

**Ю. Б. Іванов**

*доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, заступник директора з наукової роботи Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України, Харків, Україна, yuriy.ivanov.ua@gmail.com*

**К. І. Швабій**

*доктор економічних наук, професор, директор Навчально-наукового інституту економіки, оподаткування та митної справи Університету Державної фіскальної служби України, Ірпінь, Україна, schwab2004@ukr.net*

**НАГАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ**

**Анотація.** Державній податковій політиці, підходам до її формування й реалізації в Україні відводиться другорядна роль у системі важелів управління економікою та державними фінансами. З огляду на це мета статті полягає в узагальненні практики проведення податкової політики в Україні та розробленні пропозицій щодо підвищення ефективності як процесу її формування, так і його результату (якості політики) з урахуванням передового світового досвіду. В ході дослідження встановлено, що зміст податкової політики має бути підпорядкований і узгоджений із цілями соціально-економічного розвитку країни в контексті нової моделі суспільства. При цьому показано, що при виборі податкової політики та відповідних механізмів існують обмеження економічного, політичного, інформаційного й інституціонального характеру. Запропоновано інституціональний механізм формування та реалізації державної податкової політики в Україні, що дасть змогу впорядкувати всі процеси й процедури її розроблення, котрі надалі мають стати частиною традиції та суспільної культури, а також уникнути багатьох суперечностей і конфліктів на етапі її формування. З'ясовано, що для поліпшення якості податкової політики потрібна підтримка та ефективна комунікація як із теоретичною, так і з прикладною наукою. Доведено, що науковий підхід здатний продукувати об'єктивні фіскальні правила й податкові механізми, котрі згодом перекладаються мовою закону, та дає можливість мінімізувати дискреційні політичні рішення. Сформульовано пропозиції стосовно застосування системного підходу до податкової політики на основі наукових розробок і найкращої світової практики, а також стратегії реалізації такої політики шляхом її деталізації в щорічних податкових резолюціях.

**Ключові слова:** державна податкова політика, механізм формування податкової політики, світовий досвід, інституціональний механізм формування та реалізації державної податкової політики.

**Рис. 1. Літ. 18.**

**Jurij Ivanov**

*Dr. Sc. (Economics), Professor, Emeritus of Science and Technology of Ukraine, Research Centre for Industrial Development Problems of the National Academy of Sciences of Ukraine, Kharkiv, Ukraine, yuriy.ivanov.ua@gmail.com*

**Kostjantyn Shvabii**

*Dr. Sc. (Economics), Professor, Educational and Research Institute of Economy, Taxation and Customs, The University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, Ukraine, schwab2004@ukr.net*

### URGENT PROBLEMS OF STATE TAX POLICY FORMATION IN UKRAINE

**Abstract.** State tax policy, approaches to its formation and implementation in Ukraine are of secondary importance in the system of levers of economic management and public finances. Therefore, the purpose of the article is to summarize the practice of implementing tax policy in Ukraine and develop proposals to improve the efficiency of its formation process as well as its result (policy quality), taking into account the world's best practices. It is determined that the content of the tax policy should be consistent with the goals of the country's socio-economic development in the context of the new model of society. At the same time, it is shown that there are limitations of economic, political, information and institutional character when choosing a tax policy and corresponding mechanisms. The authors propose an institutional mechanism for the formation and implementation of the state tax policy in Ukraine, which will allow regulating all the processes and procedures for its development, which in future should become part of the tradition and public culture, and avoiding many contradictions and conflicts at the stage of its formation. It is found that to improve the quality of tax policy, support and effective communication with both theoretical and applied science are necessary. It is proved that the scientific approach is able to produce objective fiscal rules and tax mechanisms that eventually translate into the language of law and makes it possible to minimize discretionary political decisions. The authors make proposals on the application of a systematic approach to tax policy based on scientific developments and best world practices, as well as the strategy for implementing such a policy through detailed elaboration in annual tax resolutions.

**Keywords:** state tax policy, mechanism of tax policy formation, international experience, institutional mechanism of formation and implementation of the state tax policy.

**JEL classification:** E62, H20, H87.

#### Ю. Б. Иванов

*доктор экономических наук, профессор, заслуженный деятель науки и техники Украины, заместитель директора по научной работе Научно-исследовательского центра индустриальных проблем развития НАН Украины, Харьков, Украина*

#### К. И. Швабий

*доктор экономических наук, профессор, директор Учебно-научного института экономики, налогообложения и таможенного дела Университета Государственной фискальной службы Украины, Ирпень, Украина*

### НАСУЩНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В УКРАИНЕ

**Аннотация.** Государственной налоговой политике, подходам к ее формированию и реализации в Украине отводится второстепенная роль в системе рычагов управления экономикой и государственными финансами. Ввиду этого цель статьи заключается в обобщении практики проведения налоговой политики в Украине и разработке предложений по повышению эффективности как процесса ее формирования, так и его результата (качества политики) с учетом передового мирового опыта. В ходе исследования установлено, что содержание налоговой политики должно согласовываться с целями социально-экономического развития страны в контексте новой модели общества. При этом показано, что при выборе налоговой политики и соответствующих механизмов существуют ограничения экономического, политического, информационного и институционального характера. Предложен институциональный механизм формирования и реализации государственной налоговой политики в Украине, что позволит упорядочить все процессы и

процедури її розробки, які в подальшому повинні стати частиною традиції і суспільної культури, а також уникнути багатьох суперечностей і конфліктів на етапі її формування. Вияснено, що для покращення якості податкової політики необхідна підтримка і ефективна комунікація як з теоретичною, так і з прикладною наукою. Доведено, що науковий підхід здатний виробити об'єктивні фінансові правила і податкові механізми, які з часом перекладаються на мову закону, і дозволяють мінімізувати дискреційні політичні рішення. Сформульовані пропозиції щодо застосування системного підходу до податкової політики на основі наукових розробок і кращої світової практики, а також стратегії реалізації такої політики шляхом її деталізації в щорічних податкових резолюціях.

**Ключові слова:** державна податкова політика, механізм формування податкової політики, міжнародний досвід, інституціональний механізм формування і реалізації державної податкової політики.

Стала звичною практика, коли найважливіші рішення в країні приймаються "під ялинку": закон про державний бюджет, зміни до Бюджетного й Податкового кодексів України тощо. Практика, можна сказати, усталена й однозначно негативна. Закони, за якими має жити країна протягом усього календарного року, а іноді й довше, приймаються з порушенням усіх можливих процесуальних норм, поспіхом і необдуманно.

Таке становище зумовлене тим, що податковій політиці держави, підходять до її формування й реалізації відводиться другорядна роль, принаймні порівняно з проблемами бюджетної чи монетарної політики. Про податкову політику, її цілі згадують лише під час бюджетних обговорень і дискусій щодо податкової реформи, причому здебільшого розв'язання проблем є ситуативним.

У Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2021 роки, котра нещодавно була представлена Міністерством фінансів України, цілком слушно наголошується, що податкова політика має бути передбачуваною. Проте цього можна досягти тільки в разі розроблення стратегічного документа на кшталт бюджетної резолюції (по-новому – бюджетної декларації), що визначає бюджетну політику держави, або основних засад грошово-кредитної політики, котра формує монетарну політику. Адже саме такі документи забезпечують збереження інституційної пам'яті системи, послідовність і впорядкованість поступу держави, а також дають змогу мінімізувати вплив економічного популізму.

У цьому контексті проблематика формування податкової політики становить не лише практичний, а й суто теоретичний інтерес. На жаль, у нашій країні цьому аспекту податкової сфери не приділялося достатньої уваги. Науковці зосереджені переважно на аналізі змісту податкових перетворень (зміні елементів податків чи системи оподаткування) та їх відповідності світовим тенденціям у податковій сфері [1]. В іншому випадку податкова політика розглядається як елемент, один серед багатьох інших, загальної системи управління державними фінансами [2], власне, як і в зазначеній Стратегії. Не заперечуючи цього, ми все-таки вважаємо, що податкова система є само-

достатнім інструментом та не менш важливим фінансовим механізмом, ніж банківська система чи бюджет. Отже, є всі підстави стверджувати, що механізм формування податкової політики як сукупність процесів і процедур, інститутів і дій є специфічним предметом дослідження. Таких особливостей чимало, тож вони заслуговують на окрему увагу.

З огляду на зазначене, мета статті полягає в узагальненні практики розроблення державної податкової політики в Україні та підготовці пропозиції щодо підвищення ефективності як процесу її формування, так і його результату (якості політики) з урахуванням найкращого світового досвіду.

Хоч би що писалось про політику як “комплекс заходів.., діяльність держави.., систему відносин...” та ін., насамперед це рішення, котрі приймаються людьми, впливають із певних пріоритетів чи інтересів і тільки згодом перетворюються на дії й заходи. Люди, що роблять політику, або *policy makers*, мають певний світогляд, що складається із системи цінностей, життєвих пріоритетів, норм поведінки, котрі реалізуються в рішеннях, вчинках та їхніх наслідках. Якщо в соціології сума цих складових виражається в ментальності, в психології – у психологічному портреті, то в політичній науці чи економіці під сумою складових світогляду розуміється ідеологія, якої дотримується людина. Але до чого тут політика, тим більше податкова? Річ у тім, що саме ідеологія *policy makers* визначає напрям розвитку держави та національної економіки. В академічних колах є два протилежних погляди на сутність першої: 1) лібертаріанський, який відстоює мінімальну державу, оскільки вважається, що це лівіафан; 2) кейнсіанство, котре постулює великий державний сектор економіки, що має відігравати активну соціально-економічну роль. Але тут питання не в схильності до певної ідеології, а в тому, що від розміру державного сектору країни й ефективності використання бюджетних коштів залежать можливості та повнота виконання урядом покладених на нього функцій, а також обсяги перерозподілу ВВП через податки.

В нашій країні ідеологічного дискурсу щодо сутності й призначення держави тривалий час узагалі не було, що унеможливлювало подальші кроки у формуванні політики: визначення мети, розроблення заходів, імплементацію та ін. Тому більшість рішень і дій у сфері оподаткування мали або кон'юнктурний характер, або обслуговували приватні, а не державні інтереси. Час від часу спостерігалася податкова мімікрія, наразі в масовому порядку запозичується передовий міжнародний досвід (*world best practice*), котрий у наших умовах дуже часто не спрацьовує. Іншими словами, приймалися які завгодно рішення, тільки не ті, що мусили виходити з внутрішнього дискурсу, результатом котрого мав би бути власний розв'язок завдання, для чого потрібні податки.

Зазначене призводить до кон'юнктурних коливань і відсутності спадкоємності (в кращому розумінні цього поняття) державної політики в різних сферах суспільного ладу. Так, довгий час в Україні більшість політиків і науковців схилилися до думки, що нам потрібний великий сектор державної

економіки. Під час найтривалішого періоду економічного зростання в новітній історії України, на початку 2000-х років, на хвилі політичного популізму, породженого відносними економічними здобутками, домінувала думка про розбудову держави соціального добробуту, що, власне, передбачало великий державний сектор економіки, високі податки та значний обсяг розподілу ВВП через бюджет. Плачевні наслідки такого популізму очевидні. Тому наразі на шальках ідеологічних терезів переважає лібертаріанська позиція з прагненням звести розмір і функції держави до необхідного мінімуму, що передбачає істотне зменшення податкового навантаження загалом по економіці. З огляду на численні провали української влади в різних сферах життєдіяльності країни, в т. ч. неефективну бюджетну політику, сьогодні переважає думка, що Україні потрібен невеликий державний сектор економіки, але ефективний і міцний. Тому податкове навантаження має бути помітно знижене. При цьому відкритим залишається питання: якою повинна бути структура податкової системи, а саме, за рахунок яких джерел і платників, в якій пропорції між ними вона має бути сформована?

У зв'язку з цим підхід експертів, котрі розробили законопроект щодо ліберальної податкової реформи (від 26.10.2015 № 3357), що передбачає скасування податку на прибуток та запровадження податку на виведений капітал, має як переваги, так і недоліки. Адаже в такому разі постає питання: чому основна частина податкового тягаря має лягати на фізичних осіб – найманих працівників, котрі до того ж є кінцевими споживачами товарів і послуг та, власне, формують сукупну купівельну спроможність, що виступає одним із потужних драйверів економічного зростання? Оскільки вітчизняна економіка відкритого типу з порівняно низькими доходами фізичних осіб і слабкими інститутами контролю діяльності суб'єктів господарювання, це може зрештою призвести не так до поліпшення економічної ситуації, як до її погіршення – подальшого відпливу капіталів, посилення нерівності доходів, соціальної напруги в суспільстві.

Враховуючи вимоги ЄС та досвід країн ОЕСР, слід створити таку структуру податкової системи, котра була б найменш шкідливою для економічного зростання (*less detrimental to economic growth*). Отже, загальний підхід до реформування податкової структури полягає в необхідності зміщення податкового навантаження з праці й капіталу на споживання та нерухомість, а також базу екологічних податків, так званий *tax shift* [3].

З огляду на євроінтеграційний вектор розвитку України, для того щоб процес адаптації проходив якомога легше і швидше, вже тепер потрібно враховувати європейські стандарти й підходи не лише до конструкції та елементів окремих податків, а й до формування податкової політики. Відповідно до цього треба формулювати мету і зміст податкової політики, пам'ятаючи, що перша не може полягати в удосконаленні податкової системи, адже податки є не ціллю, а засобом [4; 5]. Окрім того, тільки чітко окреслена мета податкової політики дає однозначні й прозорі критерії для оцінки ефективності її реалізації. Стандартний варіант мети: сприяння економіч-

ному зростанню, підвищенню добробуту населення, збільшенню доходів державного бюджету. В Україні одним із критеріїв оцінки ефективності державної податкової політики, на нашу думку, має також обов'язково бути ступінь детінізації економіки [6].

Проблема розроблення політики зазвичай не обмежується наявністю чи відсутністю інтелектуального дискурсу в суспільстві щодо неї чи обраним вектором зовнішньоекономічного розвитку. Дуже важливо відповісти на питання: що має бути базисом формування податкової політики держави? На наш погляд, ним повинна стати наука. На користь такої позиції є достатньо аргументів. Найважливіших два наведені К. Поппером і Л. Мізесом. Перший, досліджуючи тоталітарні й відкриті суспільства, зазначив, що теоретичні соціальні науки повинні насамперед “виявляти ненавмисні соціальні наслідки інтенціональних людських дій” [7, с. 566]. Головною умовою мінімізації ризику невдалих усвідомлених, а тим більше неусвідомлених, дій є погляд на проблему з якомога об'єктивнішої позиції, котру може забезпечити тільки наука. У свою чергу, Л. Мізес вважає, що справжня економічна наука (в його розумінні – праксеологія) не лише здатна, а й повинна бути вільною від етичних міркувань і оціночних суджень (*value judgments*). З економічної точки зору, таке судження може ґрунтуватися на одному критерії порівняння та співвідношення наміру, задуму з отриманим результатом.

Політики апріорі дотримуються ідеологічних позицій, котрі просто не можуть бути вільними від оціночних суджень, в яких перевага певних дій і рішень перед іншими залежить виключно від догматичних настанов. Окрім того, незалежні експерти та громадські активісти нерідко заангажовані, не кажучи про іноді відверте нав'язування думки міжнародних експертів. Довіряти розроблення політики експертам від держави (бюрократам) не можна, оскільки, за влучним висловом О. Пасхавера, вони зацікавлені не в результаті, а в процесі, а адміністративний ресурс може бути легко використаний для ухвалення потрібних рішень. Тому вибору майже не залишається. Наука здатна формувати судження *ad hoc* (тобто такі, що не фальсифікуються), адже саме вони згодом мають стати податковими нормами, процедурами й правилами.

Щоправда, навіть ученим часто важко утриматися від оціночних (етичних) суджень і підтримки політичних програм, які зводяться до твердження, що політика *X* “добра”, а *Y* – “погана”. Такий вчений перестає бути поставачем технічних звітів прихильникам певної стратегії, стаючи захисником однієї зі сторін, котрі беруть участь у ціннісному конфлікті [8, с. 88, 89]. Щоб нікого не образити й не казати, що автори цих рядків самі є науковцями й відстоюють власний професійний інтерес, можна висловитись інакше: розробниками політики та її провідниками повинні бути технократи, тобто фахівці, які надають свої рекомендації виключно для користі справи та не мусять бути представниками політичних сил чи adeptами певних ідеологій. Сьогодні в окремих випадках ми побачили переваги такого підходу,

але критичної маси технократів, здатної істотно поліпшити якість політики та зробити реформи в Україні незворотними, так і не сформувався.

Інше питання, чи є в практиці формування змісту податкової політики в Україні вибір між політикою  $X$  та  $Y$  або іншими альтернативами. Якщо проаналізувати економічні програми, де мають бути тези про податки, більшості політичних партій, котрі йдуть на вибори в Україні, ми не побачимо між ними великої різниці. Більше того, в Україні було лише дві справді ідеологічні політичні сили, одна з яких наразі заборонена, а друга – поза межами великої політики. Як наслідок, виникає інша проблема – неструктурованість політичного середовища. Як відомо з теорії суспільного вибору, саме пряма демократія є найкращим механізмом виявлення й урахування суспільних пріоритетів, зокрема щодо податкової політики. Проте в наших реаліях це неможливо саме через згадані чинники, оскільки політичний вибір робиться не серед думок та ідей, а з певного переліку персоніфікованих осіб, до того ж керуючись не раціональністю, а уподобаннями.

Проблему відсутності структурованого політичного середовища в країні не варто недооцінювати, адже ймовірність використання податкових інструментів, як зазначають Е. Аткинсон і Дж. Стігліц, безпосередньо пов'язана з питанням політичної можливості їх застосування взагалі. “Конструювання політики має розглядатися в контексті реально існуючого механізму влади” [9, с. 490]. Очевидно, що зміст податкової політики не може визначатися відокремлено від думки електорату, але не в нашому випадку, коли виборці не висувають особливо жорстких вимог до політиків, а ті, у свою чергу, дуже рідко дотримуються задекларованих у передвиборчій програмі зобов'язань.

Щоправда, подібний недолік виявлений не лише в Україні. З цього приводу К. Уельс зі співавтором зауважують, що фундаментальний зв'язок між оподаткуванням і представництвом, за допомогою якого громадськість дає згоду на податкові заходи, послабшав у багатьох країнах, оскільки уряди й політичні партії ухиляються від взаємодії з виборцями [10, с. 7].

Окреслене питання до останнього часу навіть у теорії дуже рідко відігравало значиму роль при виборі політики, оскільки доступний набір податкових механізмів розглядався виключно з позицій соціальних втрат/вигід, тобто традиційного економічного функціонально-вартісного аналізу. Разом із тим на функцію суспільної корисності, котру теоретики так прагнуть максимізувати, накладаються не лише бюджетні обмеження, а й політичні. Додаткові обмеження, як відомо, можуть істотно змінити локацію оптимуму або взагалі, за інших рівних умов, зробити його недосяжним. Наприклад, очевидно, що в егалітарному суспільстві серед можливих моделей персонального прибуткового податку перевага надаватиметься прогресивному оподаткуванню доходів громадян виходячи з традиції та позитивного ставлення громадян до перерозподільної справедливості (*redistributive justice*) [11]. І навпаки, в суспільстві зі значною стратифікацією населення за доходами толерантність суспільства до такого стану речей може бути високою.

Тому варто дослухатися до пропозицій Б. Гаврилишина. На його думку, серед необхідних дій і подій, щоб Україна стала нормальною державою, “найважливішим є скорочення кількості партій до п’яти-семи. Це мають бути партії європейського типу, з чіткими ідеологіями, програмами, принципами внутрішньої і зовнішньої політики, з конкретними планами законодавчої праці та з політикою, методами й інструментами її реалізації для майбутніх урядів. Не лозунги чи обіцянки у передвиборчих кампаніях, а справжні програми партій... Україні потрібна сильна центристська партія – центр питомої політичної ваги країни, потрібна консервативна партія, яка б захищала інтереси бізнесу, запобігала радикалізації суспільства, зберігала, якщо він є позитивним, статус-кво. Потрібна і соціал-демократична партія, яка забезпечувала б більшу соціальну справедливість, кращу освіту, охорону здоров’я, заробітні плати і пенсії, підтримку культури. Потрібні справедливі і права партії як стимул до більш якісної праці основних трьох партій і для народження зовсім нових політичних ідей. Три партії достатньо, п’ять партій – це ідеально, сім партій – це ще нормально, а як їх більше, то вони перетворюють політику на цирк” [12, с. 242]. Основним у цій думці є те, що кожна партія представляє певну ідеологію, систему поглядів, серед альтернативного набору яких людина робить свій вибір. У цьому розумінні наше політичне середовище не є сформованим і чітко структурованим, тому достатніх передумов для формування якісної податкової політики в Україні, шляхом виявлення та врахування пріоритетів більшості громадян, не існує (останнє твердження стосується лише політичного механізму виявлення й урахування пріоритетів платників податків).

Треба констатувати, що в Україні вперше серед країн пострадянського простору було залучено громадськість до створення Податкового кодексу. Після цього майже кожного разу перед внесенням суттєвих змін до податкового законодавства проводяться різного роду заходи з участю представників громадських організацій і професійних спілок, підприємців, незалежних експертів і науковців, під час яких обговорюються всі важливі питання. Подібна практика є однозначно позитивною, адже допомагає досягти певного суспільного консенсусу щодо окремих, часто надзвичайно принципівих, норм і положень податкового законодавства. Втім, такі консультації не завжди є ефективними. Так, вітчизняні науковці, що досліджували цю проблему, дійшли висновку, що подібними заходами органи влади лише “декларують свою відкритість, але не ставляться до консультацій як до способу покращення власних рішень”. Консультації також можуть бути не репрезентативними або проводитися в невдалий спосіб [13, с. 59, 60]. Прикладом таких дій є обговорення змін до податкового законодавства у 2015–2016 рр., коли замість змісту законопроектів предметом обговорення були презентаційні матеріали, до того ж чимраз інші. Тому проблема підвищення ефективності комунікацій між policy makers і платниками податків не тільки залишається нагальною, а й набуває особливої гостроти.



На нашу думку, це спричинено, в т. ч., тим, що кожен раз, коли йдеться про податкову реформу, котра є окремим випадком формування державної податкової політики, застосовуються різні механізми напрацювання потрібних рішень, а це негативно позначається на результаті, на чому вже наголошували вітчизняні науковці [14]. На жаль, в Україні досі не склалося традиції, інституційного механізму розроблення державної політики. Щоразу використовуються різні механізми, тому складається враження маніпулювання громадською думкою, кон'юнктурності розв'язання завдань.

Р. Масгрейв і П. Масгрейв зауважують: “пропозиції, котрі стосуються податкової політики, зароджуються як на виконавчому, так і на законодавчому рівні влади. На виконавчому рівні в цей процес залучено декілька відомств залежно від природи пропозиції, що обговорюється. Підготовка пропозицій Адміністрації з реформування податкової структури в першу чергу є прерогативою Казначейства, а точніше його відділу податкового аналізу (Tax Analysis Office), та Ради з податкового законодавства (Tax Legislative Counsel). До роботи долучається великий штат податкових експертів, економістів і юристів, а сам процес є безперервним. У цій роботі бере участь багато як урядових, так і незалежних податкових економістів. Зазвичай після цілого року, а то й більше, обговорень у результаті народжується програма й надається на розгляд президенту... Після того як президент приймає рішення, готується остаточний варіант програми та надається на розгляд Конгресу в податковому посланні...” [15, с. 53]. Отже, у США інституціональний механізм підготовки й ухвалення рішень при проведенні податкової політики функціонує доволі ефективно. Він є усталеним і дає змогу, за словами тих самих авторів, “удосконалювати об'єктивність податкової системи” [15, с. 52].

Натомість в Україні щоразу все по-різному: рішення у сфері податкової політики то нав'язуються міжнародними організаціями, то ґрунтуються на пропозиціях від незалежних громадських організацій і професійних об'єднань платників податків. Цікаво, що під гаслом боротьби з корупцією Державна фіскальна служба України була позбавлена права законодавчої ініціативи щодо формування податкової політики. Тепер його має тільки Міністерство фінансів України, а податковому відомству залишили адміністрування податків і платежів. Ми не заперечуємо, що Мінфін повинен виконувати головну роль у формуванні податкової політики, проте позбавляти таких повноважень державне відомство, котре безпосередньо займається податками та їх адмініструванням, на нашу думку, недоцільно. Адже подібна практика суперечить рекомендаціям міжнародних експертів, складеним на основі передового міжнародного досвіду [10, с. 11].

Останніми роками в Україні центром тяжіння для багатьох експертів, спеціалістів і громадських активістів, де створюється державна податкова політика, став Комітет з питань бюджетної і податкової політики Верховної Ради України. На наш погляд, така ситуація зумовлена швидше суб'єктивним фактором, ніж об'єктивними чинниками, а саме наполегливою працею гру-

пи однодумців, очолюваної ініціативним лідером. Утім, саме в цьому криється одночасно як перевага, так і недолік. Адже коли справа дійшла до справді принципових рішень, було зроблено крок назад.

Як показав аналіз міжнародного досвіду, підвищенню якості податкової політики сприяє практика підготовки розширених аналітичних звітів (*review*), де комплексно висвітлюються проблеми чинної системи оподаткування, наводиться оцінка пост-фактум політики, тобто певних рішень, розглядається співвідношення тенденцій розвитку податкової системи з міжнародними трендами й на підставі цього пропонуються напрями її реформування. Зазвичай такі документи готуються колективом висококваліфікованих експертів, фахівців і науковців та є платформою для визначення цілей і пріоритетів державної податкової політики на середньострокову перспективу. Оцінка коректив у структурі податкової системи, елементах податків здійснюється з урахуванням їхнього внеску в зростання економіки, поліпшення добробуту населення. Обов'язковим є аналіз змін у податкових надрах.

Одним із перших досліджень такого плану був комплексний звіт, відомий як Meade's Report, присвячений питанню реформи прямих податків, котрий побачив світ у Великобританії 1978 р. [16]. Утім, окреслена проблема в ньому була розглянута настільки широко й усебічно, що його оприлюднення не лише започаткувало жваву дискусію серед науковців і представників бізнесу, а й зрештою призвело до коригування податкової політики та комплексних податкових реформ у Об'єднаному Королівстві та США в 1980-х роках.

Після цього подібні дослідження й звіти за їх результатами в різний час були підготовлені також у США, Австралії, Ірландії, Новій Зеландії, Фінляндії та інших країнах світу. 2008 р. у Великобританії Інститут фіскальних досліджень (IFS) знову склав фундаментальний звіт щодо проблем податкової системи й напрямів її реформування – Mirrlees Review [17; 18]. Не вдаючись до аналізу цих та інших подібних документів, слід зазначити, що вони спричинили публічну дискусію щодо змісту податкової політики, а це сприяло поліпшенню останньої [10].

Варто зауважити, що інституціональний механізм формування податкової політики в кожній країні має як специфічні, так і загальні риси. По-перше, є традиційно визначені центри суспільної думки (не обов'язково державні установи), котрі підтримують дискурс, є своєрідними лабораторіями (данина моді – *think tanks*<sup>1</sup>), де генеруються нові ідеї. Оскільки час перебування політиків на посаді обмежений, такі центри забезпечують формування інституціональної пам'яті, а інституціональний механізм розроблення та реалізації державної податкової політики сприяє втіленню конструктивних

---

<sup>1</sup> Think tanks – це недержавні дослідницькі організації, які аналізують політичну ситуацію всередині та за межами країни, надають рекомендації з внутрішніх і міжнародних питань, що дає змогу представникам влади й громадськості приймати поінформовані рішення у сфері державної політики.

ідей у життя. Наочно такий механізм може бути зображений у вигляді рисунка. Впорядкування всіх процесів і процедур формування політики, котрі надалі мають стати частиною традиції й суспільної культури, допоможе запобігти виникненню багатьох суперечностей і конфліктів на етапі розроблення, а також істотно підвищити якість політики, уникнути кон'юнктурності та непослідовності рішень і дій.

По-друге, досвід формування й реалізації політики засвідчив дієвість підтримки та ефективної комунікації як із теоретичною, так і з прикладною наукою, що здатна продукувати об'єктивні фіскальні правила й податкові механізми, котрі згодом перекладаються мовою закону, та мінімізувати дискреційні політичні рішення.

По-третє, потрібне сильне громадянське суспільство із соціально відповідальним середовищем, яке не лише забезпечує перевагу здорового глузду, а й дає змогу звести політичні помилки до мінімуму.



Рисунок. Інституціональний механізм формування й реалізації державної податкової політики

Побудовано авторами.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків. У будь-якій сфері життєдіяльності суспільства політика – це передусім рішення, що відбивають інтереси й пріоритети певних сил. Тому пропонуємо припинити вести мову про політику як заходи, відносини, механізм тощо, оскільки такий підхід знеособлює policy makers, усуває суб'єктів, котрі приймають рішення, на другий план та дає їм можливість уникати відповідальності за хибні дії. Останнє, на нашу думку, зумовлює низьку якість політики (звичайно, в разі оцінювання першої з огляду на цілі суспільного розвитку).

Зміст податкової політики має бути підпорядкований і узгоджений із цілями соціально-економічного розвитку держави в контексті моделі суспільства, що будується. При цьому слід розуміти, що при виборі політики й відповідних механізмів існують обмеження економічного, політичного, інформаційного та інституціонального характеру. Державна політика у сфері податків може бути ефективною лише за відсутності таких наслідків, як негативний суспільний резонанс щодо її змісту, опортуністична поведінка платників податків. Окрім того, передумовою ефективної реалізації політики є наявність інституціональної пам'яті.

Вважаємо, що основною проблемою при формуванні державної податкової політики в Україні є не переконливість аргументів чи рівень дискусії, а також не конфлікт ідеологічних поглядів на спрямованість розвитку країни й, зокрема, її соціально-економічної системи. Адже в Україні зміст політики залежить здебільшого від власного (корпоративного, приватного) інтересу чи вигоди суб'єктів, котрі мають вплив на policy makers, або пов'язаних осіб, що генерують такі рішення. Підґрунтям для цього є корупція і непотизм. Нерідко мотивом політичних рішень є нічим не обґрунтований популізм.

Водночас варто наголосити, що на сьогодні в Україні не склалося традиції, інституціонального механізму ухвалення рішень у сфері податкової політики, хоч би приблизно подібних до тих, які є в інших країнах світу.

На підставі зазначеного нами сформульовано такі пропозиції:

– по-перше, в країні назріла нагальна потреба в застосуванні системного підходу до податкової політики на основі наукових розробок і найкращої світової практики, що передбачає наукове обґрунтування та прийняття низки стратегічних податкових документів різних рівнів ієрархії (в т. ч. концепції податкової політики та стратегії її реалізації), котрі відповідатимуть бажаній моделі суспільства й загальнодержавним пріоритетам;

– по-друге, стратегія реалізації податкової політики має деталізуватися в щорічних податкових резолюціях, які повинні узгоджуватися зі стратегічними документами вищого рівня та підлягати ретельній науковій і громадській експертизі;

– по-третє, обов'язковою умовою ефективної податкової політики є дієва система моніторингу, котра передбачає поточні щомісячні спостереження й щорічні аналітичні звіти про реалізацію податкової політики та виконання податкової резолюції, підготовку яких слід відокремити від органів державної виконавчої влади.

## Список використаних джерел

1. Соколовська А. М. Концепція ліберальної податкової реформи: доцільність і можливість реалізації в Україні. *Фінанси України*. 2015. № 12. С. 12–31.
2. Удосконалення управління державними фінансами та реформування податкової системи України / за ред. Т. І. Єфименко; ДННУ “Акад. фін. упр.”. Київ, 2015. 444 с.
3. Tax Policies in the European Union. 2016 Survey. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/tax-good-governance/eu-semester/tax-policies-european-union-2016-survey\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/eu-semester/tax-policies-european-union-2016-survey_en).
4. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навч. посіб. / за ред. Ю. Б. Іванова, І. А. Майбутова. Харків: ВД “ІНЖЕК”, 2010. 492 с.
5. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: монографія / за ред. Ю. Б. Іванова. Харків: ВД “ІНЖЕК”, 2007. 448 с.
6. Швабій К. І. Напрями реформування податкової системи в умовах посткризового відновлення економіки України. *Фінанси України*. 2012. № 11. С. 52–57.
7. Поппер К. Р. Предположения и опровержения: рост научного знания / пер. с англ. М.: ООО “Изд-во АСТ”; ЗАО НПП “Ермак”, 2004. 638 [2] с. – (Philosophy).
8. Rothbard M. N. Praxeology, Value Judgments and Public Policy. *The Logic of Action One: Method, Money and Austrian School*. UK: Edward Elgar, 1997. P. 78–99.
9. Аткинсон Э. Б., Стиглиц Дж. Э. Лекции по экономической теории государственно-го сектора: учебник / пер. с англ. под ред. Л. Л. Любимова. М.: Аспект Пресс, 1995. 832 с.
10. 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.
11. Kirchler E. *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007. 243 p.
12. Гаврилишин Б. До ефективних суспільств: дороговкази в майбутнє: доп. Римському Клубові / упоряд. В. Рубцов. 3-тє вид., доп. Київ: Унів. вид-во “Пульсари”, 2009. 248 с.: портр.
13. Кашинур Л. М. Удосконалення податкової політики в умовах розвитку громадянського суспільства в Україні: дис. канд. наук з держ. упр.: 25.00.02 / Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. Київ, 2016. 207 с.
14. Соколовська А. М. Коли засоби дискредитують цілі. До питання вдосконалення управління податковими реформами. *Дзеркало тижня*. 2015. 20 лист.
15. Масгрейв Р. А., Масгрейв П. Б. Государственные финансы: теория и практика / пер. с англ. М.: Бизнес Атлас, 2009. 716 с.
16. The Structure and Reform of Direct Taxation: Report of Committee Chaired by Professor J. E. Meade. London: Georg Allen & Unwin, 1978. 551 p.
17. The Mirrlees Review, Dimensions of Tax Design. 2010. URL: <https://www.ifs.org.uk/publications/7184>.
18. The Mirrlees Review, Tax By Design. 2011. URL: <https://www.ifs.org.uk/publications/5353>.

## References

1. Sokolovs'ka, A. M. (2015). *Konceptsiya liberal'noyi podatkovoyi reformy': docil'nist' i mozhlyvist' realizatsiyi v Ukraini* [The concept of liberal tax reform: feasibility and opportunity of implementation in Ukraine]. *Finansy' Ukrainyiny'* [Finance of Ukraine], 12, 12–31 [in Ukrainian].
2. Yefymenko, T. I. (Ed.). (2015). *Udoskonalennya upravlinnya derzhavny'my' finansamy' ta reformuvannya podatkovoyi systemy' Ukrainyiny'* [Improving the management of public finances and reforming the tax system of Ukraine]. Ky'yiv: DNNU “Akademiya finansovoho upravlinnya” [in Ukrainian].
3. European Commission. (n. d.). *Tax Policies in the European Union. 2016 Survey*. Retrieved from [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/tax-good-governance/eu-semester/tax-policies-european-union-2016-survey\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/eu-semester/tax-policies-european-union-2016-survey_en).

4. Ivanov, Yu. B., Majburov, I. A. (Eds.). (2010). *Podatkova polityka: teoriya, metodolohiya, instrumentarij* [Tax policy: theory, methodology, tools]. Kharkiv: VD "INZhEK" [in Ukrainian].
5. Ivanov, Yu. B. (Ed.). (2007). *Problemy rozvytku podatkovoyi polityky ta opodatkovannya* [Problems of development of tax policy and taxation]. Kharkiv: VD "INZhEK" [in Ukrainian].
6. Shvabij, K. I. (2012). Napryamy reformuvannya podatkovoyi systemy v umovakh postkryzovoho vidnovlennya ekonomiky Ukrainy [Directions of tax system reforming in a post-crisis recovery of Ukraine's economy]. *Finansy Ukrainy* [Finance of Ukraine], 11, 52–57 [in Ukrainian].
7. Popper, K. R. (2004). *Predpolozheniya i oproverzheniya: rost nauchnogo znaniya* [Conjectures and refutations. The growth of scientific knowledge]. Moscow: OOO "Izdatel'stvo AST", ZAO NPP "Ermak" [in Russian].
8. Rothbard, M. N. (1997). Praxeology, Value Judgments and Public Policy. In *The Logic of Action One: Method, Money and Austrian School* (pp. 78-99). UK: Edward Elgar.
9. Atkinson, A. B., Stiglitz, J. E. (1995). *Lekcii po ekonomicheskoy teorii gosudarstvennogo sektora* [Lectures on public economics]. Moscow: Aspekt Press [in Russian].
10. 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.
11. Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
12. Havrylyshyn, B. (2009). *Do efektyvnykh suspil'stv: dorohovkazy v majbutnye: dopovid Ryms'komu Klubovi* [Towards Effective Societies: Pointers to the Future: Report to the Club of Rome]. Kyiv: Pul'sary [in Ukrainian].
13. Kashpur, L. M. (2016). *Udoskonalennya podatkovoyi polityky v umovakh rozvytku hromadyans'koho suspil'stva v Ukraini* [Improvement of tax policy in the conditions of development of civil society in Ukraine] (Unpublished master's thesis). Kyiv: Nacionalna akademiya derzhavnoho upravlinnya pry Prezydentovi Ukrainy [in Ukrainian].
14. Sokolov'ska, A. M. (2015, November 20). *Koly zasoby dy'skredytuyut cili. Do py'tannya vdoskonalennya upravlinnya podatkovymy reformamy* [When the means discredit the goals. On the issue of improving the management of tax reforms]. *Dzerkalo tyzhnya* [Mirror of the week] [in Ukrainian].
15. Musgrave, R. A., Musgrave, P. B. (2009). *Gosudarstvenny'e finansy: teoriya i praktika* [Public finance in theory and practice]. Moscow: Biznes Atlas [in Russian].
16. IFS. (1978). *The Structure and Reform of Direct Taxation: Report of Committee Chaired by Professor J. E. Meade*. London: Georg Allen & Unwin.
17. Dimensions of Tax Design. (2010). *The Mirrlees Review*. Retrieved from <https://www.ifs.org.uk/publications/7184>.
18. Tax By Design. (2011). *The Mirrlees Review*. Retrieved from <https://www.ifs.org.uk/publications/5353>.