I. (2022). The role of fiscal policy in the system of state regulation of the economy. *Problems and prospects of economics and management*, 3, 36-47. <http://ppeu.stu.cn.ua/article/view/276598/271501>
19. Skasco, O., & Mohyla, I.-L. (2023). Theoretical foundations of tax policy in Ukraine: principles, levels and models. *Bulletin of the economy*, 3, 83-96. <http://visnyki.wunu.edu.ua/index.php/visnyki/article/view/1491/1630>
20. Baranova, V. G., & Slatvinska, M. O. (2018). Effectiveness of property taxation in Ukraine. *Black Sea Economic Studies*, 26(2), 113-116. [http://bses.in.ua/journals/2018/26\\_2\\_2018/25.pdf](http://bses.in.ua/journals/2018/26_2_2018/25.pdf)
21. Vu, D. H., Pavelkova, D., & Damborsky, M. (2023). Tax holidays and profit-repatriation rates for FDI firms: the case of the Czech Republic. *Humanities and social sciences communications*, 10(1), 1-12. <https://link.springer.com/content/pdf/10.1057/s41599-023-02369-4.pdf>
22. Nursini, N., & Tawakkal (2019). Poverty alleviation in the context of fiscal decentralization in Indonesia. *Economics and Sociology*, 12(1), 270-285. [https://www.economics-sociology.eu/files/16\\_628\\_Nursini\\_Tawakkal.pdf](https://www.economics-sociology.eu/files/16_628_Nursini_Tawakkal.pdf)
23. Spyraakis, V., & Kotsios, S. (2021). Public debt dynamics: the interaction with national income and fiscal policy. *Economic Structures*, 10(8). <https://doi.org/10.1186/s40008-021-00238-4>
24. Campos-Vazquez, R. M., & Medina-Cortina, E. M. (2019). Pass-through and competition: the impact of soft drink taxes as seen through Mexican supermarkets. *Latin American Economic Review*, 28(3), 1-23. <https://latinaer.springeropen.com/counter/pdf/10.1186/s40503-019-0065-5.pdf>
25. Omodero, C. O. (2020). The Consequences of Indirect Taxation on Consumption in Nigeria. *Journal of Open Innovation: Technology, Market and Complexity*, 6(4). <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2199853122010800>
26. Prochazka, P., & Cerna, I. (2022). Reinvestment and effective corporate income tax rates in V4 countries. Equilibrium. *Quarterly Journal of Economics and Economic Policy*, 17(3), 581-605. <https://journals.economic-research.pl/eq/article/view/2089/1952>
27. Gaspreniene, L., Klietis, T., Sivickiene, R., Remeikiene, R., & Endrijaitis, M. (2022). Impact of Foreign Direct Investment on Tax Revenue: The Case of the European Union. *Journal of Competitiveness*, 14(1), 43-60. <https://www.cjournal.cz/files/434.pdf>
28. Andrejovska, A., & Glova, J. (2022). An Effective Average Tax Rate as the Deciding Factor in Tax Competitiveness in the Context of Foreign Investment Influx. *Journal of Competitiveness*, 14(3), 5-23. <https://www.cjournal.cz/files/451.pdf>
29. Simionescu, M., & Albu, L. L. (2016). The impact of standard value added tax on economic growth in CEE-5 countries: econometric analysis and simulations. *Technological and economic development of economy*, 22(6), 850-866. <https://journals.vilniustech.lt/index.php/TEDE/article/download/787/582>
30. Mate, D., Török, L., & Kiss, J. T. (2023). The impacts of energy supply and environmental taxation on carbon intensity. *Technological and Economic Development of Economy*, 29(4), 1-21. [https://www.researchgate.net/publication/370856172\\_THE\\_IMPACTS\\_OF\\_ENERGY\\_SUPPLY\\_AND\\_ENVIRONMENTAL\\_TAXATION\\_ON\\_CARBON\\_INTENSITY](https://www.researchgate.net/publication/370856172_THE_IMPACTS_OF_ENERGY_SUPPLY_AND_ENVIRONMENTAL_TAXATION_ON_CARBON_INTENSITY)
31. Sadowski, A., Misztal, A., Owalska, M., Edrzejczak, R., Engelseth, P., Bujak, A., & Skowron-Grabowska, B., (2023). The impact of environmental taxes on transportation and storage enterprises' development – the case of balkan countries. *Technological and Economic Development of Economy*, 29(5), 477-495. <https://journals.vilniustech.lt/index.php/TEDE/article/view/19531/11837>
32. Kučerová, V. (2017). VAT and its influence on buying behaviour in the Czech Republic. *Oeconomia Copernicana*, 8(3), 353-366. <https://journals.economic-research.pl/oc/article/view/245/215>
33. Mamontova, N. A., & Havruk, N. O. (2023). Optimization of Tax Revenues in the Context of Detinization of the Economy. *Economics: time realities*, 2(66), 44-51. <https://economics.net.ua/files/archive/2023/No2/44.pdf>
34. Mamontova, N., & Vityuk, V. (2021). The concept of corporate reform income taxation in Ukraine. *Financial and credit activities: problems of theory and practice*, 4(39), 130-137. <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/3320/3295>
35. Koval, N. I., Podolyanchuk, O. A., & Gudzenko, N. M. (2023). Tax policy of the enterprise: features and significance in modern realities. *Investments: practice and experience*, 22. <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/91/86>
36. Economic truth (2023, February 2). *Discussion. What should be taxes in Ukraine*. [https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2023/02/2\\_Tezy\\_Podatky\\_red-1.pdf](https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2023/02/2_Tezy_Podatky_red-1.pdf)
37. Nepran, M. (2023, October 3). *Polish model of taxes for sole traders. Is it suitable for Ukraine?* <https://glavcom.ua/columns/nepran/polska-model-podatkov-dlja-fopiv-chi-hoditsja-tse-dlja-ukrajini-959987.html>
38. Kireev, M. (2023, September 21). *The Polish model of taxation for Ukrainian FOPs. What did Hetmantsev mean, and what should entrepreneurs prepare for*. <https://finance.ua/ua/goodtoknow/polska-model-opodatkovannia>
39. Sidelnikova, L. P. (2020). Theoretical and organizational dominants of tax administration in the system of state tax management. *Economy and Society*, 22. <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/91/86>
40. *On the approval of the Strategy for reforming the state finance management system for 2022-2025 and the plan of*

- measures for its implementation*. № 1805-p (2021).  
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text>
41. Debit-Credit. (2023, July 1). *How will the effectiveness of the work of tax authorities be evaluated: Government draft law*. <https://news.dtk.ua/law/inspections/84643-ia-ociniuvatimut-efektivnist-roboti-podatkovix-organiv-uriadovii-zakonoprojekt>
42. *About the State Budget of Ukraine for 2024*. № 3460-IX. (2023).  
<https://ips.ligazakon.net/document/T233460?an=222>
43. Kolos, I. V., & Bun, B. A. (2018). Diagnosis of the tax burden of an industrial enterprise: theoretical and methodological aspects. *Eastern Europe: Economy, Business and Management*, 3(14), 180-186.  
<https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/07/Kolos-I.V.-Bun-B.A..pdf>
44. *About the joint value added tax system*. № L 347. (2006).  
[https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text)
45. Zavadskikh, H. M., Tebenko, V. M., & Lysak, O. I. (2023). Statistical analysis of household incomes and expenses. *Development of productive forces and regional economy*, 1(71), 35-42. [http://business-navigator.ks.ua/journals/2023/71\\_2023/9.pdf](http://business-navigator.ks.ua/journals/2023/71_2023/9.pdf)

Valentyna Antonenko, Yaroslav Lyashok, Olha Popova, Leonid Katranji, Natalia Lyashok

## TAX MANAGEMENT IN THE CONTEXT OF ENSURING EFFICIENCY, EFFECTIVENESS, AND JUSTICE: PROSPECTS FOR TAXATION REFORM IN UKRAINE

The article is devoted to a topical topic - taxation in Ukraine, which is extremely important under the conditions of modern force majeure, which the country faced during the Russian-Ukrainian war and taking into account the challenges of its post-war recovery. The purpose of the research is a constructive and critical analysis of publications on tax topics, the formulation, and justification of the author's own positions on the reform of tax management, and their specification in the context of ensuring efficiency, effectiveness, and justice in taxation.

The main results of the study are a structured assessment of current publications on tax topics by Ukrainian and foreign scientists; identification of existing problems in the taxation system in Ukraine and substantiation of the author's approaches and practical ways of solving them; critical rethinking of the essence of the categories of efficiency, effectiveness and justice in the context of their implementation in the taxation system; development of criteria for assessing the efficiency and effectiveness of tax management; proposals for the use of stimulating and social tax benefits for the activation of economic development and justice in the tax sphere.

The authors defend the position according to which tax relations between the state and taxpayers should be regulated by establishing the parity of their financial interests, which requires greater attention to taxpayers. Therefore, the work examines the systems of state and corporate tax management and outlines their interaction. The main thesis is to ensure the unidirectionality of the fiscal interests of the state and the financial interests of taxpayers.

The tax burden on individuals in the complex of direct and indirect taxation is also investigated, the modern relevance of Engel's law is proven, and a specific option for restoring tax justice for individuals is proposed. The stated fairness is associated with the introduction of a progressive scale of personal income taxation; but in order not to repeat the false experience of tax progression, which Ukraine gained at the beginning of the formation of its own tax system, this progression should be slow, and the "jumps" of tax rates should not be exaggerated.

This article will be of interest to scholars and practitioners concerned with taxation issues.

**Keywords:** taxation, tax policy, tax management, tax system, taxation efficiency, taxation effectiveness, taxation justice, reformation

**JEL Classification:** G28, G32, G38, H2, H3