

doi: <https://doi.org/10.33763/finukr2020.07.007>

УДК 336.02

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>

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА В УКРАЇНІ У 2014–2019 рр.: ФОРМУВАННЯ, РЕАЛІЗАЦІЯ, ОЦІНКА НАСЛІДКІВ

Анотація. У статті проаналізовано якість та результативність податкової політики в Україні у 2014–2019 рр. Оцінка її якості проводилася в контексті реалістичності й адекватності визначення її мети та завдань, відповідності останніх поставленим меті, а інструментів реалізації такої політики – окресленим завданням. Результативність податкової політики встановлювалася шляхом оцінки ступеня досягнення цілей, виконання завдань і причин їх невиконання. Для її аналізу виокремлено два етапи – до 2014 р. та 2014–2019 рр. Виявлено основні недоліки такої політики в Україні, серед яких: неузгодженість цілей і завдань, а також завдань і заходів, передбачених для їх розв'язання; неповнота виконання завдань та реалізації заходів; неефективна практика застосування законодавчих норм, через котрі здійснюється податкова політика. Визначено вимоги, відповідно до яких має формуватись і реалізовуватись ефективна податкова політика.

Ключові слова: податкова політика, якість та результативність податкової політики, стратегія розвитку податкової системи, податкова реформа.

Табл. 3. Літ. 42.

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>

TAX POLICY IN UKRAINE IN 2014–2019: FORMATION, IMPLEMENTATION, ASSESSMENT OF CONSEQUENCES

Abstract. The article analyses the quality and effectiveness of tax policy in Ukraine in 2014–2019. The assessment of the tax policy quality was carried out in the context of realistic and adequate definition of its goal and tasks, compliance of these tasks with the goal, and the instruments of policy implementation by tasks set. The assessment of the tax policy effectiveness was performed by identifying the extent of goals achievements, performed tasks and reasons for their failure. For the purpose of the analysis the tax policy in Ukraine (2010–2019) was divided into two stages – until 2014 and from 2014 to 2019. It is established that at the first stage the tax policy was formed on the basis of strategic guidelines for the development of the tax system defined in the Program of economic reforms «Wealthy society, competitive economy, efficient state», while at the second stage its realization took place in the absence of the tax system development strategy in response to the needs of today, which gave it special volatility and inconsistency. It is also established that a scientifically substantiated strategy is intended to provide not only predictability in tax changes but also systemacy which is especially important for the development of tax policy in a constantly changing economic environment. The main shortcomings of the tax policy in Ukraine are identified, among which: inconsistency of the goal and tasks, as well as the set tasks and measures envisaged for their implementation; incomplete performance of tasks and implementation of measures; ineffective practice of applying the legislative norms through which the tax policy is implemented. The

© Соколовська А. М., 2020

requirements, according to which the effective tax policy should be formed and implemented are identified: a reasonable combination of flexibility and stability; subordination to the solution of real problems of economy and public finances system; reliance on the tax system development strategy; formation in the context of the implementation of structural reforms aimed at ensuring economic growth; evaluation of effectiveness and economic efficiency (impact on macroeconomic indicators) as a mandatory stage of tax policy implementation.

Keywords: tax policy, quality and effectiveness of tax policy, tax system development strategy, tax reform.

JEL classification: H20, H21, H22.

А. М. Соколовская

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

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА В УКРАИНЕ В 2014–2019 гг.: ФОРМИРОВАНИЕ, РЕАЛИЗАЦИЯ, ОЦЕНКА ПОСЛЕДСТВИЙ

Аннотация. В статье проанализированы качество и результативность налоговой политики в Украине в 2014–2019 гг. Оценка ее качества проводилась в контексте реалистичности и адекватности определения ее цели и задач, соответствия последних поставленной цели, а инструментов реализации такой политики – означенным задачам. Результативность налоговой политики устанавливалась путем оценки степени достижения целей, выполнения задач и причин их невыполнения. Для ее анализа выделены два этапа – до 2014 г. и 2014–2019 гг. Выявлены основные недостатки такой политики в Украине, среди которых: несогласованность целей и задач, а также задач и мер, предусмотренных для их решения; неполнота выполнения задач и реализации мер; неэффективная практика применения законодательных норм, посредством которых осуществляется налоговая политика. Определены требования, в соответствии с которыми должна формироваться и реализовываться эффективная налоговая политика.

Ключевые слова: налоговая политика, качество и результативность налоговой политики, стратегия развития налоговой системы, налоговая реформа.

Ефективне державне управління не можливе без формування і реалізації науково обґрунтованої податкової політики, й одним із етапів формування останньої є оцінювання її результативності. Така оцінка має проводитись за підсумками як кожного етапу реалізації податкової політики – для визначення потреби в коригуванні напрямів, так і її дотримання в цілому – в контексті розроблення нової податкової політики. Нехтування цим етапом створює ризики ймовірного зниження ефективності державного управління в Україні.

Оцінюванню результативності податкової політики повинен передувати аналіз її змісту та якості, оскільки неможливість досягти очікуваних результатів може стати наслідком не лише невиконання поставлених завдань, а й нереалістичності податкової політики або суперечливості її цілей і завдань, з одного боку, та інструментів реалізації, з другого. Незважаючи на взаємозв'язок двох етапів оцінювання податкової політики, в кожного з них власні цільові орієнтири. Оцінювання змісту та якості податкової політики передбачає з'ясування того, наскільки здійсненими й адекватними є її мета

та завдання (їх узгодженість із економічною політикою держави, врахування в процесі їх визначення внутрішніх і зовнішніх викликів та загроз, особливостей соціально-економічної й політичної ситуації в країні), відповідності завдань меті, а інструментів реалізації політики (її заходів) – окресленим орієнтирам. У країнах із низькою якістю державного управління, де податкова політика не завжди ґрунтовно розробляється й послідовно імплементується, такий аналіз набуває особливого значення.

Оцінювання результативності податкової політики має на меті виявлення ступеня досягнення поставлених цілей, виконання завдань та причин їх невиконання, фінансової й економічної ефективності реалізованих заходів, тобто їх впливу на зростання ВВП, надходження інвестицій у економіку, доходи економічних агентів, масштаби тінізації економіки тощо¹.

У західній фінансовій науці податкова політика досліджується в контексті: по-перше, аналізу змісту податкової політики в країнах ЄС і ОЕСР на сучасному етапі – визначення її пріоритетів, шляхів їх реалізації з урахуванням специфічних для кожної країни викликів та особливостей сформованих податкових систем; вивчення тенденцій розвитку податкових систем і окремих видів податків; порівняльного аналізу сучасних податкових реформ [1–4]; по-друге, окреслення загальних підходів (правил) до формування податкової політики, управління податковими реформами, узагальнення досвіду їх проведення в розвинутих країнах і країнах із трансформаційною економікою із винесенням відповідних уроків [5–8]; по-третє, аналізу макроекономічних ефектів податкових трансформацій [9–11].

В Україні теоретичні й прикладні аспекти формування податкової політики досліджують такі вчені, як В. П. Вишневський, Т. І. Єфименко, К. І. Швабій [12–15]. Менш поширеними є праці, де аналізуються наслідки реформування окремих податків і єдиного соціального внеску [16; 17]. Практично відсутні системні дослідження результативності податкової політики, що проводилася в Україні на різних етапах її розвитку.

З огляду на зазначене метою пропонованої статті є оцінювання податкової політики в Україні у 2010–2019 рр. як підґрунтя для розроблення науково обґрунтованих підходів до її формування в сучасних умовах, запобігання повторенню допущених помилок, перетворення податкової політики з “мистецтва можливого” на “прагнення до оптимального” [6].

Основна гіпотеза дослідження: саме нехтування оцінюванням податкової політики, котра проводилася на попередніх етапах розвитку країни, великою мірою призвело до зниження її якості на наступних етапах, а відмова від наукових підходів у процесі формування такої політики – до її реалізації шляхом перманентного й безсистемного коригування норм податкового законодавства.

Аналізуючи податкову політику в Україні впродовж 2010–2019 рр., вважаємо за доцільне розбити цей період на два етапи – до 2014 р. і 2014–2019 рр.

Головним документом, яким визначалася податкова політика на першому етапі, була Програма економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне

¹ Макроекономічні ефекти податкової політики в Україні у статті не розглядаються, їм буде присвячено окрему статтю.

суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” (далі – Програма економічних реформ). У її розділі “Реформа податкової системи” фактично викладено стратегію реформування податкової системи України на п’ять років. Метою реформи проголошено “забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів”. Зважаючи на те, що податкова реформа розроблялася в умовах початку відновлення економіки після глибокої фінансово-економічної кризи, її мета відповідала потребам підтримки (стимулювання) економічного зростання з використанням податкових важелів, тобто узгоджувалася з ключовим завданням, на виконання якого й було розроблено Програму економічних реформ у цілому, – “відновлення економічного зростання й модернізація економіки країни” [18].

Оскільки його виконання вимагає забезпечення фінансової стабільності й ліквідації фіскальних дисбалансів, логічною є й друга частина мети податкової реформи – збільшення податкових надходжень. Проте досягнення цієї мети “одночасно” з реалізацією стимулюючих податкових заходів, котрі спочатку можуть супроводжуватися скороченням податкових надходжень до бюджетів, можливе лише в разі підвищення податків, які вважаються найменш шкідливими для економічного зростання, а також зменшення масштабів ухилення від (уникнення) їх сплати. Стосовно економічного зростання на інноваційній основі варто зауважити, що його забезпечення потребує застосування спеціальних податкових важелів, за відсутності котрих інноваційні аспекти мети податкової реформи стають суто декларативними.

Стратегічними завданнями податкової реформи визначено: зміцнення позиції вітчизняного бізнесу в міжнародній конкурентній боротьбі завдяки зниженню частки податків у витратах підприємств і скорочення витрат часу платників на нарахування та сплату податків; підвищення ефективності адміністрування останніх; побудову цілісної й всеосяжної законодавчої бази з питань оподаткування, гармонізованої із законодавством ЄС; встановлення податкової справедливості для відновлення рівних умов конкуренції в економіці України; зменшення глибини соціальної нерівності [18].

Більшість цих завдань відповідають меті податкової реформи. Зокрема, зменшення податкового навантаження на бізнес сприяє активізації підприємницької діяльності, стимулює внутрішні інвестиції. Скорочення витрат часу платників на нарахування й сплату податків є одним із показників легкості ведення бізнесу в країні, що становить орієнтир для іноземних інвесторів. Підвищення ефективності адміністрування виступає важливою умовою збільшення податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів, тимчасом як зменшення витрат часу на нарахування й сплату податків потребує вдосконалення адміністративних процедур, запровадження електронних сервісів тощо. Зниження соціальної нерівності може слугувати економічному зростанню, це залежить від вибору інструментів [19–21]. У свою чергу, побудова цілісної законодавчої бази та гармонізація її із законодавством ЄС є дуже

важливим завданням, але не має безпосереднього впливу на досягнення задекларованої мети податкової реформи.

У розділі “Необхідні кроки” викладено тактичні завдання й конкретні інструменти їх реалізації. Проте кроки, потрібні для досягнення окремих стратегічних цілей, не завжди визначались адекватно та були достатніми. Зокрема, послабленню рівня податкового навантаження на бізнес справді сприяло поетапне зниження ставки податку на прибуток підприємств з 25 до 18 %, запровадження прискореної амортизації певних типів обладнання, скасування низки малоефективних податків і зборів, поступове зменшення ставки єдиного соціального внеску (ЄСВ) для роботодавців, скасування планів мобілізації податкових платежів для податкової служби. Однак не можна вважати заходом, спрямованим на зниження податкового навантаження на бізнес, перенесення його на споживання, ресурсні й екологічні платежі шляхом поетапного підвищення ставок акцизного збору на алкогольні напої й тютюнові вироби, а також запровадження екологічного податку.

У Програмі економічних реформ не було передбачено кроків, спрямованих на розв’язання проблеми бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ, хоча необхідність її подолання проголошувалася. Крім того, заходи для відновлення рівних умов конкуренції в економіці України не були достатніми. Такі дії зводилися передусім до перегляду системи пільг з ПДВ та обмеження в застосуванні спрощеної системи оподаткування. Проте її звуження не розв’язувало проблему використання суб’єктів господарювання, які перебували на цій системі, у схемах мінімізації податкових зобов’язань великими платниками податків. Окрім того, для створення рівних умов конкуренції в цьому документі бракувало системних підходів до боротьби з ухиленням від сплати податків.

Фактично не передбачалися конкретні кроки для посилення перерозподільної функції податкової системи. Заходи, зазначені в Програмі економічних реформ (запровадження загального податку на нерухоме майно фізичних і юридичних осіб та застосування непрямих методів управління податковими ризиками), не могли забезпечити виконання цього завдання. Більш справедливому оподаткуванню може сприяти не однаковий для всіх податок на нерухоме майно, а податок, що справляється за диференційованими ставками та включає пільги для малозабезпечених громадян. Згаданий документ не містив також програмних напрямів із підвищення справедливості в оподаткуванні доходів фізичних осіб.

Аналіз виконання стратегічних завдань Програми економічних реформ і кроків на шляху їх реалізації показав, що до 2014 р.:

- не було здійснено заходів, спрямованих на поступове підвищення ставки ЄСВ для найманих працівників та її зниження для роботодавців;
- не скасовано планів мобілізації податкових платежів, які включали, крім сум податків, самостійно сплачених платниками, суми, сплачені за результатами проведення перевірок, виявлення порушень і донарахування податкових зобов’язань, що в кінцевому підсумку призводило до перевищення повноважень контролюючими органами й необґрунтованого завищення донарахованих сум податків;

- ухвалення у 2013 р. Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення” не створило передумов для його ефективного застосування;

- не відбувся перехід на систему платежів за видобуток корисних копалин із використанням принципу рентного доходу з метою встановлення справедливої плати за використання природних ресурсів;

- перелік пільг з податку на додану вартість не був скорочений;

- податок на нерухоме майно (нерухомість) фізичних і юридичних осіб не введено в дію;

- не запроваджено непрямі методи оцінювання доходів та податкових зобов'язань.

Детальніше необхідно зупинитися на виконанні такого стратегічного завдання, як зміцнення позицій вітчизняного бізнесу в міжнародній конкурентній боротьбі за рахунок зменшення частки податків у витратах підприємств і скорочення витрат часу платників на нарахування і сплату податків. У визначенні цього стратегічного завдання звертає на себе увагу недосконалість певних формулювань, зокрема щодо зниження частки податків у витратах підприємств. У показниках податкового навантаження, в т. ч. тих, котрі використовуються в міжнародних рейтингах, податки співвідносяться не з витратами, а з доходами підприємств. Так, одним із таких показників, що застосовується в рейтингу Світового банку “Doing Business” за категорією “оподаткування”, є загальна податкова ставка. Вона розраховується як відношення суми декількох податків (податку на прибуток, соціальних внесків, податків на заробітну плату, які сплачуються роботодавцем, податків на майно та інших, наприклад муніципальних зборів і податків на транспортні засоби) до комерційного прибутку [22]. Оскільки цей показник, поряд із витратами часу платників на нарахування і сплату податків та кількістю платежів на рік, визначає місце країни в рейтингу “Doing Business” за категорією “оподаткування”, тобто її позиції в міжнародній податковій конкуренції, саме про нього повинна йти мова у формулюванні згаданого вище стратегічного пріоритету.

Проаналізуємо, як це стратегічне завдання було виконано. Аналіз проводитимемо у двох аспектах: динаміки частки податку на прибуток у фінансовому результаті до оподаткування прибуткових підприємств (ефективної ставки податку) й динаміки загальної ставки податку, а також інших показників рейтингу “Doing Business” за категорією “оподаткування”.

Передусім доцільно встановити, чи привело зниження ставки податку на прибуток до зменшення ефективної ставки податку. Незважаючи на зниження номінальної ставки податку на прибуток, його ефективна ставка впродовж 2010–2013 рр. зростала, її стрімке падіння з 26,2 до 17,2 % сталося лише у 2014 р. (табл. 1). Якщо у 2012 р. ефективна ставка податку на прибуток зросла внаслідок збільшення надходжень цього податку до бюджету на тлі падіння фінансового результату прибуткових підприємств, то в 2013 р. – через вищі темпи такого падіння (на 16,4 %) порівняно з темпами скорочення надходжень податку (на 1,4 %). Невідповідність динаміки податку на прибуток і динаміки фінансового результату до оподаткування підприємств, які одержали прибуток, можна по-

Таблиця 1. Динаміка податкового навантаження на фінансовий результат до оподаткування прибуткових підприємств у 2010–2014 рр.

Показник	2010	2011	2012	2013	2014
Фінансовий результат до оподаткування підприємств, які одержали прибуток, млн грн	189 640,8	255 545,9	248 036,0	209 864,5	233 624,7
Темп зростання, % до попереднього року	–	134,75	97,06	84,61	111,32
Податок на прибуток, млн грн	40 359,1	55 097,0	55 793,0	54 993,8	40 201,5
Темп зростання, % до попереднього року	–	136,52	101,26	98,57	73,10
Частка податку на прибуток у прибутку підприємств, %	21,28	21,56	22,49	26,20	17,21

Розраховано за даними Державної служби статистики України та Державної казначейської служби України.

яснити особливостями механізму авансової сплати податку, зокрема тим, що, наприклад, у 2013 р. він сплачувався з огляду на суму податку на прибуток, нарахованого у 2012 р., коли фінансовий результат підприємств був вищим. Саме авансові платежі податку на прибуток є однією з причин переplat цього податку в умовах погіршення їх фінансового стану (іншою причиною може бути адміністративний примус платників до сплати податків наперед), котрі призводять до завищення рівня податкового навантаження на прибуток підприємств, нівелюючи позитивні ефекти зниження номінальної ставки податку.

Стосовно показників України в рейтингу “Doing Business” за категорією “оподаткування” варто зауважити, що у 2014 р. вони істотно поліпшилися порівняно з 2010 р. завдяки як зниженню ставки податку на прибуток, об’єднанню внесків до всіх соціальних фондів у єдиний внесок, так і вдосконаленню адміністрування податків. Так, час для сплати податків скоротився в 1,9 раза, кількість платежів – у 27 разів (табл. 2). Найменшого прогресу досягнуто в динаміці загальної ставки податку. Проте в цілому можна зробити висновок про виконання стратегічного завдання, котрим передбачено зміцнення позицій вітчизняного бізнесу в міжнародній конкурентній боротьбі за рахунок зменшення витрат часу платників на нарахування і сплату податків.

У цілому ж, хоча програма реформування податкової системи на 2010–2014 рр. і являє собою один із небагатьох зразків документів, побудованих згідно з науковими уявленнями про формування податкової політики та структуру її концепції, вона не могла забезпечити досягнення мети рефор-

Таблиця 2. Показники України в рейтингу “Doing Business” за категорією “оподаткування”

Рік, за який оцінювалися дані / Рік публікації звіту “Doing Business”	Місце країни в рейтингу за категорією “оподаткування”	Кількість платежів на рік	Час для сплати податків, год.	Загальна податкова ставка, % прибутку
2010/2012	181	135	657	57,1
2014/2016	107	5	350	52,2

Складено за: Doing Business 2012. Doing business in a more transparent world. URL: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB12-FullReport.pdf>; Doing Business 2016. Measuring Regulatory Quality and Efficiency. URL: <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>.

ми, оскільки не передбачала достатніх кроків для реалізації поставлених завдань, а частина положень Програми економічних реформ не були реалізовані. Однак найголовнішим є те, що для забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі необхідно було втілювати в життя не лише податкову, а й інші економічні реформи, передбачені цим документом, стан здійснення яких виявився значно гіршим, ніж податкової. Наслідком стало те, що вже у 2012 р. почалася стагнація економіки, а в 2014 р. вона вступила в період кризи.

У 2014–2019 рр. податкова політика в Україні проводилася не шляхом вжиття системи запланованих на певний термін заходів, а як спосіб реагування на потреби поточного моменту, тобто розроблялася за відсутності стратегічного бачення розвитку податкової системи в цілому на декілька років уперед. Якщо у 2014–2015 рр. такий підхід до формування податкової політики ще можна пояснити складністю ситуації, в котрій опинилася країна, то відсутність стратегії розвитку податкової системи протягом наступних років може розглядатись як приклад суперечливих тенденцій у державному управлінні.

Беручи до уваги те, що податкова політика реалізується через відповідне законодавство та є результатом закладених у його зміст рішень і компромісів, а також відсутність стратегії розвитку податкової системи у 2014–2019 рр., будемо аналізувати цю політику в окреслений період на підставі законів, котрими вносилися комплексні зміни до податкового законодавства.

Корективи, внесені до податкового законодавства України на початку 2014 р., стали відповіддю на поєднання економічної й політичної кризи всередині країни із зовнішньою загрозою з боку Російської Федерації. До основних факторів, які визначали вітчизняну податкову політику в той період, належать:

- погіршення стану національної економіки, котре вказувало на наближення економічної кризи: нульовий приріст реального ВВП у 2013 р., падіння промислового виробництва на 4,3 %, капітальних інвестицій – на 8,6, експорту – на 9,2 % [23; 24];

- зменшення фіскальної ефективності більшості бюджетоутворюючих податків – податку на прибуток підприємств, ПДВ, акцизного податку, що не могло не позначитися на загальному рівні податкових надходжень до зведеного бюджету, який знизився з 25,7 до 24,2 % ВВП;

- загострення фіскальних дисбалансів: зростання дефіциту державного бюджету до 4,2 % ВВП, державного й гарантованого державою боргу – до 39,9 % ВВП (порівняно з 36,7 % у 2012 р.);

- втрата частини економічного потенціалу через анексію Криму та збройний конфлікт на Сході країни, що спричинило збільшення державних видатків на оборону.

Для того щоб дати адекватну відповідь на перелічені загрози, необхідно було реалізувати комплекс податкових заходів, спрямованих на “збільшення надходжень до бюджету та покращення адміністрування податків”. Саме так було визначено мету змін до Податкового кодексу України, внесених Законом України “Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні” [25].

Ці зміни включали заходи, націлені на підвищення низки податків і зборів, а саме: ПДВ (у частині запровадження оподаткування лікарських засобів і виробів медичного призначення); акцизного податку на алкогольні напої, тютюнові вироби та пиво; екологічного податку; плати за користування надрами для видобування корисних копалин; зборів за першу реєстрацію транспортного засобу, за користування радіочастотним ресурсом України, у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ, а також запровадження нових обов'язкових платежів – оподаткування пенсій і довічного грошового утримання, розмір яких перевищує 10 тис. грн на місяць; збору на обов'язкове державне пенсійне страхування за ставкою 0,5 % при здійсненні операцій купівлі юридичними й фізичними особами іноземної валюти.

Наступний пакет заходів із фіскальної консолідації, прийнятий наприкінці липня 2014 р., окрім тимчасового, до 1 січня 2015 р., підвищення ставок плати за користування надрами при видобуванні природного газу, нафти й газового конденсату, залізної руди та специфічних ставок акцизного податку й мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку на тютюнові вироби, передбачав звуження системи пільг з податку на прибуток підприємств і ПДВ, запровадження системи електронного адміністрування останнього, а також військового збору за ставкою 1,5 % з доходів фізичних осіб [26].

Оскільки зазначені заходи були покликані забезпечити збільшення податкових надходжень до бюджету держави та справедливості у оподаткуванні [27], розглянемо, чи було досягнуто цієї мети. У контексті створення рівних податкових умов для провадження підприємницької діяльності передбачалося звуження системи пільг з податку на прибуток підприємств і ПДВ. З приводу продовження політики фіскальної консолідації слід зазначити, що певний фіскальний ефект у 2014 р. мали заходи, котрі стосувались акцизного податку, а також зборів та плати за спеціальне використання природних ресурсів, у т. ч. плати за користування надрами для видобування корисних копалин (табл. 3). Тоді як фіскальна ефективність акцизного податку й далі зростала впродовж двох наступних років, сягнувши максимального значення у 2016 р., позитивний фіскальний ефект нововведень у справлянні зборів та плати за спеціальне використання природних ресурсів був короточасним. Уже з 2015 р. їх фіскальна ефективність почала знижуватися.

Не забезпечили підвищення фіскальної ефективності у 2014 р. і нововведення у справлянні податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та екологічного податку. При цьому останній демонструє спадну фіскальну ефективність на всьому досліджуваному інтервалі, що свідчить про невикористання його потенціалу в Україні, тоді як зміни у справлянні ПДФО спричинили тенденцію збільшення частки його надходжень у ВВП починаючи з 2016 р.

Перегляд системи пільг з ПДВ і вдосконалення його адміністрування у 2014 р. не дали істотного фіскального ефекту, зокрема, через те, що частина нововведень вводилася з 2015 р. Протягом 2016–2018 рр. фіскальна ефективність податку сягнула свого максимуму. Однією з причин цього стало

Таблиця 3. Динаміка частки окремих податків і зборів у ВВП протягом 2012–2019 рр., %

Податок	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ПДФО	4,85	4,92	4,58	4,57	5,34	5,72	5,93	6,37
Податок на прибуток	3,97	3,75	2,53	1,96	2,52	2,46	2,98	2,95
ПДВ	9,88	8,75	8,76	8,97	9,87	10,52	10,52	9,53
Акцизний податок	2,74	2,50	2,84	3,56	4,27	4,07	3,73	3,45
Збори та плата / рентна плата за спеціальне використання природних ресурсів	1,25	1,97	2,12	2,11	1,95	1,71	1,41	1,31
у т. ч. плата / рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин	0,23	0,15	0,17	0,19	0,17	0,14	0,13	0,13
Екологічний податок	0,20	0,31	0,30	0,14	0,21	0,16	0,14	0,15
Податкові надходження	25,67	24,16	23,16	25,52	27,28	27,75	27,72	26,93
ВВП, млн грн	1 404 669	1 465 198	1 586 915	1 988 544	2 385 367	2 983 882	3 558 706	3 974 564

Розраховано за даними Державної казначейської служби України.

запровадження з 1 липня 2015 р. системи електронного адміністрування ПДВ, котра, попри її технічні та інші недоліки, передусім пов'язані із забезпеченням ефективного функціонування електронних рахунків, у т. ч. із необхідністю розв'язання проблеми заморожування чималих обігових коштів суб'єктів господарювання, “суттєво скоротила можливості зловживань через формування фіктивного ПДВ” [28].

Як наслідок, частка загальної суми податкових надходжень у ВВП, певною мірою зменшившись у 2014 р., з 2015 р. демонструє тенденцію зростання, що вказує на досягнення мети заходів щодо підвищення бюджетно-податкової продуктивності у 2014–2015 рр.

Всупереч політиці фіскальної консолідації, про запровадження котрої свідчать закони, ухвалені на початку та в середині 2014 р., наприкінці цього ж року було прийнято Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи”, метою якого проголошено поліпшення умов ведення бізнесу з одночасним покращанням показників України в міжнародних рейтингах, а також підвищення ефективності використання ресурсів економіки, зокрема:

- зменшення витрат підприємств на визначення податкових зобов'язань і складання податкової звітності та держави – на адміністрування податків;
- усунення недоліків чинного законодавства, що дають можливість великим платникам отримувати податкові вигоди;
- спрощення виконання податкового обов'язку малим бізнесом, зменшення податкового навантаження на нього [29].

Незважаючи на зазначену мету, більшість змін, які вносилися до законодавства, були націлені на забезпечення фіскальної консолідації та не могли поліпшити умови ведення бізнесу. Серед них: скасування більшості пільг з

податку на прибуток підприємств, у т. ч. спрямованих на енергозбереження й підвищення енергоефективності, а також на підтримку інвестиційних проєктів; зміни в оподаткуванні страховиків (запровадження сплати страховиками двох податків – на дохід у вигляді страхових платежів, внесків, премій, нарахованих за договорами страхування і співстрахування, за ставкою 3 % та на прибуток за стандартною ставкою 18 %); введення акцизного податку на роздрібний продаж підакцизних товарів і податку на нежитлову нерухомість.

Поліпшенню умов ведення бізнесу певною мірою могло сприяти лише скасування трьох зборів (на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства; у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності (з 1 січня 2016 р.); за провадження деяких видів підприємницької діяльності), а також зниження ставки єдиного податку (з 3 до 2 % та з 5 до 4 %) для суб'єктів малого й середнього підприємництва, що належать до третьої групи. Проте, з огляду на значне збільшення податкового навантаження на бізнес, згадані нововведення не могли помітно вплинути на підприємницьку діяльність.

Низка змін до Податкового кодексу України мали на меті посилення податкового навантаження на фізичних осіб: підвищення максимальної ставки ПДФО із 17 до 20 %, а також ставки податку на пасивні доходи, в т. ч. нараховані у вигляді дивідендів за акціями та/або інвестиційними сертифікатами, котрі виплачуються інститутами спільного інвестування, з 5 до 20 %; запровадження оподаткування пенсій, суми яких перевищують три мінімальні заробітні плати в частині такого перевищення; розширення бази податку на житлову нерухомість (за рахунок включення в неї господарських (присадибних) будівель і зниження неоподаткованого мінімуму).

Реалізація цих заходів забезпечила зростання надходжень ПДФО й з усієї суми доходів фізичних осіб, і з доходів, одержаних у формі пенсій. Зокрема, останні збільшилися з 21,7 млн грн у 2014 р. до 1085,8 млн грн у 2015 р., або з 0,03 до 1,2 % загальної суми надходжень ПДФО. Якщо говорити про фіскальні наслідки підвищення ставок податку на пасивні доходи фізичних осіб, то вони були неістотними, на що вказує відсутність у звітах Державної казначейської служби України про виконання зведеного бюджету інформації щодо надходження податку з пасивних доходів, окрім його надходжень з доходів у вигляді процентів.

Фіскальна ефективність заходів із підвищення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, була невисокою передусім через недостатнє наповнення інформацією (станом на 1 січня 2015 р. лише на 40 %) Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень: частка надходжень податку у ВВП збільшилася з 0,003 % у 2014 р. до 0,04 % у 2015 р. та 0,06 % у 2016 р. При цьому лівову частку всіх надходжень податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, становили надходження податку на нежитлову нерухомість – 89,1 % у 2016 р., котрі майже подвоїлися порівняно з попереднім роком.

З приводу ще однієї складової мети податкової реформи – підвищення показників України в міжнародних рейтингах, зокрема зменшення витрат

підприємств на визначення податкових зобов'язань і складання податкової звітності, а держави – на адміністрування податків, варто зауважити, що її досягненню, на думку авторів реформи, мало сприяти скорочення кількості податків і зборів у складі вітчизняної податкової системи з 22-х до 9-и. Однак їх зменшення виявилось формальним, а не реальним, оскільки відбувалося переважно шляхом об'єднання податків, приміром, у складі податку на майно – трьох, а рентної плати – п'яти.

Утім, навіть якби зменшення числа податків і зборів відбулося реально (завдяки скасуванню окремих із них), воно навряд чи могло поліпшити позиції України в міжнародних рейтингах, адже, згідно з методологією складання рейтингів, при визначенні показників, котрі характеризують сплату податків у певній країні, враховуються не всі, а лише деякі види податків та внесків, тому величина показників залежить не від кількості податків і зборів, що входять до складу податкової системи країни, а від інших факторів. Зокрема, при визначенні такого показника за категорією “оподаткування” в рейтингу “Doing Business”, як час на сплату податків, враховується час, необхідний для підготовки й подання звітності та сплати трьох основних видів податків і внесків – податку на прибуток підприємств, ПДВ (податку з продажу), податків на оплату праці й соціальних внесків, а показника кількості платежів на рік – спосіб подання звітності та сплати, а також періодичність платежів щодо таких податків, як ПДВ (податок з продажу) й податки на оплату праці [30]. Отже, найбільший прогрес у динаміці цих показників досягнуто завдяки запровадженню електронної системи подання звітних форм і сплати податків для середніх та великих підприємств, унаслідок чого число платежів, котрі сплачує середнє підприємство в Україні, за результатами рейтингу “Doing Business 2013” зменшилося зі 135-и до 28-и, а витрати часу – з 657 до 491 год.; електронної системи подання декларацій і об'єднанню платежів до чотирьох соціальних фондів у єдиний соціальний внесок, завдяки чому за результатами рейтингу “Doing Business 2015” кількість платежів скоротилася з 28-и до 5-и, а витрати часу – з 390 до 350 год.

Натомість об'єднання низки податків наприкінці 2014 р. не привело до реального поліпшення позицій України в рейтингу “Doing Business” за категорією “оподаткування”, про що свідчать його показники, оприлюднені у 2017 р., які відобразили зміни в податковому законодавстві із середини 2015 р. до середини 2016 р. Згідно з цим рейтингом, число платежів в Україні не змінилося порівняно з оцінками за 2016 і 2015 рр., а витрати часу на сплату податків навіть збільшилися з 350 год. у попередні роки до 355,5 год., дещо знизилася лише ставка податку – з 52,2 % у 2016 р. до 51,9 % у 2017 р. І хоча Україна піднялася в рейтингу за категорією “сплата податків” зі 107-го на 84-е місце, це стало результатом зміни у 2017 р. методології складання рейтингу та динаміки інших країн, а не поліпшення ситуації зі сплатою податків у нашій державі [31].

У цілому Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи” від 28.12.2014 № 71-VIII за своїм змістом був продовженням політики фіс-

кальної консолідації, котра проводилася з початку 2014 р. та була адекватною реакцією на ситуацію в економіці й фінансовій системі країни. Проте назва Закону й обґрунтування необхідності його прийняття в пояснювальній записці суперечили його змісту: зміни в оподаткуванні, передбачені Законом, навряд чи можна було кваліфікувати як повноцінну податкову реформу, про що йдеться в його назві, а задекларована в пояснювальній записці мета законодавчих змін не відповідала можливостям економіки й бюджетної системи та не могла бути реалізована, зважаючи на комплекс заходів, котрі планувалося втілити в життя для її досягнення.

Реалізація політики фінансової консолідації у 2014 р. призвела до збільшення податкового навантаження з 23,2 до 25,5 % ВВП у 2015 р., що не могло не мати негативних наслідків для вітчизняної економіки, яка й без того зазнавала чергового глибокого падіння. За цих умов Указом Президента України від 23.07.2014 № 614/2014 було ініційовано створення Національної ради реформ, метою котрої визначено стратегічне планування, узгодження позицій щодо впровадження в Україні єдиної державної політики реформ та їх реалізації. У її складі планувалося проведення й податкової реформи, задля реалізації якої наприкінці 2015 р. розроблено проект Закону України “Про створення конкурентних умов в оподаткуванні та стимулювання економічної діяльності в Україні”. Метою реформи проголошувалася побудова простої, прозорої, справедливої податкової системи, що стимулює інвестиції, створює умови для сталого розвитку національної економіки з одночасним забезпеченням потреб державного й місцевих бюджетів на виконання пріоритетних видатків, а її завданням – зменшення податкового навантаження на законотворчих громадян і чесний бізнес із одночасним поверненням у податкове поле тих, хто ухиляється від сплати податків чи мінімізує їх [32].

Основними заходами, котрі мали сприяти досягненню цієї мети, було визнано радикальне зниження ставки ЄСВ – до 20 %; повернення до пропорційного ПДФО, який повинен був справлятися за ставкою 18 %, а з 2017 р. – 17 %; зменшення ставки податку на прибуток з 2017 р. до 17 %; удосконалення порядку відшкодування ПДВ із бюджету, котрий забезпечуватиме однакові вимоги та права для всіх платників податку, з урахуванням черговості подання ними заявок на його відшкодування, а також запровадження офіційної публікації реєстру відшкодування ПДВ тощо. Поряд із цими заходами передбачалися й такі, що були спрямовані на збільшення доходів державного бюджету, зважаючи на неминучість компенсації з нього втрат надходжень до Пенсійного фонду України, та доходів місцевих бюджетів. Оскільки компенсаційні заходи, серед іншого, включали внесення змін до єдиного податку для суб'єктів малого й середнього підприємництва та скасування спеціального режиму ПДВ для сільгоспвиробників, вони викликали різку критику з боку зацікавлених груп, унаслідок чого законопроект врешті-решт було відхилено й наприкінці 2015 р. ухвалено інший Закон України – “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджет-

них надходжень у 2016 році”. Згідно з назвою, законодавчі зміни мали створити умови для збільшення надходжень і забезпечення збалансованості бюджету 2016 р., а також поліпшення адміністрування податків.

Частина заходів, що встановлювалися попереднім законопроектом, була перенесена до Закону, а саме: стосовно вдосконалення відшкодування ПДВ; встановлення єдиної базової ставки ПДФО в розмірі 18 % (щоправда, подальше зниження єдиної ставки не планувалося); закріплення єдиної ставки ЄСВ у розмірі 22 % (а не 20 %, як передбачалося спершу); підвищення максимальної величини бази нарахування ЄСВ із 17 до 25 мінімальних місячних заробітних плат; скасування ЄСВ, котрий утримується із заробітної плати (доходу) працівників, а також сплати авансових внесків з податку на прибуток; запровадження квартального звітного періоду з цього податку для підприємств, чий річний дохід від будь-якої діяльності перевищує 20 млн грн; введення системи електронного адміністрування реалізації пального; підвищення ставок акцизного податку на спирт, алкогольні напої та пиво, а також на тютюнові вироби; збільшення граничної ставки податку для нерухомого майна з 2 до 3 % величини мінімальної заробітної плати за 1 м² загальної площі житлової й нежитлової нерухомості та встановлення додаткової ставки податку в розмірі 25 тис. грн для квартири площею понад 300 м², будинку – понад 500 м² [33].

Водночас розробники Закону відмовилися від ідеї запровадження інвестиційного податкового кредиту з податку на прибуток підприємств та зниження ставки податку, а також зменшення кількості груп платників єдиного податку з чотирьох до трьох шляхом об'єднання другої й третьої груп та встановлення обмеження на застосування спрощеної системи оподаткування для юридичних осіб. Не було переглянуто ставки єдиного податку для першої й другої груп платників. У кінцевому підсумку їх підвищено лише для третьої та четвертої груп.

Зазначені зміни в оподаткуванні наприкінці 2015 р. виходили за межі окресленої мети законопроекту, фактично розв'язуючи декілька завдань: удосконалення адміністрування податків, поліпшення умов ведення бізнесу, підвищення справедливості в оподаткуванні, забезпечення збалансованості державного бюджету на основі збільшення податкових надходжень до нього. Один зі стратегічних напрямів законодавчих змін передбачав зменшення податкового навантаження на фонд оплати праці задля зниження рівня тінізації що було втілено в життя шляхом радикального зменшення ставки ЄСВ. Це неминуче зумовило істотне зростання дефіциту Пенсійного фонду й потребу в його відшкодуванні за рахунок коштів державного бюджету, для збільшення яких було передбачено заходи з підвищення низки податків. Проаналізуємо, чи дали вони очікуваний ефект.

Зниження ставки ЄСВ зумовило зменшення його надходжень зі 185,7 млрд грн у 2015 р. до 131,8 млрд грн у 2016 р., або на 29 % [34]. Відповідно скоротилася й сума єдиного внеску, розподілена на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, що спричинило зростання суми коштів

державного бюджету у складі доходів Пенсійного фонду¹ з 94,8 млрд грн (35,8 % загальної суми доходів) до 142,6 млрд грн (55,6 % загальної суми доходів)². Податкові надходження у 2016 р. збільшилися на 143,1 млрд грн порівняно з 2015 р. Отже, їх приріст був достатнім для покриття потреби Пенсійного фонду в надходженнях із державного бюджету. Це дало змогу втримати дефіцит бюджету на прийнятному рівні (2,3 % ВВП), хоча проти 2015 р. (1,6 %) він дещо зріс.

Аналіз джерел збільшення податкових надходжень у 2016 р. показав, що 93,2 % їх приросту забезпечили чотири бюджетоутворюючих податки: ПДВ (39,9 %), ПДФО (27,1 %), податок на прибуток (14,8 %), акцизний податок (11,4 % загальної суми приросту податкових надходжень). Таким чином, заходи, спрямовані на примноження податкових надходжень, дали очікуваний ефект.

Загалом зміни, внесені до податкового законодавства наприкінці 2015 р., забезпечили зниження витрат бізнесу на оплату праці найманих робітників за рахунок ЄСВ, а також поліпшення умов ведення бізнесу завдяки скасування авансових внесків з податку на прибуток підприємств і вдосконаленню електронної системи адміністрування ПДВ. Водночас ці зміни були націлені на підвищення низки інших податків із метою забезпечення збалансованості державного бюджету. Така двоїстість податкових новацій, хоч і була неминучою, зменшила їх ефект для суб'єктів підприємницької діяльності. Недостатніми для забезпечення сталого економічного зростання та створення сприятливих умов для розвитку бізнесу в Україні їх визнала й влада. З огляду на це до Плану пріоритетних дій Уряду на 2016 рік, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.05.2016 № 418-р, внесено завдання розроблення низки ключових реформ, у т. ч. реформи податкової системи та Державної фіскальної служби України (далі – ДФС). На виконання цього завдання підготовлено законопроект “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”, метою якого визначено поліпшення інвестиційного клімату за рахунок спрощення податкової системи й адміністрування податків, “що матиме позитивний вплив на економічне зростання, залучення інвестицій та створення нових робочих місць” [38].

¹ Фінансування систем соціального страхування не лише за рахунок відповідних внесків (внеску), а й за рахунок інших податків (або реструктуризація фінансування таких систем) у сучасній теорії оподаткування не вважається чимось неприйнятним. Більше того, воно може бути одним із інструментів реформування податків на працю в напрямі забезпечення їх відповідності вимогам інклюзивного економічного зростання, поліпшуючи фінансування систем соціального страхування в умовах зменшення витрат на оплату праці осіб із низьким рівнем доходів, що сприяє підвищенню зайнятості [35; 36]. Проте в умовах України така реструктуризація фінансування пенсійних видатків утворює надмірний тягар для державного бюджету, загрожуючи перетворити його на основне джерело фінансування. Крім того, вона пов'язана зі зменшенням податкового навантаження не так на працівників, як на бізнес, тому не сприяє податковій інклюзії, проте створює передумови для зростання легальної зайнятості.

² Розраховано за даними звітів про виконання бюджету Пенсійного фонду України за відповідні роки [37].

Задля досягнення цієї мети передбачалася низка заходів, спрямованих на вдосконалення адміністрування податків, зменшення адміністративного тиску на платників із боку контролюючих органів, підвищення прозорості адміністративних процедур, у т. ч. шляхом: запровадження повноцінного електронного кабінету платника податків; ведення відкритого реєстру заяв про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу на сайті ДФС; оприлюднення графіка документальних планових перевірок на цьому сайті; ліквідації податкової міліції і створення нового органу – фінансової поліції; збільшення річного доходу платника податків від будь-якої діяльності для визнання операцій контрольованими та обсягу господарських операцій платника податків з одним контрагентом задля виведення суб'єктів малого бізнесу з-під контролю над трансфертним ціноутворенням; удосконалення системи електронного адміністрування ПДВ, зокрема подовження терміну реєстрації податкових накладних і розрахунку коригування до них у ЄРПН¹ (зі 180 до 365 календарних днів) із одночасним встановленням штрафу в разі відсутності такої реєстрації, а також встановлення штрафу при порушенні термінів реєстрації всіх податкових накладних/розрахунків коригування; запровадження єдиного публічного Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ [39].

Згадані зміни до податкового законодавства бізнес оцінив неоднозначно. Так, згідно з опитуванням Європейської бізнес-асоціації, лише 27 % експертів оцінили їх як ефективні або переважно ефективні, 35 % – як абсолютно чи швидше неефективні, 38 % не змогли оцінити [40]. Імплементация окреслених норм Закону хоча й вирішила окремі питання адміністрування податків, у т. ч. ПДВ, не змогла усунути проблеми, пов'язані із впливом суб'єктивного фактора на застосування законодавчих норм і роботу електронних серверів. Наприклад, теоретично запровадження реєстру ПДВ-накладних було покликане унеможливити генерування фіктивного податкового кредиту, в т. ч. за рахунок так званих скруток. Проте насправді це явище не вдалося подолати, оскільки в умовах корупції виявилось можливим ручне втручання в роботу системи електронного адміністрування ПДВ.

Загалом у 2016–2017 рр. більшість експертів негативно оцінили і якість податкового законодавства (через постійні зміни, суперечності та неоднозначні положення, складність тощо), і процедуру підготовки податкової звітності й адміністрування податків (57 % – як переважно, 13 % – як надзвичайно обтяжливу) [40]. З огляду на це у 2017–2018 рр. з'являється низка ініціатив, спрямованих на лібералізацію податкової системи України, основними з котрих є заміна податку на прибуток податком на виведений капітал та об'єднання ПДФО і ЄСВ / скасування ЄСВ. Аналіз таких ініціатив не є предметом цієї статті. Наразі ми хочемо лише зауважити, що вони так і не були втілені в життя, й на те, на наш погляд, були серйозні причини. Вони криються не тільки в змісті запропонованих новацій, а й у ризиках їх реалізації, зважаючи на внутрішні та зовнішні загрози.

¹ Єдиний реєстр податкових накладних.

Головним обмежувальним фактором на шляху впровадження податкових новацій, які супроводжуються істотними втратами доходів бюджету й соціальних фондів, є високий рівень боргового навантаження на вітчизняну економіку та чималі витрати на обслуговування боргу, котрі у 2018 р. становили 9,3 % видатків зведеного бюджету й 3,3 % ВВП (у 2017 р. – 10,5 і 3,7 % відповідно). До таких факторів у аналізованому періоді до 2019 р. належали також низькі темпи зростання економіки, що негативно впливали на збільшення податкових надходжень навіть за незмінних ставок податків. Зазначене свідчить про обмежений фінансовий простір і відсутність “подушки безпеки” для реалізації податкових новацій.

Курс на проведення в Україні поміркованої податкової політики знайшов відображення в Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, у складі якої визначено й основні напрями вдосконалення управління оподаткуванням. Оскільки таке управління здійснюється через розроблення та реалізацію державної податкової політики, в Стратегії визначено її мету й ключові завдання. Так, її метою визнається побудова сучасної, справедливої податкової системи, що забезпечує рівність усіх платників податків перед законом та досягнення стратегічних цілей сталого економічного розвитку, а основними завданнями – підвищення стабільності й прогнозованості податкової системи; поліпшення якості та ефективності податкового адміністрування; розширення бази оподаткування; підвищення рівня дотримання вимог податкового законодавства платниками податків; удосконалення системи митного контролю і сприяння сумлінним суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності [41].

Характеризуючи визначення мети, варто звернути увагу на такий її компонент, як досягнення стратегічних цілей сталого розвитку, для реалізації котрого повинні бути задіяні інструменти економічної, фінансової, соціальної, екологічної, освітньої та інших видів державної політики. Податкова політика має обмежені можливості впливу на досягнення лише окремих Цілей сталого розвитку (ціль 8 – сприяння поступальному, всеохоплюючому і сталому економічному зростанню та ціль 10 – скорочення нерівності [42]), отже, у визначення її мети, на нашу думку, варто включати більш конкретні орієнтири.

Стосовно узгодженості мети й завдань податкової політики слід зазначити, що забезпеченню рівності всіх платників податків перед законом сприятимуть: розширення бази оподаткування та підвищення рівня дотримання вимог податкового законодавства, котрими передбачено розроблення планів заходів для протидії стратегіям і практикам розмивання бази оподаткування й виведення з-під нього прибутків (BEPS), посилення контролю над трансфертним ціноутворенням, запобігання зловживанням спрощеною системою оподаткування, введення непрямих методів контролю доходів громадян та розширення бази майнового оподаткування, стимулювання добросовісної поведінки платників податків.

Варто зауважити, що заходи з підвищення стабільності й прогнозованості податкової системи, а також якості та ефективності податкового адміністрування безпосередньо не впливають на досягнення визначеної мети

податкової політики, проте дають змогу підвищити ефективність управління податковою системою (зокрема, цьому можуть сприяти розроблення стратегії розвитку податкової системи на середньострокову перспективу й посилення контролю дотримання вимоги щодо створення компенсаторів податкових надходжень у разі їх зменшення внаслідок внесення змін до чинних нормативно-правових актів), поліпшити умови діяльності суб'єктів господарювання завдяки стабілізації податкового законодавства, зменшенню витрат часу та коштів платників податків на їх нарахування і сплату завдяки наданню податковою службою необхідних ІТ-сервісів для громадян та бізнесових структур.

Викладене дає підстави зробити висновок про: 1) надто широке визначення мети податкової політики, якої навряд чи можна досягти за допомогою лише податкових інструментів; 2) недостатній для досягнення мети перелік завдань податкової політики, зокрема відсутність завдань і заходів їх реалізації, безпосередньо орієнтованих на сприяння сталому економічному зростанню; 3) недостатньо конкретизований перелік заходів, необхідних для виконання певних завдань податкової політики (наприклад, стимулювати добросовісну поведінку передбачено шляхом забезпечення відповідальності платників податків за порушення вимог податкового законодавства, а посадових осіб контролюючих органів – за порушення прав платників податків, але конкретні заходи з підвищення такої відповідальності не передбачені); 4) невиконання окремих завдань податкової політики через нереалізованість низки заходів, котрі мали забезпечити їх виконання, таких як розроблення стратегії розвитку податкової системи; запровадження непрямих методів контролю доходів громадян; створення необхідних умов для легалізації доходів і майна платників податків. Окрім того, ненадання допомоги платникам із боку працівників податкових органів щодо уникнення помилок у звітності достатньою мірою та обмежений контроль їх виявлення перешкоджають підвищенню рівня дотримання вимог податкового законодавства; ризик-орієнтована система податкового контролю не є ефективною; Єдиний рахунок для сплати податків і ЄСВ, який дасть змогу зменшити витрати часу платників на виконання податкових зобов'язань, буде запроваджено тільки з 1 січня 2021 р.

Загальними висновками статті є:

1. Аналіз процесів формування й реалізації податкової політики показав, що вона може проводитися спонтанно, без певного плану, шляхом стихійного коригування норм податкового законодавства, без відповідного наукового обґрунтування внесених змін, і свідомо – як реалізація певного задуму, системи запланованих заходів, спрямованих на досягнення поставлених цілей. Свідоме формування й здійснення податкової політики є ознакою розвинутого державного управління.

2. З 2014 р. податкова політика в Україні формувалася за відсутності стратегії розвитку податкової системи, як відповідь на потреби сьогодення, що надало їй особливої волатильності (в окремі роки комплексні зміни до податкового законодавства вносилися декілька разів на рік), інколи – непослідовності (перехід від пропорційного до прогресивного ПДФО – повернення

до пропорційного податку; запровадження оподаткування пенсій – відмова від їх оподаткування) та безсистемності. Хаотичні зміни, котрі часом вносяться до податкового законодавства (за умови визначення на урядовому рівні лише цілі й завдань у сфері оподаткування, без конкретизації необхідних заходів на шляху їх досягнення), взагалі не дають змоги вважати науково обґрунтованою податкову політику, котра не просто реалізовувала би побажання окремих груп стейкхолдерів, а узгоджувалася б із потребами розвитку економіки, відповідала на сучасні виклики та загрози.

3. Основними недоліками податкової політики, що проводилася в Україні впродовж досліджуваного періоду, є: неузгодженість мети та завдань, а також завдань і заходів, передбачених для їх розв'язання; невиконання низки завдань і заходів; неефективна практика застосування законодавчих норм, через які реалізується податкова політика.

4. Більшість змін до податкового законодавства вносилися в процесі реалізації податкової реформи, котра перетворилася на перманентний процес або на низку реформ, що мали амбітні цілі, які не завжди відповідали економічним можливостям країни та яких не завжди вдавалося досягти. При цьому жодна реформа не супроводжувалась аналізом її результативності, що не давало змоги узагальнювати позитивний досвід і вчитися на помилках.

5. Зміни до податкового законодавства, пропоновані останніми роками (запровадження податку на виведений капітал, скасування ЄСВ чи об'єднання ЄСВ і ПДФО), свідчать про посилення підпорядкування податкової політики інтересам великого капіталу, котрий, однак, як правило, не бере до уваги соціальні й політичні наслідки таких податкових новацій.

6. Усе зазначене уможливорює окреслення вимог (принципів), яким повинні відповідати формування й реалізація ефективної податкової політики, а саме:

- добре спроектована політика має ґрунтуватися на розумному поєднанні гнучкості і стабільності податкового законодавства, не допускаючи ні консервації застарілих чи помилкових норм, ні “втоми від податків”;

- податкова політика повинна підпорядковуватися розв'язанню реальних проблем економіки й системи державних фінансів, відповідати на сучасні виклики та загрози;

- задовольняючи потреби сьогодення, податкова політика водночас має ґрунтуватися на стратегії розвитку податкової системи на 3–5 років, без чого не можливий перехід до середньострокового бюджетного планування. Науково обґрунтована стратегія покликана надати змінам не лише передбачуваності, а й системності, що набуває особливого значення в умовах постійних економічних трансформацій. За відсутності системного підходу навіть добре спроектовані зміни в окремих видах податків, котрі не враховують їх наслідків для всієї податкової системи, можуть призвести “до поганого вибору податкової політики та неоптимальних економічних і соціальних результатів” [4];

– податкова політика повинна розглядатися в ширших рамках структурних реформ, спрямованих на забезпечення економічного зростання, враховуючи, що “оподаткування часто є *другим* найкращим інструментом такої політики” [4]. У багатьох випадках проблеми економічного зростання найкраще розв’язувати, використовуючи інші, не податкові, методи й інструменти;

– пропонуючи радикальні зміни в оподаткуванні, не варто забувати, що його головною метою є фінансування державних витрат шляхом перерозподілу коштів від платників податків (громадян або підприємств) до уряду, а загальною метою збирання та витрачання державних доходів – максимізація суспільного добробуту [1]; слід зважати на те, що в країнах із трансформаційною економікою ідеальна система оподаткування, за висловом В. Танзі та Х. Зі, повинна отримувати істотні доходи без надмірних державних запозичень і робити це, не стримуючи економічну активність та не надто відхиляючись від податкових систем у інших країнах [6];

– обов’язковим етапом реалізації податкової політики має бути оцінка її результативності й економічної ефективності, що дає змогу вчитися на помилках, уникаючи їх у майбутньому;

– концепція податкової політики має включати такі обов’язкові елементи, як мета, завдання, інструменти (шляхи) їх виконання, етапи реалізації, очікувані результати. При цьому інструменти реалізації податкової політики повинні враховувати існуючі обмеження, бути несуперечливими, адекватними меті та достатніми для її досягнення.

Список використаних джерел

1. Tax Policies in the European Union. 2016–2018 Surveys / European Commission. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2020. 124 p. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_in_the_eu_survey_2020.pdf.
2. Tax Policies in the European Union: 2018 Survey / European Commission. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2018. 182 p. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_survey_2018.pdf.
3. Tax Policy Reforms 2019: OECD and Selected Partner Economies / OECD. URL: <https://read.oecd.org/10.1787/da56c295-en?format=pdf>.
4. 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>.
5. Bird R. M. Managing the Reform Process. 2003. April. URL: https://www.researchgate.net/publication/24137631_Managing_the_Reform_Process.
6. Tanzi V., Zee H. Tax Policy for Developing Countries / International Monetary Fund. 2001. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/>.
7. Tax Policy Reform and Economic Growth / OECD. OECD Publishing, 2010. URL: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264091085-en>.
8. Wales C. J., Wales C. P. Structures, processes and governance in tax policy-making: an initial report. Oxford : Oxford University Centre for Business Taxation, 2012. 196 p. URL: <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/7340/1/Structures%20and%20processes%20in%20tax%20policy%20making.pdf>.
9. Romer Ch. D., Romer D. H. The Macroeconomic Effects of Tax Changes: Estimates Based on a New Measure of Fiscal Shocks. *American Economic Review*. 2010. No. 100. June. P. 763–801. URL: <https://doi.org/10.1257/aer.100.3.763>.
10. Mountford A., Uhlig H. What are the Effects of Fiscal Policy Shocks? *Journal of Applied Econometrics*. 2009. Vol. 24 (6). URL: <https://doi.org/10.1002/jae.1079>.

11. Blanchard O., Perotti R. An Empirical Characterization of the Dynamic Effects of Changes in Government Spending and Taxes on Output. *NBER Working Paper*. 1999. No. 7269. 52 p. URL: <https://doi.org/10.3386/w7269>.
12. Налоговая политика: методология, теория и практика : монография / В. П. Вишневский, О. В. Виецкая, О. Н. Гаркушенко и др. ; под общ. ред. В. П. Вишневого ; НАН Украины, Ин-т экономики пром-сти. Донецк, 2011. 528 с.
13. Єфименко Т. І. Фіскальний простір і стабілізація державних фінансів. *Фінанси України*. 2017. № 9. С. 7–28. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2017.09.007>.
14. Швабій К. І. Теоретичні підходи до формування та реалізації податкової політики держави. *Фінанси України*. 2015. № 10. С. 93–103.
15. Швабій К. У полоні податкових стереотипів. *Дзеркало тижня*. 2019. № 17. 11–17 трав. URL: https://dt.ua/finances/u-poloni-podatkovih-sterootipiv-310907_.html.
16. Корольков В., Баранник О. Моделювання наслідків інституційних змін в адмініструванні соціальних внесків в Україні. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2017. № 9. С. 84–96. URL: <http://n-visnik.oneu.edu.ua/collections/2017/251/pdf/84-96.pdf>.
17. Серебрянский Д., Вдовиченко А. ЄСВ і детінізація: фальстарт чи початок структурних змін? *Дзеркало тижня*. 2016. № 11. 4–11 черв. URL: https://dt.ua/finances/yesv-i-detinizaciya-falstart-chi-pochatok-strukturnih-zmin_.html.
18. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава : програма економічних реформ на 2010–2014 роки / Комітет з економічних реформ при Президенті України. 2010. 2 черв. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MUS14838.html.
19. Akgun O., Cournède B., Fournier J. The effects of the tax mix on inequality and growth. *OECD Economics Department Working Papers*. 2017. No. 1447. 46 p. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/c57eaa14en.pdf?expires=1548160070&id=id&accname=guest&checksum=ACCB5F7512F1163B4063644D90A7FC55>.
20. The Distributional Impact of Taxes and Transfers: Evidence from Eight Low and Middle-Income Countries / ed. by G. Inchauste, N. Lustig ; World Bank Group. 2017. URL: <https://doi.org/10.1596/978-1-4648-1091-6>.
21. Piketty T., Saez E. Optimal Labor Income Taxation. *NBER Working Paper*. 2012. No. 18521. URL: <https://doi.org/10.3386/w18521>.
22. Doing Business 2016. Measuring Regulatory Quality and Efficiency / World Bank Group. URL: <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>.
23. Основні показники соціально-економічного розвитку України / Держ. служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2020/mp/op_u/op0220_u.htm.
24. Капітальні інвестиції за джерелами фінансування за 2010–2019 роки / Держ. служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/ibd/iokjf/iokjf_u10-13_bez.htm.
25. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні : закон України від 27.03.2014 № 1166-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>.
26. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України : закон України від 31.07.2014 № 1621-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18/ed20140731>.
27. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України : пояснювальна записка до проекту Закону України. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GG3BP68B.html.
28. Путівник по реформах : книга для розуміння сімнадцяти ключових реформ в Україні / ГО “Інтерньюз-Україна” за підтримки Посольства Фінляндії в Україні. Київ, 2017. URL: http://reformsguide.org.ua/wp-content/uploads/2017/03/Pytivnuk_for_web_pages.pdf.
29. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи) : пояснювальна записка до проекту Закону України. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GG3X300A.html.

30. Doing Business 2017. Equal Opportunity for All / International Bank for Reconstruction and Development, World Bank. URL: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB17-Report.pdf>.
31. Doing Business-2017. Україна в рейтингу Світового банку легкості ведення бізнесу / Економічний дискусійний клуб. 2016. 31 жовт. URL: <http://edclub.com.ua/analitika/doing-business-2017-ukrayina-v-reytingu-svitovogo-banku-legkosti-vedennya-biznesu>.
32. Про створення конкурентних умов в оподаткуванні та стимулювання економічної діяльності в Україні : пояснювальна записка до проекту Закону України. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GH2SU00A.html.
33. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : закон України від 24.12.2015 № 909-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19>.
34. Надходження коштів єдиного внеску / Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-pokazniki-roboti/nadhodjennya-podatkov-i-zboriv--obov'яз/nadhodjennya-koshtiv-edinogo-vnesku>.
35. Tax Design for Inclusive Economic Growth / B. Brys, S. Perret, A. Thomas, P. O'Reilly. *OECD Taxation Working Papers*. 2016. No. 26. URL: <https://doi.org/10.1787/22235558>.
36. A Fiscal Approach for Inclusive Growth in G7 Countries / OECD. 2017. 76 p. URL: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/a-fiscal-approach-for-inclusive-growth-in-g7-countries.pdf>.
37. Звіт про виконання бюджету Пенсійного фонду України / Пенсійний фонд України. URL: <https://www.pfu.gov.ua/byudzheth/zvit-pro-vikonannya-byudzhetu-pensijnogo-fondu-ukrayiny/>.
38. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : пояснювальна записка до проекту Закону України. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60443.
39. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : закон України від 21.12.2016 № 1797-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19/ed20161221>.
40. Податковий індекс. Травень 2016 – квітень 2017 / ЕБА. URL: https://eba.com.ua/wp-content/uploads/2019/03/EBA_Tax_Index_April_2017_ukr.pdf.
41. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : схвал. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80>.
42. Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року : указ Президента України від 30.09.2019 № 722/2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722/2019>.

References

1. 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.
2. European Commission. (2018). *Tax Policies in the European Union: 2018 Survey*. Luxembourg: Publications Office of the European Union. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_survey_2018.pdf.
3. OECD. (n. d.). *Tax Policy Reforms 2019: OECD and Selected Partner Economies*. Retrieved from <https://read.oecd.org/10.1787/da56c295-en?format=pdf>.
4. 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>.
5. Bird, R. M. (2003, April). *Managing the Reform Process*. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/24137631_Managing_the_Reform_Process.
6. Tanzi, V., & Zee, H. (2001). *Tax Policy for Developing Countries*. International Monetary Fund. 2001. Retrieved from <http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/>.
7. OECD. (2010). *Tax Policy Reform and Economic Growth*. OECD Publishing. DOI: 10.1787/9789264091085-en.

8. Wales, C. J., & Wales, C. P. (2012). *Structures, processes and governance in tax policy-making: an initial report*. Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation. Retrieved from <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/7340/1/Structures%20and%20processes%20in%20tax%20policy%20making.pdf>.
9. Romer, Ch. D., & Romer, D. H. (2010, June). The Macroeconomic Effects of Tax Changes: Estimates Based on a New Measure of Fiscal Shocks. *American Economic Review*, 100, 763–801. DOI: 10.1257/aer.100.3.763.
10. Mountford, A., & Uhlig, H. (2009). What are the Effects of Fiscal Policy Shocks? *Journal of Applied Econometrics*, 24 (6). DOI: 10.1002/jae.1079.
11. Blanchard, O., & Perotti, R. (1999). An Empirical Characterization of the Dynamic Effects of Changes in Government Spending and Taxes on Output. *NBER Working Paper*, 7269. DOI: 10.3386/w7269.
12. Vishnevskii, V. P. (Ed.). (2011). *Tax policy: methodology, theory and practice*. Donetsk: Institute of Industrial Economics of the National Academy of Sciences of Ukraine [in Russian].
13. Iefymenko, T. (2017). Fiscal space and stabilization of public finance. *Finance of Ukraine*, 9, 7–28. DOI: 10.33763/finukr2017.09.007 [in Ukrainian].
14. Shvabii, K. (2015). Theoretical approaches to formation and implementation of the state tax policy. *Finance of Ukraine*, 10, 93–103 [in Ukrainian].
15. Shvabii, K. (2019). Captured by tax stereotypes. *Mirror of the week*, 17. Retrieved from https://dt.ua/finances/u-poloni-podatkovih-stereotipiv-310907_.html [in Ukrainian].
16. Korolkov, V., & Barannik, O. (2017). Modeling the consequences of institutional changes in the administration of social contributions in Ukraine. *Scientific Bulletin of the Odessa National Economic University*, 9, 84–96. Retrieved from <http://n-visnik.oneu.edu.ua/collections/2017/251/pdf/84-96.pdf> [in Ukrainian].
17. Serebrianskyi, D., & Vdovychenko, A. (2016). SSC and de-shadowing: a false start or the beginning of structural change? *Mirror of the week*, 11. Retrieved from https://dt.ua/finances/yesv-i-determinizaciya-falstart-chi-pochatok-strukturnih-zmin_.html [in Ukrainian].
18. Committee on economic reforms under the President of Ukraine. (2010, June 2). *Wealthy society, competitive economy, effective state: program of economic reforms for 2010-2014*. Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MUS14838.html [in Ukrainian].
19. Akgun, O., Cournède, B., & Fournier, J. (2017). The effects of the tax mix on inequality and growth. *OECD Economics Department Working Papers*, 1447. Retrieved from <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/c57eaa14en.pdf?expires=1548160070&id=id&accname=guest&checksum=ACCB5F7512F1163B4063644D90A7FC55>.
20. Inchauste, G., & Lustig, N. (2017). *The Distributional Impact of Taxes and Transfers: Evidence from Eight Low and Middle-Income Countries*. World Bank Group. DOI: 10.1596/978-1-4648-1091-6.
21. Piketty, T., & Saez, E. (2012). Optimal Labor Income Taxation. *NBER Working Paper*, 18521. DOI: 10.3386/w18521.
22. World Bank Group. (n. d.). *Doing Business 2016. Measuring Regulatory Quality and Efficiency*. Retrieved from <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>.
23. State Statistics Service of Ukraine. (n. d.). *Basic indicators of socio-economic development of Ukraine*. Retrieved from http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2020/mp/op_u/op0220_u.htm [in Ukrainian].
24. State Statistics Service of Ukraine. (n. d.). *Capital investments by sources of financing for 2010–2019*. Retrieved from http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/ibd/iokjf/iokjf_u10-13_bez.htm [in Ukrainian].
25. Verkhovna Rada of Ukraine. (2014). *About prevention of financial catastrophe and creation of preconditions for economic growth in Ukraine* (Law No. 1166-VII, March 27). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1166-18> [in Ukrainian].
26. Verkhovna Rada of Ukraine. (2014). *On amendments to the Tax Code of Ukraine and some other legislative acts of Ukraine* (Law No. 1621-VII, July 31). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18/ed20140731> [in Ukrainian].
27. On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Other Legislative Acts of Ukraine (Explanatory Note to the Draft Law of Ukraine). (n. d.). Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GG3BP68B.html [in Ukrainian].

28. Internews-Ukraine NGO, & Embassy of Finland in Ukraine. (2017). *Reform Guide: A Book for Understanding Seventeen Key Reforms in Ukraine*. Kyiv. Retrieved from http://reformsguide.org.ua/wp-content/uploads/2017/03/Pytivnuk_for_web_pages.pdf [in Ukrainian].

29. On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Laws of Ukraine (Regarding Tax Reform) (Explanatory Note to the Draft Law of Ukraine). (n. d.). Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GG3X300A.html [in Ukrainian].

30. International Bank for Reconstruction and Development, World Bank. (n. d.). *Doing Business 2017. Equal Opportunity for All*. Retrieved from <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB17-Report.pdf>.

31. Economic Discussion Club. (2016, October 31). *Doing Business-2017. Ukraine in the World Bank's ranking of ease of doing business*. Retrieved from <http://edclub.com.ua/analitika/doing-business-2017-ukrayina-v-reytingu-svitovogo-banku-legkosti-vedennya-biznesu> [in Ukrainian].

32. On the creation of competitive conditions in taxation and stimulation of economic activity in Ukraine (explanatory note to the draft Law of Ukraine). (n. d.). Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GH2SU00A.html [in Ukrainian].

33. Verkhovna Rada of Ukraine. (2015). *On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine to Ensure Balanced Budget Revenues in 2016* (Law No. 909-VIII, December 24). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19> [in Ukrainian].

34. State Fiscal Service of Ukraine. (n. d.). *Receipt of single contribution funds*. Retrieved from <http://sfs.gov.ua/diyalnist/-pokazniki-roboti/nadhodjennya-podatviv-i-zboriv--obov'яз/nadhodjennya-koshtiv-edinogo-vnesku> [in Ukrainian].

35. Brys, B., Perret, S., Thomas, A., & O'Reilly, P. (2016). Tax Design for Inclusive Economic Growth. *OECD Taxation Working Papers*, 26. DOI: 10.1787/22235558.

36. OECD. (2017). *A Fiscal Approach for Inclusive Growth in G7 Countries*. Retrieved from <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/a-fiscal-approach-for-inclusive-growth-in-g7-countries.pdf>.

37. Pension Fund of Ukraine. (n. d.). *Report on the implementation of the budget of the Pension Fund of Ukraine*. Retrieved from <https://www.pfu.gov.ua/byudzhet/zvit-pro-vykonannya-byudzhetu-pensijnogo-fondu-ukrayiny/> [in Ukrainian].

38. On Amendments to the Tax Code of Ukraine to Improve the Investment Climate in Ukraine (Explanatory Note to the Draft Law of Ukraine). (n. d.). Retrieved from https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60443 [in Ukrainian].

39. Verkhovna Rada of Ukraine. (2016). *On amendments to the Tax Code of Ukraine to improve the investment climate in Ukraine* (Law No. 1797-VIII, December 21). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19/ed20161221> [in Ukrainian].

40. EBA. (n. d.). *Tax index. May 2016 - April 2017*. Retrieved from https://eba.com.ua/wp-content/uploads/2019/03/EBA_Tax_Index_April_2017_ukr.pdf [in Ukrainian].

41. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *Strategy for reforming the public financial management system for 2017-2020* (Decree No. 142-r, February 8). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80> [in Ukrainian].

42. President of Ukraine. (2019). *On the Sustainable Development Goals of Ukraine for the period up to 2030* (Decree No. 722/2019, September 30). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722/2019> [in Ukrainian].