

УДК 336.221:340.13

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2026.93.3.6>

## ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ: ОКРЕМІ ПИТАННЯ МЕТОДОЛОГІЇ

**Волохов О.С.,**  
кандидат юридичних наук,  
адвокат, партнер SLA Attorneys  
ORCID: 0009-0007-7559-3567

### **Волохов О.С. Оцінювання ефективності податкового законодавства України: окремі питання методології.**

Головна ідея цієї наукової розвідки полягає в тому, що оцінювання ефективності податкового законодавства України за допомогою аналізу одного або кількох показників (незалежно від того, наскільки переконливим він може здаватися – наприклад, збільшення податкових надходжень чи зростання частки податків у ВВП) є методологічно необґрунтованим. Справжня ефективність податкового законодавства не зводиться до формальних статистичних індикаторів, а має розглядатися як комплексна характеристика всієї системи податково-правових норм і передбачених ними процедур. Говорити про ефективність можливо лише за умови відносної узгодженості та збалансованого функціонування щонайменше трьох ключових вимірів.

По-перше, фінансово-економічний вимір, що характеризує спроможність податкової системи забезпечувати достатній і стабільний рівень бюджетних надходжень без зміни податкової бази в середньо- та довгостроковій перспективі. По-друге, адміністративно-організаційний вимір, який охоплює витрати платників податків на дотримання податкових обов'язків (фінансові, часові, організаційні), рівень розвитку ризик-орієнтованих підходів у діяльності податкових органів, а також характер взаємодії між платниками податків та контролюючими органами. По-третє, правовий вимір, що передбачає оцінювання якості податково-правових норм з точки зору їхньої правової визначеності й передбачуваності, пропорційності втручання держави у право власності платників податків, а також ефективності механізмів судового й позасудового захисту їхніх прав та законних інтересів.

Позитивний зарубіжний досвід у цьому контексті демонструє низку конкретних сценаріїв податкових реформ із притаманними їм перевагами та обмеженнями. Показовими є, зокрема, модель податку на товари і послуги в Новій Зеландії, успіх якої значною мірою зумовлений простотою конструкції та високим рівнем інституційної довіри; комплексна податкова реформа у Швеції, що поєднала розширення податкової бази зі зниженням ставок; реформа податкової системи у США 1986 року, орієнтована на усунення численних винятків; а також радикальний реформаторський пакет у Грузії, який поєднує спрощення податкових правил із глибоким перезапуском інституцій податкового адміністрування. Водночас результати запровадження плоских ставок оподаткування у низці пострадянських країн свідчать радше про негативний характер такого досвіду, оскільки спрощені податкові інструменти не забезпечують очікуваних результатів за відсутності належного соціально-економічного та інституційного середовища.

**Ключові слова:** ефективність податкового законодавства, податкове адміністрування, комплаєнс, управління ризиками комплаєнсу, верховенство права, принцип пропорційності, податкові пільги, Національна стратегія доходів.

### **Volokhov O.S. The evaluation of the effectiveness of Ukraine's tax legislation: specific issues of methodology.**

The main idea of this scientific research is that assessing the effectiveness of Ukraine's tax legislation based on one or more indicators (regardless of their apparent validity, such as increases in tax revenues or the tax-to-GDP ratio) is methodologically flawed and can be misleading. The true effectiveness of tax laws cannot be reduced to simple statistical measures; it should be assessed comprehensively against the

entire tax and legal system and the procedures it establishes. Effectiveness can only be discussed if there is relative consistency and balanced operation across at least three key dimensions.

First, the fiscal and economic dimension assesses the tax system's ability to maintain adequate, stable budget revenues over the medium and long term without undermining the tax base. Second, the administrative and organizational dimension covers taxpayers' costs of complying with tax obligations (financial, time, and organizational), the use of risk-based approaches in tax authority activities, and the daily interactions between taxpayers and regulatory agencies. Third, the constitutional and legal dimension evaluates the quality of tax and legal norms regarding their clarity and predictability, the proportionality of government intervention in taxpayers' property rights, and the effectiveness of judicial and extrajudicial mechanisms for protecting their rights and legitimate interests.

Positive foreign experience in this context highlights several specific tax reform scenarios, along with their inherent benefits and limitations. Notable examples include the goods and services tax model in New Zealand, whose success is largely due to its simplicity and high level of institutional trust; comprehensive tax reform in Sweden, which combined broadening the tax base with lowering rates; the 1986 tax reform in the United States, aimed at eliminating numerous exemptions; and the radical reform package in Georgia, which merges simplification of tax rules with a major overhaul of tax administration institutions.

**Key words:** tax legislation effectiveness, tax administration, compliance, compliance risk management, rule of law, principle of proportionality, tax incentives, National Revenue Strategy.

**Постановка проблеми.** Актуальність дослідження ефективності податкового законодавства України в сучасних умовах збройної агресії є беззаперечною. Війна зумовлює істотне зростання бюджетних видатків, підвищує вимоги до стабільності та передбачуваності доходної частини бюджету, тоді як економіка функціонує в умовах значних обмежень, втрат і глибоких структурних трансформацій. За таких обставин обговорення податкової політики неминує виходить за межі суто техніко-фіскальних питань, оскільки безпосередньо пов'язується з питаннями обороноздатності держави, повоєнного відновлення, соціальної стійкості та рівня довіри до публічних інституцій.

Водночас саме на цьому етапі виникає методологічна пастка. Ефективність податкового законодавства надто часто спрощується до оцінки фіскальних показників – рівня зібраних доходів, виконання бюджетних планів або скорочення бюджетного дефіциту. На нашу думку, такий підхід є недостатнім, оскільки він не враховує обставини та витрати, необхідні для досягнення відповідного результату, та не дає відповіді на ключове питання щодо здатності податкового законодавства та сформованої ним податкової системи відтворювати ці результати у середньо- та довгостроковій перспективі. Податкове законодавство виконує не лише мобілізаційну функцію збирання податків, а й формує певні економічні стимули, визначає межі дискреції, тобто адміністративного розсуду контролюючих органів, впливає на рівень витрат податкового комплаєнсу та інтенсивність податкових спорів. Сукупно ці чинники безпосередньо впливають на рівень довіри платників податків до податкової системи та держави загалом.

Саме тому в цій статті ефективність податкового законодавства розглядається як інтегрована міждисциплінарна категорія на перетині права та економіки, що поєднує фіскальну достатність, адміністративну керованість, легітимність та якість законодавства. На першому етапі здійснюється зіставлення підходів, представлених у науковій літературі, на підставі чого формується авторське визначення ефективності податкового законодавства. Далі аналізуються міжнародні підходи до її оцінювання та позитивні зарубіжні приклади податкових реформ з метою демонстрації того, як ця категорія ефективності набуває реального змісту.

**Стан опрацювання проблематики та актуальність.** Наукова й аналітична література містить широкий масив джерел: аналітичні звіти, статистичні огляди та емпіричні дослідження, які формують базу для оцінювання ефективності податкового законодавства та дають змогу перевіряти відповідні висновки. Порівняльний міжнародний аспект дослідження значною мірою спирається на огляди й рекомендації Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), присвячені податковому адмініструванню, цифровізації, розвитку сервісної функції податкових органів і застосуванню ризик-орієнтованих підходів до контролю [1], а також на статистичні матеріали щодо структури доходів [2]. Динаміку й наслідки податкових реформ у різних країнах відображають щорічні огляди податкових змін [3].

Макрофінансові аспекти ефективності висвітлюються у регулярних оглядах Fiscal Monitor Міжнародного валютного фонду (МВФ), де аналізується зв'язок між дохідною спроможністю держави та стійкістю її публічних фінансів [4], а також у спеціальних аналітичних матеріалах МВФ щодо України, що дозволяють оцінювати фіскальні обмеження та напрями коригування податкової політики [5]. Важливим індикатором результативності податкового законодавства є показник розриву з податку на додану вартість (ПДВ) або англійською VAT gap<sup>1</sup> у державах ЄС [6], який відображає рівень дотримання податкових правил і ефективність їх застосування.

Трансакційний вимір ефективності розкривається через оцінки витрат податкового комплаєнсу в Україні, представлені у звітах Світового банку [7], а також через порівняльні дослідження структури таких витрат у різних країнах [37]. Ці матеріали доповнюються роботами, що аналізують вплив інституційної спроможності податкових адміністрацій на рівень добровільного виконання податкових обов'язків [39], ефективність заходів запобігання порушенням та механізми розподілу витрат дотримання податкових правил [40]. Міжнародні стандарти управління податковим комплаєнсом і оцінювання його результативності сформульовані в рекомендаціях ОЕСР щодо управління комплаєнс-ризиками [33], практичних підходах до оцінювання у сфері комплаєнсу [34] та дослідженнях податкової моралі як чинника добровільної сплати податків [35]. Стандартизовану оцінку інституційної спроможності податкового адміністрування забезпечує інструментарій TADAT, зокрема, у відповідному звіті щодо України [36; 38].

Національний контекст реформування податкового законодавства окреслюють Національна стратегія доходів до 2030 року [8], звіт про прогрес її реалізації за 2024 рік [9], а також публічна звітність Державної податкової служби України, яка використовується як емпіричне джерело з урахуванням критичного аналізу [10]. Теоретичні підходи до розуміння ефективності представлені економічною концепцією Mirtlees Review, що наголошує на широті податкової бази та мінімізації викривлень [30], а також поведінково-інституційними моделями протидії ухиленню від оподаткування [32] і сучасними підходами, які розглядають комплаєнс як основу інформаційних і контрольних механізмів [31].

Порівняльно-історичний вимір забезпечують дослідження розвитку й адміністрування ПДВ [22; 23], а також аналіз успішних податкових реформ, зокрема новозеландської GST [26], шведської реформи 1990–1991 років [27], податкової реформи США 1986 року [24; 25] та досвіду Грузії середини 2000-х років [29]. Окрему групу становлять дослідження плоских ставок оподаткування [28], їх застосування у Словаччині та країнах Балтії [41; 42; 44], а також узагальнення Європейського центрального банку [43]. Правничий вимір ефективності податкового законодавства розкрито в працях щодо права на захист платника податків у праві ЄС [11] і в українських дослідженнях, присвячених принципам належної обачності та легітимних очікувань як інструментам балансування між контролем і правовою визначеністю [20; 21; 45]. Нормативні та практичні джерела визначають межі допустимого державного втручання й водночас формують критерії оцінювання ефективності податкового законодавства. Складові принципу верховенства права – правова визначеність, передбачуваність і контроль адміністративної дискреції – систематизовані у Rule of Law Checklist Венеційської комісії [13], а інституційну якість публічного управління відображає WJP Rule of Law Index [12]. Європейські стандарти захисту прав людини представлені в оглядах практики Європейського суду з прав людини щодо права власності та права на справедливий суд [14–16], тоді як принцип пропорційності у праві ЄС розкрито у відповідному глосарії [17]. В українському правозастосовному контексті значення мають рішення Конституційного Суду України [18] і практика Верховного Суду [19], що демонструють застосування стандартів правової визначеності та меж адміністративного розсуду у податкових спорах.

Водночас ключовою невирішеною проблемою залишається відсутність узгодженого понятійного та методологічного підходу до оцінювання ефективності податкового законодавства. Економічні індикатори та правові критерії зазвичай існують паралельно й не інтегруються в єдину систему оцінювання. У результаті ефективність або зводиться до суто фіскальних показників, або розчиняється у загальних нормативних положеннях і деклараціях про справедливість та верховенство права без належного емпіричного виміру.

<sup>1</sup> Оцінка розриву (gap) з ПДВ - це аналіз різниці між потенційними податковими надходженнями (теоретично можливими за законом з огляду на аналіз макроекономічних даних, ВВП) та фактично отриманими бюджетом сумами. Цей показник оцінює ефективність збору податку, рівень тінізації економіки, використання податкових пільг та помилки в деклараціях.

**Мета дослідження** полягає в обґрунтуванні моделі оцінювання ефективності податкового законодавства України на перетині правового та економічного підходів. Запропонована модель, на переконання автора, має забезпечувати одночасне оцінювання фіскальної достатності та збереження податкової бази, адміністративної керованості податкової системи й податкового комплаєнсу, а також правової легітимності податкового втручання через критерії правової визначеності, пропорційності та забезпечення права на судові і досудові оскарження рішень податкових органів. Паралельно у статті демонструється співвіднесення цієї моделі з міжнародними стандартами та позитивним зарубіжним досвідом, а також можливість її практичного застосування до українського контексту, зокрема з огляду на прогрес реалізації Національної стратегії доходів у 2024 році.

**Виклад основного матеріалу.** Ефективність податкового законодавства водночас видається інтуїтивно зрозумілою та концептуально складною категорією, оскільки в межах різних наукових традицій у неї вкладається відмінний зміст, унаслідок чого замість єдиної дефініції формується цілий спектр підходів до її тлумачення. Для здійснення коректного юридично-економічного аналізу доцільно, по-перше, реконструювати ці підходи у межах їхньої внутрішньої логіки, а по-друге, зіставити їхні змістові можливості та обмеження з метою формування інтегрованого визначення ефективності податкового законодавства.

Фіскальний підхід трактує ефективність податкового законодавства як здатність забезпечувати достатній і відносно передбачуваний обсяг бюджетних надходжень. Основними його критеріями є наступні: рівень податкових надходжень; стабільність і передбачуваність доходів; співвідношення податкових надходжень до ВВП; рівень податкового боргу.

Безперечною перевагою фіскального підходу є відносно просте обчислення, чіткість співвідношення показників та отриманих результатів, зокрема через аналіз динаміки доходів, їхньої структури [2]. Водночас сам по собі факт зростання доходів не може розглядатися як достатній показник ефективності законодавства, оскільки він може бути зумовлений виключно сприятливою макроекономічною ситуацією або короткостроковими адміністративними рішеннями, що не формують стійкого фіскального механізму [4]. Ключове обмеження цього підходу полягає в тому, що він фіксує кінцевий результат, але недостатньо враховує особливості його досягнення, зокрема трансакційні витрати податкового комплаєнсу, ймовірність виникнення соціальних конфліктів та рівень невдоволення населенням, втрату правової передбачуваності, які в довшій перспективі здатні зменшувати або ж навіть знищувати податкову базу.

Яскравим прикладом обмеженості фіскального підходу є оцінювання ефективності запровадження ПДВ для фізичних осіб-підприємців (ФОП), які перебувають на спрощеній системі оподаткування. Попри те, що ця реформа зумовлена, зокрема, зобов'язаннями перед МВФ у контексті залучення міжнародного фінансування, її реалізація становить складне випробування для державної податкової політики. У разі досягнення встановлених показників (при цьому дискусія щодо їх граничного рівня триває) ФОП набуває статусу платника ПДВ, що формально збільшує бюджетні надходження, оскільки значна частина таких суб'єктів є виробниками товарів і надавачами послуг, тобто формує оподатковувану базу. Одночасно реформа декларується як інструмент протидії «дробленню бізнесу»<sup>1</sup> та посилення контролю за суб'єктами з великими оборотами. Водночас оцінювання її ефективності виключно через показник зростання надходжень від ПДВ не відображає повної картини. Такий підхід не враховує поведінкових реакцій платників податків, зокрема, збільшення випадків припинення діяльності ФОП на тлі інформаційних повідомлень про можливі зміни правил оподаткування. У довгостроковій перспективі це може призвести до звуження податкової бази зі сплати єдиного податку та військового збору, що ставить під сумнів ефективність досягнутого фіскального результату.

Економічний підхід розглядає ефективність податкового законодавства крізь призму якості його конструкції та архітектури податкової системи загалом. У межах цього підходу ключовими критеріями виступають мінімізація економічних викривлень у поведінці платників податків, нейтральність щодо ринкових процесів, внутрішня узгодженість елементів податкової системи, широка податкова база та прозора структура ставок [30]. Перевагою такого підходу є здатність формувати довгострокову стійкість податкових систем, адже податкове законодавство повинно не лише наповнювати бюджет, а й створювати сприятливе середовище для бізнесу у майбутньому.

<sup>1</sup> Це незаконна схема, яка передбачає штучний поділ однієї компанії на кілька суб'єктів (переважно ФОП), які працюють на спрощеній системі оподаткування для мінімізації податків.

Адміністративно-управлінський підхід зміщує фокус аналізу з податкової норми як формального нормативного тексту на норму як процес її практичної реалізації. У межах цього підходу ефективність визначається через співвідношення досягнутих результатів і вартості їх досягнення, зокрема витрат на податковий облік, підготовку звітності, проходження контрольних заходів і процедур оскарження. Такі витрати нерідко набувають характеру прихованого податкового навантаження, що фактично накладається понад формально встановлені ставки [37]. Перевагою підходу є можливість кількісного обчислення «вартості» дотримання податкового законодавства для різних категорій платників податків та оцінювання адміністративного тиску на бізнес. Водночас існує ризик ототожнення ефективності податкового законодавства з ефективністю діяльності податкових органів як інституцій. З огляду на це, міжнародна практика пропонує перехід від оцінювання адміністративної активності (обсяг перевірок, кількість складених актів тощо), тобто показників output, до аналізу фактичних результатів податкового комплаєнсу за допомогою outcome-метрик [34]. Пріоритет надається індикаторам, що відображають реальний вплив діяльності податкових органів – зміни у поведінці платників податків, рівень добровільного виконання обов'язків та зниження ризиків порушень.

Поведінковий або соціальний підхід розглядає ефективність податкового законодавства крізь призму механізмів податкового комплаєнсу як складного соціально-економічного явища. Так, соціальний підхід передбачає наступні критерії оцінки: відповідність принципу платоспроможності; прогресивність системи; зменшення соціальної нерівності; прозорість і зрозумілість норм [32]. Водночас сучасні теоретичні та емпіричні дослідження пропонують значно ширшу інтерпретацію. Вони засвідчують, що визначальну роль відіграють інформаційна архітектура податкової системи, дизайн контрольних процедур, якість комунікації з платниками податків та їхні поведінкові реакції [31]. Не менш важливими чинниками виступають рівень довіри до публічних інституцій, сприйняття справедливості оподаткування та легітимність державних практик [35].

Стандартизовано-оцінювальний підхід орієнтований на забезпечення оцінки результатів через застосування уніфікованих інструментів діагностики інституційної спроможності податкових адміністрацій. Для цього застосовують інструментарій Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT), у межах якого ефективність структурується відповідно до ключових функцій податкового адміністрування та аналізується за допомогою стандартизованих індикаторів і процедур оцінювання [36]. Водночас такі інструменти не підміняють правничого чи економічного аналізу. Їхнє призначення полягає в емпіричному підкріпленні теоретичних висновків і створенні можливості відмежувати системні інституційні проблеми від ситуативних або випадкових відхилень у діяльності податкової адміністрації.

Юридично-технічний підхід зосереджується на оцінці нормативного масиву з точки зору якості юридичних конструкцій, чіткості та зрозумілості термінології, системності регулювання, а також поєднання стабільності законодавства з його здатністю адаптуватися до соціально-економічних змін. Цей підхід зосереджується на оцінці відповідності принципу верховенства права та дотримання стандартів прав людини. Важливим елементом забезпечення ефективності податкового законодавства є гарантування принципу його стабільності, що набуває особливої актуальності в умовах воєнного стану. Принцип стабільності належить до основоположних засад податкового права та має нормативне закріплення. Водночас нормотворчу і судову практику його застосування складно визнати усталеною. За умов численних, фрагментарних і нерідко несистемних змін до податкового законодавства оцінка його стабільності втрачає змістовну визначеність. Динаміка правок призводить до того, що окремі положення Податкового кодексу України за обсягом суттєво перевищують первісну редакцію, що ускладнює сприйняття норм, знижує передбачуваність регулювання та негативно впливає на правову визначеність.

У чинному правовому регулюванні принцип стабільності конкретизується, зокрема, через два ключові правила:

**«правило шести місяців»** – зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому мають застосуватися нові правила та ставки;

**«правило незмінності протягом року»** – податки і збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

Таким чином, принцип стабільності спрямований на забезпечення реалізації прав та законних інтересів зобов'язаної сторони податкових правовідносин – платника податків. Він належить до

тих вихідних положень податкового законодавства, що мають виразну орієнтацію на захист приватного учасника податкових відносин і покликані підтримувати правову визначеність та довіру до державної податкової політики [45, с. 317].

Зіставлення розглянутих підходів дає підстави стверджувати, що фіскальна результативність є необхідною, але недостатньою умовою ефективності податкового законодавства. Якість нормативної конструкції має стратегічне значення, проте сама по собі не гарантує результату без належного інституційного забезпечення та правової визначеності. Адміністративна продуктивність дозволяє оцінити «вартість» податкового комплаєнсу, однак не може слугувати показником ефективності податкового втручання. Соціальна перспектива пояснює роль довіри та добровільного виконання обов'язків, але без чітко окреслених юридичних меж ризикує залишатися описовою моделлю. Стандартизовані інструменти оцінювання підвищують прийнятність результатів, однак потребують правничої інтерпретації, щоб індикатори не перетворювалися на самоціль. У підсумку ефективність податкового законодавства України доцільно визначати як рівень розвитку системи податково-правових норм і процедур, здатної забезпечувати фіскально достатній та прогнозований результат у спосіб, що мінімізує економічні викривлення і транзакційні витрати комплаєнсу, підтримує високий рівень добровільного виконання податкових обов'язків і водночас відповідає принципу верховенства права та стандартам прав людини. Така інтегративна модель зберігає можливість оцінювання ключових показників, проте не зводить ефективність до єдиної метрики й потребує подальшого співвіднесення з міжнародними стандартами та позитивною зарубіжною практикою.

У міжнародній практиці відсутній єдиний кодифікований стандарт ефективності податкового законодавства; натомість сформувалася система взаємопов'язаних підходів і критеріїв оцінювання. Перший блок таких стандартів становлять підходи ОЕСР, які акцентують сервісну орієнтацію податкових органів, цифрову спроможність, ризик-орієнтований контроль, управління даними та системну модель управління комплаєнс-ризиками [1; 33]. У контексті міжнародних стандартів оцінки ефективності ОЕСР пропонує outcome-метрики, спрямовані на аналіз фактичних результатів податкового комплаєнсу, а не формальної інституційної активності [34]. Другий блок стандартів формує інструментарій Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT)<sup>1</sup> який забезпечує структуровану діагностику інституційної спроможності податкової адміністрації. У межах цього підходу ефективність оцінюється за функціональними напрямками діяльності податкових органів, що дозволяє відокремити системні інституційні проблеми від ситуативних фіскальних коливань [36]. Третій блок окреслює правові межі ефективності податкового законодавства переважно у європейському контексті. До нього належать стандарти захисту права власності у розумінні статті 1 Протоколу № 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, зокрема вимога забезпечення справедливого балансу без покладення на особу надмірного індивідуального тягаря [14]; гарантії справедливого судового розгляду у податкових спорах як комплекс процедурних стандартів [15; 16]; принцип пропорційності як тест придатності, необхідності та належного балансу інтересів у праві Європейського Союзу [17]; а також критерії правової визначеності та контролю адміністративної дискреції, сформульовані у Rule of Law Checklist Венеційської комісії [13]. У цій системі координат правова якість податкового законодавства не протиставляється його ефективності, а визначає її допустимі межі. Порушення вимог правової визначеності чи пропорційності не лише підриває легітимність податкового втручання, а й збільшує транзакційні витрати, посилює конфліктність правозастосування та, у підсумку, знижує загальну результативність податкової системи.

Позитивний зарубіжний досвід є важливим насамперед як демонстрація того, що ефективність податкового законодавства формується не окремим інструментом, а є узгодженим пакетом рішень у площині податкового дизайну, адміністрування та процедурних гарантій. Досвід Нової Зеландії із запровадженням податку на товари і послуги (GST) у 1980-х роках ілюструє ефект ширшої податкової бази та відносно простих правил: інституційна простота в цьому випадку виступає тим ресурсом, що знижує витрати податкового комплаєнсу та звужує можливості для виникнення конфліктних ситуацій та адміністративних спорів [26]. Аналогічну логіку демонструють сучас-

<sup>1</sup> Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT) – це міжнародний інструмент для об'єктивної, стандартизованої оцінки ефективності систем адміністрування податків, розроблений МВФ, Світовим банком, Єврокомісією та країнами ЄС. Він допомагає виявити сильні та слабкі сторони податкової служби.

ні підходи Міжнародного валютного фонду до податку на додану вартість, де наголошують, що фіскальний результат залежить передусім від ширини бази, якості адміністрування та контролю розривів, а не від номінального рівня ставки [22]. У цьому контексті дослідження VAT gap слугує інструментом оцінювання якості виконання, а не лише нормативних рішень [6].

Шведська податкова реформа 1990–1991 років ілюструє механізм «розширення бази при зниженні ставок» як спосіб зменшення економічних викривлень [27]. Податкова реформа 1986 року у Сполучених Штатах Америки демонструє практичний ефект очищення податкової бази та скорочення спеціальних режимів, що істотно знижує стимули до податкового планування як домінуючої бізнес-стратегії [24; 25]. Досвід Грузії середини 2000-х років, узагальнений у матеріалах Світового банку, підкреслює значення поєднання спрощення податкових правил, реструктуризації адміністрування та зменшення фіскального тиску для зростання доходів і рівня податкового комплаєнсу [29]. Ключовим чинником у цьому випадку виступає не зниження податкового навантаження як таке, а трансформація якості взаємодії між платниками податків та державою.

Окремого аналізу потребує досвід запровадження плоских ставок оподаткування (flat tax) у постсоціалістичних країнах, який тривалий час подавався як універсальний інструмент підвищення ефективності податкового законодавства. Хвиля flat tax реформ справді мотивувалася очікуванням спрощення податкової системи та посилення податкової дисципліни сплати [28], однак емпіричні результати дозволяють зробити інший висновок: ефективність рідко визначається податковою шкалою та відсотком. Вирішальне значення мають широта податкової бази, усунення винятків, однакове застосування правил і загальна інституційна спроможність.

Досвід Естонії після запровадження у 1994 році плоскої ставки податку на прибуток на рівні 26 % у поєднанні з очищенням податкової конструкції від численних винятків свідчить, що ключовим чинником успіху було не саме спрощення нарахування податку, а зменшення дискреції та фактично боротьба з правовою невизначеністю [44], що узгоджується із загальними тенденціями [28]. Податкова реформа 2004 року у Словаччині, яка передбачала єдину ставку 19 % для РІТ, СІТ і ПДВ, демонструє спробу синхронізувати ключові елементи податкової системи [41], однак її фіскальні результати виявилися неоднозначними: у короткостроковій перспективі частка доходів у ВВП могла знижуватися, а подальші поліпшення відбувалися в ширшому контексті структурних економічних змін [43]. Аналітичні матеріали Європейського центрального банку додатково підкреслюють, що джерелом складності податкових систем часто є не прогресивність ставок, а саме визначення податкової бази – наявність системи пільг, спеціальних режимів оподаткування, які можуть зберігатися і за наявності єдиної ставки [43].

Важливим є також розподільчий вимір податкової реформи. Якщо плоска ставка не супроводжується належними компенсаторними механізмами (зокрема неоподатковуваним мінімумом або системою податкових кредитів), вона може підривати відчуття справедливості оподаткування. У середньостроковій перспективі це посилює політичний тиск на відновлення пільг і винятків, що зрештою веде до повторного ускладнення податкової системи [43]. Таким чином, досвід flat tax реформ радше слугує застереженням: жоден концептуально привабливий інструмент не гарантує ефективності без узгодженого пакета рішень щодо широти податкової бази, якості адміністрування, процедурних гарантій та соціальних компенсаторів, які забезпечують легітимність податкової системи та підтримують довіру платників податків. (див. Табл. 1).

**Таблиця 1. Плоска ставка як інструмент податкової реформи: чинники ефективності та ризику**

Держава	Конструкція плоскої ставки	Вирішальний супровідний елемент	Ключовий урок для оцінювання ефективності
Естонія (1994) [44; 28]	Податок на доходи фізичних осіб із плоскою ставкою (26 %)	Розширення та очищення податкової бази; істотне скорочення винятків і адміністративної дискреції	Інституційна «простота» формується не самою ставкою, а поєднанням широкої бази та передбачуваності правозастосування. Саме це знижує правову невизначеність і стимулює добровільну сплату податків [44; 28].

Словаччина (2004) [41; 43]	Уніфікація ставки (19 %) для ПДФО, податку на прибуток і ПДВ	Синхронізація ключових податків без достатнього інституційного підкріплення	Єдина ставка може виглядати як системний дизайнерський крок, однак її фіскальні та поведінкові ефекти не є автоматичними: за відсутності належних інституцій і стабільного контексту «плоскість» не гарантує ані стійких доходів, ані зростання рівня комплаєнсу [41; 43].
Країни Центральної та Східної Європи [28; 43]	«Одна ставка» як інструмент спрощення	Збереження складності у визначенні податкової бази (пільги, спеціальні режими, винятки)	Складність податкових систем часто зумовлена не прогресивністю ставок, а фрагментованістю бази. За наявності численних винятків плоска ставка втрачає потенціал ефективної реформи та не знижує транзакційні витрати комплаєнсу [43; 28].

Переходячи до українського контексту, доцільно зосередитися на тому, як держава концептуалізує перехід від ситуативної мобілізації доходів до довгострокової фіскальної ефективності. У цьому аспекті показовим є Звіт про прогрес виконання Національної стратегії доходів до 2030 року за 2024 рік, який фіксує структуру заходів, розподіл відповідальності, строки реалізації та систему індикаторів, а також дозволяє окреслити як сфери вже досягнутого прогресу, так і окремі проблеми уповільнення реформи [9, с. 8–11].

План заходів Стратегії охоплює 207 заходів, серед яких переважає адміністративний блок: 104 заходи у сфері податкового адміністрування, 70 – у податковій політиці, 21 – у митному адмініструванні та 12 – у митній політиці. Найбільший обсяг завдань покладено на Міністерство фінансів України (89 заходів) і Державну податкову службу України (81 захід) [9, с. 8]. За підсумками 2024 року виконано 68 заходів; 21 захід не завершено у встановлений строк і перебував у стадії реалізації. Для задач із дедлайном у 2024 році рівень виконання становив 75,3 %, тоді як 24,7 % залишилися невиконаними [9, с. 9]. Загалом, ці показники свідчать про наявність управлінської дисципліни, водночас демонструють залежність темпів реформи від ресурсних, процедурних та інфраструктурних обмежень.

Ключові досягнення 2024 року концентруються у напрямках, що безпосередньо корелюють з моделлю ефективності податкового законодавства. Йдеться про розвиток міжнародної кооперації та автоматичного обміну податковою інформацією, зближення з правом Європейського Союзу, автоматизацію контрольних процедур у сфері трансфертного ціноутворення, запуск системи управління податковими ризиками (compliance risk management) у ДПС, інвентаризацію податкових пільг і затвердження Методології проведення оцінювання інструментів податкової політики, які призводять до податкових видатків (наказ Міністерства фінансів від 27.09.2024 № 474), а також модернізацію митних процедур [9, с. 10].

Водночас аналіз невиконаних заходів свідчить, що найбільш ресурсомісткими залишаються інфраструктурні компоненти реформи. Передусім це цифрові стратегії, політика управління даними, концепція безпечного використання податкової інформації, а також складні елементи міжнародного оподаткування і трансфертного ціноутворення. Їх упровадження потребує міжвідомчої координації, експертної підтримки та стабільного фінансування [9, с. 11].

Це має принципове значення для наукового висновку: без завершення реформування цифрової та інформаційної інфраструктури ризик-орієнтований контроль не набуде системного характеру, адміністративна ефективність залишатиметься фрагментарною. Такий сценарій підриває як економічну, так і юридичну складову ефективності податкового законодавства.

У підсумку, український контекст питання підтверджує загальну тезу: оцінювання ефективності податкового законодавства не зводиться до оцінки окремого показника бюджетних надходжень та вимагає трансформації податково-правових норм і процедур у більш керований, менш конфліктний і передбачуваний режим податкового комплаєнсу, здатний відтворювати результат у часі. Саме тому у процесі податкових реформ вирішального значення набувають не параметри податкової політики, а ризик-орієнтовані підходи, цифровізація та інфраструктура даних, прозорість податкових пільг як податкових видатків, а також забезпечення правової визначеності, пропорційності та ефективних процедурних механізмів. Без цих елементів економічна результативність неминуче втрачає довгострокову стійкість.

**Висновки.** Ефективність податкового законодавства України не може бути зведена ані до окремого фіскального показника, ані до формальної досконалості нормативного тексту, ані до інтенсивності контрольної діяльності податкових органів. Вона постає як рівень розвитку системи податково-правових норм і процедур, здатної забезпечувати фіскально достатній та прогнозований результат у спосіб, що мінімізує економічні викривлення і трансакційні витрати комплаєнсу, підтримує високий рівень добровільного виконання податкових обов'язків і водночас відповідає принципу верховенства права та стандартам прав людини. Така інтегративна модель зберігає можливість оцінювання ключових показників, проте не зводить ефективність до єдиної метрики й потребує подальшого співвіднесення з міжнародними стандартами та позитивною зарубіжною практикою.

Зіставлення фіскальних, економічних, адміністративно-управлінських, поведінково-соціальних та юридично-технічних підходів засвідчує, що їх ізольоване застосування неминує породжує методологічні проблеми. Натомість їх інтеграція дозволяє сформувати аналітично придатну модель, здатну одночасно визначити результат, пояснити механізми його досягнення та контролювати допустимість показників.

У міжнародному вимірі «стандарту ефективності» функціонують переважно як система показників і критеріїв, які не передбачають універсальний алгоритм оцінювання. У сфері податкового адміністрування відповідні орієнтири сформульовані в рекомендаціях ОЕСР щодо управління комплаєнс-ризиками та оцінки фактичних результатів (outcomes), а також у межах інструментарію TADAT, який передбачає оцінювання інституційної спроможності. Водночас європейські правові стандарти, що включають захист права власності, гарантії справедливого судового розгляду та принцип пропорційності, визначають межі допустимого фіскального втручання. Поза цими межами економічна результативність втрачає легітимну мету і довгострокову стійкість.

Порівняльний аналіз зарубіжних податкових реформ підтверджує стійку закономірність: швидкі або навіть радикальні зміни самі по собі не забезпечують довгострокового ефекту. Стабільний результат формується через узгоджений пакет рішень, що поєднує розширення податкової бази, усунення податкових пільг та винятків, спрощення процедур, інституційне оновлення, чіткість та передбачуваність податкового законодавства. Це підтверджують приклади Нової Зеландії, Швеції, США та Грузії. Водночас досвід запровадження плоских ставок у низці постсоціалістичних країн свідчить, що спрощення адміністрування без інституційного підкріплення та соціальних компенсаторів або швидко втрачає ефект, або породжує нові структурні дисбаланси.

Український контекст демонструє наявність стратегічно визначеної траєкторії реформ, проте їх реалізація залишається нерівномірною та істотно залежить від завершення інфраструктурних компонентів. Згідно зі звітом про виконання Національної стратегії доходів за 2024 рік, основний акцент зосереджено на податковому адмініструванні (104 із 207 заходів), а рівень виконання заходів із дедлайном у 2024 році перевищив 75 %. Запровадження автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS, розвиток ризик-орієнтованих підходів, інвентаризація податкових видатків, модернізація митних процедур – все це безпосередньо посилює ефективність податкової системи, звужуючи простір для ухилення від оподаткування та підвищує передбачуваність процедур.

Водночас окремі проблеми у сфері цифровізації, управління даними та складні аспекти міжнародного оподаткування стримують формування системної моделі ризик-орієнтованого комплаєнсу. У цьому зв'язку доцільним видається інституціоналізація комплексної моделі оцінювання ефективності податкового законодавства та послідовна трансформація податкового адміністрування до сучасної моделі управління податковими відносинами, орієнтованої на добровільний комплаєнс, передбачуваність регулювання та підвищення довіри платників податків.

#### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:**

1. OECD. Tax Administration 2024: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing, 2024. URL: [https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2024\\_2d5fba9c-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2024_2d5fba9c-en.html) (дата звернення: 23.01.2026).
2. OECD. Revenue Statistics 2025: Disentangling Personal Income Tax Revenue in OECD Countries. Paris: OECD Publishing, 2025. 366 p. URL: [https://www.oecd.org/en/publications/2025/12/revenue-statistics-2025\\_07ca0a8e/full-report.html](https://www.oecd.org/en/publications/2025/12/revenue-statistics-2025_07ca0a8e/full-report.html) (дата звернення: 23.01.2026).

3. OECD. Tax Policy Reforms 2025: OECD and Selected Partner Economies. Paris: OECD Publishing, 2025. URL: [https://www.oecd.org/en/publications/tax-policy-reforms-2025\\_de648d27-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/tax-policy-reforms-2025_de648d27-en.html) (дата звернення: 23.01.2026).
4. International Monetary Fund. Fiscal Monitor: Spending Smarter – How Efficient and Well-Allocated Public Spending Can Boost Economic Growth. October 2025. Washington, DC: IMF, 2025. URL: <https://www.imf.org/-/media/files/publications/fiscal-monitor/2025/october/english/text.pdf> (дата звернення: 23.01.2026).
5. International Monetary Fund. Ukraine: Eighth Review Under the Extended Arrangement Under the Extended Fund Facility, Requests for Modification of Performance Criteria, Rephrasing of Access, and Financing Assurances Review. IMF Staff Country Reports. 2025. No. 156. Washington, DC: IMF, 2025. URL: <https://www.imf.org/en/publications/cr/issues/2025/06/30/ukraine-eighth-review-under-the-extended-arrangement-under-the-extended-fund-facility-568152> (дата звернення: 23.01.2026).
6. VAT gap in the EU – Report 2024. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2025. URL: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/6074571> (дата звернення: 23.01.2026).
7. World Bank. Ukraine: 2024 Tax Compliance Cost Survey Washington, DC: World Bank, 2024. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099122924201549223/pdf/P180172-69d00763-a346-4d8b-85ac-7f4839899d9c.pdf> (дата звернення: 23.01.2026).
8. Міністерство фінансів України. Національна стратегія доходів до 2030 року. Київ, 2023. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy\\_2030\\_.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf) (дата звернення: 23.01.2026).
9. Ministry of Finance of Ukraine. Report on the progress of the National revenue strategy until 2030 in 2024. Kyiv, 2024. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/Report%20on%20the%20progress%20of%20the%20National%20revenue%20strategy%20until%202030%20in%202024.pdf> (дата звернення: 23.01.2026).
10. Державна податкова служба України. Публічний звіт ДПС 2024. Київ, 2025. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/888084.html> (дата звернення: 23.01.2026).
11. Richardson M. Taxpayers' Right to Defence in the EU Law and European Convention on Human Rights Regimes. Amsterdam: IBFD, 2024. 399 p. URL: <https://www.ibfd.org/shop/book/taxpayers-right-defence-eu-law-and-european-convention-human-rights-regimes> (дата звернення: 23.01.2026).
12. World Justice Project. WJP Rule of Law Index 2025. Washington, DC: World Justice Project, 2025. URL: <https://worldjusticeproject.org/rule-of-law-index/downloads/WJPIndex2025.pdf> (дата звернення: 23.01.2026).
13. European Commission for Democracy Through Law (Venice Commission). Rule of Law Checklist (CDL-AD(2016)007). Strasbourg: Council of Europe, 2016. URL: <https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD%282016%29007-e> (дата звернення: 23.01.2026).
14. European Court of Human Rights. Guide on Article 1 of Protocol No. 1 to the European Convention on Human Rights – Protection of property (Updated on 31 August 2025). Strasbourg: Council of Europe, 2025. URL: [https://ks.echr.coe.int/documents/d/echr-ks/guide\\_art\\_1\\_protocol\\_1\\_eng](https://ks.echr.coe.int/documents/d/echr-ks/guide_art_1_protocol_1_eng) (дата звернення: 23.01.2026).
15. European Court of Human Rights. Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights – Right to a fair trial (civil limb). Updated to 28 February 2025. Strasbourg: Council of Europe, 2025. URL: [https://ks.echr.coe.int/documents/d/echr-ks/guide\\_art\\_6\\_civil\\_eng](https://ks.echr.coe.int/documents/d/echr-ks/guide_art_6_civil_eng) (дата звернення: 23.01.2026).
16. European Court of Human Rights. Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights – Right to a fair trial (criminal limb). Updated on 31 August 2025. Strasbourg: Council of Europe, 2025. URL: [https://ks.echr.coe.int/documents/d/echr-ks/guide\\_art\\_6\\_criminal\\_eng](https://ks.echr.coe.int/documents/d/echr-ks/guide_art_6_criminal_eng) (дата звернення: 23.01.2026).
17. EUR-Lex. Principle of proportionality URL: <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/glossary/principle-of-proportionality.html> (дата звернення: 23.01.2026).
18. Конституційний Суд України. Рішення Другого сенату від 21.01.2025 № 3-р(II)/2025. URL: [https://csu.gov.ua/sites/default/files/docs/3\\_r\\_2\\_2025.pdf](https://csu.gov.ua/sites/default/files/docs/3_r_2_2025.pdf) (дата звернення: 23.01.2026).

19. Верховний Суд (КАС). Постанова від 26.02.2025 у справі № 200/4768/23, провадження № К/990/17494/24 URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/125892977> (дата звернення: 23.01.2026).
20. Нецька Л.С. Принцип належної обачності в податковому праві: правова природа та механізми імплементації. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип. 05, ч. 2. С. 259-264. URL: <https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2025/10/40-1.pdf> (дата звернення: 23.01.2026).
21. Pavlunenko K. L. Legitimate expectations of the taxpayer in the context of tax and fee administration. *Economic Theory and Law*. 2025. № 1 (60). P. 63-81. URL: <https://econtlaw.nlu.edu.ua/wp-content/uploads/2025/05/Economic-Theory-and-Law-1-2025-63-81.pdf> (дата звернення: 23.01.2026).
22. Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V. The Modern VAT. Washington, DC: International Monetary Fund, 2001. URL: <https://www.imf.org/en/publications/books/issues/2016/12/30/the-modern-vat-14709> (дата звернення: 23.01.2026).
23. James K.A. The Rise of the Value-Added Tax. Cambridge: Cambridge University Press, 2015. URL: <https://www.cambridge.org/core/books/rise-of-the-valueadded-tax/6FA18203EDF419B5990AE1D22BF23220> (дата звернення: 23.01.2026).
24. United States. Tax Reform Act of 1986: Public Law 99-514 (Text). 1986. URL: <https://www.congress.gov/bill/99th-congress/house-bill/3838/text> (дата звернення: 23.01.2026).
25. Joint Committee on Taxation. General Explanation of the Tax Reform Act of 1986 (JCS-10-87). Washington, DC, 1987. URL: <https://www.jct.gov/getattachment/d3acafe0-6405-43d1-afcf-20fa0a3052a3/jcs-10-87-3367.pdf> (дата звернення: 23.01.2026).
26. Teixeira A., Scott C., Devlin M. Inside GST: The Development of the Goods and Services Tax. Wellington: Institute of Policy Studies, 1986. URL: <https://www.nzlii.org/nz/journals/VUWIPSSudTaxP/1986/5.pdf> (дата звернення: 23.01.2026).
27. Agell J., Englund P., Sodersten J. The Swedish Tax Reform: An Introduction. *Swedish Economic Policy Review*. 1995. Vol. 2, No. 2. P. 219-228. URL: <https://www.government.se/contentassets/a636760acb0d49c3be629673e7d8298d/jonas-agell-peter-englund--jan-sodersten-introduction> (дата звернення: 23.01.2026).
28. Piper S., Murphy C. Flat personal income taxes: systems in practice in Eastern European economies. *Economic Roundup*. Spring 2005. URL: <https://treasury.gov.au/publication/economic-roundup-spring-2005/flat-personal-income-taxes-systems-in-practice-in-eastern-european-economies> (дата звернення: 23.01.2026).
29. World Bank. Tax Reform in Georgia. Washington, DC: World Bank, 2006. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/364281468031558000/pdf/36939.pdf> (дата звернення: 23.01.2026).
30. Mirrlees J. et al. Tax by Design: The Mirrlees Review. London: Institute for Fiscal Studies, 2011. URL: [https://ifs.org.uk/sites/default/files/output\\_url\\_files/taxbydesign.pdf](https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/taxbydesign.pdf) (дата звернення: 23.01.2026).
31. Slemrod J. Tax Compliance and Enforcement. NBER Working Paper No. 24799. Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research, 2018. URL: [https://www.nber.org/system/files/working\\_papers/w24799/w24799.pdf](https://www.nber.org/system/files/working_papers/w24799/w24799.pdf) (дата звернення: 23.01.2026).
32. Allingham M.G., Sandmo A. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*. 1972. Vol. 1, Iss. 3-4. P. 323-338. URL: <https://eml.berkeley.edu/~saez/course/Allingham%26SandmoJPubE%281972%29.pdf> (дата звернення: 23.01.2026).
33. OECD. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. Guidance Note. Paris: OECD, 2004. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/compliance-risk-management-managing-and-improving-tax-compliance.pdf> (дата звернення: 23.01.2026).
34. OECD. Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide. Paris: OECD Publishing, 2014. URL: [https://www.oecd.org/en/publications/measures-of-tax-compliance-outcomes\\_9789264223233-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/measures-of-tax-compliance-outcomes_9789264223233-en.html) (дата звернення: 23.01.2026).
35. OECD. Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?. Paris: OECD Publishing, 2019. URL: [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/09/tax-morale\\_8d593d89/f3d8ea10-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/09/tax-morale_8d593d89/f3d8ea10-en.pdf) (дата звернення: 23.01.2026).

36. TADAT. Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT) – Program Document. December 2013. URL: <https://www.tadat.org/content/dam/tadat/en/resources/pdf/ProgramDocument.pdf> (дата звернення: 23.01.2026).
37. TADAT. TADAT Field Guid. April 2019. URL: <https://www.tadat.org/content/dam/tadat/en/assessments/TADAT%20Field%20Guide%202019%20-%20English.pdf> (дата звернення: 23.01.2026).
38. TADAT. Ukraine: Performance Assessment Report (assessment проведено 12-26.02.2018). 2018. URL: [https://tax.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine\\_TADAT\\_2018\\_Performance\\_Assessment\\_Report\\_Final\\_EN\\_6455958\\_v1\\_DMSDR1S.pdf](https://tax.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_TADAT_2018_Performance_Assessment_Report_Final_EN_6455958_v1_DMSDR1S.pdf) (дата звернення: 23.01.2026).
39. Baer K., Barra P., Benitez J. C. Closing the Gap: How Tax Administration Performance Shapes Compliance. IMF Working Paper No. WP/25/209. Washington, DC: International Monetary Fund, 2025. URL: <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/WP/2025/English/WPIEA2025209.ashx> (дата звернення: 23.01.2026).
40. Eichfelder S., Vaillancourt F. Tax Compliance Costs: A Review of Cost Burdens and Cost Structures. 2014. URL: <https://ssrn.com/abstract=2535664> (дата звернення: 23.01.2026).
41. Brys B. Moving beyond the flat tax: Tax policy reform in the Slovak Republic. Paris: OECD Publishing, 2015. URL: [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/03/moving-beyond-the-flat-tax-tax-policy-reform-in-the-slovak-republic\\_g17a2606/5js4rtzr3ws2-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/03/moving-beyond-the-flat-tax-tax-policy-reform-in-the-slovak-republic_g17a2606/5js4rtzr3ws2-en.pdf) (дата звернення: 23.01.2026).
42. Ivanova A., Keen M., Klemm A. The Russian Flat Tax Reform. Washington, DC: International Monetary Fund, 2005. URL: <https://www.imf.org/en/publications/wp/issues/2016/12/31/the-russian-flat-tax-reform-17921> (дата звернення: 23.01.2026).
43. European Central Bank. Flat taxes in central and eastern Europe. ECB Monthly Bulletin. September 2007. P. 83-85. URL: [https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/mb200709\\_focus10\\_en.pdf](https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/mb200709_focus10_en.pdf) (дата звернення: 23.01.2026).
44. The Law Library of Congress. Estonia: Taxation System and Implementation of Flat Income Tax. LL File No. 2007-03464 (December 2006). Washington, DC: Global Legal Research Directorate, 2006. URL: <https://tile.loc.gov/storage-services/service/l1/l1glrd/2019669497/2019669497.pdf> (дата звернення: 23.01.2026).
45. Наукова концепція розвитку законодавства України: обґрунтування та прогнозування напрямів правотворчої діяльності: монографія / за заг. ред. Р.О. Стефанчука та Н.С. Кузнецової. Київ: Юрінком Інтер, 2025. 1060 с.

Дата першого надходження рукопису до видання: 5.02.2026  
Дата прийняття до друку рукопису після рецензування: 20.02.2026  
Дата публікації: 5.03.2026

© Волохов О.С., 2026

Стаття поширюється на умовах ліцензії CC BY 4.0