

А. М. Соколовська

доктор економічних наук, професор, заступник директора з наукової роботи НДФІ
ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, sokolovska_alla@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1022-8215>

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО РОЗРОБЛЕННЯ СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Анотація. У статті обґрунтовано роль стратегії розвитку податкової системи на середньострокову перспективу в забезпеченні стратегічного державного управління, необхідні передумови її розроблення (визначення системи обмежень та вибір сценарію реформування); загальну структуру, підходи до формулювання мети і стратегічних пріоритетів (повинні відповідати інтересам усього суспільства, сприяючи подоланню важливих проблем, пов'язаних із нерівністю й бідністю, безпечністю середовища проживання та збереженням його різноманіття, створенням рівних умов конкуренції для суб'єктів господарювання); вимоги до вибору заходів і кроків, що мають уможливити їх реалізацію (відповідність меті та пріоритетам; реалістичність; взаємоузгодженість, несуперечливість; системність). Розкрито переваги підпорядкування розвитку податкової системи України на середньострокову перспективу забезпеченню розумного, сталого й інклюзивного економічного зростання. Окреслено п'ять стратегічних пріоритетів реалізації податкової реформи, спрямованої на досягнення зазначеної мети, для кожного з яких запропоновано можливі заходи та кроки для їх реалізації. Встановлено необхідність передбачення очікуваних результатів і показників результативності, на основі яких проводитиметься моніторинг та оцінка реалізації стратегії.

Ключові слова: стратегія розвитку податкової системи, податкова реформа, стратегічні пріоритети, показники результативності, моніторинг та оцінювання реалізації стратегії.

Табл. 1. Літ. 25.

Alla Sokolovska

Dr. Sc. (Economics), Professor, SESE "The Academy of Financial Management",
Kyiv, Ukraine, sokolovska_alla@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1022-8215>

CONCEPTUAL APPROACHES TO FORMING A DEVELOPMENT STRATEGY OF THE TAX SYSTEM OF UKRAINE

Abstract. Tax strategy as a general plan for reforming the tax system in the medium term, defining ways to achieve goals and objectives of the reform, introduces elements of predictability in the activities of economic agents, facilitates its planning, protects against chaotic, unreasoned changes in tax legislation, provides to changes of coherence, sequence, transparency. Therefore, its development and implementation is an important element of strategic public administration, which has not been used in Ukraine in recent years. Given this, the purpose of the article is to reveal the conceptual foundations of the formation of a strategy for the development of the tax system of Ukraine. The article substantiates the advantages of subordinating the development of the tax system of Ukraine in the medium term to ensuring smart, sustainable and inclusive economic growth. Five strategic priorities have been identified for the implementation of tax reform aimed at achieving this goal: reducing income and wealth inequality; increasing the

© Соколовська А. М., 2020

fairness of taxation; stimulating investment in innovation and social capital; greening of the tax system; increasing its fiscal efficiency and productivity by improving tax administration, increasing the capacity of tax authorities. For each of the priorities, possible measures and steps necessary for their implementation are proposed. The necessity of determining the expected results and performance indicators, on the basis of which the strategy implementation will be monitored and evaluated, has been substantiated. It has been established that the development of a strategy should begin with defining a system of restrictions generated by global, macroeconomic, institutional, political, and behavioral factors, and choosing a scenario for reforming the tax system. The general approaches to formation of structure of strategy, its purpose and strategic priorities are defined (should correspond to interests of all society, providing the decision of the important problems connected with inequality and poverty, safety of an environment and preservation of its diversity, creation of equal conditions of competition for business entities), requirements for the choice of measures and steps to ensure their implementation (compliance with the goal and priorities; realism; mutual coherence, consistency; systemacity (combination of changes in the structure of taxes and their elements with changes in tax administration and activities of institutions that ensure tax compliance). The necessity of introduction of monitoring and annual evaluation the effectiveness of the strategy implementation, as well as publication of reports on its implementation is substantiated.

Keywords: strategy of development of the tax system, tax reform, strategic priorities, performance indicators, monitoring and evaluating the implementation of the strategy.

JEL classification: H20, H21, H22.

А. М. Соколовская

доктор экономических наук, профессор, заместитель директора по научной работе НИФИ
ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К РАЗРАБОТКЕ СТРАТЕГИИ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ УКРАИНЫ

Аннотация. В статье обоснованы роль стратегии развития налоговой системы на среднесрочную перспективу в обеспечении стратегического государственного управления, необходимые предпосылки ее разработки (определение системы ограничений и выбор сценария реформирования); общая структура, подходы к формулированию цели и стратегических приоритетов (должны соответствовать интересам всего общества, способствуя решению важных проблем, связанных с неравенством и бедностью, безопасностью среды проживания и сохранением ее разнообразия, созданием равных условий конкуренции для субъектов хозяйствования); требования к выбору мер и шагов, которые должны сделать возможной их реализацию (соответствие цели и приоритетам; реалистичность; взаимная согласованность, непротиворечивость; системность). Раскрыты преимущества подчинения развития налоговой системы Украины на среднесрочную перспективу обеспечению разумного, устойчивого и инклюзивного экономического роста. Обозначены пять стратегических приоритетов реализации налоговой реформы, направленной на достижение указанной цели, для каждого из которых предложены возможные меры и шаги для их реализации. Установлена необходимость предвидения ожидаемых результатов и показателей результативности, на основе которых будут проводиться мониторинг и оценка осуществления стратегии.

Ключевые слова: стратегия развития налоговой системы, налоговая реформа, стратегические приоритеты, показатели результативности, мониторинг и оценка реализации стратегии.

Незважаючи на те, що одним із завдань у Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, схваленій розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р, визнано необхідність розроблення стратегії розвитку вітчизняної податкової системи на середньострокову перспективу, це завдання так і не було виконано. І хоча серед причин його невиконання можна назвати відсутність стратегії економічного розвитку України, яка мала визначати економічні орієнтири податкових реформ, зосередженість на розв'язанні гострих поточних проблем наповнення державного бюджету, вагому роль у цьому відіграло скептичне ставлення частини українського політикуму й експертного середовища до всіляких програм, концепцій, стратегій узагалі, котрих було розроблено чимало, проте більшість із яких так і не була реалізована. Останнє, однак, не може бути аргументом проти необхідності розроблення стратегії. Більше того, воно вимагає зміни ставлення до неї як до документа, котрий розробляється не для імітації реформ у сфері оподаткування, а як практичне керівництво з їх реалізації. Втім, виконання стратегією цієї функції потребує підвищення вимог до її змісту: вона повинна бути не набором загальних декларацій, а сукупністю реалістичних, взаємоузгоджених пріоритетів і конкретних шляхів їх досягнення.

Питання формування податкової стратегії не знайшли широкого висвітлення у фінансовій літературі. Окремі праці західних учених присвячені дослідженню поняття “стратегія”, обґрунтуванню необхідності її розроблення, визначенню її складових елементів, а також пропозицій щодо змісту податкової стратегії в окремих країнах [1–3]. У низці публікацій формування й реалізація стратегії розглядаються в контексті стратегічного державного управління [4–6]. У набагато ширшому колі досліджень аналізуються конкретні напрями розвитку податкових систем країн ЄС та ОЕСР на сучасному етапі [7–12].

Метою статті є розкриття концептуальних засад розроблення стратегії розвитку (реформування) податкової системи України.

Аналіз доцільно розпочати з відповіді на запитання: яку роль відіграє податкова стратегія в системі управління державними фінансами та що вона собою являє? Змістовну відповідь на нього пропонує П. Джонсон, наголошуючи на проблемах, котрі можуть виникнути в разі відмови від її розроблення та реалізації спонтанної податкової політики, спрямованої на досягнення поточних цілей. Серед них:

- невизначеність щодо майбутньої податкової політики й напряду розвитку податкової системи на перспективу, яка ускладнює планування господарської діяльності та збільшує витрати при прийнятті рішень стосовно заощаджень та інвестицій;
- ускладнення податкової політики через її розроблення та внесення змін без урахування довгострокових наслідків останніх та їх впливу на інші складові системи;

– розширення можливостей для уникнення податків і ухилення від їх сплати;

– відсутність прозорості щодо фактичних та передбачуваних наслідків певних змін складових і системи в цілому;

– збільшення витрат на виконання податкових зобов'язань, оскільки фірми й фізичні особи менш упевнені в намірах (цілях) реформування окремих аспектів системи;

– надмірні економічні та соціальні витрати через невдало спроектовану систему;

– недостатня чіткість у визначенні ролі й цілей окремих складових системи, а отже, подальших можливостей для розроблення політики [1].

Перелічені проблеми можна доповнити такими:

– відсутність послідовності в проведенні реформ;

– можливість внесення непродуманих, хаотичних змін до податкової системи, які через певний час доводиться скасовувати;

– відсутність узгодженості змін різних складових податкової системи, що унеможливає досягнення синергетичного ефекту їх реформування;

– можливість реформування окремих податків без чіткого розуміння мети та наслідків їх зміни, що ускладнює моніторинг і оцінку проведених реформ;

– труднощі з узгодженням (забезпеченням відповідності) податкової й економічної політики, а також податкової та бюджетної політики.

Таким чином, податкова стратегія визначає загальний напрям розвитку податкової системи; забезпечує узгодженість змін її окремих складових, підпорядковуючи їх досягненню певної мети; надає змінам прозорості, передбачуваності; дає можливість скласти загальне уявлення про реформовану податкову систему та її складові; спрогнозувати загальні наслідки податкових трансформацій для економіки й системи державних фінансів та розробити заходи для попередження (зменшення впливу) їх негативних ефектів.

Можна виокремити такі недоліки чинної податкової системи (політики) в Україні, які, на нашу думку, є наслідком відсутності стратегії її розвитку та реалізації спонтанних змін у податковій системі й податковому законодавстві:

а) непослідовність реформування ПДФО: перехід від пропорційного до прогресивного податку з наступним поверненням до його пропорційної моделі;

б) запровадження оподаткування пенсій із подальшим скасуванням їх оподаткування;

в) механічне об'єднання декількох податків у один, котре лише ускладнило податкове законодавство;

г) реалізація агресивної акцизної політики, яка супроводжується майже щорічним підвищенням ставок податку, в т. ч. шоковим в окремі роки (наприклад, ставки акцизного податку на легкі дистиляти у 2012 р. зросли в

10,7 раза, на інші бензини спеціальні в 2011 р. – у 9 разів, на пиво в 2011 р. – у 2,4 раза, на вина натуральні з додаванням спирту та міцні – в 4,3 раза), яка призвела до збільшення обсягів нелегальної торгівлі підакцизними товарами та зниження фіскальної ефективності акцизного податку.

Отже, відсутність стратегії ускладнює розроблення узгодженої податкової політики, збільшує можливість помилкових рішень та зменшує шанси на розумну дискусію й ефективну відповідальність [1].

З'ясувавши важливість розроблення стратегії розвитку податкової системи, коротко зупинимося на понятті “стратегія”. Виходячи з визначення стратегії як плану дій для досягнення довгострокової або загальної мети [13; 14], способу (методу) її досягнення [15], податкову стратегію можна вважати загальним планом розвитку (реформування) податкової системи на середньо- чи довгострокову перспективу, котрий окреслює шляхи досягнення цілей і завдань реформи, або планом цілеспрямованих заходів щодо реформування податкової системи на середньо- чи довгострокову перспективу. При цьому, на наше переконання, розвиток податкової системи має відбуватися саме через її реформування, під яким ми будемо розуміти генерування й упровадження податкових інновацій, здатних поліпшити суспільний добробут¹.

В. Гаспар, виступаючи на конференції “Середньострокова стратегія доходів (надходжень) (MTRS) – побудова більш ефективних податкових систем” у Федеральній фінансовій академії (м. Відень, 29 жовтня 2019 р.), зауважив, що MTRS (українською – ССН) – це постійний процес упровадження реформи податкової системи, котрий починається з розроблення дорожньої карти реформи тривалістю 4–6 років [2].

ССН містить чотири взаємозалежні складові. Характеризуючи їх, В. Гаспар наголосив, що перша складова ССН – це визначення витрат, необхідних для сприяння економічному та соціальному розвитку. Фактично йдеться про “надійні довгострокові надходження”, на яких базуватиметься “грунтовна і продумана дорожня карта проведення реформи податкової системи”.

На уряд покладається завдання формулювання мети реформи, втім, до цього процесу варто залучати широке коло стейкхолдерів, а в ідеалі – й суспільство загалом. Зазначене полегшить досягнення взаєморозуміння між учасниками процесу – урядом, парламентом, організаціями громадянського суспільства та спільнотою платників податків, що допоможе зорієнтуватися в проблемних аспектах реформи податкової системи й досягти широкого консенсусу при розробленні її дорожньої карти.

¹ Саме на такий спрямованості реформ наголошує Х. Хілл, визначаючи поняття “реформа” як тривалу й істотну зміну політики, котра поліпшує сукупний соціально-економічний добробут, узгоджуючись також із її об'єктивною функцією, яка враховує перерозподільні та екологічні аспекти. На його думку, саме забезпечення загального добробуту, досягнення суспільних, а не особистих (окремих правлячих кіл, великого бізнесу тощо) інтересів є основним обґрунтуванням проведення реформи [16].

Другою складовою ССН є безпосередньо сама дорожня карта реформи, котра охоплює податкову політику, адміністрування надходжень і законодавчу базу, яка дає змогу застосовувати та забезпечувати дотримання податкових норм у країнах¹.

Сутність реформи податкової системи В. Гаспар характеризує згідно з основним призначенням податків, підкреслюючи, що реформа повинна бути спрямована на мобілізацію необхідних надходжень у середньо- й довгостроковій перспективі. Водночас вона має бути спроектована так, аби сприяти економічному та соціальному розвитку. Ключовим моментом є використання позитивної взаємодії (синергії) між податковою політикою, адмініструванням надходжень, правовою системою й функціонуванням системи державного управління загалом.

Конкретний дизайн податкової реформи повинен бути специфічним для кожної країни та залежить від наявного потенціалу й дизайну чинної податкової системи². Ідея полягає в дотриманні цілісного плану реформування податкової системи для досягнення в підсумку успіху та стійкості.

Третя складова ССН стосується середньострокових зобов'язань уряду щодо реформи, оскільки її проектування й неухильне впровадження потребують постійної політичної підтримки. І зобов'язання уряду мають виражатися в конкретних і видимих заходах. При цьому найважливішим фактором (і чинником успіху) в цій складовій ССН є механізм управління реформами на найвищому рівні в уряді.

Нарешті, четвертим компонентом ССН виступає узгоджена і скоординована зовнішня підтримка реформи податкової системи під керівництвом уряду [2].

Основний висновок із викладеного полягає в тому, що середньострокова податкова стратегія є цілеспрямованим планом заходів із реформування податкової системи (дорожньою картою реформи), спрямованим на мобілізацію необхідних надходжень до бюджету держави, яке одночасно створює сприятливі умови для сталого економічного зростання. При цьому існує подвійний зв'язок такого зростання зі змінами в податковій системі. Останні, з одного боку, повинні включати новації, що самі по собі є сприятливими для зростання (наприклад, перенесення податкового навантаження з податків на фактори виробництва на майнові податки та податки на споживання, запровадження податкових пільг для інвестицій у інновації тощо), а з другого – супроводжуватися збільшенням податкових надходжень як джерела бюджетних видатків для підтримки інклюзивного зростання. Хороша податкова реформа, як зауважують Дж. Тетлоу та ін., полягає в примноженні

¹ На важливості поєднання в ході податкової реформи змін у податковій системі зі змінами у процесі та інститутах адміністрування й у податковому законодавстві наголошує також Р. М. Берд [17].

² Крім зазначеного, пріоритети, а отже, й дизайн податкових реформ у різних країнах залежать від відмінностей у викликах, з котрими вони стикаються, та в перевагах із точки зору того, до якого типу суспільства вони прагнуть, а також від визначення пріоритетних цілей відповідно до національних обставин і вибору політики [8; 12].

доходів найефективнішим чином (тобто так, щоб їх збільшення не гальмувало економічне зростання. – А. С.) у межах політичних обмежень [10].

Оскільки податкова реформа передбачає досягнення поставлених її розробниками цілей і завдань із урахуванням наявних обмежень, їх визначення є важливим аспектом розроблення середньострокової податкової стратегії. Від їх урахування залежить як зміст реформи (вибір заходів та конкретних кроків для їх реалізації), так і можливість одержання запланованих результатів. Розрізняють обмеження, породжені глобальними викликами й загрозами, макроекономічні, інституційні, політичні, поведінкові тощо.

I. Обмеження, спричинені глобальними викликами й загрозами.

Серед глобальних явищ найбільше на податкову систему впливають:

- Глобалізація. Податкова стратегія в Україні не може не враховувати такі її наслідки, як посилення міграційних процесів та виведення національного капіталу за кордон, що зумовлює ерозію податкової бази і розширення можливостей для ухилення від сплати податків, а також посилення міжнародної податкової конкуренції за мобільні фактори виробництва, котра, з одного боку, провокує країни на встановлення неефективно низьких податкових ставок на мобільні податкові бази та обмеження перерозподільних властивостей (перехід від прогресивного до пропорційного) податків на доходи; з другого – спонукає міжнародну спільноту активізувати зусилля для боротьби з політикою “гонки до дна”, а також із практиками розмивання бази оподаткування та виведення прибутків з-під оподаткування (План дій BEPS; координація податкових політик, зусиль податкових органів різних країн у питаннях адміністрування податків, у т. ч. обміну податковою інформацією, проведення зустрічних податкових перевірок; стандартизація підходів до обов’язкової фінансової й податкової звітності тощо). Отже, податкова стратегія на середньострокову перспективу повинна як враховувати податкову політику країн – можливих конкурентів України за іноземні інвестиції і трудові ресурси, так і передбачати імплементацію міжнародних документів, спрямованих на боротьбу з негативними наслідками глобалізації й міжнародної податкової конкуренції, а також включати національні заходи, націлені на мінімізацію можливостей ухилення від сплати податків, запобігання агресивному податковому плануванню, уникненню податків на основі чинних податкових угод, укладених країною.

- Старіння населення, наслідком чого є посилення тиску й на податкову, й на бюджетну системи країни. В контексті податкової стратегії це явище має враховуватися при визначенні шляхів реформування не лише ЄСВ і ПДФО, а й податкової системи загалом як джерела фінансування зростаючих державних витрат і на виплату пенсій, і на охорону здоров’я та соціальної допомоги старіючому населенню.

- Цифровізація економіки, котра змінює структуру ринків праці, в т. ч. сприяє зростанню нестандартної зайнятості, та ускладнює збирання податків. Тому в процесі розроблення стратегії реформування податкової системи варто передбачити шляхи її адаптації до змін унаслідок цифровізації

економіки й активізації електронної комерції (передусім у контексті оподаткування прибутку цифрових компаній, а також електронних послуг податком на додану вартість) із урахуванням мінімізації негативного впливу податкових новацій на економічні процеси.

- Погіршення стану навколишнього природного середовища та глобальне потепління, що вимагає посилення ролі екологічно орієнтованих податків.
- Коронакриза, котра посилює тиск на державні фінанси (через урядові пакети порятунку економіки й підтримки населення) та збільшує потребу в державному втручанні в економіку.

II. Макроекономічні обмеження:

• Падіння ВВП, наслідком чого є зменшення податкових надходжень до бюджету держави, звуження фіскального простору для реалізації стимулюючих податкових заходів і загалом податкової реформи, спрямованої на зниження податків. За таких умов країни, де частка податків у ВВП до кризи була порівняно невисокою, можуть проводити політику їх підвищення (про такі наміри вже оголосила, зокрема, Великобританія, де податковий коефіцієнт, як і частка податків у ВВП, у 2018 р. були меншими за середній рівень зазначених показників у країнах ЄС-15 – відповідно 33,8 % ВВП проти 39,3 і 27,3 % ВВП проти 29 % ВВП [18]. Стосовно України слід зауважити, що політика фіскальної консолідації, котра проводилася після фінансово-економічної кризи 2009 р. і протягом 2014–2015 рр. та спричинила зростання податкових надходжень до зведеного бюджету з 24,2 % ВВП у 2013 р. до 27,3–27,8 % ВВП у 2016–2017 рр., може свідчити про необхідність зниження податків. Утім, оскільки їх збільшення частково компенсувало втрату надходжень ЄСВ, зумовлену зниженням його ставки з 36,76–49,7 % (залежно від класу професійного ризику) до 22 %, внаслідок чого податковий коефіцієнт в Україні загалом зменшився з 38,4 % у 2012 р. (максимальне значення впродовж 2010–2019 рр.) до 32,8 % у 2016 р. і 33,8 % у 2019 р., стає зрозумілим, що можливості зниження податків в Україні частково вже були використані. Їх подальшому скороченню перешкоджає високий рівень дефіциту бюджету, а також потреба в обслуговуванні й погашенні державного боргу, що відволікає чималі державні ресурси та вимагає реалізації виваженої податкової реформи.

• Високий рівень тіньової економіки й неформальної зайнятості, що, з одного боку, посилює несправедливість у оподаткуванні, з другого – обмежує можливості підвищення податків та їх перерозподільних властивостей (насамперед запровадження прогресивного податку на доходи).

• Відсутність належного й очевидного для платників податків взаємозв'язку між податками та обсягом і якістю суспільних послуг, що стає серйозною перешкодою на шляху збільшення податків, а також добровільного виконання податкових зобов'язань платниками.

III. Політичні обмеження:

• Політична корупція: формує сприятливі умови для ухилення від сплати податків та ускладнює боротьбу з цим явищем, створює перешкоди на

шляху вдосконалення адміністрування податків (зокрема, корупція в податкових органах обмежує можливості ефективного функціонування СЕА ПДВ), є однією з причин неефективного використання та розкрадання бюджетних коштів.

- Загроза популізму, котра може проявлятися як у спробах запровадження економічно необґрунтованої шкали ставок ПДФО під гаслом підвищення справедливості оподаткування (лівий популізм), так і в пропозиціях радикального зниження податків та ЄСВ і скасування останнього взагалі (правий популізм).

- Спротив (протести) організованих груп змінам у сфері податкової політики, що спричиняють великі політичні витрати на проведення податкової реформи. Якщо, наприклад, у Франції такі протести були викликані підвищенням акцизу на пальне, то в Україні вони зазвичай пов'язані зі спробами реформування спрощеної системи оподаткування.

IV. Інституційні обмеження. Серед них варто назвати низькі податкову культуру та мораль, відповідний рівень дотримання вимог податкового законодавства як платниками податків, так і контролюючими органами, а також нереформованість податкових, митних органів та судової системи в Україні, недостатній професійний рівень їх працівників, оплати їхньої праці. Як зазначається у Звіті МВФ, ОЕСР, ООН і Світового банку Робочій групі з питань розвитку G-20 "Підтримка розвитку більш ефективних податкових систем", немає сумнівів, що слабкі й часто корумповані податкові адміністрації, недостатньо оплачувані чиновники, неформальність, слабкі організаційні структури та політичне втручання залишаються фундаментальним бар'єром на шляху до ефективного і справедливого оподаткування та до розширення довіри між владою й громадянами [9].

V. Поведінкові обмеження (бар'єри) для податкової реформи або поведінкові реакції платників податків на певні зміни в системі оподаткування. Серед них – уповільнена в часі реакція платників податків на зниження податкових ставок, наслідком котрої можуть бути втрати доходів бюджету, як і можливість відсутності такої реакції загалом, високий ризик виведення бізнесу в тінь у відповідь на підвищення ставок податків і т. ін. Якщо перше вимагає запровадження компенсаторів втрат податкових надходжень, то друге – розроблення адміністративних заходів, спрямованих на протидію тінізації.

Оскільки реалізація певних сценаріїв розвитку податкової системи вимагає зменшення частки державних видатків у ВВП як передумови для послаблення податкового навантаження на економіку, ми не можемо, принаймні побіжно, не висловити своє бачення цієї проблеми.

На сьогодні думки вчених і експертів щодо перспектив та напрямів зміни державного навантаження на економіку в Україні розділилися. Одні роблять акцент на необхідності його радикального зниження, інші – на важливості поліпшення якості державного управління та зміцнення, а не послаблення державних інститутів. Розглянемо аргументи обох сторін.

Свою позицію прихильники зменшення “розміру держави”, як правило, обґрунтовують, посилаючись на відомі постулати теорії державних фінансів про існування оберненої залежності між рівнем перерозподілу ВВП через публічні фінанси й економічним зростанням, а також на вплив на їх взаємозв’язок інституційних факторів – якості та ефективності урядування, котрі здатна забезпечити та чи інша держава й котрі, в кінцевому підсумку, визначають її оптимальний розмір. Оцінюючи частку сектору загальнодержавного управління у ВВП в Україні як надто високу, а якість урядування як низьку, вони доходять висновку про необхідність зменшення розміру держави (за одними оцінками від 40 до 33 % ВВП [19], за іншими – від 45 (в середньому за останніх 10 років) поетапно до 40–30 % [20]) для прискорення темпів економічного зростання. Фактично така позиція ґрунтується на логіці мінімізації неефективної держави, дотримання котрої неодмінно призведе до збереження, а то й посилення її неефективності, оскільки саме по собі зменшення розміру держави не може підвищити якість її інститутів.

Основним аргументом прихильників зміщення акцентів на зміцнення державних інститутів і поліпшення якості державного управління є посилення не на теорію, а на практику економічних перетворень у слабких економіках, яка довела, що із 13 історій успіху країн у подоланні бідності за останніх 70 років, котрі впродовж 2006–2008 рр. вивчала Комісія Світового банку зі зростання та розвитку, в жодній не застосовувалася неоліберальна економічна політика, навпаки, поступ усіх цих країн відбувався за рахунок потужного державного втручання [21].

На ролі ефективної держави із сильними інститутами наголошує і Дж. Стігліц, стверджуючи, що вона є “життєво важливою для розвитку”. Критикуючи Вашингтонський консенсус, чия політика ґрунтувалася на відмові від активної ролі держави та на просуванні теорії мінімального уряду, він піддає сумніву відому тезу про те, що найкраща держава – мінімальна держава. На думку вченого, вона може втрачати свою ефективність, втручаючись у різноманітні процеси, між тим як “успіх організації залежить від цілеспрямованості. Спроба зосередити діяльність уряду на основних напрямках – економічній політиці, базовій освіті, охороні здоров’я, дорогах, правопорядку, охороні навколишнього середовища – є життєво важливим кроком. Але орієнтація на основи – це не рецепт мінімалістичного уряду. Держава повинна відігравати істотну роль у відповідному регулюванні, промисловій політиці, соціальному захисті та добробуті” [22].

Аргументом на користь сильної держави є й тенденції, притаманні сучасному світу, а саме посилення економічного й торговельного протекціонізму, державного регулювання фінансового й банківського секторів (особливо після кризи 2008–2009 рр.) і т. ін. Збільшенню ролі держав у майбутньому може сприяти також зростання глобальних викликів і загроз – невідзначеності, глобального потепління й погіршення стану довкілля, світових пандемій тощо.

Отже, негативно впливати на економічне зростання здатна як велика за розміром, але неефективна держава, так і мала неефективна держава зі слабкими інститутами. Тобто ключовим у цьому процесі є не розмір держави, а її ефективність та якість її інститутів. Тому й метою має бути не скорочення частки сектору загальнодержавного управління у ВВП саме по собі, котре може ще більше загальмувати економічне зростання, а підвищення якості державних інститутів і ефективності державного регулювання. Хоча, як зазначав Дж. Стігліц, “завдання зробити державу ефективнішою набагато складніше, ніж просто зменшити її розмір” [22], лише на шляху його розв’язання можна не тільки прискорити темпи економічного зростання, а й змінити його якість. Учений запропонував і шляхи підвищення ефективності держави, її спроможності:

по-перше, встановлення правил та норм, котрі створюють для державних чиновників стимули діяти в колективних інтересах, одночасно стримуючи свавілля й корупцію (незалежна судова система, інституційні впливи та противаги через розподіл влади й ефективні контролюючі органи здатні стримувати довільні дії держави та корупцію);

по-друге, сама державна служба повинна бути ефективнішою, надаючи конкурентну заробітну плату для залучення талановитих людей;

по-третє, спроможність держави може бути посилена також за допомогою партнерських відносин шляхом зближення уряду з людьми та шляхом пошуку зворотного зв’язку із зацікавленими сторонами в процесі формування політики та надання послуг;

по-четверте, уряди можуть підвищити свою ефективність, використовуючи ринкові механізми в державному секторі.

Нарешті, держава повинна проводити політику, що зменшує можливості пошуку ренти [22].

З огляду на все зазначене метою реалізації реформ у системі державного управління в Україні має бути не зменшення розміру держави, а підвищення її ефективності та якості державних інститутів. Особливої актуальності це завдання набуває в контексті сучасних підходів до економічного розвитку, за яких на перший план виходить питання не його темпів, а забезпечення розумного, сталого й інклюзивного зростання. Реалізація нових підходів до економічного зростання не можлива без посилення регулюючої ролі сильної й ефективної держави. Саме з цього необхідно виходити, розробляючи стратегію реформування податкової системи України на середньострокову перспективу.

За яким сценарієм може відбуватися реформування вітчизняної податкової системи? Зважаючи на пропозиції щодо шляхів її розвитку, які останніми роками з’являються на шпальтах періодичних видань та належать і представникам експертних кіл, і політикам, імовірним сценарієм її подальшого реформування в Україні може бути крайній ліберальний, спрямований на радикальне обмеження ролі й функцій держави як передумови підвищення темпів економічного зростання.

Можливість реалізації такого сценарію обумовлена поширеними серед населення настроями щодо небажання сплачувати податки¹, підкріплені відсутністю невідворотності покарання за їх несплату; слабкістю держави та її інститутів, котра останнім часом набула загрозливих масштабів; посиленням впливу на суспільну свідомість ідеології популізму. Об'єктивним підґрунтям ліберального сценарію є нестійке економічне зростання в Україні, що періодично переривається кризами, та його низькі темпи.

Згідно з цим сценарієм, для забезпечення стійких високих темпів економічного зростання в нашій країні необхідно істотно знизити податкове навантаження, передусім за рахунок найбільш шкідливих прямих податків. Отже, основними новаціями реформи, що здійснюватиметься за таким сценарієм, стануть запровадження замість податку на прибуток податку на виведений капітал та радикальне зниження податків на працю (пропонуються різні його шляхи: об'єднання ПДФО, ЄСВ і військового збору в один платіж зі ставкою максимум 15–20 %; поетапне зменшення ставки ЄСВ із подальшим його скасуванням; послаблення навантаження на фонд оплати праці до 20–25 %, але за збереження окремого функціонування ключових податків, які його формують).

Оскільки реалізація ліберального сценарію податкової реформи неодмінно призведе до значних втрат бюджетів (і державного, й місцевих) та ліквідації чинної системи пенсійного забезпечення й соціального страхування, пропонуються такі компенсатори втрат: скорочення бюджетних видатків, підвищення податків на майно (житлова нерухомість, земля) та рентних платежів, а також збільшення податкових надходжень за рахунок виведення доходів із тіні і зменшення масштабів ухилення від сплати податків. Проте, зважаючи на фіскальну ефективність запропонованих податків-компенсаторів порівняно із фіскальною ефективністю ЄСВ (таблиця), можна з упевненістю сказати, що цього замало. Аби компенсувати лише надходження ЄСВ на рівні 2019 р. (у разі скасування цього внеску), необхідно збільшити сукупні надходження податків-компенсаторів утричі, що вбачається нереальним. Навіть якби фіскальна ефективність податків на майно в Україні у 2019 р. була на такому самому рівні, як у Франції (4,6 % ВВП, найвищий показник серед країн ЄС, за середнього рівня в ЄС-15 – 2,34 % і ЄС-11 – 0,77 %), їх надходження (182 829,9 млн грн) не дали б можливості компенсувати втрату надходжень ЄСВ. Зазначене дає підстави для висновку про відсутність в Україні належних податкових компенсаторів втрати надходжень єдиного внеску. Якщо ж узяти до уваги ще й втрати, зумовлені запровадженням замість податку на прибуток податку на виведений капітал, то наслідки такої податкової реформи можуть стати руйнівними для вітчизняної системи державних фінансів. Єдиним способом їх уникнення

¹ Згідно з проведенням дослідженням, 49,4 % опитаних українців негативно ставляться до сплати податків. При цьому 52 % респондентів вважає справедливим віддавати державі близько 10 % доходу, ще 17 % можуть віддавати майже 25 % доходів, а 6 % узагалі не готові платити податки [23].

Таблиця. Порівняння надходжень податків на майно та рентних платежів із надходженнями ЄСВ у 2019 р.

Показники	Надходження до зведеного бюджету	
	млн грн	% ВВП
Податки на майно, у т. ч.:		
податок на землю	13 349,6	0,34
орендна плата за землю	19 486,0	0,49
податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	4 882,3	0,12
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	52 024,9	1,31
Усього податків-компенсаторів	89 742,8	2,26
ЄСВ	273 480,0	6,88
<i>ВВП</i>	3 974 564,0	

Розраховано за даними Державної казначейської служби України (URL: <https://www.treasury.gov.ua/>).

буде радикальний перегляд системи державних видатків, що призведе до відчутних змін у якості й обсязі суспільних послуг.

Хоча наслідками реалізації такого сценарію в короткостроковій перспективі може бути підвищення підприємницької активності і темпів економічного зростання, а в середньостроковій – зменшення масштабів тіньової економіки, в довгостроковій перспективі його реалізація спричинить зниження якості економічного зростання (через погіршення людського капіталу, неможливість втілення інноваційної моделі розвитку, котра потребує як масштабних державних інвестицій, так і стимулів для залучення приватних інвестицій), загострення проблеми нерівності й бідності. Крім того, оскільки реалізація ліберальної податкової реформи вимагатиме істотних змін у системі державних видатків, у разі збереження моделі олігархічного капіталізму в Україні та теперішнього рівня корупції, найімовірнішим сценарієм буде масштабне скорочення їх соціальної складової, яка у 2016–2019 рр. уже зменшилася з 10,8 до 8,1 % ВВП. Не варто сподіватися й на радикальне розв'язання проблеми ухилення від сплати податків і тіньової економіки, адже в умовах слабкої держави, що не здатна вести ефективну боротьбу з мінімізацією податків та ухиленням від їх сплати, платники податків не припинять користуватися такою можливістю, особливо з урахуванням існування двох підсистем оподаткування – загальної і спрощеної (пропозиції щодо обмеження останньої не висуваються).

З огляду на викладене ми не вважаємо реалізацію в Україні радикальної податкової реформи бажаним сценарієм розвитку податкової системи, віддаючи перевагу іншому сценарію, котрий передбачає підпорядкування такої реформи забезпеченню розумного, сталого й інклюзивного економічного зростання. Згідно з цим сценарієм, податкова система України рухатиметься в напрямі, що відповідає загальноєвропейському тренду. Ідеться про такі зміни в оподаткуванні, які стимулюють розвиток економіки на основі

знань та інновацій, ефективного використання ресурсів і зменшення шкідливого впливу на довкілля, нерівності та бідності.

Успіх реалізації реформи залежатиме від розвитку податкової системи у взаємозв'язку з підвищенням ефективності використання податкових надходжень та якості наданих суспільних послуг, унеможливленням розкрадання державних коштів, зміцненням державних інститутів і поліпшенням якості державного управління, дієвою боротьбою з корупцією.

Драйверами реформи є:

- нестабільне економічне зростання, плоди якого концентруються в руках окремих соціальних груп і фізичних осіб, загострюючи проблему нерівності доходів та багатства;

- потреба в державних доходах, спричинена чималими витратами на програми підтримки бізнесу й громадян в умовах коронакризи, обслуговування та погашення державного боргу, надання якісних суспільних послуг, зміцнення оборонного сектору;

- низька інвестиційна активність бізнесу, міжнародна податкова конкуренція за прямі іноземні інвестиції;

- великі масштаби неофіційної (неформальної) зайнятості, уникнення податків і ухилення від їх сплати;

- зростання екологічних ризиків.

Ключовими проблемами податкової системи, на пом'якшення (розв'язання) котрих має бути спрямована реформа, є:

- невиконання податковою системою функції зменшення нерівності доходів і багатства;

- високий рівень податкового навантаження на фізичних осіб із низькими доходами;

- вузька база транспортного податку, що зменшує його перерозподільні властивості;

- недостатня наповненість Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що ускладнює його ефективне і справедливе оподаткування;

- великі масштаби розмивання бази податку на прибуток та виведення прибутку з-під оподаткування;

- невикористання податку на прибуток для стимулювання інвестицій у інновації, що однозначно гальмує інноваційні процеси, оскільки ринкові механізми не можуть забезпечити інвестиції в інновації на належному рівні;

- складна й непрозора система електронного адміністрування ПДВ, яка не убезпечує від ручного управління й несанкціонованого втручання з метою зловживань на відшкодуванні податку;

- переважно фіскальна спрямованість системи акцизного оподаткування продуктів енергії й електроенергії, її недостатня орієнтація на подолання проблем у сфері захисту навколишнього середовища та енергоефективності;

- відсутність науково обґрунтованої, зрозумілої і прозорої політики рентних платежів;

– корупція в податкових органах, вибіркове застосування ними податкового законодавства;

– низький рівень добровільної сплати податків.

Стратегічні пріоритети податкової реформи. Зважаючи на ризик “втоми від реформ”, варто окреслити невелику кількість пріоритетних напрямів податкової реформи, де необхідність змін є особливо гострою, результати можуть бути відчутними для широкого кола платників та реалізація яких сприятиме досягненню одночасно декількох цілей.

З огляду на мету реформи й нагальні проблеми оподаткування в Україні, котрі вона має пом'якшити (розв'язати), до її основних стратегічних пріоритетів можна віднести такі.

Пріоритет 1. Зменшення нерівності доходів і багатства.

Пріоритет 2. Підвищення справедливості оподаткування.

Пріоритет 3. Стимулювання інвестицій в інновації та соціальний капітал.

Пріоритет 4. Екологізація податкової системи: збільшення ролі екологічно орієнтованих податків і податкової системи в цілому в реалізації політики з поліпшення якості довкілля, забезпечення ефективного використання всіх природних ресурсів.

Пріоритет 5. Підвищення фіскальної ефективності й продуктивності податкової системи шляхом удосконалення податкового адміністрування, посилення інституційної спроможності податкових органів.

Для досягнення кожного з названих пріоритетів потрібно передбачити певні заходи та кроки, визначити очікувані результати й можливі ризики. Зокрема, зменшити нерівність доходів і багатства в Україні можна за допомогою таких заходів: підвищення прогресивності ПДФО завдяки зниженню податкового навантаження на малозабезпечені верстви населення; завершення наповнення Державного реєстру речових прав на нерухоме майно як необхідної передумови його ефективного і справедливого оподаткування із застосуванням чинної законодавчої бази; розширення бази податку на транспортні засоби за рахунок включення в неї тих об'єктів рухомого майна, котрі наразі не оподатковуються, – гелікоптерів, катерів, яхт.

У свою чергу, знизити податкове навантаження на малозабезпечені верстви населення можна шляхом запровадження диференційованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян¹, підвищивши поріг доходу, який даватиме право на його застосування, та розширивши перелік осіб, котрі матимуть право на цю пільгу, додавши до нього не лише одержувачів доходів у вигляді заробітної плати та прирівняних до неї платежів, а й самозайнятих осіб, що отримують доходи від провадження підприємницької діяль-

¹ Детальніше про це див. у праці [24].

ності, а також іншої незалежної професійної діяльності. Іншим кроком, спрямованим на досягнення цієї мети, може бути запровадження економічно обґрунтованої моделі малопрогресивного ПДФО із використанням двох (трьох) ставок¹, а також неоподатковуваного мінімуму на доходи громадян від заощаджень, одержаних у формі процентів на банківські депозити.

Підвищення справедливості оподаткування в контексті реалізації принципу його загальності та створення рівних умов конкуренції передбачає зменшення масштабів ухилення від сплати податків і уникнення їх сплати, забезпечення однакового (рівного) ставлення посадових осіб податкових органів до всіх платників податків, унеможливлення отримання окремими платниками податків незаконної вигоди при їх сплаті (зокрема, неправомірно сформованого податкового кредиту з ПДВ та відшкодування податку з державного бюджету за таким кредитом), перегляд пільгових режимів оподаткування й чинної системи податкових пільг.

Основними кроками на шляху реалізації цього пріоритету є заходи, націлені на протидію стратегіям і практикам розмивання бази податку на прибуток підприємств та виведення прибутків з-під оподаткування, а також на ліквідацію зловживань при справлянні ПДВ. Необхідні кроки для впровадження цих заходів включають розроблення інституційного й методичного забезпечення виконання норм Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві” від 16.01.2020 № 465-IX; створення матеріально-технічної бази для забезпечення стандартів конфіденційності, захисту й належного використання даних у процесі автоматичного обміну інформацією з компетентними органами зарубіжних країн; запровадження деталізованої звітності для міжнародних груп компаній (спеціальний звіт у розрізі країн); забезпечення підвищення кваліфікації працівників податкових органів, що здійснюватимуть контроль виконання заходів Плану дій BEPS, та ін.

Забезпечити приплив приватних інвестицій у інновації можна шляхом запровадження податкової знижки для витрат на дослідження і розробки. А з метою стимулювання залучення добровільних внесків юридичних і фізичних осіб у соціальний капітал (освіту, охорону здоров'я, науку) доцільно збільшити порогове значення суми коштів, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, перевищення якого веде до збільшення фінансового результату з податку на прибуток підприємств (для юридичних осіб), і які дозволяється відносити до податкової знижки з податку на доходи (для фізичних осіб).

Забезпечення екологізації податкової системи передбачає реалізацію комплексу заходів, спрямованих на підвищення регулюючої ефективності всієї підсистеми екологічно орієнтованих податків (на енергетичні продукти, на забруднення, транспортних податків), а також упровадження подат-

¹ Вищий рівень прогресивності ПДФО стане додатковим стимулом для тінізації доходів, а тому в умовах України є недоцільним.

кових стимулів для екологічно відповідальної поведінки виробників і споживачів “поганих” благ. Серед необхідних кроків – збільшення ставки податку за викиди CO₂; запровадження податку на одноразові ПЕТ-пакети, пластиковий посуд і пляшки, а також податку на добрива й пестициди; наближення акцизного податку на пальне та електроенергію в Україні до Директиви Ради 2003/96/ЄС про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів і електроенергії з урахуванням потреб України у сфері захисту навколишнього середовища та енергоефективності; посилення екологічної спрямованості оподаткування транспортних засобів; розширення переліку витрат, дозволених до включення в податкову знижку з ПДФО, за рахунок витрат фізичної особи на проведення заходів з енергоефективності й енергозбереження; запровадження податкової знижки або податкового кредиту з податку на прибуток підприємств на інвестиції в устаткування для збереження та поліпшення навколишнього середовища і збереження енергії.

Посилити інституційну спроможність податкових органів та результативність адміністрування податків і зборів можна за допомогою таких заходів, як забезпечення прогресу в цифровій трансформації податкового адміністрування, підвищення якості послуг для платників податків, здатності установ податкової служби попереджати й виявляти ухилення від сплати податків, прозорості адміністративних процедур, рівня добровільної сплати податків платниками тощо.

Кожен стратегічний пріоритет має свої очікувані результати, котрі можуть бути оцінені за допомогою певних показників. Наприклад, до показників результативності реалізації першого пріоритету можна віднести: зниження податкового навантаження на малозабезпечені верстви населення (частки податку в доходах на рівні прожиткового мінімуму для працездатної особи та мінімальної зарплати); зменшення майнової нерівності (коефіцієнт Джині щодо майна); зростання числа платників і фіскальної ефективності (частки у ВВП) податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Найбільш загальними ризиками на шляху реалізації основних стратегічних пріоритетів можуть бути: відсутність політичної волі впроваджувати заходи, протидія їх уведенню з боку зацікавлених груп, брак фінансових ресурсів, затримки через технічні труднощі, відсутність прогресу в боротьбі з корупцією та реформуванні судової системи.

Успішна реалізація стратегії розвитку (реформування) податкової системи вимагає, по-перше, постійного моніторингу й оцінювання ступеня досягнення очікуваних результатів реформи, по-друге, її регулярного оновлення, актуалізації відповідно до нових викликів і змін як усередині країни, так і в зовнішньому світі.

Моніторинг і оцінювання досягнення результатів реформи є невід’ємною частиною її реалізації та й узагалі стратегічного державного управління. Вони мають вирішальне значення для відстеження впровадження запланованих

ваних заходів як передумови для ухвалення необхідних управлінських рішень, відслідковування результатів їх впровадження та, за потреби, своєчасного коригування стратегії. Як зауважує Р. Стерер, моніторинг і оцінювання часто передбачають уведення нових форм та інструментів державного управління – органів міжвідомчої співпраці, схем постійного моніторингу й циклічних механізмів перегляду та звітності [4]. Хоча моніторинг часто обмежується результатами й описом результатів, оцінки йдуть далі, надаючи аналітичні висновки та рекомендації [5].

Моніторинг і оцінювання повинні ґрунтуватися на показниках результату, котрі можуть бути як кількісними, так і якісними. Їх визначення є одним із найскладніших завдань, котрі стоять перед розробниками стратегії. В Україні виконання цього завдання (як визначення показників, так і моніторингу їх досягнення) ускладнюється тим, що не всі показники результату можуть розраховуватися статистичними органами. Тож постає потреба в залученні до моніторингу наукової установи, на котру може бути покладена функція періодичного обчислення показників результату та їх аналізу. Нарешті, моніторинг повинен супроводжуватися періодичним публічним звітуванням про реалізацію стратегії.

Невід’ємною складовою реалізації стратегії є її регулярне (періодичне) оновлення, зокрема, через невизначеність, неможливість передбачити зміну внутрішніх і зовнішніх умов її здійснення. У зв’язку з цим виникає питання, які елементи стратегії та в яких випадках потребують оновлення? Відповідаючи на нього, слід враховувати, що стратегія, розроблена за участю всіх зацікавлених сторін (на основі узгодження їхніх інтересів) на нетривалий термін (4 роки), не повинна вимагати перегляду її базових елементів – мети і стратегічних пріоритетів. Перегляду можуть підлягати окремі заходи, необхідні кроки та/або терміни їх впровадження. Зміна базових елементів може свідчити про розроблення стратегії нової податкової реформи.

Потреба в перегляді (оновленні) певних елементів стратегії постає за умови виявлення в процесі впровадження заходу, що окремі кроки дають результати, протилежні очікуваним, або можуть бути реалізовані з використанням більш сучасних інструментів; не можуть бути реалізовані в запланований строк через погіршення макроекономічної ситуації й фінансові дисбаланси, виникнення екстраординарних ситуацій, таких як економічна криза, стихійне лихо, пандемія тощо.

Прикладами заходів, реалізація котрих може не дати очікуваних результатів і тому потребуватиме корегування, є норми, передбачені Планом дій BEPS. Зокрема, експерти висловлюють застереження щодо впровадження заходів, які стосуються контрольованих іноземних компаній, що не входять до обов’язкового мінімального стандарту Плану дій BEPS, удосконалення контролю трансфертного ціноутворення та правил звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній. Подібні “надтонкі інструменти налаштування податкової системи” у країні, де високий рівень корупції та практично відсутній захист прав підприємців, ні до чого, крім збільшення витрат на

адміністрування податків, не призведуть. У держави просто немає інтелектуального ресурсу, принаймні сьогодні, для створення такого складного механізму контролю об'єктів оподаткування [25].

В Україні є додаткові ризики реалізації стратегії – її радикального перегляду чи взагалі відмови від виконання. Вони можуть бути пов'язані з черговою зміною уряду, що формується тією самою політичною силою, або гострою політичною боротьбою, яка ускладнює дотримання принципу наступності в податковій політиці та веде до започаткування нової реформи (часом навіть до ініціювання розроблення нового Податкового кодексу) за кожного переходу влади від однієї до іншої політичної сили.

Описуючи ситуацію, коли може виявитися бажаним розробити нову комплексну стратегію, експерти ОЕСР звертають увагу на необхідність бути обережними при впровадженні таких ініціатив, оскільки тоді “занадто легко ігнорувати існуючі підходи, конкурувати з ними та спричинити плутанину. Навіть якщо є потреба в новій ініціативі, її слід презентувати та рекламувати як надбудову над досягнутим до цього часу” [6].

Отже, розроблення й реалізація стратегії розвитку (реформування) податкової системи є важливим елементом стратегічного державного управління. Визначаючи загальний напрям розвитку податкової системи та її складових на перспективу, підпорядковуючи його досягненню єдиної мети й дотриманню окреслених пріоритетів, вона дає можливість внести елементи передбачуваності в діяльність економічних агентів, полегшити її планування, убезпечує від хаотичних, непродуманих змін у податковому законодавстві, здатних негативно вплинути на підприємницьку діяльність, надає змінам узгодженості, послідовності, прозорості.

Необхідними передумовами розроблення стратегії реформування податкової системи є:

- 1) визначення обмежень, породжених глобальними, макроекономічними, інституційними, політичними, поведінковими чинниками, які утворюють “коридор свободи” вибору конкретних заходів і кроків для досягнення поставленої мети та реалізації окреслених пріоритетів;

- 2) вибір сценарію реформування податкової системи з урахуванням наявних обмежень, котрий визначає загальний напрям її розвитку, а отже, й мету реформи.

Податкова стратегія як загальний план реформування податкової системи на середньострокову перспективу, що обумовлює шляхи досягнення цілей і виконання завдань реформи, включає такі елементи: мету, основні стратегічні пріоритети, заходи та кроки з їх реалізації, очікувані результати й показники їх вимірювання, можливі ризики.

При встановленні мети і стратегічних пріоритетів реформи доцільно виходити з того, що, згідно з трактуванням реформи як податкових інновацій, спрямованих на поліпшення суспільного добробуту, вони повинні відповідати інтересам усього суспільства, а не окремих економічних агентів чи груп, забезпечуючи розв'язання важливих суспільних проблем, пов'язаних

із нерівністю й бідністю, безпечністю середовища проживання та збереження його різноманіття, створенням рівних умов конкуренції для суб'єктів господарювання.

При виборі заходів і кроків, що мають забезпечити реалізацію стратегічних пріоритетів, необхідно керуватися вимогами: а) адекватності (відповідності меті та пріоритетам); б) реалістичності (розроблення з урахуванням системи обмежень); в) взаємоузгодженості, несуперечливості; г) системності (поєднання змін у структурі податків та їхніх елементах зі змінами в податковому адмініструванні й діяльності інститутів, котрі забезпечують дотримання податкового законодавства).

Для кожного пріоритету повинні бути визначені очікувані результати та показники результативності, на основі яких здійснюються моніторинг і оцінка реалізації стратегії. Нерідко вказані показники зводяться в певну рамку оцінки результатів стратегії, в котрій для кожного показника наводяться базові й цільові значення для різних років реалізації стратегії, а також джерела даних для розрахунку показників¹.

Моніторинг і оцінювання дають змогу контролювати здійснення стратегії, виявляти проблеми на цьому шляху, приймати необхідні управлінські рішення для їх усунення та, за потреби, вчасно коригувати стратегію. Нарешті, моніторинг має супроводжуватися періодичним публічним звітуванням про реалізацію стратегії.

Список використаних джерел

1. Johnson P. Defining a tax strategy. *The IFS Green Budget*. 2011. February. P. 207–222. URL: <https://www.ifs.org.uk/budgets/gb2011/11chap9.pdf>.
2. Gaspar V. Medium-term Revenue Strategy (MTRS) – Taxation and Development. 2019. October 29. URL: <https://www.imf.org/en/News/Articles/2019/10/28/sp102919-mediumterm-revenue-strategy>.
3. Tax System Reform Strategy 2020-2023 / Ministry of Finance of the Republic of North Macedonia. 2020. January. URL: https://finance.gov.mk/files/u3/Tax%20Strategy_2020_2023.pdf.
4. Steurer R. From Government Strategies to Strategic Public Management: An Exploratory Outlook on the Pursuit of Cross-Sectoral Policy Integration. *European Environment*. 2007. 17/3. P. 201–214.
5. Steurer R., Martinuzzi A. Towards a new pattern of strategy formation in the public sector: first experiences with national strategies for sustainable development in Europe. *Environment and Planning C Government and Policy*. 2005. Vol. 23, Iss. 3. P. 455–472. URL: <https://doi.org/10.1068/c0403j>.
6. Strategies for Sustainable Development: Guidance for Development Cooperation / OECD. Paris : OECD, 2001. 73 p. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264193185-en>.
7. Tax Policy Reforms 2019: OECD and Selected Partner Economies / OECD. 2019. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/da56c295-en/1/2/3/index.html?itemId=/content/publication/da56c295-en&mimeType=text/html&_csp_=aa66d87574ea6f0c4c2b5ea287156b0a&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e3950.

¹ Див., наприклад, Tax System Reform Strategy 2020–2023 [3].

8. Tax Policies in the European Union. 2016-2018 Surveys / European Commission. 2020. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_in_the_eu_survey_2020.pdf.
9. Supporting the Development of More Effective Tax Systems. A Report to the G-20 Development Working Group by the IMF, OECD, UN and World Bank. 2011. Ch. 2. P. 15–30. URL: <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/110311.pdf>.
10. Overcoming the barriers to tax reform: Report of Institute of Government / G. Tetlow, J. Marshall, T. Pope et al. 2020. April. 125 p. URL: <https://www.instituteforgovernment.org.uk/sites/default/files/publications/overcoming-barriers-tax-reform.pdf>.
11. Owens J. G20 leaders: promoting growth through tax policy, Global Tax Policy and Controversy Briefing. 2016. URL: <http://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/g20-leaders-promoting-growth-through-tax-policy.aspx>.
12. Tax policies for inclusive growth in a changing world: OECD report to G-20 Finance Ministers and Central Bank Governors / OECD. 2018. July. URL: <http://www.oecd.org/g20/Tax-policies-for-inclusive-growth-in-a-changing-world-OECD.pdf>.
13. Strategy. *Oxford English Dictionary*. URL: <https://www.lexico.com/definition/strategy>.
14. Collins Cobuild Advanced Dictionary. URL: <https://www.collinsdictionary.com/api/collins-cobuild-advanced-learners-dictionary-american,63,HCA.html>.
15. Strategy. *Macmillan Dictionary*. URL: <https://www.macmillandictionary.com/dictionary/british/strategy>.
16. Hill H. The Political Economy of Policy Reform: Insights from Southeast Asia. *Asian Development Review*. 2013. Vol. 30, No. 1. P. 108–130. URL: https://doi.org/10.1162/ADEV_a_00005.
17. Bird R. M. Managing the Reform Process. 2003. April. URL: https://www.researchgate.net/publication/24137631_Managing_the_Reform_Process.
18. Data on Taxation / European Commission. 2020. February. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en.
19. Гетман О. Гальма економічного зростання. *Дзеркало тижня*. 2020. № 1282. 15–21 лют. URL: https://dt.ua/macrolevel/galma-ekonomichnogo-zrostannya-339315_.html.
20. Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз оподаткування фондів заробітної плати та видатків бюджету в окремих країнах США, ЄС, Азії, Латинської Америки / Ін-т соц.-екон. трансформації. Київ, 2018. 49 с. URL: <https://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2018/07/Doslidzhennya-rozmir-derzhavy.pdf>.
21. Новиков В. Загадки лібералізму. *Дзеркало тижня*. 2019. № 35. 21–27 верес. URL: https://dt.ua/macrolevel/zagadki-liberalizmu-324140_.html.
22. Stiglitz J. E. More Instruments and Broader Goals: Moving Toward the Post-Washington Consensus. 1998. January 7. URL: <https://www.globalpolicy.org/component/content/article/209/43245.html>.
23. Українці озвучили бажаний розмір податків – дослідження. *UA news*. 2020. 30 трав. URL: <https://ua.news.ua/ukrayntsy-ozvuchyly-zhelaemyj-razmer-nalogov-yssledovanyel/>.
24. Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Вплив податків на нерівність доходів в Україні. *Фінанси України*. 2019. № 7. С. 72–91. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.07.072>.
25. Швабій К. Податкові хайпи-2018. *Дзеркало тижня*. 2018. № 47. 8–14 груд. URL: <https://dt.ua/gazeta/issue/1178>.

References

1. Johnson, P. (2011, February). Defining a tax strategy. *The IFS Green Budget*. P. 207–222. Retrieved from <https://www.ifs.org.uk/budgets/gb2011/11chap9.pdf>.
2. Gaspar, V. (2019, October 29). *Medium-term Revenue Strategy (MTRS) – Taxation and Development*. Retrieved from <https://www.imf.org/en/News/Articles/2019/10/28/sp102919-mediumterm-revenue-strategy>.
3. Ministry of Finance of the Republic of North Macedonia. (2020, January). Tax System Reform Strategy 2020-2023. Retrieved from https://finance.gov.mk/files/u3/Tax%20Strategy_2020_2023.pdf.
4. Steurer, R. (2007). From Government Strategies to Strategic Public Management: An Exploratory Outlook on the Pursuit of Cross-Sectoral Policy Integration. *European Environment*, 17/3, 201–214.
5. Steurer, R., & Martinuzzi, A. (2005). Towards a new pattern of strategy formation in the public sector: first experiences with national strategies for sustainable development in Europe. *Environment and Planning C Government and Policy*, 23 (3), 455–472. DOI: 10.1068/c0403j.
6. OECD. (2001). *Strategies for Sustainable Development: Guidance for Development Cooperation*. Paris: OECD. DOI: 10.1787/9789264193185-en.
7. OECD. (2019). *Tax Policy Reforms 2019: OECD and Selected Partner Economies*. Retrieved from https://www.oecd-ilibrary.org/sites/da56c295-en/1/2/3/index.html?itemId=/content/publication/da56c295-en&mimeType=text/html&_csp_=aa66d87574ea6f0c4c2b5ea287156b0a&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e3950.
8. European Commission. (2020). *Tax Policies in the European Union. 2016-2018 Surveys*. Luxembourg: Publications Office of the European Union. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_in_the_eu_survey_2020.pdf.
9. Working Group by the IMF, OECD, UN, & World Bank. (2011). *Supporting the Development of More Effective Tax Systems* (A Report to the G-20 Development), 2, 15–30. Retrieved from <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/110311.pdf>.
10. Tetlow, G., Marshall, J., Pope, T., Rutter, J., & Sodhi, S. (2020, April). *Overcoming the barriers to tax reform* (Report of Institute of Government). Retrieved from <https://www.instituteforgovernment.org.uk/sites/default/files/publications/overcoming-barriers-tax-reform.pdf>.
11. Owens, J. (2016). *G20 leaders: promoting growth through tax policy, Global Tax Policy and Controversy Briefing*. Retrieved from <http://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/g20-leaders-promoting-growth-through-tax-policy.aspx>.
12. OECD. (2018, July). *Tax policies for inclusive growth in a changing world: OECD report to G-20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. Retrieved from <http://www.oecd.org/g20/Tax-policies-for-inclusive-growth-in-a-changing-world-OECD.pdf>.
13. Oxford English Dictionary. (n. d.). *Strategy*. Retrieved from <https://www.lexico.com/definition/strategy>.
14. Collins Cobuild Advanced Dictionary. (n. d.). Retrieved from <https://www.collinsdictionary.com/api/collins-cobuild-advanced-learners-dictionary-american,63,HCA.html>.
15. Macmillan Dictionary. (n. d.). *Strategy*. Retrieved from <https://www.macmillandictionary.com/dictionary/british/strategy>.
16. Hill, H. (2013). The Political Economy of Policy Reform: Insights from Southeast Asia. *Asian Development Review*, 30 (1), 108–130. DOI: 10.1162/ADEV_a_00005.

17. Bird, R. M. (2003, April). *Managing the Reform Process*. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/24137631_Managing_the_Reform_Process.
18. European Commission. (2020, February). *Data on Taxation*. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en.
19. Hetman, O. (2020). Brakes on economic growth. *Mirror of the week*, 1282. Retrieved from https://dt.ua/macrolevel/galma-ekonomichnogo-zrostannya-339315_.html [in Ukrainian].
20. Dubrovskiy, V., & Cherkashyn, V. (2018). *Comparative analysis of taxation of wages and budget expenditures in some countries of the CIS, EU, Asia, Latin America*. Kyiv: Institute of Socio-Economic Transformation. Retrieved from <https://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2018/07/Doslidzhennya-rozmir-derzhavy.pdf> [in Ukrainian].
21. Novykov, V. (2019). Mysteries of liberalism. *Mirror of the week*, 35. Retrieved from https://dt.ua/macrolevel/zagadki-liberalizmu-324140_.html [in Ukrainian].
22. Stiglitz, J. E. (1998, January 7). *More Instruments and Broader Goals: Moving Toward the Post-Washington Consensus*. Retrieved from <https://www.globalpolicy.org/component/content/article/209/43245.html>.
23. UA news. (2020, May 30). *Ukrainians announced the desired amount of taxes – a study*. Retrieved from <https://ua.news/ua/ukrayntsy-ozvuchyly-zhelaemyj-razmer-nalogov-yssledovanye/> [in Ukrainian].
24. Sokolovska, A., & Rainova, L. (2019). Influence of taxes on income inequality in Ukraine. *Finance of Ukraine*, 7, 72–91. DOI: 10.33763/finukr2019.07.072 [in Ukrainian].
25. Schwabii, K. (2018). Tax hype-2018. *Mirror of the week*, 47. Retrieved from <https://dt.ua/gazeta/issue/1178> [in Ukrainian].