

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет



*До 50-річчя Тернопільського національного
економічного університету*

О. Ю. Сидорович

**ДІАЛЕКТИКА ОПОДАТКУВАННЯ:
ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ КОНСЕНСУСИ
І КОНФЛІКТИ**

Тернопіль
ТНЕУ
2015

УДК 336.22
ББК 65.261.41В
С 34

Рецензенти:

Андрущенко В. Л., д. е. н., професор, завідувач кафедри податків та оподаткування Національного університету ДПС України;

Кизим М. О., д. е. н., професор, заслужений економіст України, член-кореспондент Національної академії наук України, директор Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України;

Панчишин С. М., д. е. н., професор кафедри аналітичної економії та міжнародної економіки Львівського національного університету імені І. Франка

Рекомендовано до друку вченою радою Тернопільського національного економічного університету (протокол № 2 від 28 вересня 2015 р.)

**С 34 Сидорович О. Ю. Діалектика оподаткування: інституціональні консенсуси і конфлікти / Олена Сидорович. – Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2015. – 432 с.
ISBN 978-966-654-392-2**

Пропонована монографія – авторське дослідження проблем оподаткування, спроба переосмислення сутності, принципів та функцій їх реалізації.

Дослідження оподаткування здійснюється в проекції інституціональної теорії з урахуванням парадигмальних засад пізнання та прикладних характеристик функціонування інститутів оподаткування.

Окреслено тенденції розвитку інститутів оподаткування в контексті теорії інституціоналізму, досліджено їх вплив на появу податкових конфліктів між державою в особі фіскальних органів та платниками податків. Проведено порівняльний аналіз особливостей і способів вирішення конфлікту інтересів між державою та платниками податків у вітчизняній і зарубіжній практиці.

Рекомендовано для наукових працівників, викладачів, аспірантів і студентів економічних спеціальностей, а також працівників державної фіскальної служби, фахівців фінансово-економічних відділів підприємств, аудиторів та податкових консультантів.

ISBN 978-966-654-392-2

УДК 336.22
ББК 65.261.41В

© О. Ю. Сидорович, 2015
© ТНЕУ, 2015

ЗМІСТ

Вступ.....	5
Розділ 1. Діалектика оподаткування: концептуальні засади та методи пізнання.....	13
1.1. Методологічна компонента соціально-філософського аналізу оподаткування.....	13
1.2. Оподаткування в контексті еволюції парадигм суспільного розвитку	30
1.3. Феноменологія оподаткування в історії економічної думки.....	50
1.4. Домінанти оподаткування крізь призму теорій соціогенезу держави	67
1.5. Філософія (взаємозалежності) компромісу і боротьби протилежностей в оподаткуванні	81
Розділ 2. Інституціональна архітектура оподаткування: природа, закони та ефекти функціонування	103
2.1. Інституціональна сутність оподаткування.....	103
2.2. Онтологічні передумови формування податкового інститутогенезу	123
2.3. Економічна природа та механізми трансформації інститутів вітчизняної інституціональної матриці.....	141
2.4. Теоретико-методологічний модус інституціональної архітектури оподаткування.....	160
2.5. Ефекти і пріоритети трансформації інститутів фіскального простору.....	182
Розділ 3. Морально-етична проєкція суспільних імператив оподаткування	208
3.1. Концептуалізація морально-етичних імператив оподаткування в контексті фіскальної соціології.....	208
3.2. Неформальний інститут податку: сутність, структура та умови розширення.....	227
3.3. Стандарти та рівні податкової культури	241
3.4. Передумови появи соціальних ризиків та загроз розгортання суспільних конфліктів.....	252
3.5. Роль інститутів оподаткування в регулюванні суспільних конфліктів	268
Розділ 4. Детермінанти досягнення оптимізаційного консенсусу функціонування інститутів оподаткування: критерії та парадокси.....	285
4.1. Інституціональні основи реалізації фіскальних взаємодій	285
4.2. Концептуалізація податкових конфліктів як інституціональних дисфункцій	302
4.3. Оцінка ефективності розв'язання конфлікту інтересів учасників податкових взаємодій.....	315
4.4. Практика протидії конфлікту інтересів між суб'єктами оподаткування: вітчизняний та зарубіжний контекст.....	335

4

4.5. Конкуренстоспроможність інститутів оподаткування як індикатор еволюційного потенціалу держави в глобальному фіскальному просторі.....	353
Додатки	369
Висновки.....	401
Література	405

ВСТУП

...Навряд чи можна знайти що-небудь, щоб більше збурювало голови людей, ніж податки. Один автор говорить, що якщо б ми могли пробудити померлих людей, то перше, що почули б від них – це прокляття податкам, під тягарем яких згинались їх плечі.

...Податок – це закоренілий смут'я, проникнутий бентежним духом підбурювача, джерело свободи, але і знаряддя катування.

...Податок зближує народи..., він же роз'єднує нації, податок – знаряддя технічного прогресу... школа клятвовідступництва... він же – радість контрабандистів.

...Так, з допомогою податків здійснено в світі масу добра, але і масу зла, пролито ріки крові, моря сліз, але і придбано найкраще надбання людини – свобода, і тому вчителю брехні і клятвовідступництва вдячне людство могло встановити пам'ятник з надписом: "Джерелу людської свободи".

І. Озеров

Зміни, що відбуваються в останні два з половиною десятиліття в економіці України, надають багатий матеріал для переосмислення як теоретичних основ оподаткування, так і практичних заходів використання інструментів та методів реалізації податкової політики держави.

Представники вітчизняної та зарубіжної фіскальної науки, оцінюючи ефективність реформ в Україні, доходять одностайного висновку, що вжиті заходи не тільки не дали очікуваних позитивних результатів, але у деяких випадках призвели до протилежних наслідків.

Криза засвідчила наявність глибоких системних суперечностей, що певним чином зумовлені незавершеністю аналізу оподаткування, його філософсько-методологічного базису, способів обґрунтування та логіки здійснення перманентних трансформацій інституціональних структур в сфері фіску, їх систем, механізмів реалізації, приписуваних їм принципів та функцій.

Сучасний етап цивілізаційних трансформацій доводить неприпустимість звуженого пізнання економічних явищ і процесів, яке дає часткове, а відповідно неповне усвідомлення закономірностей суспільного розвитку, тим більше в сфері оподаткування, яке виступає точкою зіткнення сукупності політичних, соціальних та ідеологічних складових.

Актуальність окреслених питань визначили мету дослідження, що зводиться до теоретичного обґрунтування інституціональної сутності оподаткування на основі закономірностей еволюції та функціонування інститутів оподаткування з окресленням існуючих протиріч і конфліктів, ідентифікацією способів їх розв'язання.

Встановлена мета дослідження обумовила необхідність вирішення таких дослідницьких завдань:

- виявлення методологічних принципів і меж філософії оподаткування в контексті парадигм суспільного розвитку, історії економічної думки та теорій соціогенезу держави;
- розкриття дуалістичного прояву діалектичних принципів оподаткування та оцінки їх прояву на практиці;
- узагальнення теоретико-методологічних підходів щодо опису інституціональної сутності оподаткування;
- обґрунтування природи, законів та ефектів функціонування інституціональної архітектоники оподаткування шляхом представлення у відповідному теоретико-методологічному модусі;
- побудова концептуальних контурів фіскальних взаємодій та протиборств з встановленням рівня прояву їх інституціональних дисбалансів;
- оцінка ефективності діяльності фіскальних органів щодо попередження та протидії конфліктним ситуаціям у процесах оподаткування;
- узагальнення зарубіжної практики протидії конфлікту інтересів в оподаткуванні та оцінка можливості використання елементів практичного досвіду у вітчизняній практиці оподаткування;
- окреслення впливу морально-етичних імперативів на рівень гостроти та перебіг податкового конфлікту;
- встановлення рівня конкурентоспроможності вітчизняних інститутів оподаткування як індикатора межі їх відповідності інституціональним аналогам глобального фіскального простору.

Структура монографії впливає з логіки дослідження і орієнтована на векторальне представлення окремих напрямів авторського трактування закономірностей пізнання та особливостей функціонування інститутів оподаткування, поєднання яких обумовлює методологічну цілісність і завершеність роботи.

Перший розділ монографії присвячений пошуку ефективних, адекватних методологічному інструментарію дослідження інститутів як елементів складних соціально-економічних систем. В цьому контексті більш ніж чотирьохсотлітній розвиток економічної теорії переконливо доводить, що одним з найбільш ефективних методів пізнання, який інтегрує властивості загальнонаукових і специфічних методів, є діалектика. Проте її використання є не таким вже й однозначним. Будучи канонізованою як “базис теорії марксизму-ленінізму”, діалектика зазнала відповідних ідеологічних та методологічних трансформацій, тому цілком очікуваним результатом в умовах трансформаційних перетворень стала її тотальна критика та заперечення.

Врахування сучасних закономірностей розвитку функціонування економічних систем і формацій дало підстави ідентифікувати їх природу як складноорганізовану єдність протилежностей, актуалізувало пошук адекватних методик

пізнання, відродивши та надавши діалектиці нового трактування. Як правомірно зазначає вітчизняний теоретик А. Гриценко, “безпосереднім зіткненням, єдністю спільного і розділеного, індивідуального і суспільного” є інститути, що виступають втіленням “загального в індивідуальній поведінці людей (формування правил і норм – перехід від індивідуального до загального)” та сходженням від загального до індивідуального при реалізації відповідної поведінки, як результат підпорядкування суспільним правилам і нормам¹. Саме в цьому переході індивідуального в загальне, і навпаки, проявляється природа інститутів як вияв суспільно-узагальнюючих складових в індивідуальній діяльності з одночасним існуванням протилежних характеристик дискретності і безперервності, мінливості та постійності.

В цьому контексті окрема увага приділена парадигмі оподаткування. Припускаючи можливість критичних зауважень щодо недоцільності, надмірності теоретизування та спроби визначення вихідних методологічних та гносеологічних основ податкової парадигматики в доволі прагматичній фіскальній сфері, вважаємо за необхідне представити низку власних аргументацій особливої важливості цих питань.

Першочергово зазначимо, що впродовж останніх років невід’ємною ознакою пізнавальних інтересів та дослідницьких спрямувань представників як вітчизняної, так і зарубіжної наукової спільноти в економічних і суспільствознавчих галузях є констатація перебування людства в фазі чергового цивілізаційного зламу. При цьому особливо підкреслюється нищівний вплив системних викликів та загроз на економічну та соціальну сферу функціонування держави. Однак існування адекватної податкової парадигми сприяє досягненню не лише фіскальних та соціально-економічних цілей, але є підґрунтям забезпечення національної безпеки та конкурентоспроможності держави в глобальному фіскальному просторі.

Саме тому Україні, яка, окрім цивілізаційних викликів, зазнає і військових загроз, як ніколи, потрібне обґрунтування власної, сучасної парадигми оподаткування. Саме вона виступатиме своєрідним дороговказом, здатним на основі чітко окресленої концептуальної моделі визначити адекватні та “безпечні” в умовах глобальної нестійкості інструменти та важелі реалізації ефективної податкової стратегії і тактики.

Чільне місце *в другому розділі монографії* відводиться дослідженню інституціональної сутності оподаткування.

Усвідомлюючи неоднорідність та неоднозначність, а часто навіть суперечливість категорійно-термінологічного базису і онтологічного трактування сутності і природи прояву “інститутів”, нами констатується певна розмитість концептуального каркасу інституціональної теорії.

Авторське представлення інститутів оподаткування зумовлене існуванням інститутів як об’єктивних структур суспільного простору. Однак їх інтерпрета-

¹ Гриценко А. А. Политическая экономия в истории современности [Електронний ресурс] / А. А. Гриценко // Політична економія. – 2015. – № 1. – С. 23.

ційне трактування згідно з аргументацією Дж. Серла залежить від рівня онтологічної суб'єктивності пізнання як ступеня абстрагованості та адекватності уявлень, використовуваних підходів і методів дослідження передумов зародження, фундаментальних форм існування, сутності та структури інститутів.

Дотепер оподаткування досліджується в основному в контексті структури податку, його елементів, нормативно-правових умов, що визначають процеси податкового контролю, адміністрування податкових платежів, визначення ефективності роботи фіскальних органів. Такий підхід, володіючи правом на існування, на нашу думку, є певною мірою звуженим, оскільки залишає поза увагою природу та структуру інститутів оподаткування, факторів, що визначають їх особливість, так би мовити “самобутність” інституціональних компонент, а також прояв специфіки їх впливу на різні рівні та сфери функціонування економіки.

Визнання певного *“співвідношення між податком і оподаткуванням, представляючи собою співвідношення норми і механізму її підтримання”*¹, зумовлює існування у фахових дослідженнях бінарного та моно-підходів. При цьому “бінарний” включає представлення оподаткування як “норма+механізм” та “моно-”, який втілюється в одній нормі. В цьому плані ми за основу взяли підхід вітчизняного теоретика Т. Меркулової, яка, зауважуючи, що оподаткування як механізм, що забезпечує реалізацію і стійкість норми хоч і виходить за дефініційні межі “податку”, однак, представляє собою складові одного інституту, який на рівних умовах можна називати інститутом податку чи інститутом оподаткування .

Окреслення інституціональної сутності оподаткування ґрунтується на природі його прову як норми, правил гри, поведінкового стереотипу та основи трансакційного обміну. При цьому нами доводиться, що інститут оподаткування, зароджуючись на ранніх етапах цивілізаційного розвитку, видозмінюючись у процесі суспільних трансформацій, в кінцевому підсумку стає тим важливим суспільним інститутом, якому відводиться роль конституційного регулятора пріоритетності та рівня задоволення різноспрямованих інтересів. Усвідомлення вищезначеного дозволило нам сформулювати авторське визначення інститутів оподаткування як *комплексу формальних і неформальних норм, правил поведінки та обмежень, механізмів їх здійснення з метою забезпечення реалізації і регулювання відносин відчуження та привласнення різними рівнями державної влади частини доходів платників з подальшою акумуляцією її у централізованих фондах фінансових ресурсів для забезпечення задоволення інтересів різних суспільних груп.*

Існування інститутів оподаткування, починаючи від зародження їх первинних форм (протоінститутів), що відображали основні родоплеменні, общинні відносини, до відбору сучасних зразків, ефективних при заданих природних,

¹ Меркулова Т. В. Формальний и неформальный институты налога: взаимосвязи и противоречия / Т. В. Меркулова // Наукові праці ДонНТУ. Серія : економічна. Вип. 91. – С. 64–70.

політичних, суспільних та економічних умовах є втіленням фундаментальних принципів теорії еволюції: *“спадковість – зміна – відбір”*. При цьому спадковість зумовлює безперервність розвитку суспільного інституту, що забезпечує стабільність та монізм соціально – економічної системи; зміна – характеризує здатність суспільних інститутів реагувати на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища, їх вплив на індивідуальні та суспільні взаємодії; відбір втілює конкурентний вибір найбільш ефективних за певних умов суспільних інститутів.

Безумовно, науковий аналіз сутності, механізмів і технологій оподаткування, закономірностей їх еволюції в контексті економічного розвитку суспільства здавна є предметом наукового пошуку фахівців, якими сформульовано різні концепції періодизації оподаткування. Можемо виділити класичні концепції оподаткування Ф. Менькова, Х. Хайнрайха, І. Янжула, сучасні трактування В. Мельника, Н. Дієвої, Н. Редіної та Т. Дулік, Н. Брюханової, Є. Филип'євої, альтернативну концепцію податкових популяцій В. Вишневецького та А. Гурнака. Нами також зроблена спроба окреслення авторської періодизації інститутів оподаткування з виділенням трьох періодів.

В запропонованій нами періодизації *перший період* означено як *градуалістична фаза*, який охоплює історичний відрізок часу, де інститути оподаткування зароджувались і формувались без соціальних катаклізмів на основі поступової трансформації ідеологічного світогляду суспільства.

Другий період, означений нами як *інституціональне конструювання*, характеризувався як спонтанним еволюційним відбором найбільш ефективних інститутів та цілеспрямованою діяльністю держави щодо побудови інституціональної моделі суспільства в складі як “самобутніх” інститутів, так і трансплантованих з інших соціально-економічних систем. Саме в цьому періоді інститути, будучи частково обумовленими стихійними процесами появи, доповнювались рисами свідомої, цілеспрямованої побудови інституціонального середовища, в якому постійно відбуваються процеси модифікації, легалізації, інерції, дифузії чи трансплантації інститутів.

Основним теоретичним базисом соціально-економічного розвитку людства на *третьому етапі*, визначеному нами як *конкуренція інститутів глобального та локального простору*, здійснюється стихійний та усвідомлений відбір як результат все зростаючої глобальної конкуренції. Головна передумова історичного поступу проявляється в конкуренції інститутів як “правил гри” та конкуренції соціально-економічних систем як комплексів реалізації інституціональних норм.

Найбільш гостро означена конкурентна боротьба здійснюється в фіскальному просторі, дослідження якого дозволило тлумачити його в онтологічному та субстанційному ракурсі. При цьому нами було визначено, що залежно від просторово-часових координат та спектра поширення фіскальний простір може виступати *глобальним, міждержавним, державним та локаль-*

ним, а складні процеси взаємодій, що відбувають на цих рівнях фіскального простору, визначають його сутність крізь призму вимірів: *територіального, соціального, історичного, політичного, інформаційного та економічного*.

Третій розділ монографії присвячено дослідженню морально-етичних передумов досягнення інституціонального консенсусу оподаткування. Безумовно, механізми реалізації оподаткування, виступаючи, з одного боку, як об'єктивне явище, а з іншого – як важливий соціально-політичний та суспільний феномен, зазнають значного впливу стану розвитку суспільних відносин.

Д. Норт, визначаючи *інституціональну систему суспільства*, стверджував, що вона забезпечується взаємодією різнорівневих макроекономічних, мікроекономічних і наноекономічних інститутів. При цьому наноекономічні інститути вчений відносив до соціопсихологічної сфери, яка зазнає значного впливу ментальних і культурних особливостей соціуму, встановлених моральних і етичних норм взаємодії. Усвідомлення цього обґрунтовує значний вплив на ефективність інститутів оподаткування таких факторів, як: “податкова протидія”, “податкова поведінка”, “податковий менталітет” та “податкова мораль”.

Саме суспільна мораль завжди була відповідним орієнтиром, який ґрунтується на засадах справедливості, встановлював норми забезпечення безпеки, збереження власності, прав і свобод, захисту власних та суспільних інтересів. Проте моральні імперативи як передумова гармонізації інтересів членів суспільства не повною мірою спроможні нейтралізувати існуючі протиріччя щодо якості життя, диспропорцій розвитку регіонів і територій, вибіркового доступу до ресурсів, майнового розшарування та інших конфліктів цінностей. Узгодження різноспрямованих інтересів різних суспільних груп з метою досягнення суспільного консенсусу забезпечується в процесі оподаткування, яке, будучи результатом діалектичної боротьби і єдності суспільних та індивідуальних інтересів, володіє морально-етичною складовою, оскільки:

- *по-перше*, ґрунтується на власних правилах, канолах і принципах досягнення компромісу інтересів;
- *по-друге*, визначається власними цілями і пріоритетами кожного з учасників;
- *по-третьє*, обумовлюється усталеними традиціями та моральними засадами вирішення конфлікту інтересів груп учасників у межах податкової культури;
- *по-четверте*, окреслюється способами впливу формальних і неформальних інститутів держави на механізм узгодження інтересів учасників, специфіку протидії конфліктним ситуаціям в оподаткуванні, їх перебіг та попередження.

Технології оподаткування, ґрунтуючись на нормативно-правових засадах реалізації податкової політики держави, виходять далеко за межі господарсько-економічного життя як окремої людини, платника податків, так і

суспільства загалом, істотно впливаючи на політико-правову, культурну та соціальну сфери. Серед новітніх теоретичних підходів, що досліджують питання оподаткування у цій площині, з широким розглядом впливу різного роду економічних та неекономічних факторів, відстежуванням їх зворотного впливу на мотиваційне спрямування поведінки та дій суб'єктів оподаткування є фіскальна соціологія.

Дослідження фіскальної соціології дозволяє стверджувати про наявність трьох парадигм, що, маючи спільний об'єкт вивчення, окреслюють її теоретичні рамки на основі: фіскальної антропології (в межах якої здійснюється пізнання еволюційних передумов формування відповідної моделі інститутів оподаткування), безпосередньо фіскальної соціології (або соціології оподаткування) та фіскальної конфліктології (напрямку, що актуалізує питання фіскальної психології, політекономії податкової антипатії та теорії конфліктів).

У *четвертому розділі монографії* здійснюється спроба концептуалізації податкових конфліктів як інституціональних дисбалансів фіскальних взаємодій, що поєднують індивідуальні інтереси та суспільні ціннісні орієнтації. В цьому контексті однією з найбільш знакових є проблема гармонізації відносин між державою в особі фіскальних інституцій та платниками податків з метою пошуку відповідного консенсусу в питаннях оподаткування, що є важливою передумовою цивілізаційного поступу України.

Даний розділ монографії присвячено з'ясуванню ролі інститутів у регулюванні суспільних конфліктів, узагальненню зарубіжного досвіду їх вирішення та визначенню можливості використання його елементів у реформуванні вітчизняних інститутів оподаткування, оцінці рівня конкурентоспроможності останніх у глобальному фіскальному просторі.

Вважаємо, що до чинників і передумов появи конфлікту інтересів слід віднести: фрагментарність інституційного середовища, незавершеність формування ринкового середовища, ринкових механізмів впливу; незадовільність здійснення демократичних та ринкових перетворень; неузгодженість податкової політики держави щодо цілей та засобів; низьку ефективність реалізації заходів держави щодо протидії тінізації економіки на фоні значних обсягів державної корупції; незбалансованість та часткову неузгодженість правового поля як з питань оподаткування зокрема, так і законодавства загалом; неефективність принципів управління державною власністю і захисту прав власників; надмірну фіскальну орієнтацію податкової системи; інше.

Розвиток усіх без винятку сфер функціонування суспільства залежить від ефективності процесів оподаткування. Від моменту зародження і до становлення сучасних технологій оподаткування податки завжди були вагомим засобом впливу на суспільний розвиток. Однак дієвим інструментом, за допомогою якого забезпечується гармонійний розвиток соціуму, вони стали лише з появою демократичних держав з властивими їм рисами громадянської

держави, втілюючи еволюційний шлях розвитку від примусово-каральної форми, що забезпечувала інтереси лише багатих прошарків, до інструменту, вплив якого охоплював все суспільство.

Таким чином, є всі підстави стверджувати, що інститути оподаткування є особливим суспільним феноменом, який, визначаючи природу і функції держави, соціальні та економічні ефекти її функціонування, одночасно в ході суспільних трансформацій і надалі продовжує обумовлювати подальші вектори розвитку та обсяги енергетичного потенціалу її еволюції.

РОЗДІЛ I

ДІАЛЕКТИКА ОПОДАТКУВАННЯ: КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ТА МЕТОДИ ПІЗНАННЯ

1.1. Методологічна компонента соціально-філософського аналізу оподаткування

Попит на теоретичне обґрунтування перебігу сучасних економічних процесів, зумовлених поліструктурними та багатоаспектними суспільними трансформаціями і глобалізаційними перетвореннями, актуалізує необхідність системного перегляду існуючих теоретичних положень і парадигм. Усвідомлення необхідності обґрунтування адекватних сучасному рівню розвитку наукових концепцій сприяли ідентифікації найсуттєвіших системних та актуальних задач трансформаційних перетворень. Серед широкого спектра завдань та невідкладних заходів одним з найактуальніших є пошук умов досягнення суспільного консенсусу в питаннях оподаткування, результат вирішення якого впливатиме на всі без винятку сфери життєдіяльності суспільства та виступатиме передумовою цивілізаційного поступу України.

Суспільні трансформації, що мали місце в минулому, сприяли розширенню і ускладненню відносин оподаткування, реалізуючи відповідні суспільні, економічні та інституціональні метаморфози як у теоретичній, так і в практичній площині. На жаль, можемо констатувати, що більш ніж двадцятилітній період ситуативного реформування податкової системи держави характеризувався перманентним використанням фрагментів теорій оподаткування та спробами формування новітньої вітчизняної фіскальної теорії, виходячи з реалій економічного розвитку.

Існуючі прорахунки та недоліки реалізації вітчизняних технологій оподаткування довели хибність таких підходів та актуалізували необхідність обґрунтованого вибору методологічного інструментарію дослі-

дження оподаткування, перегляду та реінтерпретації усталених трактувань і на їх основі формування новітніх методик наукового пошуку.

В цьому контексті, на наш погляд, діалектична традиція, характеризує значним інтересом як філософів, так і представників різних наукових шкіл, володіє усталеними, перевіреними часом методами наукового пізнання. Починаючи з античних часів, продовжуючи положеннями німецької класичної філософії та закінчуючи сучасними світоглядними ідеологічними трактуваннями методологічного вчення, діалектика сформувалась як тріада понятійних комплексів (див. табл. 1.1).

В діалектичному сенсі методологія представляє собою синтез певним чином відібраних і системно пов'язаних між собою онтології, логіки, семіотики та гносеології. Застосування цих сфер пізнання дозволяє наблизити об'єкт дослідження до найбільш істинного тлумачення та шляхом використання інструментів предметної логіки здійснити розгортання системи методологічних регуляторів.

Безумовно, в межах однієї і тієї ж науки можливий симбіоз методів, що властиві різним онтологічним підходам, використання яких сприяє формуванню відповідних наукових моделей та створює багатомірну наукову картину.

Зазначимо, що в недалекому минулому діалектична методологія була канонізована в якості невід'ємної складової ідеології марксизму-ленінізму, що спровокувало відповідні ідеологічні деформації. Тому, часто заперечуючи та тотально критикуючи радянське минуле, діалектичний метод несправедливо сприймався як "ідеологічне підґрунтя тоталітаризму".

Таблиця 1.1

Система діалектики

Тріада діалектики		
Діалектика	Діалектична логіка	Діалектичний метод
Принципи		Закони
розвитку	всезагальності зв'язку	переходу кількісних змін в якісні
суперечливості	тотожності протилежностей	
взаємозв'язку	співпадіння початку та основи певного явища чи руху	єдності і боротьби протилежностей
відносності		
системності	співпадіння початку та кінця (явища, процесу)	заперечення заперечення
об'єктивності		
детермінізму	діалектичного заперечення	

Джерело: узагальнено та складено автором.

Сучасне, нове тлумачення діалектика набула з розвитком синергетичної парадигми, згідно з якою загальна закономірність стійкого розвитку економічних систем і формацій – це аналіз єдності складноорганізованої системи протилежностей та дослідження природи досягнення динамічної рівноваги між ними. Саме це має на увазі вітчизняний філософ І. Добронравова, стверджуючи таке: *“Іронія історичних долей діалектики в тому, що коли і на нашій території відпала ідеологічна підтримка діалектики, її час прийшов: наукова революція останніх двох десятиліть ХХ століття зробила предметом нелінійної науки самоорганізуючі системи. Самоорганізація як становлення нового цілого вимагала для свого осмислення відповідних діалектичних категорій мислення”*¹.

Згідно із синергетичною парадигмою, розвиток має місце там, де протилежності не досягають антагонізму, де має місце самоорганізація системи. Така діалектика стійкого розвитку найбільш повно виражається поняттям “гармонія” за аналогом з інтерпретацією Геракліта. Згідно з нею, ““гармонія” є внутрішнім зв’язком, прихованою узгодженістю, тобто рівновагою, отриманою в результаті “сходження” непослаблюваного антагонізму “протиборчих сил””². В цьому контексті процес розвитку іде, як мінімум, двома протилежними шляхами: мінливості і стійкості, хаосу і порядку, інволюції і еволюції. В цій єдності і взаємопереході протилежних рівнів розвитку ставиться акцент на узгодженості і спрямованості змін і трансформацій. Процесом такого розвитку є не що інше як творча еволюція системи, при якій жодні перетворення в межах системи чи будь-які зовнішні збурюючі фактори не можуть вивести її зі стану динамічної рівноваги³. Саме такий розвиток може бути досягнутий за допомогою діалектичного підходу, оскільки діалектика як метод є не формальною сукупністю принципів, а їхньою системою, поданою у формі моментів живого руху мислення, серед яких основними є початок, поступальність та кінцевий результат⁴.

Методологічний інструментарій дослідження оподаткування – це комплекс методологічних принципів (правил, норм), дослідницьких методів наукового пізнання та допоміжних або спеціальних засобів наукового пошуку, оволодіння якими та їх комплексне застосування здійснюється з

¹ Цит за: Добронравова И. Современная потребность в диалектике и творческое наследие М. Л. Златиной / И. Добронравова // Філософсько-антропологічні студії 2001. Розум, Свобода та Долі Діалектики. До 80-річчя Марії Златиної. – К. : Стило, 2001. – С. 125–135.

² Мантатова Л. В. Філософія устойчивого развития [Электронный ресурс] / Л. В. Мантатова. – Режим доступа : <http://www.baikal-center.ru/books/element.php?ID=1734>.

³ Там само.

⁴ Лисий В. Діалектика і методи наукового пізнання / В. Лисий // Вісник Львівського університету Серія : філософія. – 2010. – Вип. 13. – С. 20–28.

метою подальшого розвитку податкової теорії, а відповідно, і трансформації практики.

Розрізняють фундаментальні, загальнонаукові принципи, що становлять власне методологію, та конкретно-наукові принципи, що лежать в основі теорії оподаткування загалом або певної її складової, і систему конкретних методів і технік, що застосовуються для вирішення спеціальних дослідницьких завдань у питаннях фіску (див. рис. 1.1).

Фундаментальні принципи базуються на узагальнюючих, філософських положеннях, що відбивають найсуттєвіші властивості об'єктивної дійсності оподаткування і свідомості платників податків з урахуванням досвіду, набутого в процесі розвитку як суспільних інститутів, так і процесів оподаткування.

Загальнонаукова методологія використовується в усіх або в переважній більшості наук, в тому числі і у податковій теорії, оскільки будь-яке наукове відкриття має не лише предметний, але й методологічний зміст, спричиняє критичний перегляд понятійного апарату, чинників, передумов і підходів до інтерпретації дефініцій, що вивчаються. Тому можемо стверджувати, що нові наукові і накопичені знання перебувають у діалектичній взаємодії: найкраще і найпрогресивніше зі старого переходить у нове і надає йому сили й дієвості. Досить часто усталені класичні теорії на новій науковій основі знову відроджуються і за інших економічних чи політичних умов отримують друге життя в видозміненому вигляді.

Використання діалектичного підходу дозволяє виокремити структуру його методу, всезагальність якого зумовлюється двома чинниками: формою, яка втілена в принципи, і змістом, з якого ця форма виведена, тобто з якого абстраговані принципи. Змістове наповнення, відображаючи загальні властивості предметів і явищ, градіюється у формі логічних категорій, тобто філософських понять, які фіксують у собі ті чи інші суттєві і загальні властивості дійсності, та причинно-наслідкові зв'язки.

Категорії є не лише низкою фундаментальних філософських понять, а й виступають ефективними інструментами наукового мислення, оскільки: *по-перше*, відображають найбільш важливі характеристики та явища буття, які пронизують його наскрізь у всьому різноманітті і у всій неосяжності (*час, простір, причина, наслідок, одиничне, загальне, взаємодія*), тобто в категоріях відбувається саме розпізнавання всього буття як такого, а не окремих часткових складових; *по-друге*, категорії являють собою безпосередньо схему, основний принцип філософського мислення, оскільки буття, окреслене спочатку в тих чи інших категоріях, осмислюється і пізнається за допомогою поступальних категорій (*кількість*,

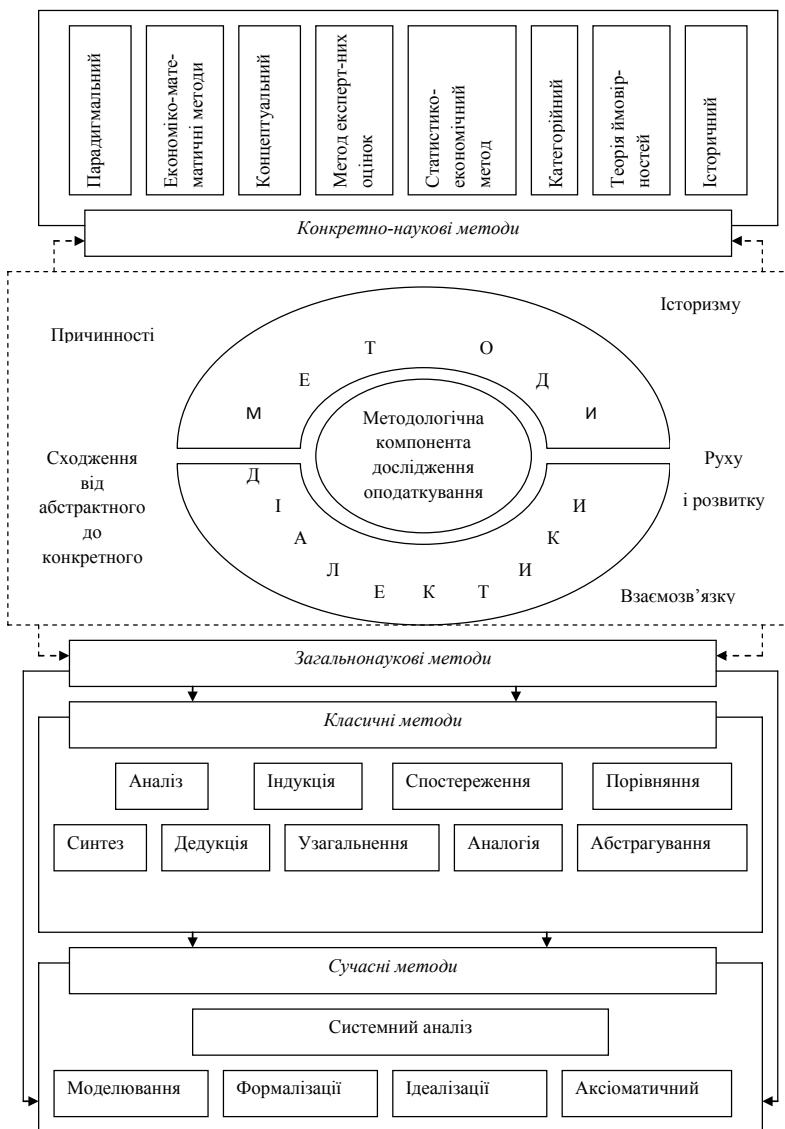


Рис. 1.1. Структура методологічної компоненти дослідження оподаткування

Джерело: узагальнено та складено автором.

якість, можливість, випадковість, необхідність, розвиток, протилежність, тотожність, відмінність, міра, заперечення і т. д.).

Градація та класифікація категорій у межах одного наукового напрямку реалізується у формі концептуалізації, яка характеризується власним категоріальним апаратом і полягає в осмисленні й впорядкуванні результатів внутрішнього рефлексивного досвіду людини й уявлень про об'єкти, явища дійсності та їхні ознаки. Концептуалізаційний підхід до дослідження явищ і процесів дозволяє проводити їх вивчення структурно, поділивши процес пізнання на два рівні (див. рис. 1.2).

Первинним завданням концептуалізації є пошук концепту – найменшої складової одиниці теорії, яка в нашому випадку буде не чим іншим як податком.

Аналіз природи податку дозволяє стверджувати, що податки є категорією: правовою, фінансовою, політичною, соціально-економічною, історичною та морально-етичною.

Визначення податків як економічної категорії зумовлюється їх відповідністю усім критеріям економічних категорій, оскільки вони:

- відображають не природні, а суспільно-економічні властивості;
- володіють ієрархічною структурою;
- мають історичний характер розвитку.

Як економічна категорія, податок представляє собою форму реалізації державою права на отримання частини доходу, створеного в результаті господарської діяльності юридичними і фізичними особами. В ряді закондордонних видань, присвячених питанням державного сектору¹ чи публічних фінансів, податки розглядаються як обов'язковий трансферт (грошовий платіж) з метою забезпечення фінансування державних послуг. Російський теоретик Л. І. Якобсон стосовно цього зазначає: *“Податки в даному випадку розуміються доволі широко. Вони включають всі види доходів, акумульованих державою на регулярній основі з допомогою належного їй права примусу”*.²

В якості фінансової категорії податок характеризується тим, що мобілізована з допомогою податків частина вартості сукупного суспільного продукту і національного доходу перерозподіляється державою з метою фінансування державних витрат, що є невід'ємною частиною фінансових відносин.

Значення податків як політичного інструмента досить часто пов'язують з феноменом державної влади та з проблемою державного суверенітету. Значені підходи були досить детально розроблені у французькій податковій

¹ Дж. Ю. Экономика государственного сектора / Дж. Ю. Стиглиц. – М., 1997. – С. 364–386.

² Цит. за: Якобсон Л. И. Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов / Л. И. Якобсон. – М., 1996. – С. 119.

доктрині, де визначалось, що: “*влада оподатковувати і політична влада взаємопов’язані*”. *Податок завжди був невід’ємним елементом і проявом державного суверенітету, оскільки “володіти владою встановлювати податки” значило “управляти державою”*¹.

Л. Тротаба и Ж.-М. Котре при розгляді податків зазначають спосіб існування податку як фактора, що здійснює вплив на формування політичного режиму, оскільки будь-яка концепція податку призводить до визначених політичних кроків і випрацювання певної тактики в політичній і соціальній сферах. Безумовно, податок безпосередньо впливає на політичний лад суспільства, проте і на нього самого здійснює вплив політичне середовище, оскільки податкова система та податкова політика на будь-якому етапі встановлення перебувають у тісному взаємозв’язку.

Поява суспільно-соціальних характеристик податку пов’язана з набуттям державою опікунських функцій, що, на думку французького теоретика Б. де Жувенеля², було започатковано більш ніж 100 років тому, коли у Великобританії був прийнятий бюджет Л. Джорджа в 1909–1910 рр., яким було введено прогресивний податок. Це в значній мірі змістило акценти на пропорційність оподаткування доходів, підвищивши регулюючий вплив податку.



Рис. 1.2. Рівні концептуалізації понять (складено автором за³)

Соціальні риси податку, згідно з позицією американського соціолога Р. Нісбета, є еволюційним здобутком вітчизняних суспільств, оскільки якшо “*...колись метою оподаткування було накопичення грошей,*

¹ Цит. за: Tixier G. Manuel de droit fiscal / G. Tixier, G. Gest. – P., 1986. – P. 30–32.

² Жувенель Б. де. Этика перераспределения / Б. де Жувенель. – М., 1995. – С. 25–26.

³ Большая советская энциклопедия. – М. : Сов. энцикл., 1969–1978. – С. 457.

достатніх для забезпечення державних витрат, то сьогодні воно спрямоване на реконструкцію економічних і соціальних умов. Перерозподіл доходу, власності та інших речей з допомогою податкової системи стало одним з головних завдань”¹.

З кінця другої половини ХХ ст., одним з центральних питань, що викликає інтерес представників зарубіжних наукових шкіл з питань державної політики, стало окреслення психологічних, морально-етичних аспектів оподаткування в рамках фіскальної соціології^{2, 3, 4, 5}.

Проте прояв податків як економічної, суспільно-соціальної, морально-етичної, еволюційної та політичної категорії в житті суспільства зумовлюється їх передусім правовою природою. Незалежно від сфери впливу податків у житті суспільства, вони представляють собою правовий феномен. Легітимність, якість цього “суспільного інституту”, його правова форма реалізації, належне юридичне підґрунтя його встановлення й існування є невід’ємними ознаками та критеріями ефективності податкової системи держави.

Підтвердження думки про те, що податки є еволюційною категорією можна знайти в книзі американського історика Еліота Браунлі (*Elliot Brownlee*) “Федеральні податки в Америці. Коротка історія” (*Federal Taxation in America: A Short History*)⁶. Вчений на основі аналізу процесів оподаткування в США, що цілком можливо застосувати і до інших країн світу, дійшов висновку, що в історії американських податків були чотири поворотних моменти: громадянська війна, Перша світова війна, Велика депресія і Друга світова війна. В усіх цих випадках уряди країни формували принципово нові податкові режими, що відповідним чином впливало на структуру податків, їх суть та форму реалізації.

Джозеф Торндайк, редактор аналітичного податкового порталу *Tax Analysts*⁷, відзначає, що податки не змінюються самі собою, вони є результатом еволюції суспільства і можуть трансформуватися лише разом з ним. Таким чином, можемо стверджувати, що у податках, як і в інших економічних категоріях, має місце діалектична взаємодія соціально-еко-

¹ Цит. за: Бельх В. С. Налоговое право России: краткий уч. курс / В. С. Бельх, Д. В. Виницкий. – М. : НОРМА, 2004.

² Duberge J. La psychologie sociale de l’impot dans la d’aujourd’hui / J. Duberge. – P., 1961.

³ Duberge J. Les Francais fase a l’impot. Essai de psychologie fiscale / J. Duberge. – P., 1990.

⁴ Lewis A. The psychology of taxation / A. Lewis. Oxford, 1982.

⁵ Schmolders G. Psychologie des finances et de l’impot (traduit de l’allemand) / G. Schmolders. – P., 1973.

⁶ История американских налогов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.kontinent.org/article_rus_45fb3278704ef.html.

⁷ Tax Analysts: E-Resource: Access [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.taxanalysts.com/>.

номічних зв'язків і відносин між людьми, техніко-економічних зв'язків і відносин з речовою формою процесу праці, тобто з взаємовідносинами людини і природи.

Оскільки економічні категорії є теоретичним вираженням окремих сторін виробничих відносин у їх взаємодії з розвитком суспільства, продуктивних сил, деяких економічних явищ і процесів, то зміна останніх, їх розвиток і модифікація відбуваються в русі, в процесі трансформації економічних категорій.

Підтвердженням цього є науковий аналіз здійснений відомим дослідником, проф. Ф. А. Меньковим, згідно з яким різноманітні назви податку, під якими в різні історичні епохи і в різних народів він застосовувався, красномовно говорить про те, яка ідея вкладалася в його поняття¹. В середні віки податки стягувались лише зі згоди представницьких органів, що і зумовлювалось самою назвою *donom, benevolentiae* – дари і дароприношення. В подальшому, коли уряд звертався з проханням введення податків, останній отримав назву *Bede (ou beden* – просити). Пізніше в поняття податку входить ідея про обов'язковість утримання уряду і податок починає носити назву *aid, subsidy, contribution, steuer* (допомога). Наступна епоха вкладає в поняття податку обов'язок сплати податку і останній має назву *duty, droit*.

В подальшому з набуттям примусовості оподаткування податок характеризують терміни *impot, impostaufлаг*. Запровадження одностороннього введення податку без згоди платника податку знаходить подальше вираження в назвах податку: *ratetax, tassa, taxe, schatzung*.

Категорія “податок” у процесі еволюційного розвитку з разового платежу, що сплачувався у формі внесків при настанні певних обставин, зумовлюючись потребами держав у посиленні державної влади, необхідності утримання постійної армії, розвитком внутрішньої і зовнішньої торгівлі, поступовою заміною різноманітних форм натурального господарства грошовим, трансформувалась у постійне джерело доходів фіску. Ці метаморфози, набувши рис динамізму та циклічності процесу (лат. *processus – рух, сукупність ряду послідовних дій зміни станів предметів і явищ у часі*) сплати податків виступили практичним втіленням діалектичного принципу руху і розвитку, зумовивши розширення змісту та форми категорії “податок” до модальної категорії “оподаткування”.

На нашу думку, оподаткування володіє низкою тотожних ознак та завдань, які властиві йому, починаючи з часів Стародавнього світу і донині, тому в загальному виразі воно є не чим іншим як процесом здійснення

¹ Меньков Ф. А. Основные начала финансовой науки. Вып. 1 / Ф. А. Меньков. – М. : Фин.-экон. бюро Н.К.Ф. С.С.С.С., 1924 г. – С. 46.

сукупності стадій та форм реалізації формалізованих норм, які регулюють суспільні відносини щодо формування фондів (індивідуального* та/або) публічного характеру шляхом акумуляції податкових платежів, забезпечення здійснення належної поведінки його учасників щодо виконання встановлених обов'язків.

Оподаткування як суспільний феномен можна аналізувати з кількох позицій, зокрема за умови встановлення *семантичного*** та *етимологічного**** фокусу дослідження, можемо стверджувати, що вітчизняний термін “оподаткування” походить від терміна “податі”. Так у Російській імперії до середини XIX століття називались податки з феодално залежного населення, яке вважалось “податным сословием”. В основу цієї групи входили селяни і міщани, які платили “подушную подать”, підлягали рекрутським і натуральним повинностям, були обмежені в свободі пересування. В другій половині XIX століття “податі” були замінені системою обов'язкових платежів, яка охопила все населення Російської імперії. В Україні термін “податі”, на відміну від Росії, трансформувався і набув подальшого поширення в терміні “оподаткування”, тобто у процесі сплати обов'язкових платежів на користь держави¹.

*Онтологічне***** тлумачення терміна “оподаткування” визначається щонайменше такими способами прояву, як:

– *процес*, що включає в себе стадії: встановлення ставок оподаткування та нормативно-правових рамок, що визначають умови оподаткування в кожній конкретній країні, безпосередньо процедури стягнення обов'язкових платежів на користь держави та механізми контролю за дотриманням повноти відображення об'єктів оподаткування в обліку, достовірності нарахування та своєчасності сплати;

– *явище* встановлення та стягнення платежів індивідів для трансферту фінансових ресурсів з приватного сектору в державний;

* Йдеться про історичні прецеденти, коли податки сплачувалися в казну князя, короля чи монарха і були джерелом формування їх особистих доходів.

** Семантика (гр. *semanticos* – той, що означає) – розділ семіотики, що вивчає одиниці мови і знакових систем в людській мові.

*** Етимологія походить від гр. *etimon* – істина, істинне значення слова і *logia* – походження слова або морфем.

¹ Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А. М. Прохоров. – М. : Сов. энцикл., 1989. – С. 345.

**** Онтологія (гр. *on* – рід, *ontos* – сутність і *logia*) – розділ філософії, вчення про буття, в якому досліджуються загальні основи, принципи, структура і закономірності розвитку явищ і процесів.

- **засіб** фінансової політики для впливу на аллокацію ресурсів, дистрибутивний розподіл та суспільний вибір;
- **інструмент** фіскальної політики, що здійснюється з метою фінансування суспільних, урядових потреб¹;
- **фактор** вибору, який в умовах глобалізації визначає конкурентоздатність підприємств, територій та держав, рівень їх інвестиційної привабливості;
- **відносини**, які виникають між державою, платниками податків та отримувачами суспільних благ з приводу примусового відчуження частини доходів з метою поповнення бюджету для покриття державних і суспільних видатків. Податкові відносини є складовою єдиного комплексу взаємопов'язаних відносин (див. рис. 1.3).

Аналіз оподаткування на **гносеологічний*** основі, на нашу думку, було найбільш ефективно здійснено відомим російським теоретиком минулого століття Ф. А. Меньковим, який до головних елементів категорії “податок” включав такі:

1) податок – це збір у грошовій або натуральній формі, але не особиста повинність;

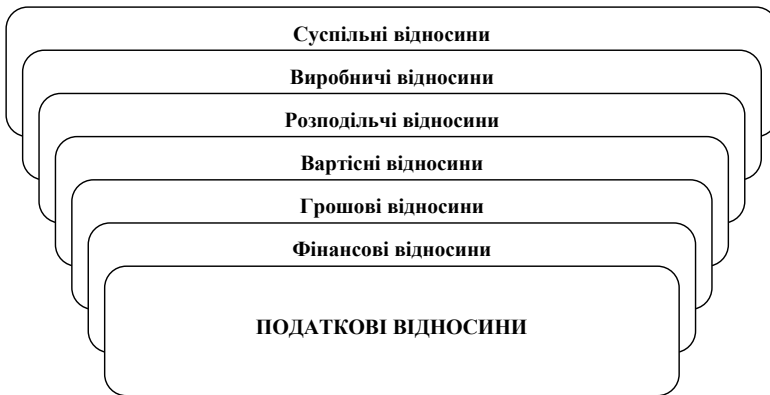


Рис. 1.3. Місце податкових відносин у системі суспільних відносин

Джерело: узагальнено та побудовано автором.

¹ Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В. Л. Андрущенко. – Львів : Камінь, 2000. – С. 151.

* Гносеологія (гр. gnosis – пізнання) – розділ філософії, в якому вивчаються закономірності і можливості пізнання, відношення знання (понять) до об’єктивної реальності, досліджуються шляхи та форми процесу пізнання, умови та критерії його достовірності та істинності.

2) податок не є платою за надану послугу, і цим він відрізняється від мита, ціни, плати та винагороди за реквізовані й експропрійовані речі і предмети;

3) податок – це юридично примусовий збір, при якому сума податку встановлюється односторонньо агентами держави і у випадку потреби стягується силою;

4) податок стягується для загальносуспільних потреб з метою покриття витрат загального інтересу, і в цьому його відмінність від прототипів податку;

5) податок стягується у законний спосіб на основі встановлених правил, а не на розгляд і за бажанням агентів держави;

6) податок сплачується разово з огляду на участь в організованому політичному союзі, тому податки повинні сплачуватися не лише підданими держави, але й іноземцями, які прибувають на територію цієї держави або користуються її послугами;

7) податок є не лише фіскальним засобом, але і слугує також знаряддям для економічних і соціальних цілей¹.

Розгляд категорії оподаткування був би неповним без використання *аксіологічної** оцінки в межах філософсько-методологічного методу.

Наука про цінності як різновид теорії всезагальних принципів, що визначають спрямованість людської діяльності, мотивацію людських вчинків, перебуває в постійному перегляді традиційних обґрунтувань етичних параметрів розвитку суспільства. Якщо першопочатково поняття “цінність”, яке з’явилося у XVIII ст. в роботах І. Канта викристалізувалось у процесі протиставлення сфери моральності (свободи) сфері природи (необхідності), то його сучасне філософське тлумачення синонімізується з культурно-історичними стандартами, уявленнями про ідеал, бажаний та нормативний зміст людської поведінки.

В цьому плані оподаткування як спосіб забезпечення суспільних благ відіграє домінуючу роль, оскільки зароджується і самовизначається на ранніх етапах розвитку людства, зумовлене потужною потребою побудови механізму соціальної організації на основі включення в нього від народження і до смерті всіх членів суспільства. За допомогою механізму оподаткування стало можливим: по-перше, існування самої держави,

¹ Цит. за: Меньков Ф. А. Основные начала финансовой науки. Вып. 1 / Ф. А. Меньков. – М. : Фин.-экон. бюро Н.К.Ф. С.С.С.С., 1924. – С. 47.

* Аксіологія (грец. *αξια* – цінність) – розділ філософії, наука про цінності, учення про природу духовних, моральних, естетичних та інших цінностей, їх зв’язок між собою, із соціальними, культурними чинниками та особистістю людини.

по-друге, не лише задоволення індивідуальних, біофізіологічних потреб індивідів, але і, по-третє, потреб, які проявилися в них як у співучасників родоплемінного колективу, соціального і культурного співтовариства.

І хоча, як стверджує відомий західний теоретик, родоначальник теорії цінності суспільних благ Е. Бем-Баверк, цінність, будучи об'єктивною категорією, виступає "*...тим значенням, яке представляє матеріальне благо або комплекс матеріальних благ з точки зору благополуччя суб'єкта*"¹, все ж володіє суб'єктивною природою оцінки для кожного окремого індивіда. Проте суб'єктивізм оцінки на індивідуальному рівні не знижує аксіологічну роль оподаткування як інструменту впливу на життєдіяльність суспільства, величину соціального забезпечення та достатку його членів, врівноваження матеріального становища та соціального добробуту.

Можемо дозволити собі стверджувати, що саме сплата податків формує цілісне відношення в його першопочатковій синкретичній формі – в усвідомленні досягнення спільного (суспільного) блага, яке починає обумовлювати поведінку членів суспільства, стаючи соціальним обов'язком, який трансформує фізіологічні, соціально-економічні та морально-етичні реакції індивіда.

Ретроспективний огляд розвитку людства доводить, що аксіологічний статус оподаткування тим вищий, чим вищий рівень духовності і демократичності як суспільства, так і втілюючого логіку його функціонування окремого індивіда. Тому чим далі віддаляється суспільство від підпорядкування примітивним законам біологічного буття, тим більше наближається до цивілізованих норм суспільного співіснування і співучасті, які базуються на особисто відповідальній поведінці, обґрунтованій набутою особистістю самосвідомістю, – права на вільну, позбавлену зовнішніх диктатів поведінку, мотивовану лише внутрішніми моральними імперативами.

В цьому ракурсі економічну систему можна представити як набір конкретних, схвалюваних більшістю її представників цінностей, що знаходяться у відповідній ієрархії (див. рис. 1.4).

Цілком очевидно, що градація цінностей суспільства зумовлюється соціальними критеріями побудови їх ієрархії, де нижче містяться цінності, орієнтовані на благо соціального цілого – групи, співтовариства, суспільства, соціуму загалом. Ці критерії визначають не лише засади суспільної моралі та етики, але і слугують інструментом підпорядкування особистих інтересів спільним, які є більш суспільно значущими.

¹ Цит. за: Бем-Баверк Е. Основы теории ценности хозяйственных благ / Е. Бем-Баверк. – Л., 1929. – С. 20.

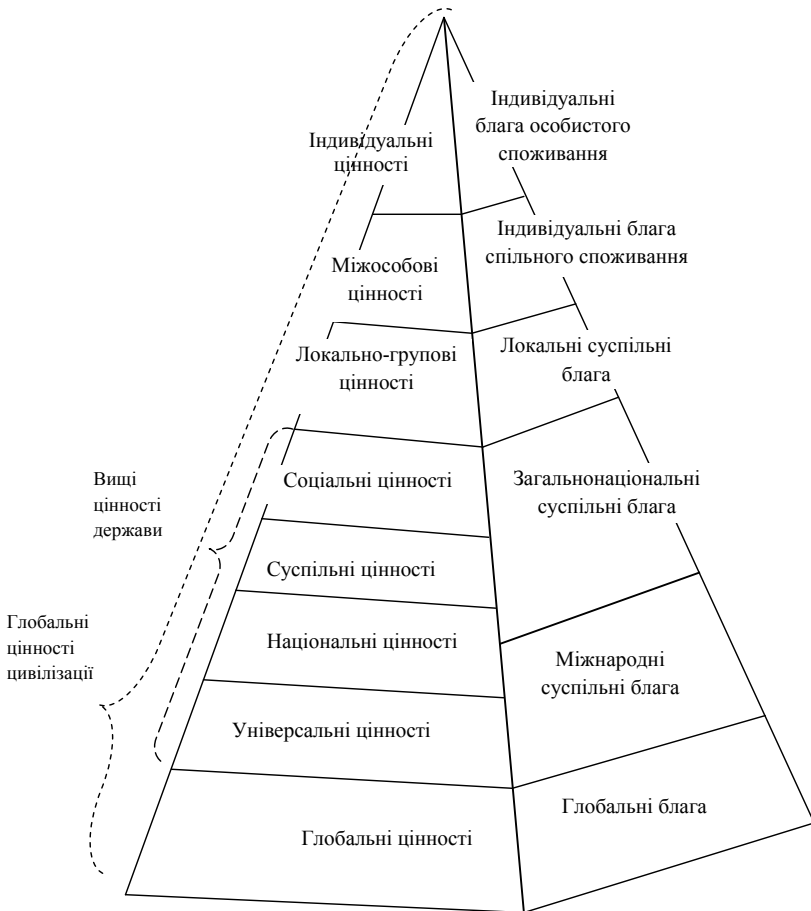


Рис. 1.4. Структура суспільної аксіосфери та піраміда благ

Джерело: узагальнено та побудовано автором.

Сучасний етап еволюційного розвитку людства ознаменував собою масштабні метаморфози природи функціонування економічних систем, зумовлених структурними змінами на світових ринках і, як наслідок, механізмів визначення та забезпечення індивідуальних і суспільних благ. Якщо впродовж останнього століття оподаткуванню відводилась роль джерела забезпечення фінансування суспільних благ на національному і місцевому рівнях, то в міру входження людства в глобалізаційну еру

перед фіскальними технологіями постають аналогічні завдання, проте з іншим масштабом.

Згідно з концепцією *глобального суспільного блага*, сформульованою в 1995 році Дж. Стігліцом¹ та доопрацьованою низкою інших теоретиків^{2, 3}, цінність цього блага є значно вищою порівняно із суспільними благами, що надаються окремою територіальною чи національною одиницею і не залежать від державних, суспільних чи вікових меж. Специфіка формування та розподілу цього типу благ є доволі унікальною і так би мовити “еволюційно зрілою”, оскільки в її основі не лежить принцип балансу сил чи доктрина домінування. Пріоритетами в цьому контексті є цілеспрямована орієнтація на взаємодію, використання пріоритетних стратегій економічного розвитку, формування спільних програм подолання системних ризиків і загроз.

Донедавна традиційні технології і механізми оподаткування формувалися кожною країною, виходячи з власних пріоритетів податкової політики на основі соціально-економічних, історичних, політичних та ідеологічних чинників впливу. Однак на сьогоднішній день країни не здатні одноосібно долати сучасні виклики глобалізованого світу, який щорічно

¹ Stiglitz J. E. The Theory of International Public Goods and the Architecture of International Organizations. Background Paper 7. Third Meeting, High Level Group on Development Strategy and Management of the Market Economy, United Nations University, World Institute for Development Economics Research, July 8–10, Helsinki, 1995.

Stiglitz J. E. Theory of Local Public Goods. In Martin S. Feldstein and Robert P. Inman, eds., *The Economics of Public Services*. New York: MacMillan Publishing Company. (Paper presented to the International Economics Association Conference, Turin, 1974).

Stiglitz J. E. Public Goods in Open Economies with Heterogeneous Individuals. In Jacques-François Thisse and Henry G. Zoller, eds., *Locational Analysis of Public Facilities*. Amsterdam: North-Holland, 1983.

Stiglitz, J. E. The Theory of Local Public Goods Twenty-Five Years after Tiebout: A Perspective. In George R. Zodrow, ed., *Local Provision of Public Services: The Tiebout Model After Twenty-Five Years*. New York: Academic Press, 1983.

² Musgrave R. A., and Musgrave P. B. 1989. *Public Finance in Theory and Practice*. 5th edition. New York: McGraw-Hill.

³ Kaul I., Grunberg I., Stern M. *Global Public Goods – Concepts, Policies and Strategies // Global Public Goods: International Cooperation in the 21st Century / I. Kaul, I. Grunberg, M. Stern (eds.)*. N. Y.: Oxford University Press, 1999.

Kaul M., Mendoza R. *Advancing the Concept of Public Goods // Providing Global Public Goods. Managing Globalization / I. Kaul, P. Conceicao, K. le Goulven, R.U. Mendoza (eds.)*. N. Y.: Oxford University Press, 2003, available at: <http://www.undp.org/globalpublicgoods/globalization/pdfs/Kaul-Mendoza.pdf>.

Kaul, Inge, Isabelle Grunberg, and Marc A. Stern, eds. 1999. *Global Public Goods: International Cooperation in the 21st Century*. New York: Oxford University Press.

Kaul, Inge, Pedro Conceição, Katell Le Goulven, and Ronald U. Mendoza, eds. 2003. *Providing Global Public Goods: Managing Globalization*. New York: Oxford University Press.

ускладнюється змінами в структурі податків та податкових надходжень, принципах фіскального адміністрування, складними фінансовими інструментами протидії розмиванню податкової бази та ухиленню від оподаткування.

Глобалізація, стираючи кордони держав, торкається економічного, інформаційного, культурного життя, охоплюючи все нові грані життя соціуму, формує новий зразок глобалізованого простору. Діалектичні закономірності розвитку, що ґрунтуються на засадах інтеграції та диференціації, ставлять завдання переосмислення, формування новітньої концепції сталого розвитку, побудови альтернативних моделей філософії суспільних трансформацій. Новий взірець глобалізованого суспільства змінює усталені соціально-економічні відносини виробництва, розподілу та споживання, формуючи нову структуру просторово-часових зв'язків на рівні культурних, політичних та економічних взаємодій.

Безумовно, податок у сучасному світі є складним соціальним інститутом, що володіє тривалою історією становлення, відображає рівень суспільного розвитку, пронизує всі сфери життя соціуму. В цьому контексті глобалізаційні трансформації змушують уряди держав переглядати не лише практику оподаткування, але і з метою досягнення певного компромісу між екзогенними та ендогенними чинниками впливу на економіку зміщувати акценти та встановлювати нові пріоритети розвитку як в економічній царині, так і щодо політики, філософії та ідеології оподаткування. Тому методологія фіску на етапі новітніх цивілізаційних змін не може бути зведена лише до дослідження виключно структури податку чи модифікації обов'язкових, факультативних або допоміжних елементів. Відмінною умовою її адекватності є здатність охоплювати багатомірності і складності соціально-економічних чи культурних трансформацій та за допомогою відповідних фіскальних інструментів і механізмів сприяти реалізації чи корекції базисних суспільних та економічних відносин.

Врахування методологічних компонент філософії, психології оподаткування з використанням елементів системного аналізу на основі виявлення причинно-наслідкових взаємозв'язків, їх відповідності загальним і частковим цілям суспільного розвитку сприяють формуванню якісно нового рівня реалізації процесів оподаткування. Досягнення вказаних пріоритетів на основі прояву залежностей зв'язку та взаємообумовленості належним чином проявляється і формалізується при побудові метаматриці методологічного інструментарію дослідження оподаткування як композиції відображень множини економічних, соціальних, політичних, культурно-ідеологічних та структурних базисів (див. рис. 1.5).

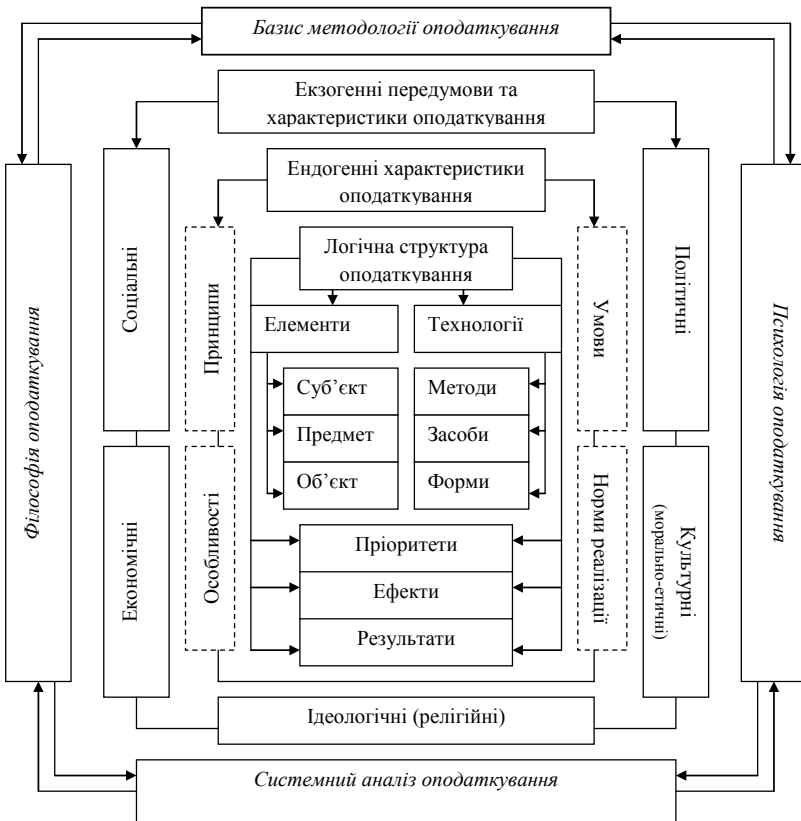


Рис. 1.5. Метаматриця методологічного інструментарію дослідження оподаткування

Джерело: узагальнено та побудовано автором

Префікс *мета-* (з грец. *μετά* – між, після, через) використовується для:

- 1) означення абстрагованості, узагальнення, відповідності проміжному чи перехідному стану перетворення;

- 2) відображення елементів філософії та онтології оподаткування в епістемологічному значенні;

- 3) окреслення цієї графічної ілюстрації як елементу більш високого рівня теорії, що охоплює базові основи і методи пізнання.

Резюмуючи, зазначимо, що метаматриця методології оподаткування, базуючись на діалектичних принципах руху і розвитку, взаємозв'язку

та взаємообумовленності, є не чим іншим як динамічним конструктом, що визначає, формує і зумовлює світоглядні й ідеологічні форми пізнання та реалізації процесів оподаткування як у ході формування наукової думки, так і в практиці оподаткування.

1.2. Оподаткування в контексті еволюції парадигм суспільного розвитку

...відкриття, малі і великі ... ніколи не народжуються спонтанно. Їх поява завжди передбачає, що ґрунт був щедро засіяний зернами попередніх знань і добре підготований процесом як свідомої, так і підсвідомої роботи.

Анрі Пуанкаре

Динамічні процеси економічних, політичних та суспільних трансформацій, що спостерігаються впродовж кінця ХХ – початку ХХІ століття ознаменували собою нову віху цивілізаційного розвитку. Провідні фахівці у сфері економіки, права, соціології надають цьому еволюційному етапу різноманітні назви, однак, як теоретики, так і практики одногослосно стверджують, що саме сьогодні, як ніколи, світ потребує новітніх концептуальних підходів і методології, здатних озброїти суспільство адекватним розумінням процесів, що мають місце в різних сферах державного розвитку, та ефективним інструментарієм впливу на них.

Однією з найбільш історично давніх та суспільно значущих сфер економічної діяльності держави є оподаткування, тому цілком очевидно, що дослідження його специфіки, природи реалізації та генезису на різних рівнях економічного розвитку суспільств, а також у контексті аналізу статистики та динаміки здавна є предметом наукового пошуку фахівців мультиплікативних напрямів економічної науки.

Можемо констатувати неодноразові спроби формування парадигми оподаткування як певного теоретичного універсуму, вимоги до якого полягають у врахуванні методологічних засад розвитку науки, системного перегляду існуючих концепцій з метою пошуку адекватного понятійно-категоріального апарату та новітніх методів наукового пізнання.

Поняття парадигми (гр. *παράδειγμα* – приклад, взірець, зразок) у рамках сучасної філософії науки використовується при описі еталонних теоретико-методологічних основ у всіх сферах наукового пошуку, проте ще в античній філософії воно застосовувалось Платоном для окреслення вічного і незмінного трансцендентного взірця, що визначав структуру і фор-

му матеріальних речей¹. В філософію науки його ввів у ХХ ст. філософ-позитивіст Г. Бергман для характеристики повільно змінюваних методологічних стандартів дослідження².

Дещо відмінне, конкретно-історичне трактування цього поняття запропонував американський філософ Т. Кун, згідно з яким парадигма є не чим іншим як певною концептуальною схемою, що виступає в якості нормативної основи для практичної діяльності наукового співтовариства в межах усталених наукових традицій, які регламентують як вибір проблем, так і методи їх розв'язання в історично обмежений період часу³.

Т. Кун здійснив поділ двох основних аспектів парадигми: епістемічного й соціального, зводячи його в епістемічному плані до сукупності фундаментальних знань, цінностей, переконань і технічних прийомів, що виступають як зразок наукової діяльності. У соціальному аспекті парадигма характеризується через світосприйняття, що поділяється конкретним науковим співтовариством, цілісність і границі якого воно визначає, або, за висловом Я. Корнаї, є не чим іншим як *“довготривало існуючим способом мислення наукового співтовариства”*⁴.

Синонімом епістемічному контекстові парадигми Т. Кун називає *“дисциплінарну матрицю”*, в структуру якої він включає: символічні узагальнення, що становлять формальний апарат і мову, характерну для конкретної наукової дисципліни; метафізичні компоненти, що визначають найбільш фундаментальні теоретичні і методологічні принципи світорозуміння; цінності, що задають панівні ідеали, норми побудови й обґрунтування наукового знання.

Оскільки оподаткування є доволі складним еволюційним, соціально-економічним, політичним, ідеологічним конструктом, то цілком зрозуміло, що завдання окреслення парадигми повинно охоплювати принципове бачення предмета науки, усталені світоглядні ідеї, цінності, символічні узагальнення та *“парадигми як взірці розв'язання завдань”* у певний період часу.

Однак останніми десятиліттями в науковій літературі як економічного, так і суміжних, мультиплікативних напрямів дослідження спостері-

¹ Платон. Тимей // Платон. Избранные диалоги / Платон; [сост. и коммент. В. В. Шкоды]. – М. : АСТ, 2004. – С. 411–412.

² Новая философская энциклопедия : в 4 т. Т. 3 / ИФ РАН, Нац. общ.-науч. фонд ; Науч.-ред. совет : председ. В. С. Стёпин, заместители председ.: А. А. Гусейнов, Г. Ю. Семигин, уч. секр. А. П. Огурцов. – М. : Мысль, 2001. – С. 193

³ Кун Т. Структура научных революций / Т. Кун; [сост. В. Ю. Кузнецов]. – М. : АСТ, 2003. – 605 с.

⁴ Корнаи Я. Системная парадигма / Я. Корнаи // Вопросы экономики. – 2002. – № 4. – С. 4–22.

гається тотально масове застосування поняття “парадигма”, що, на нашу думку, має тенденцію до розширення і асиміляції з такими поняттями, як “стадія”, “рівень розвитку”, “ступінь”, “форма”, “модифікація”, “гештальт”, “особливості будови” та ін.

В контексті цього семантичного різноманіття виникає потреба детальнішої концептуалізації структури та елементів парадигми, що зумовлює доцільність більш ґрунтовних авторських розвідок щодо сутності і змістового наповнення цього поняття.

Керуючись логікою наукового аналізу щодо визначення суті поняття “парадигма” Т. Куна, можемо стверджувати, що вона виступає реальним феноменом, який володіє потужним гносеологічним потенціалом і визначає рух різних сфер людської свідомості. Теоретик зазначає: *“...термін “парадигма” часто використовується... в двох різних значеннях. З однієї сторони, він означає... сукупність тверджень, цінностей, технічних засобів та ін. З іншої сторони, він вказує один вид елемента в цій сукупності – конкретні способи розв’язання головоломки...”*¹.

З огляду на зазначене найбільш влучним і таким, що відповідає кунівському розумінню цього терміна, є усвідомлення під парадигмою єдності та симбіозу парадигми знання з парадигмою пізнання, де остання виступає певною методологічною рефлексією.²

При цьому парадигма пізнання є не чим іншим як усталеною впродовж визначеного часу сукупністю способів, форм, методів, прийомів та інших модифікацій пізнання; пізнавальний праобраз для гносеологічних взірців, процедур операцій. Сама ж парадигма є біполярною єдністю парадигми пізнання з парадигмою знання, де остання представлена у вигляді певної методологічної рефлексії (рис. 1.6).

Методологічний базис у тлумаченні Т. Куна є метазнанням, проміжною ланкою між наявним, доступним знанням та філософською гносеологією, що формує певне гносеологічне бачення, особливе світосприйняття, яке характеризує парадигму пізнання в модусі специфіки її пізнавального характеру³. *“Вчений, приймаючий нову парадигму, виступає скоріше не в ролі інтерпритатора, а як людина, яка дивиться крізь лінзу, що пере-*

¹ Цит за: Кун Т. Структура научних революцій / Т. Кун ; [сост. В. Ю. Кузнецов]. – М. : АСТ, 2003. – 605 с.

² Борчиков С. А. Методологическое значение понятия парадигмы познания / С. А. Борчиков // Размышления о... Вып. 1. Философский альманах. – М. : Диалог-МГУ, 1998.

³ Кун Т. Структура научних революцій / Т. Кун ; [сост. В. Ю. Кузнецов]. – М. : АСТ, 2003. – С. 152.

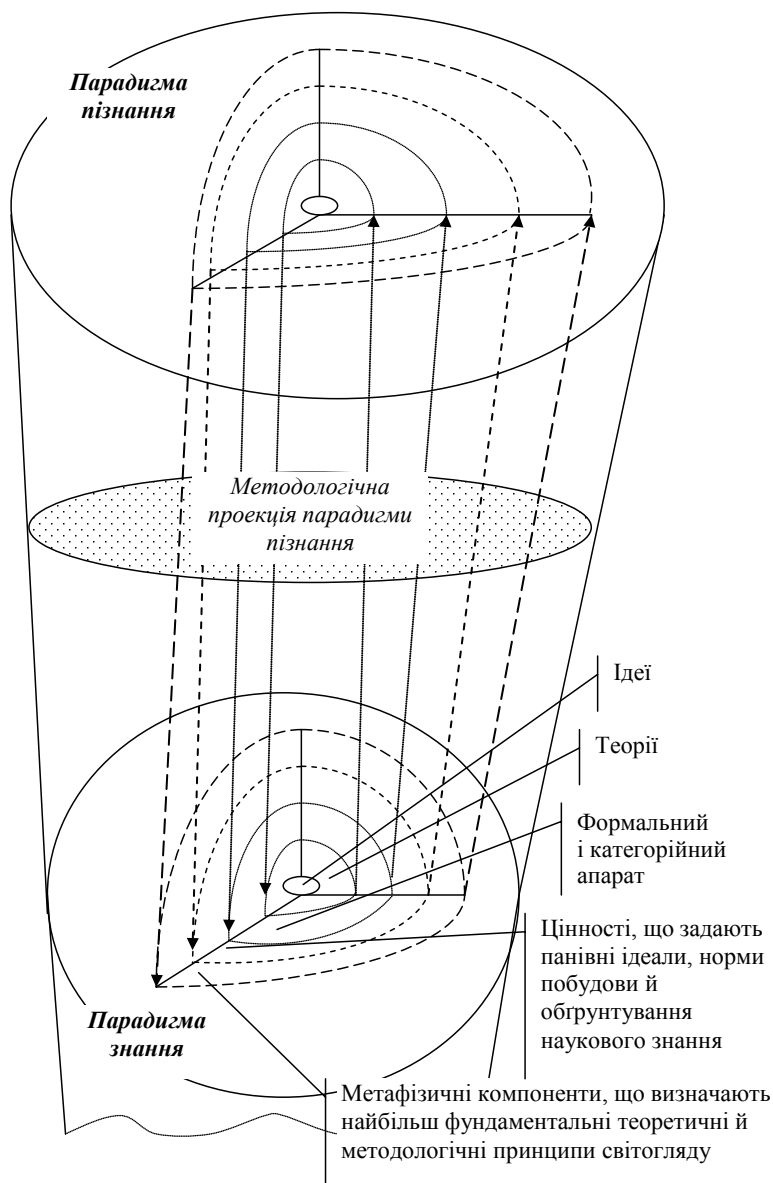


Рис. 1.6. Структура парадигми

Джерело: узагальнено та побудовано автором на основі концепції Т. Куна та ідей Ю. Яковца.

вертає зображення”, і таким чином “бачить новий гештальт”¹, – стверджує теоретик.

На думку англійського філософа І. Лакатоша, в структурі парадигм будь-якої науки є “жорстке ядро” – сукупність незмінних, стійких у будь-яких модифікаціях тверджень, що є базовими конструктами вирішення гносеологічних завдань розвитку суспільства.

Складовими елементами ядра є елементи, що визначають методологічний та філософський світогляд, цінності та ідеали, які обґрунтовують наукове знання, поняття і категорії, характерні для кожної окремої галузі знань, теорії та ідеї, що є втіленням як парадигми знання, так і парадигми пізнання. На підставі цього вважаємо допустимим використання цього терміна в кількох тлумаченнях та градаціях, зокрема:

- за рівнем методологічної рефлексії:
 - парадигма пізнання та парадигма знання;
- за рівнями охоплення:
 - загальнонаукова (для всієї суспільної свідомості);
 - часткова (для окремої галузі наукового знання, наприклад, економічного);
 - локальна (модифікації загальнонаукової чи часткової парадигми в окремій науці у визначений історичний період часу та території реалізації)²;
- за видами онтологічних модусів*:
 - антропоцентрична, сформована ще з часів давніх греків і актуальна донині. Згідно з антропоцентричним принципом, людина є центральним “мікрокосмом”, що визначає не лише базові положення методологічного індивідуалізму в структурі суспільних концепцій, але і встановлює пріоритети особистості перед інтересами будь-яких спільнот, практик і заходів управлінського впливу;
 - еволюційна, поширена в контексті ідей Ч. Дарвіна з кінця XIX ст. Ця парадигма підкреслює нерівноважність соціальних процесів, в яких задіяні не лише окремі індивіди, а популяції і закони еволюції: спадковості, мінливості (мутації) та природного відбору. Акцентується увага на особливостях пристосування до змінюваних умов

¹ Цит за: Кун Т. Структура научних революцій / Т. Кун ; [сост. В. Ю. Кузнецов]. – М. : АСТ, 2003. – С. 146.

² Яковец Ю. Я. Формирование постиндустриальной парадигмы: истоки и перспективы / Ю. Я. Яковец // Вопросы философии. – 1997. – № 1.

* Тобто на основі оцінки модусів існування (як речей, процесів чи каузальних механізмів).

зовнішнього середовища, спадковій передачі властивостей і рефлексій наступним поколінням, що сприяє виживанню генотипу;

- системна, поширена з другої половини ХХ ст. на основі теоретичних розробок О. Богданова, Л. фон Берталанфі та Н. Вінера. Згідно з нею, соціально-економічні системи розглядаються загалом, а об'єктом вивчення є взаємозв'язки та взаємодії між цілим і його частинами в умовах змінного середовища існування;
- синергетична (самоорганізаційна парадигма), сформована в останній третині ХХ століття згідно з поглядами І. Пригожина, І. Стенгерс, В. Степіна. Розглядає соціум і економіку як складні відкриті нелінійні системи, досліджує появу “порядку з хаосу” на основі законів самоорганізації, є певним синтезом еволюційної та системної парадигм.

Подальше дослідження парадигми оподаткування будемо проводити у контексті саме такого поділу, оскільки окреслення її суті та складових неможливо здійснювати поза закономірностями історичного розвитку.

Тривалість існування парадигми, на думку Куна, зумовлюється періодами розвитку науки, у рамках яких вони виконують проєктивно-програмувальну і селективно-заборонну функції. Зміна парадигм пов'язана з появою нової системи світогляду й цінностей, практичними умовами, суспільними трансформаціями, тому теоретик виділяє декілька етапів розвитку парадигм, а саме:

- 1) допарадигмальний стан науки, що характеризується еkleктичним поєднанням різноманітних гіпотез;
- 2) парадигмальний – існування єдиного теоретичного і методологічного базису науки, що визначає і формує розв'язання поставлених проблем;
- 3) постпарадигмальний – в ході якого відбувається зміна світоглядних систем.

В процесі розвитку суспільства, філіації парадигм третій етап стає першим, оскільки коли накопичується достатньо даних про виявлені аномалії, невідповідності та суперечності, що заперечують догми існуючої парадигми, то певна наука переживає кризу. Впродовж цієї кризи виникають нові ідеї, які, можливо, раніше не брались до уваги або були спростовані, що відповідає допарадигмальному етапу розвитку.

В кінцевому підсумку існуючий конфлікт парадигм з різними системами цінностей, способами розв'язання практичних завдань та параметрами світогляду призводить до появи нової парадигми, “...у якій логічно і послідовно розгортається предмет дослідження, тобто роз-

кривається його зміст шляхом внутрішнього сутнісного саморуху»¹ об'єкта пізнання.

Загалом нова світоглядна парадигма не заперечує стару, а розширює, доповнює усталені методологічні конструкції наукового пошуку. Можемо стверджувати, що впродовж становлення соціуму мали місце неодноразові зміни світоглядних уявлень, що зумовлювались не лише історичними проміжками часу, але і зміною структури та параметрів об'єктів дослідження загальнонаукових парадигм (див. табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Характеристика етапів та структури трансформацій загальнонаукових парадигм

Структурні блоки		Характеристика трансформації					
		Філософські основи науки	Онтологічна підсистема	Епістеміо-логічна підсистема	Період	Характеристика науки	Характеристика об'єктів дослідження
		Наукова картина світу	Уявлення про фундаментальні об'єкти	Типологія об'єктів			
Ідеали і норми дослідження	Докази і обґрунтування знання	Пояснення і опис	Побудова і організація знання	Загальні особливості взаємодії об'єктів	з XVII ст.	Класична механістична наука	Прості системи
					кінець XVIII ст. – перша половина XIX ст.	Класична дисциплінарно-організована наука	Складні системи
					кінець XIX ст. – середина XX ст.	Неокласична наука, кібернетика, загальна теорія систем	Складні саморегульовані системи
					остання третина XX ст.	Посткласична наука, синергетика	Складні саморозвиваючі системи

Джерело: узагальнено та побудовано автором на основі концепції С. Степіна².

¹ Цит. за: Чухно А. А. Твори: у 3 т. Т. 3. Становлення еволюційної парадигми економічної науки. – НАН України, Київ. нац. ун-т ім. Т. Г. Шевченка, Наук.-досл. фін. ін-т при М-ві фін. України. – К., 2007. – С. 57.

² Степин С. Научное познание и ценности технической цивилизации / С. Степин // Вопросы философии. – 1989. – № 10. – С. 3–18.

Слід зауважити, що розвиток економічної науки впродовж тривалого часу був невід'ємним елементом цілісної наукової парадигми природничих та суспільних наук. Саме цим можна пояснити специфіку сприйняття світу в античні та середньовічні часи, що обґрунтовувала існування неосяжно складного цілісного організму на основі нероздільності, єдності перебігу процесів земних та космічних, неподільність на об'єктивне і суб'єктивне, матеріальне та духовне. Подальший розвиток економічної науки включно до ХХ ст. відбувався в контексті природничого світосприйняття, представляючи собою *“безперервні спроби пояснити суспільні процеси з позицій механіки, фізики, біології та особливо математики, що виникла на основі природничих та технічних наук”*¹.

Природнича методологія, перенесена на родюче поле економічної науки, знайшла своє втілення в роботах засновника англійської класичної політичної економії, доктора фізики і професора анатомії У. Петті, апологета французької школи фізіократів, медика за фахом Ф. Кене, правознавця Б. Франкліна, відданого прихильника фізики Д. Рікардо та інших. Механістична картина світу була втілена і у класичній економічній теорії А. Сміта, де стихійно діючі сили на зразок *“невидимої руки”* *“...подібно до сил гравітації у механіці визначають економічну поведінку суб'єктів господарювання і зумовлюють її абсолютну передбачуваність”*².

Саме тому основним теоретичним постулатом загальнонаукової парадигми на першому етапі розвитку виступала ідея атомізму, згідно з якою вважалось, що усі тіла складаються з неподільних першоелементів, які перебувають у неперервному русі. Беззаперечною була теза про незмінність світу у часі, теоретичним фундаментом існування якого є закони механіки та динаміки. Основним об'єктом дослідження виступали закриті системи, яким приписувались ознаки детермінізму, тобто можливості передбачити майбутнє системи на основі аналізу початкових даних. Оскільки розвиток визнавався лінійним і означеним, тому основним методом пізнання був аналіз як оцінка властивості цілого на основі суми властивостей частин.

Епоха Відродження відкрила абсолютно іншу картину світу шляхом руйнування моделі цілісного *“космосу”* та включення людини в *“загальний природний ряд”*³. Дослідження світу і соціуму здійснювалось завдя-

¹ Цит за: Анчишкин А. И. Наука – техника – экономика / А. И. Анчишкин. – М. : Экономика, 1989. – С. 313.

² Цит за: Ігнатович Н. І. Еволюція методології економічних досліджень і сучасна соціокультурна парадигма [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://tppe.econom.univ.kiev.ua/data/2009_19/zb19_39.pdf.

³ Ільїн В. В. Апологія ірраціонального: філософія для тебе / В. В. Ільїн. – К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2005. – С. 67.

ки поділу на окремі частини, “...розділені в процесі пізнання на об’єкт і суб’єкт, матерію та дух, раціональне та ірраціональне, мораль та етику”¹. Зростання аксіологічного статусу моральних імперативів функціонування соціуму призвело до заперечення провіденціально-релігійного світосприйняття часів античності та середньовіччя.

Усвідомлення природи розвитку зумовило виникнення діалектики, що констатувала ідеї дискретності, дуалізму, подільності цілого, сприяючи формуванню низки міждисциплінарних напрямів дослідження, в яких визнавалася випадковість і невизначеність сутності речей, суб’єктивність аналізу.

На думку Л. Берталанфі, третій період розвитку загальнонаукових парадигм характеризує “нову філософію природи”, яка полягає в органічному погляді на світ як на велику організацію і відрізняється від механістичного сприйняття світу як “царства сліпих законів природи”². Саме з кінця XVIII ст., на думку теоретика, сформувалась нова парадигма, що на відміну від попередніх ґрунтувалась на системному уявленні про світ, заперечуючи можливість отримання реальної оцінки функціонування системи шляхом сумування властивостей і дії її елементів. Обґрунтована теза про те, що система взаємодіє із середовищем і проявляє свої властивості як певна цілісність, сприяло розвитку математичного опису властивостей рівноваги, стійкості, саморегулювання та зумовило появу теоретичних підходів загальної теорії систем, кібернетики, теорії управління, теорії множин, теорії ігор і категорійних нововведень на кшталт інформатизації, оптимізації, максимізації, гри та ін.

Усвідомлення існування складних динамічних систем, що зазнають різкої зміни стану в періоди нестабільності, ознаменувало перехід до четвертого, синергетичного етапу розвитку загальнонаукових парадигм як основи наукового вчення про самоорганізацію, пізнання закономірностей еволюції складних динамічних систем. Засновник синергетики Г. Хакен визначав її не лише як науку про самоорганізацію, але як “...теорію стільної дії багатьох підсистем, в результаті якої на макроскопічному рівні виникає (нова) структура і відповідне функціонування”³.

Формування нової міждисциплінарної парадигми самоорганізації здійснювалось на основі запозичення методологічного інструментарію міждисциплінарних напрямів науки щодо дослідження як природничих, так і соціальних процесів. Загалом синергетика абсорбувала в себе і тео-

¹ Цит за: Ігнатювич Н. І. Еволюція методології економічних досліджень і сучасна соціокультурна парадигма [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://tpe.econom.univ.kiev.ua/data/2009_19/zb19_39.pdf.

² Берталанфі Л. История и статус общей теории систем / Л. Берталанфи // Системные исследования. – М., 1979. – С. 20–38.

³ Цит за: Хакен Г. Синергетика / Г. Хакен. – М., 1980. С. 7.

рію систем, і теорію еволюції, ставлячи акцент на вивченні нерівноважних станів, порогових точках розвитку і фазових (кількісних) переходах.

Основні засади синергетики, що роблять її загальнонауковою парадигмою, зводяться до того, що вона:

- 1) виступає сукупністю теоретичних постулатів про взаємодію як універсальний механізм функціонування і розвитку складних відкритих систем природи і суспільства;
- 2) охоплює методологічний інструментарій дослідження процесів становлення та незворотних трансформацій простору і часу;
- 3) має справу з природними та суспільними парадоксами, сприймаючи їх як норму реальності і властивість синергетичної логіки;
- 4) обґрунтовує світоглядну картину, в якій періодично поєднуються у взаємодії та знаходяться у стані конфлікту об'єкт і суб'єкт, ендогенні і екзогенні фактори розвитку, вибір і визначеність, свобода і необхідність, закономірність і випадковість;
- 5) запроваджує цілий каскад нових понять, серед яких: незворотність часу, інформаційна природа формування і функціонування структурних рівнів системи і системи загалом, відкритість складних систем, квазірівновага, взаємодія хаосу і порядку в межах періодичних чи кількісних змін (фазових переходів, біфуркацій), фрактальна ідентичність системи загалом, її структурних рівнів і компонент¹.

Оскільки вихідним пунктом нелінійного світосприйняття є не взаємодія типу “об'єкт”-“суб'єкт”, а взаємодія “суб'єкт”-“суб'єкт”, тому синергетика як загальнонаукова парадигма окреслює спектр наукового пошуку для часткових та локальних наукових парадигм на основі дослідження не абстрактних, а конкретних історичних суб'єктів. У цьому контексті часткові наукові парадигми, зокрема економічна, доповнюються новим методологічним базисом, який дозволяє розглядати будь-якого економічного суб'єкта у відповідній просторово-часовій матриці взаємодій. Це, в свою чергу, зумовлює не лише значне розширення наукової картини світу, але і збагачення арсеналу методологічних принципів природничих наук, які не в повній мірі адекватні специфічній природі складноорганізованих об'єктів наукового пізнання.

Потреба теоретичного переосмислення філософії функціонування елементів соціально-економічних систем в умовах цивілізаційних трансформацій у контексті нових світоглядних орієнтирів загальнонаукової

¹ Евстигнеева Л. П. Методологические основы экономической синергетики : науч. доклад / Л. П. Евстигнеева, Р. Н. Евстигнеев. – М. : ИЭ РАН, 2007. – С. 9.

парадигми актуалізує пошук нетрадиційних рішень у міждисциплінарних площинах, “...там, де економіка межує з іншими суспільними та природничими науками”¹. Тому окреслення сучасної наукової парадигми економічної науки загалом і оподаткування зокрема повинно охоплювати не лише процеси пізнання та оцінки унікальних особливостей становлення і розвитку економічних феноменів, але і враховувати широкий спектр методологічних імператив мультиплікативних галузей наукового пошуку.

Слід відмітити, що спроба побудови економічної парадигми є доволі складним завданням, оскільки парадигмальні зрушення ХХ ст. – початку ХХІ ст., зумовили існування “багатопарадигмальності економічної науки, різноманітності теоретико-методологічних засад економічних теорій, множинності, опозиційності, навіть альтернативності сучасних шкіл та напрямів економічної думки”².

Розгляд сучасного методологічного базису економічної науки як єдиного цілого з метою побудови відповідної парадигми доводить, що вона належить до типу складних систем, які, розвиваючись, поряд з установленними теоретичними конструктами породжують все нові міждисциплінарні підсистеми і напрями. В цьому контексті структура економічної парадигми як складової загальнонаукової парадигми ХХІ ст. охоплює подення мейнстріму та різновидів економічної гетеродоксії.

Цей традиційний для розвитку економічної науки плюралізм напрямів наукового пізнання характеризується особливими тенденціями розвитку. Зокрема, якщо до середини ХХ століття особливо чітко простежувалась експансія неокласичної парадигми з властивими їй рисами монізму, то впродовж останніх десятиліть можемо спостерігати посилення як поліструктурності ортодоксальних течій, так і розшарування спектра гетеродоксальних економічних парадигм (див. рис. 1.7).

В другій половині ХХ століття домінуюча роль мейнстріму, а відповідно, і його моноструктурність були порушені через залучення елементів кейсіансько-неокласичного синтезу та подальше приєднання раніше конкуруючих парадигм.

Це, в свою чергу, зумовило не лише розширення меж генерального тренду розвитку економічної думки, але і варіативність трактування структури, переваг та недоліків його застосування різними дослідниками.

¹ Базилевич В. Д. Філософія економіки. Історія : моногр. / В. Д. Базилевич, В. В. Ильин. – К. : Знання ; М. : Рыбари, 2011. – 927 с.

² Леоненко П. М. Ортодоксальна та неортодоксальна політична економія (економічна теорія): основні внутрі- та міждисциплінарні парадигмальні зрушення останніх 25 років / П. М. Леоненко // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Парадигмальні зрушення в економічній теорії ХХІ ст.” – К. : Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка, 2012.

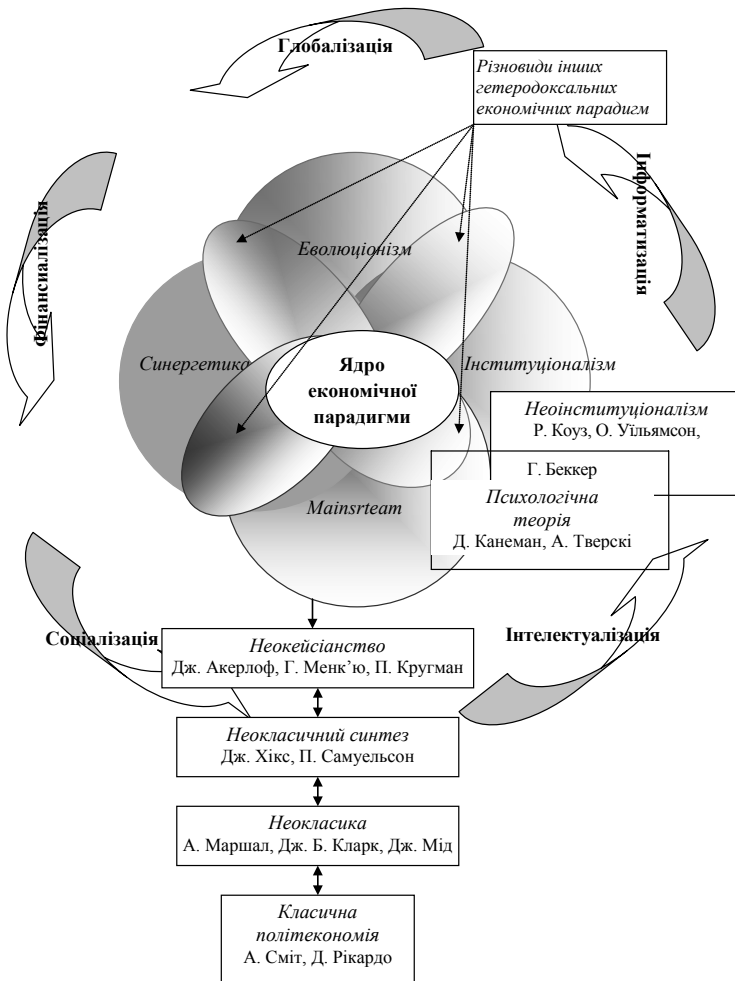


Рис. 1.7. Структура економічної парадигми та мегатренди економічного розвитку як фактори парадигмальних зрушень

Джерело: узагальнено та побудовано автором (перелік та специфіку впливу мегатрендів подано згідно з розробками В. Д. Базиливіча)¹.

¹ Базиливіч В. Д. Концептуалізація мегатрендів економічного розвитку в контексті глобальних викликів сучасності / В. Д. Базиливіч // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції "Парадигмальні зрушення в економічній теорії XXI ст." – К. : Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка, 2012. – С. 11.

Серед причин “провалу” неокласичної парадигми називались: надмірна формалізація індивідуалістичної методології й аксіоматики “економічної людини”, гіперболізований економічний імперіалізм, відірваність теоретичних конструктів від практичних реалій.

Ще однією передумовою кризи неокласичної парадигми стало нівелювання чи заперечення особливої ролі суб’єктивних чинників економічного розвитку на основі констатації звуженого, техніко-ресурсного ракурсу пізнання. Так, економіка виступала не чим іншим як сферою прояву незалежних від людини, подібних до природних, стихійних сил, де людині відводилась роль носія функції споживання та надавався статус виробничого ресурсу.

Саме такий техніко-ресурсноорієнтований аспект дослідження зумовлював цілком обґрунтовані, на думку неокласиків, закономірності функціонування соціуму, в яких національні, політичні, культурні, правові, ментальні особливості економічної поведінки людини обумовлювались функцією максимізації доходів та корисності і мінімізації втрат.

Доводилось, що економічна наука подібно до низки природничих наук також підпорядковується об’єктивним законам, що діють незалежно від волі, свідомості чи культурних засад, будучи позбавленою моральної обумовленості та ціннісної орієнтації носія. Однак практика спростувала можливість застосування окреслених теоретичних дороговказів, вказуючи на не виправданість очікувань як на рівні бізнес-структур, урядових організацій чи при складанні макропрогнозів.

Особливу важливість врахування морально-етичних, правових, релігійних та ментально-культурних аспектів економічного розвитку підкреслювали представники німецької школи економічної теорії Р. Штаммлер, Г. Шмоллер, М. Вебер, В. Зомбарт, аргументуючи це так: “...ми не можемо у жодній науці про культуру, і менш за все в науці про суспільство, задовольнятися застосуванням запозичених у природничих наук методів дослідження”¹.

Цю прогалину в повній мірі було заповнено інституціоналізмом, на прямом, суттєві відмінності якого, на думку М. Блауга, полягали у зниженні високого рівня абстракції, властивого неокласикам, можливості інтеграції постулатів економічної теорії з іншими суспільними науками та актуалізації міждисциплінарного синтезу економічних досліджень з аргументацією доцільності підвищення рівня емпіризму та аналітичної аргументації.

Категорія “інститут” є однією з центральних в роботах Р. Арона, А. Берлі, Д. Бернхейма, Е. Богарта, Т. Верлена, Ж. Еллуля, Дж. Кларка,

¹ Цит за: Зомбарт В. Социология / В. Зомбарт. – М. : Едиториал УРСС, 2003. – С. 10.

Г. Кольма, Дж. Коммонса, А. Лоува, Г. Мінза, У. Мітчелла, Д. Норта, У. Росту, Дж. Роулза, Ж. Фурастьє та ін.¹

Більш сучасне тлумачення представлене у працях таких визначних теоретиків, як Д. Белл, Дж. К. Гелбрейт, Г. Мюрдаль, Я. Тінберген, О. Тоффлер, Р. Хейлбронер та ін. Згідно з їхніми поглядами, інститутами вважається публічна система правил, які визначають норми і положення з відповідними правами і обов'язками, владними проявами і обмеженнями, що мають дозвільний або обмежувачий характер, при визначених формах покарання чи захисту. Механізм трансформації суспільства при цьому трактується, виходячи з того, що розвиток економічної, фінансової чи податкової системи, а також відносини між учасниками суспільних та фіскальних взаємодій складаються не лише під впливом безпосередньо економічних, але і соціальних, політичних, психологічних і морально-етичних факторів.

Поява міждисциплінарних, мультиплікативних напрямів досліджень як різновидів гетеродоксальних економічних парадигм інституціоналізму дозволяють вивчати складноорганізовані об'єкти, ефекти системності яких виявляються за умови симбіозу фундаментальних і прикладних завдань, що є нездійсненим при вузькодисциплінарному підході. Напевне, саме тому, в Маніфесті “До створення інституціональної політичної економії” (Towards an Institutionalist Political Economy) остання висувається на роль інтегратора різноманітних шкіл нестандартної економічної думки, яка намагається знайти відповіді на сучасні виклики².

Оскільки інституціональна онтологія спрямована на опис історично обумовлених стереотипів і норм поведінки, організаційних структур економічної діяльності, тому їх вивчення, що зумовлюються дослідженням закономірностей еволюційного розвитку, представляє собою більш складний тип об'єкта. Необхідність аналізу стану історичної динаміки, в ході якої здійснюється перехід від однієї відносно стійкої системи до іншої, нової, багаторівневої організації елементів і саморегуляції, на основі зміни зв'язків і композиції елементів зумовлює доцільність застосування іншої, близької за своїми підходами інституціонально-еволюційної теорії³. Використовуючи еволюційний підхід, заснований на ідеях нелінійності та самоорганізації складних економічних систем, вона застосовує

¹ Сидорович О. Ю. Институційні матриці фіскальних взаємодій в демократичному суспільстві / О. Ю. Сидорович // Фінансова система України : зб. наук. праць. – Острого: Вид-во Нац. ун-ту “Острозька Академія”, 2009. – Вип. 11. – С. 142–151.

² Буайє Р. К созданию институциональной политической экономики / Р. Буайє, Э. Бруссо, А. Кайе // Экономическая социология. – 2008. – Т. 9, № 3. – Май. – С. 17–24.

³ Чухно А. Институціонально-інформаційна економіка : підруч. / А. А. Чухно, П. М. Леоненко, П. І. Юхименко ; [за ред. акад. НАН України А. А. Чухна]. – К. : Знання, 2010. – С. 49.

методологію еволюційної біології, зокрема принципи змінюваності та природного відбору Ч. Дарвіна.

Еволюційна парадигма базується на уявленні про діяльність агентів на основі аналізу закономірностей їх поведінки в контексті еволюційного характеру і здійснює дослідження механізмів їх функціонування з врахуванням закономірностей еволюції суспільства загалом. Об'єктом вивчення в цьому випадку є сукупність агентів, що володіють спільними соціально-економічними ознаками генотипу, а предметом – поведінка агента з позиції успадкованих або набутих факторів. У межах еволюційного підходу оподаткування розглядається як продукт історичного процесу природного вибору, що, будучи подібним до гену живого організму, характеризується великою кількістю спадкової інформації, яка передається “з покоління в покоління”.

Підвищений інтерес наукової спільноти до синтезу вищеназваних теоретичних підходів зумовлюється можливістю на якісно новому рівні здійснення дослідження перебігу процесів оподаткування та окреслення поведінки їх учасників. Адже завдяки такій інтеграції підходів головним об'єктом вивчення є соціально-економічні системи, а предметом – розвиток, зумовлений закономірностями взаємодії внутрішніх систем та зовнішніх факторів впливу на виникнення, поширення та еволюцію інститутів оподаткування.

Неспроможність усталених наукових доктрин пояснити й обґрунтувати подальший перебіг подій у соціальних та економічних системах, через усвідомлення їх як квазівпорядкованих зумовило актуалізацію синергетичної парадигми як науки про самоорганізацію в системах різної природи. Відповідно до синергетичного підходу, суспільство загалом, державу та економіку зокрема необхідно розглядати як певну відкриту систему, здатну до самоорганізації та саморозвитку шляхом перебудови існуючих і утворення нових зв'язків між елементами системи¹.

Оскільки економіка відноситься до такого класу систем, для яких характерними є нелінійність і ймовірнісний характер розвитку, варіативність показників у динаміці реального часу, неможливість оцінити поведінку параметрів економічних категорій на довготривалу перспективу, тому будь-яка її складова, в тому числі й податкова, представляє собою систему з певним рівнем ентропії. Це зумовлює необхідність зовнішнього управлінського впливу, тобто державного втручання для стабілізації рівня ентропії, в діапазоні від незначних коливань до критичного рівня саморуїнування.

¹ Исламутдинов В. Ф. Функции налогов с точки зрения синергетики / В. Ф. Исламутдинов // Проблемы налогового планирования и администрирования : интернет-конф. [Электронный ресурс] / Тюмен. госуд. ун-ет. – Режим доступа : <http://tempus.jurati.ru/>.

Адекватне державне втручання знижує ймовірність і амплітуду стрибків ентропії в економічній, фінансовій чи податковій сфері.

Теорія синергетики в оподаткуванні може бути окреслена таким чином: з урахуванням регулюючої функції податків урядом на основі аналізу економічних, соціальних, політичних та інших параметрів задається відповідний вплив у вигляді як незначних змін (наприклад, ставки оподаткування, запровадження чи відміни податкових пільг, посилення податкових санкцій та ін.) до масштабного реформування у податковій сфері (проведення податкових реформ, прийняття нових законів з питань оподаткування, зміна концепту національної податкової доктрини). Бажаний результат може бути досягнутий за рахунок однієї чи кількох серій малопомітних, незначних збурень траєкторії, кожне з яких лише частково її змінює. Проте правильний вибір впливу збурень дозволяє досягнути поставлених завдань, не змінюючи рух траєкторії з цільового, заданого напрямку та через певний час призвести до достатньо значної корекції заданого вектора руху (див. рис. 1.8).

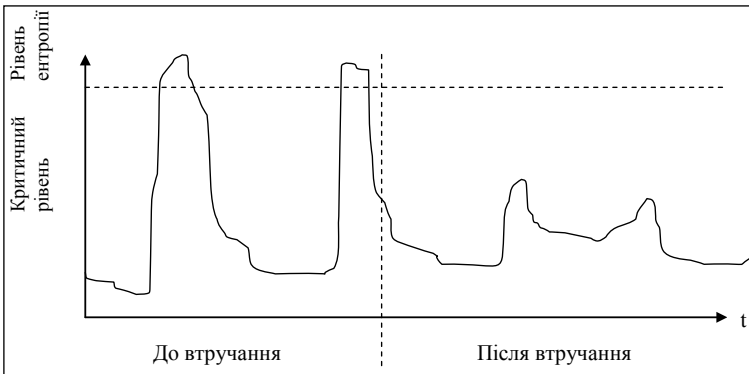


Рис. 1.8. Вплив втручання держави на рівень ентропії в економіці¹

Недоліком при цьому є те, що державі багато в чому доводиться діяти на здогад, використовуючи ймовірно правильні фактори впливу. Слід відмітити, що природа впливу податків на економічні системи має подвійний вплив: з одного боку, вони підвищують загальний рівень ентропії, оскільки порушують процес нормального функціонування ринкових механізмів і збільшують особисту ентропію економічних суб'єктів – платників податку; з іншого боку, податки є потужним інструментом недопущення “перегріву” економіки.

¹ Исламутдинов В. Ф. Функции налогов с точки зрения синергетики / В. Ф. Исламутдинов // Проблемы налогового планирования и администрирования : интернет-конф. [Электронный ресурс] / Тюмен. госуд. ун-ет. – Режим доступа : <http://tempus.jurati.ru/>.

Виходячи з цього, значення податків особливо зростає в періоди криз, коли економіка знаходиться в точках біфуркації, в стадії неупорядкованості та хаосу. На думку західних теоретиків, більшість інших економічних регуляторів у такі періоди виявляється малоефективними, оскільки вони є вмонтованими і при системному колапсі економіки їх вплив нівелюється. Податки ж, будучи зовнішнім щодо системи регулятором, дозволяють продовжувати здійснювати вплив. Слід відмітити, що кожна країна самостійно, на власний розсуд використовує податкові інструменти і заходи з метою досягнення бажаних пріоритетів, у тому числі щодо попередження чи протидії системним економічним кризам. Спектр та завдання використання податкового інструментарію, що є індивідуальним для кожної конкретної країни, виступає втіленням локальної парадигми оподаткування як модифікації загальнонаукової чи часткової парадигми в окремій науці у визначених координатах простору і часу. Остання як узагальнений вираз основних принципів, норм та заходів податкового впливу, що визначені базовими в межах прийнятої державної політики, на основі незмінності обраного вектора соціально-економічного розвитку втілюється в національній доктрині та її різновидах.

Національна доктрина відображає системну модель соціально-економічного розвитку, що орієнтована на досягнення вищих суспільних цінностей, які, будучи множинними і взаємообумовленими, визначаються не лише ціннісними установками, але й існуючими перешкодами, ризиками та загрозами розвитку суспільства. Доктринальні пріоритети визначають зміст державного управління, формують і запускають механізм його виконання у різних сферах життя країни.

Податкова доктрина як основоположний теоретичний та політичний принцип реалізації процесів оподаткування виконує такі функції:

- 1) забезпечує визначення філософського (світоглядного) сприйняття податку як усвідомленої суспільної необхідності;
- 2) формує соціально-економічні орієнтири розвитку суспільства, які досягаються державою за допомогою інструментів і заходів податкової політики;
- 3) втілює методологічні основи і принципи податкових взаємовідносин, виходячи з положень економічних парадигм про закономірності функціонування держави, забезпечення виконання основних її функцій.

В загальному податкова доктрина є не чим іншим як концепцією реалізації податкової політики, що відображає систему цінностей і пріоритетів, державно-управлінських заходів і дій, легалізованих відповідними законодавчими актами та програмними документами, які визначають архітектуру

побудови чи реформування податкової системи держави з метою досягнення тактичних і стратегічних цілей суспільного розвитку (див. рис. 1.9).



Рис. 1.9. Цілі та пріоритети реалізації податкової доктрини держави

Джерело: узагальнено та побудовано автором.

В масштабах національної економіки такими цілями є:

1) задоволення соціально-значущих потреб суспільства в сфері національної безпеки, освіти, науки, охорони здоров'я, культури, правопорядку та ін. Попри бажання суспільних верств в якомога більшому забезпеченні фінансування, його рівень визначає держава, виходячи з політичних пріоритетів і бюджетних можливостей;

2) забезпечення стабільності функціонування національної економіки, зокрема підтримка нерентабельних, але економічно чи соціально важливих галузей. Постановка соціально-економічних орієнтирів розвитку визначає кінцеву соціальну зворотність податку¹.

Слід відмітити, що фіскальні цілі є переважаючими над іншими, тому, незважаючи на те, що соціальні, економічні, екологічні та інші орієнтири є важливими для реалізації, все ж вони є вторинними, оскільки їх досягнення є можливим після забезпечення їх фінансування.

Податкова доктрина, як правило, є незмінною і може корегуватися лише у випадку кардинальних змін політичного чи соціально-економічного характеру суспільних трансформацій. Саме на це звертав свою увагу російський економіст М. Бржеський, стверджуючи: *“...всяка податна система так тісно пов'язана з найпотемнішими рисами державного організму, вона так сильно зачіпає матеріальні інтереси держави, суспільства та окремих особистостей, вона до такого ступеня відображає на собі особливості політичного устрою держави і соціального згурпування суспільних класів, що тільки відповідні зміни у найважливіших сферах державно-громадського життя обумовлюють можливість докорінної зміни принципів податкової системи”*².

В сучасному суспільстві існують декілька різновидів податкових доктрин, проте виділяють дві крайні форми їх реалізації: ліберально обмежену та соціально навантажену³. Перша форма, характерна для країн, з ліберально-ринковою моделлю господарювання, в межах якої жорстко обмежується частка податкових вилучень при відповідному обмеженні соціальних пільг; друга характеризує соціально орієнтовану модель розвитку економіки і передбачає достаньо високий рівень оподаткування як для підприємств та корпорацій, так і для громадян (*додаток А*).

Аналіз податкової політики розвинених країн Заходу засвідчує, що майже всі вони у ХХ ст. використовували одну із двох моделей податко-

¹ Сильвестрова Т. Я. Социальная составляющая налоговой политики // Вестник Чебоксарского кооперативного института. Серия: Экономика и управление. – 2008. – № 2. – С. 37.

² Цит за: Бржеский Н. К. Податная реформа. Французские теории XVIII столетия / Н. К. Бржеский. – СПб., 1888. – С. 60–61.

³ Аронов А. В. Налоги и налогообложение : уч. пособ. / А. В. Аронов, В. А. Кашин. – М. : Магистр, 2009. – 576 с.

вих доктрин. Проте суспільні трансформації зумовлені як світовою фінансовою кризою, так і процесами глобалізації, що мають місце у XXI ст., характеризують поступову зміну ознак базових податкових доктрин як еволюційних метаморфоз локальних парадигм. Впродовж останніх десятиліть кожна з моделей плавно еволюціонувала, змінивши як обсяги та структуру оподаткування, так і соціальні пріоритети розвитку держави.

Беззаперечно, вироблення оптимальної податкової доктрини є надзвичайно важливим завданням, особливо для країн, що знаходяться в умовах трансформаційних перетворень. Таким країнам одночасно доводиться вирішувати суперечливі завдання, які, з одного боку, зводяться до пошуку інвестицій та створення сприятливих умов для підприємницької діяльності (що зумовлює низький рівень оподаткування), а з іншого - забезпечення соціального захисту хоча б на мінімально прийнятному для більшості громадян суспільства рівні (що вимагає високих розмірів соціальних внесків).

Така складна діалектика суспільного розвитку, що, на жаль, властива на сьогоднішній день вітчизняним фіскальним технологіям на фоні відсутності розуміння соціально-економічної ролі оподаткування, його тактичних та стратегічних пріоритетів розвитку, констатує не лише незавершеність формування податкової доктрини, але і обумовлює часті та неефективні корегування податкового законодавства. Факторами, що зумовлюють аморфність української концепції оподаткування, є:

1) відсутність цілеспрямованості реалізації заходів податкового впливу, встановлення різноманітних, часто суперечливих чи несумісних вимог;

2) нечіткість пріоритетів економічної доктрини країни як першооснови реалізації податкової політики, неузгодженість окремих її елементів (структурної, інноваційної, інвестиційної, бюджетної тощо);

3) формування податкової політики держави в результаті компромісу між владою і різними лобіськими групами, що унеможлиблює ефективність чи справедливість реалізації процесів оподаткування;

4) використання регресивних технологій оподаткування доходів, попри задекларовані принципи прогресивності, пропорційності та соціальної орієнтації, нерівномірність розподілу податкового тягара.

Резюмуючи, мусимо констатувати, що з початку 90-х років минулого століття Україна перебуває в стані затяжної, перманентної кризи. Слід визнати, що криза з таким тривалим періодом існування є не лише кризою, зумовленою етапом суспільних трансформацій. Україна впродовж майже чверті століття знаходиться на стадії побудови чи, точніше сказати, окреслення каркасу суспільної організації з постійним пошуком векторів та орієнтирів цивілізаційного розвитку.

В цьому контексті життєво важливими для нації є питання вибору дороговказів, викристалізованих світовою економічною наукою у вигляді світоглядних парадигм, використання яких спрятиме не лише виходу держави із системної кризи, але і виведення її на новий рівень еволюції, відповідно до встановлених пріоритетів та ідеалів суспільного розвитку.

1.3. Феноменологія оподаткування в історії економічної думки

Економісту необхідно починати з виведення закону основного простого феномену.

О. Бем-Баверк

Входження людства в ХХІ ст. ознаменувало собою не лише нову віху цивілізаційного розвитку, але і новий етап становлення економічної науки. Попередній етап, що характеризувався здійсненням наукового пізнання шляхом набуття емпіричного та описового досвіду відповідно до усталених в економічній літературі теоретичних традицій, через брак концептуальних підходів і методології, адекватних цивілізаційним викликам, вичерпав себе. Тому сьогодні ми є свідками формування нового етапу розвитку, так би мовити світоглядного ренесансу, повернення до теоретичного, філософського осмислення фундаментальних начал економічної науки¹.

В ході пізнання економічних явищ і процесів економічна теорія як першооснова економічної науки здійснює дві функції:

1) за визначенням А. Маршала, “*набуває знань для самої себе*”, тобто “*не лише відбиває економічну реальність, а конститує її, формує її основи*”²;

2) осягає сутність економічних явищ і процесів загалом, здійснює побудову поняттєвого апарату і типологізацію економічних систем, відкриття економічних законів, аналіз природи функціонування суспільних феноменів у їх динаміці і розвитку.

Серед всіх об’єктів живої природи, згідно з класифікацією К. Боулдинга, людина є єдиною системою, яка володіє рефлексією*, тобто здатністю вступати у відносини з навколишнім середовищем, відділяючи себе від нього і здійснюючи процес самопізнання.

¹ Тарасевич В. К философии экономической теории: прорыв в неизведанное известного / В. Тарасевич // Вопросы экономики. – 2006. – № 4. – С. 144–155.

² Цит. за: Гальчинський А. С. Економічна методологія. Логіка оновлення : курс лекцій / Анатолій Гальчинський. – К. : АДЕФ-Україна, 2010. – С. 23.

* Рефлексія (лат. reflexio – звернення назад) – філософський метод, при якому об’єктом пізнання може бути сам спосіб пізнання (гносеологія) або знання, думка, вчинок (епістемологія).

Реалізація наукового пошуку шляхом теоретичної рефлексії є предметом досліджень феноменології (давньогр. *“fenomenon”* – явище і *“logos”* – вчення) – напряму філософії, заснованого Е. Гусселем. Основною тут є ідея, згідно з якою індивіди сприймають оточуючий світ крізь призму суб’єктивних значень, набутих у процесі соціалізації, тому еволюція суспільства є втіленням людського творіння.

Феноменологічна концепція спрямована не стільки на вивчення спеціалізованих форм знання, на кшталт науки, скільки на “повсякденне життя”, реальність “життєвого світу”, що є провідником всіх теоретичних систем. Ще в роботах К. Маркса була висловлена думка про те, що соціальне буття визначає людську свідомість, і введено поняття “субструктура/суперструктура” (*Unterbau /Uberbau*). Проте науковий доробок теоретика зазнав тотального заперечення чи спотворення інтерпретації понять з прирівненням його “субструктури” до економічної структури суспільства, де “суперструктури” відводилась роль безпосереднього відображення попередньої.

К. Маркс вказував на те, що людське мислення є похідним від суспільної діяльності і від соціальних взаємозв’язків, що виникають у результаті цієї діяльності. В цьому контексті “субструктура” і “суперструктура” виступають як людська діяльність і світ, створений цією діяльністю.

Впродовж розвитку науки ця фундаментальна схема в тій чи іншій мірі використовувалась у теоретичних дослідженнях з формуванням різних поглядів на природу взаємозв’язків двох її компонент. Деяко пізніше марксистське уявлення про базис було розширено до трактування “соціальної реальності”, тобто під буттям усвідомлювалась не лише множина відносин у суспільстві, що виникає довкола трудової діяльності, а вся сукупність відносин.

Послідовники феноменологічного аналізу, американські теоретики П. Бергер і Т. Лукман¹ передумовою створення суспільства вважали діяльність індивідів, які володіють знаннями у вигляді суб’єктивних значень чи колективних уявлень. Згідно з цим, соціальна реальність конструюється конкретними суб’єктивними знаннями людей у процесі їх діяльності і є “інтерсуб’єктивним світом”, який функціонує певним чином. Спільне соціальне знання, сформоване в процесі пізнання і узагальнення в результаті досвіду множини відносин між людьми, є тим системоутворюючим фактором, який підтримує, корегує і змінює практику взаємовідносин.

Створений у процесі соціалізації інтерсуб’єктивний світ починає існувати, проте потребує підтримки, функцію якої виконує легітимізація, тобто спосіб оправдання соціальної реальності. На думку П. Бергера, суб’єктивна

¹ Бергер П. Социальное конструирование реальности. Трактат по социологии знания / П. Бергер, Т. Лукман. – М. : “Медиум”, 1995. – 323 с.

реальність залежить від суб'єктивного соціального базису, важливим засобом підтримки якого є спілкування і використання однієї мови групою індивідів як на рівні суспільних взаємодій, так і на рівні пізнавального аналізу.

Незважаючи на те, що кожен індивід причетний до формування “загального знання”, в суспільстві у визначений період часу є певна група людей, які створюють теоретичне мислення – *Weltanschauungen*, тобто зайняті теоретичною інтерпретацією світу, яка еволюційно може бути окреслена кількома рівнями: міфологічним, філософським, науковим.

Таким чином, феноменологічний аналіз оподаткування в історії економічної теорії, на нашу думку, засвідчує те, що:

- *по-перше*, воно виступає важливим соціально-політичним та суспільним феноменом*, який виникає на ранніх етапах розвитку суспільних форм організації і трансформується в процесі соціальної еволюції;

- *по-друге*, відображає рівень суспільної рефлексії щодо філософії, психології та політики оподаткування від простих, зародкових, перехідних до більш зрілих і досконалих форм, на які в процесі суспільної еволюції здійснювався вплив відповідних об'єктивних і суб'єктивних передумов економічного, ідеологічного та політичного характеру;

- *по-третє*, характеризує сферу прояву свідомості сприйняття окремих представників наукового співтовариства щодо філософського базису, а також сукупності методологічних правил та принципів дослідження оподаткування як моделей пізнання та концептуальних схем, що виступали базовими у визначений період часу.

Теоретичне обґрунтування оподаткування має глибокі історичні корені, засвідчуючи рівень світоглядного бачення й сприйняття процесів і процедур сплати різновидів податкових платежів на різних рівнях суспільної еволюції (див. рис. 1.10).

Зародження наукових уявлень про форми взаємовідносин держави і громадян щодо формування доходів відбувалося в стародавньому світі та було зумовлене появою перших державних утворень і становленням суспільних форм управління економічними відносинами.

Тісний зв'язок індивідуальних і суспільних інтересів, невіддільність казни держави і правителя, що було характерним для країн Стародавнього Сходу, Китаю, Греції та Риму сприяло формуванню відповідного бачення ролі, обов'язків громадян та їх участі в суспільному житті. Досить часто світоглядні ідеї щодо основ державного устрою формувалися на основі уявлень як правителів (“Речення Іпусера”, “Кодекс Хаммура-

* Феномен (гр. φαινόμενον – являється) – незвичайне явище, рідкісний факт, який важко збагнути.

пі”, “Артхашастра”), так і великими філософами-мислителями минулого (Ксенофонт, Платон, Арістотель).

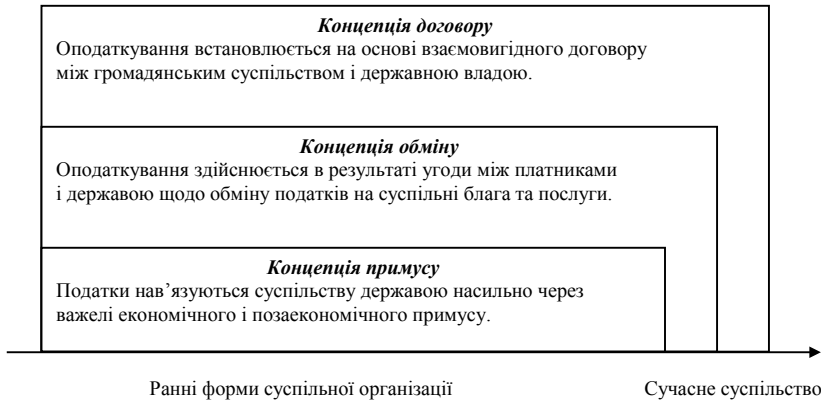


Рис. 1.10. Еволюційне відображення феноменологічного походження оподаткування в історії економічної думки

Джерело: узагальнено та побудовано автором.

До другої половини XVII ст. наукова економічна думка була тісно поєднана з такими суспільними науками, як політика, філософія, право. Окремі наукові праці, де піднімалися питання оподаткування, та погляди, які висловлювалися в них, стали провісниками податкових теорій, яким лише з часом було суджено стати окремими науково-обґрунтованими напрямками, концепціями чи парадигмами.

В загальному під податковими теоріями розуміють ту чи іншу систему наукових знань про природу податків, їх місце і значення в економічному і соціально-політичному житті суспільства. Перші теоретичні уявлення про оподаткування склалися вже в період середньовіччя. В умовах постійних внутрішніх і зовнішніх загроз населення потребувало захисту, який могла забезпечити лише сильна держава, що реалізувала цей обов'язок перед населенням не інакше як шляхом отримання від нього необхідних коштів.

Однією із загальних податкових теорій була *теорія обміну*, прихильники якої обґрунтовували доцільність оподаткування через його еквівалентний характер. Суть теорії зводиться до того, що через податок громадяни купують у держави послуги щодо підтримки правопорядку, захисту від внутрішніх і зовнішніх загроз та інше. Загалом теорія обміну є однією з перших спроб письмового обґрунтування податкових поглядів та вчень. В подальшому всі наступні податкові теорії, що впродовж пев-

ного часу займали першофлангові позиції в фіскальній науці, заперечували її положення або були певною її модифікацією.

Теорія насолоди і жертви (в окремих джерелах *зручності*) як продовження теорії обміну була сформована Ж. Сімондом де Сімонді в роботі “Нові начала політекономії, або Про багатство і його відношення до народонаселення”. Автор вибудовував свої аргументи, виходячи з аналогії про насолоду, яку отримує власник від користування майном, правопорядку, правосуддя, забезпечення прав особи і громадянина, національної безпеки та суспільного порядку. Тому за допомогою податку як пожертви він купує у держави гарантії цілісності і збереження такої насолоди, при цьому оплатний характер податку зберігається.

Проте при певних умовах податок може трансформуватися із плати за насолоду в своєрідну жертву. За умови, коли податок є надвисокою жертвою при низькоєфективних державних послугах, вченим обґрунтовувалась доцільність відмови від послуг держави, оскільки оподаткування було неоправданою платою за неотримані суспільні блага.

Теорія жертви була актуальною до перших десятиліть ХХ ст., вона виступала базовою у поглядах російського теоретика М. Турген'єва. В своїй праці “Опыт теории налогов” (1818) він висловлює думку про податок як про жертву з метою суспільного розвитку: “...Положив за правило, что налоги необходимы, определение оных может быть сделано следующим образом: налоги суть средства къ достиженію цѣли общества или Государства, т.е. той цѣли, которую люди себѣ предполагаютъ при соединеніи своемъ въ общество, или при составленіи Государствъ. На семъ основывается и право Правительства требовать податей отъ народа. Люди, соединившись съ обществомъ и вручивъ Правительству власть верховную, вручили ему вмѣстѣ съ симъ и право требовать налоговъ...”

...Къ сему можна припомнить слова Бентама, сказанія о законахъ: “Правительству, какъ врачу, предстоитъ одно дѣло: избирать меніе зло. Всякой законъ есть зло, ибо всякой законъ есть нарушеніе свободы. Такъ точно и каждый налогъ есть зло, ибо онъ лишаетъ платящаго части его собственности; надлежитъ только съ искусствомъ избирать сіе зло, т. е. надлежитъ избирать легчайшее...”¹

При цьому сама сфера оподаткування, на думку вченого, прямо пов'язана з державною політикою, ефективність якої залежить від ступеня реалізації політичних свобод, ідей парламентаризму і демократії, оскільки, як підкреслюється, в демократичних суспільствах податки сплачуються

¹ Цит. за: Тургенев Н. Опыт теории налоговъ. Сочиненіе / Н. Тургенев. – Санкт Петербург : Тип-фія Н. Греча, 1818. – С. 9–17.

більш оочіше, ніж у тоталітарних. Беззаперечність і необхідність податків автор пов'язував із самою можливістю існування держави.

Податки як “вимушене зло” діяльності держави визнавалися в XVI ст. французьким теоретиком Ж. Боденом, який у своєму творі “Шість книг про республіку” визначав податки небезпечним засобом, що провокує підданих до повстань, який, на думку теоретика, необхідно використовувати лише в виняткових випадках¹.

Теорія податку як суспільної жертви була сформована Б. Г. Мільгаузенем і ґрунтувалась на примусовому характері податкових платежів: “Податками і податями називаються пожертви підданих своїй державі”. Вважалося, що за допомогою податків громадянин купує не що інше, як насолоду від суспільного порядку, правосуддя, забезпечення захисту особи, збереження власності та ін. Насолоду представляють навіть суспільні роботи, завдяки яким можна користуватися хорошими дорогами, здоровою водою, а національний захист (захист від зовнішньої агресії), а також внутрішній захист забезпечують кожному громадянину участь у вигодах, що надаються суспільним порядком.

Теорія податку як страхової премії, будучи однією з модифікацій теорії обміну, була сформульована в “Трактаті про податки і збори” У. Петті, а потім доповнена англійським економістом Д. Р. Мак-Куллохом і французьким діячем А. Т'єром. Податок розглядався як страховий платіж, що сплачувався платниками в казну на випадок настання певного ризику. До числа страхових (випадків) ризиків відносились порушення суспільного порядку, злочини проти життя, майна і суспільного добробуту. При цьому на відміну від страхування, обумовлювалось, що податки сплачуються не для того, щоб при настанні страхового випадку отримати суму відшкодування, а щоб профінансувати затрати уряду щодо забезпечення суспільного порядку і захисту власності – свого роду збори на утримання охорони. На думку розробників цього теоретичного конструкту, платники є не ким іншим як комерсантами, які залежно від величини своїх доходів страхують свою власність від війни, пожеж, крадіжок та ін.

Інша інтерпретація вчення про податок як страхову премію полягає в тому, що платник виступає як член товариства взаємного страхування і зобов'язується сплачувати страхові внески (премію) пропорційно до розміру свого доходу і майна.

Згідно з теорією “*фіскального*” договору проблема оподаткування розглядається крізь призму природи держави. Її творці, англійський фі-

¹ Бобкова М. С. Жан Боден: история жизни в эпоху катастроф / М. С. Бобкова // История через личность. Новая историческая биография. – М., 2005. – С. 265–307.

лософ Т. Гобс, французькі мислителі Вольтер і О. Мірабо, вважали, що податок встановлюється як ціна, яку платник вносить державі за захист, охорону й інші послуги. Разом з тим, цей обмін є вигідним, оскільки найбільший неефективний уряд дешевше і краще охороняє підданих, ніж якби кожен з них охороняв себе сам. На базі цієї теорії розвинулась *атомістична теорія (або теорія “суспільного”, чи “публічного”, договору)**, автори якої, французькі мислителі епохи Відродження С. де Вобан і Ш. Монтеск'є, розглядали податок як результат договору між громадянами і державою, визначаючи його оплатність на основі юридичного характеру оформлення контракту за реальні та абстрактні послуги, що надаються державою. Оподаткування таким чином є, за образним висловом Ш. Л. Монтеск'є, *“платою за право жити в цивілізованому суспільстві”*.

Внаслідок суспільних трансформацій, у міру розвитку буржуазного суспільства необхідність оподаткування як суспільного інституту і його всеохоплюючий вплив вважалися доведеними, тому першочерговими стали проблеми підвищення ефективності оподаткування, що обумовило необхідність обґрунтування теорій податкового управління, де однією з перших була *теорія меркантилізму*.

* Найбільш повно ідеї договірної держави були розглянуті американським теоретиком Дж. Умбеком* на прикладі дослідження “золотої лихоманки” в Каліфорнії 1848 року. Першопочатково Каліфорнія належала Мексиці, проте після її приєднання до США усі мексиканські закони було скасовано, а нові не введено, що зумовило панування впродовж двох десятиліть на всій золотоносній території і формального, і фактичного беззладдя. У 1866 р. в Каліфорнії налічувалося близько двохсот тисяч золотошукачів, які самоорганізувалися в п'ятсот дистриктів, кожен з яких представляв собою певну організацію, що покликана була захищати права власності учасників на золотоносні ділянки.

Золотошукачі добровільно вступали в дистрикти, будучи впевненими, що всередині організації їхні потреби задовольняються краще, ніж поза нею. Кожен дистрикт являв собою своєрідну “міні-державу” зі своїми “збройними силами”, що забезпечували захист від зовнішніх загроз, і “правоохоронними органами”, що давали захист кожному учаснику від зазіхань сусідів, а також перерозподіляв права власності на ділянки, забезпечуючи Парето-оптимальний розподіл ресурсів. У результаті після 1866 року американській державі залишалося лише легалізувати вже сформовані структури і включити до складу державних органів влади.

Таким чином, договірна держава – це держава, що створюється на основі договору, в якому кожен громадянин делегує державі частину функцій зі специфікації і захисту виключних правомочностей, а держава використовує монополію на насильство в рамках делегованих їй правомочностей, де сплата податків є обов'язком.

Договірна держава може існувати за таких передумов:

а) наявність чітких конституційних рамок діяльності держави; б) існування механізмів участі громадян у її діяльності; в) існування *ex ante* інституту ринку як головного альтернативного механізму розподілу прав власності; г) наявність альтернативних механізмів специфікації і захисту прав власності, включаючи “голосування ногами”.

Детальніше: Umbeck J. A. *Might makes rights: a theory of the formation and initial distribution of property rights* / J. A. Umbeck // *Economic Inquiry*. – 1981. – В. 19. – № 1.

Проте, на нашу думку, подальший гносеологічний та філософський аналіз податкових теорій є неможливим без пошуку відповіді на важливе питання, суть якого зводиться до окреслення причин формування та диференціації податкових теорій та напрямів. Предмет нашої уваги полягає у виявленні передумов визнання за окремими теоретичними конструкціями в історії економічної думки статусу теорій (слід відмітити, дещо абстрактних), а іншим науковим напрямом приписування “першості” у “*становленні і розвитку форм економічної теорії*”¹. Спроба пошуку відповіді на це питання, що є важливим з позицій діалектичного розвитку і взаємозв’язку теоретичних конструкцій з питань оподаткування, не дозволило знайти однозначні аргументи, що зумовило доцільність обґрунтування власних пояснень цього парадоксу.

Взявши за основу твердження класика економічної науки А. Маршала, який вважав, що “...*економічна наука, так само як і біологія, має справу з матерією, внутрішня природа та побудова якої, а також її зовнішня форма постійно змінюються...*”², можемо констатувати еволюційний характер та кумулятивний механізм формування теоретичних уявлень.

Намагання дослідження сутнісної природи функціонуючої системи, теоретичного чи емпіричного рівня з визначенням механізмів та етапів становлення і розвитку є найбільш ефективним за умови використання методу генетичного аналізу. На думку А. Гальчинського, цей метод найкращим чином кореспондує з методом сходження від абстрактного до конкретного і включає в себе три етапи:

- *перший* – виявлення на основі використання методу індукції першооснови системи, її елементарної клітини, що являє собою, з одного боку, абстрактну конструкцію, з іншого – конкретну історичну форму;
- *другий* – дослідження історизму системи, обґрунтування основних періодів її саморозвитку, що реалізується за допомогою характеристик функціональних конкретно-історичних форм;
- *третій* – виявлення історично-конкретних характеристик системи та перспектив її розвитку³.

Первинним, найпростішим абстрактно-теоретичним, історичним конструктом, на нашу думку, є ідея (гр. *εἶδος* (ейдос); *ιδέα* – початок, принцип) як форма мислення та форма духовно-пізнавального відображення певних закономірних зв’язків та відносин із зовнішнім світом, спрямо-

¹ Цит за: Чухно А. А. Твори : у 3 т. Т. 3. Становлення еволюційної парадигми економічної науки / А. А. Чухно. – НАН України, Київ. нац. ун-т ім. Т. Г. Шевченка, Наук.-досл. фін. ін-т при М-ві фін. України. – К., 2007. – С. 59.

² Цит за: Маршал А. Принципы политической экономии. – Т. 3 / А. Маршал. – С. 211.

³ Гальчинський А. С. Економічна методологія. Логіка оновлення: курс лекцій / А. С. Гальчинський. – К. : АДЕФ-Україна, 2010. – С. 111–113.

вана на його перетворення. Діалектична сутність ідеї полягає в єдності виражених у теоретичних та практичних різновидах форм рефлексій індивідів і суспільства.

Кожна попередня конкретно-історична форма ідеї відносно наступної є першоосною, взірцем для розвитку. Засвоюючись та переходячи з рівня архетипу (від гр. *arche* – начало, *typos* – відбиток, форма, взірць), за К. Юнгом, до нової абстрактної конструкції, вона еволюціонує з особистісного рівня свідомості на рівень колективного несвідомого, яке є своєю середньою “пам’яттю людського роду”.

Подібно до того, як людська цивілізація є результатом еволюції на Землі, так свідомість, психіка і розум людини втілюють у собі загальні для людства інстинкти і специфічні несвідомі реакції на постійно відтворювані впродовж життя феномени внутрішнього і зовнішнього світу. Система установок і типових реакцій певним чином визначає життя соціуму, оскільки під впливом вроджених програм, універсальних зразків поведінки знаходяться не лише елементарні поведінкові реакції, але і сприйняття, мислення та уява.

На основі вищенаведених міркувань вважаємо, що теорії оподаткування від теорії обміну до різноміртних її модифікацій були “архетипними” теоретичними конструкціями, які як когнітивні взірці формували та обґрунтовували доцільність і специфіку процесів оподаткування. Формуючи архетипи колективної свідомості як набуті “регулятори” взаємин з державою щодо сплати податкових платежів, сприяючи невідторгненню усвідомлених ідей і набутого досвіду, а їх якісному збагаченню на новому етапі цивілізаційного розвитку, вони були свого роду фундаментом для побудови цілісної архітектурної конструкції податкових відносин майбутнього.

Видатний представник німецької класичної філософії І. Кант стверджував: “Розум бачить лише те, що сам створює за особистим планом”¹. Суть цього бачення зводиться до активного начала руху, трансформації, усвідомленої зміни ідей у суспільстві з метою досягнення певних суспільних ідеалів, що є не чим іншим як ідеологією (гр. *ιδεολογία*, від *Ιδέα* – прообраз, ідея і *λογος* – слово, розум, вчення, буквально вчення про ідеї).

Основна відмінність ідеї від ідеології полягає в тому, що остання є організованою сукупністю ідей, переконань, цінностей та установок, що виражають інтереси різних соціальних груп, класів, товариств, в яких усвідомлюються і оцінюються міжособові та суспільні відносини. Тому доцільним є розмежування об’єднаних в єдине понятійне ціле “теорія” податкових теорій на архетипні як базові моделі взаємин держави і суспільства та ідеологічні, поява яких зумовлювалась більш “штучно” скеровуваними

¹ Цит за: Кант И. Сочинения : Т. 3 / И. Кант. – 6 т. – М. : Наука, 2000. – С. 85.

чи підтримуваними орієнтирами реалізації фіскальних взаємовідносин, визначених пріоритетами індивідуального чи суспільного розвитку.

В загальному ідеологія служить для того, щоб або запропонувати зміни в суспільстві, або зберегти відданість певному набору ідеалів як втіленню індивідуальних та суспільних інтересів, серед яких процвітання та багатство нації завжди були визначальними. Головний теоретик пізнього меркантилізму, член правління Ост–Індійської компанії і урядового торгового комітету, автор книги “Багатство Англії в зовнішній торгівлі, або Баланс нашої зовнішньої торгівлі як регулятора нашого багатства” Т. Манн стверджував: “...звичайним засобом для збільшення нашого багатства і грошей є зовнішня торгівля. При цьому ми повинні постійно дотримуватись наступного правила: продавати іноземцям щорічно на більшу суму, ніж ми купуємо у них...”. Такі позиції відповідали меркантилізму (фр. *mercantile* – торговець, лат. *mercari* – торгувати) – економічної концепції, що характеризувала фінансову та торгову політику абсолютистських держав XVI–XVIII ст. На думку Г. Шмоллера, меркантилізм – це передусім система державотворення, за якої уряд намагається усунути внутрішні перешкоди для торгівлі й покращити становище нації у світовій економіці.

Період формування ідеології меркантилізму зумовлювався відокремленням безпосередніх товаровиробників від засобів виробництва, зосередженням багатства, переважно золота та срібла, у руках небагатих груп людей, що відображало зародження епохи первісного накопичення капіталу. І саме на цьому наголошує І. Озеров ствержуючи таке: “...при аналізі теорій ми нерідко чуємо відголоски боротьби складних інтересів. ...шум боротьби нерідко проникає і в науку, і тому тут ми бачимо теорії, створені під впливом хвилин захисту тих чи інших інтересів ...”¹.

Ідеологічні настанови меркантилістів полягали в:

- розробці практичних рекомендацій для державної політики та державного впливу, оскільки для створення сприятливого торгового балансу держава повинна активно втручатися в економіку;
- проведенні політики протекціонізму, встановленні високих мит та податків на товари, що ввозяться з – за кордону;
- введення заохочувальних премій для вітчизняних товаровиробників, що вивозять свої товари за кордон;
- сприяння розвитку галузей промисловості, продукція яких призначена для зовнішньої торгівлі й інше.

¹ Цит за: Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Вып. 1. Учение об обыкновенных доходах : курс лекций / И. Х. Озеров. – М. : 1909. – С. 39.

Усвідомлення ідеї, що багатство формують не лише дорогоцінні метали та каміння, але і земля, сільськогосподарські угіддя, будівлі, кораблі, товари домашнього вжитку, зумовило появу нового теоретичного напрямку – класичної (лат. *classicus* – зразковий) політичної економії. Багатство нації всупереч поглядам меркантилістів, на думку класиків, створюється не в торгівлі, а залежить від результатів праці, яка ґрунтується на природних законах, а тому не потребує втручання держави. Першопочатково у класичній політичній економії утворилися дві школи – французька (фізіократи) та англійська.

Фізіократи (гр. *physis* – природа + *kratos* – сила, влада) – школа політичної економії, яка виникла у Франції в середині XVIII ст., проіснувала всього 20 років, проте поширилась майже по всьому континенту, набувши особливого розвитку. Її апологети стверджували, що увага держави має бути звернена не на розвиток торгівлі та нагромадження грошей, а на створення достатку “витвору землі”. Сільське господарство, на їхню думку, створює справжнє благоденство нації, є єдиною галуззю виробництва, де природним шляхом виникає додатковий “чистий продукт” (приріст багатства народу).

Передумовою суспільного прогресу визнавалась повна свобода економічної діяльності¹, найкращою державною підтримкою виробництва вважалось невтручання в економічні процеси, що відображалось у влучному вислові фізіократа В. де Гурне: “*Дайте людям робити свої справи, дайте справам їти своїм ходом*”.

Проте для розширення сільськогосподарського виробництва не вистачало капіталу, перешкодою чому, на переконання Кене, була дорога внутрішня промисловість. Тому фізіократи виступали проти прямої державної підтримки виробництва, однак наполягали на необхідності організації процесу справляння податків з метою уникнення їх негативного впливу на виробництво.

Англійська класична політична економія виникла й розвинулася в XVII–XVIII ст. Ідейний апологет теорії А. Сміт у своїй книзі “Дослідження про природу і причини багатства народів” зосереджував увагу на умовах і шляхах економічного розвитку як передумовах досягнення багатства і добробуту націй. На думку теоретика, економічний розвиток будь-якої країни примножує багатство не тому, що це багатство є грошима, а тому, що його слід вбачати в матеріальних (фізичних) ресурсах. “...щорічна праця кожного народу являє собою первісний фонд, який надає йому всі необхідні для існування і зручностей життя продукти...”, – стверджує класик уже у перших рядках твору.

¹ Янжул И. И. Избранные труды / И. И. Янжул. – М. : Наука, 2005. – С. 362.

На відміну від фізіократів, представники англійської класичної традиції вважали, що багатство створюється не тільки в сільському господарстві, а й у всіх інших галузях матеріального виробництва. Представниками цієї теорії податки не розглядалися ні як інструмент регулювання економіки, ні як плата державі за надані нею послуги, оскільки предметом дослідження більшою мірою була техніка оподаткування.

Основною метою оподаткування визначалося утримання уряду, оскільки його роль повинна обмежуватися “*постачанням кас казначейства і визнавати лише суто фінансові функції податку*”¹.

Економічна нейтральність держави і податків, згідно з позицією класиків, повинна проявлятися в невтручанні держави в економіку податковими методами, тобто слід уникати використання державою податків для регулювання економічних процесів. Держава покликана охороняти право власності, тому ця теорія тісно пов’язана з концепцією держави як “держави-жандарма” і “держави – нічного сторожа”.

Центральне місце в ідеології А. Сміта займає концепція економічного лібералізму, в основі якої лежить ідея природного порядку, тобто ринкових відносин, активних учасником яких є “економічна людина”. Однак, на думку Л. фон Мізеса, після Сміта економічна наука аж до нашого часу, по суті, вивчає не живих людей, а “фантома”, який має мало спільного з реальними людьми. Хибність цих поглядів є очевидною, коли виникає питання про різницю між людиною реальною й економічною, оскільки остання розглядається як досконалий егоїст, поінформований про все на світі і зосереджений виключно на нагромадженні все більшого і більшого багатства².

Ці прорахунки класичної теорії були повною мірою усунуті представниками *неокласичної* (гр. *neos* – новий) *теорії*. На відміну від класичної школи, вони спиралися на суб’єктивно-психологічний підхід при дослідженні економічних явищ і процесів, вивченні свідомості суб’єкта господарювання та психології людини з усвідомленням впливу на її поведінку потреб і мотивів діяльності. Основною тезою була теза, згідно з якою економічні закони визначалися внаслідок взаємодії індивідуальних інтересів. З врахуванням класичних принципів допускалося державне регулювання економічних процесів, проте вважалося, що воно повинне бути спрямоване виключно на усунення перешкод, які гальмують дію законів вільної конкуренції.

¹ Цит за: Годме П. М. Финансовое право / П. М. Годме. – М. : Прогресс, 1978. – С. 383.

² Мизес Л., фон. О некоторых распространенных заблуждениях по поводу предмета и метода экономической науки / Л. фон. Мизес // THESIS. – Вып. 4. – 1994.

В неокласичній теорії широке розповсюдження отримали два напрями: теорія економіки пропозиції і монетаризм.

Теорія економіки пропозиції радикально переглянула погляди щодо значущості фіскальної та податкової політики, оскільки податки почали розглядатися в якості одного з факторів економічного розвитку і регулювання. Основним ідеологічним лейтмотивом теорії стало одночасне скорочення податків і державних витрат для вирішення головного завдання: зменшення державного втручання в економіку, уповільнення інфляції і збільшення темпів економічного зростання.

Представники цього напрямку виходили з того, що високе оподаткування негативно впливає на підприємницьку й інвестиційну активність, що в кінцевому підсумку призводить до зменшення податкових платежів. Тому в рамках теорії такими представниками, як М. Уеденбаум, М. Бернс, Г. Стейн, А. Лафер, обґрунтовувалося кардинальне скорочення граничних податкових ставок. Проте ще Сміт стверджував: *“Податки, коли вони досягають певної висоти, є лихом, що не уступає неродючості землі і немилосердю небес”*.

Теоретичним орієнтиром і найбільш значущим в історичному плані надбанням теорії є обґрунтоване професором А. Лаффером скорочення граничних податкових ставок¹ на основі кривої, що відображає кількісну залежність між прогресивністю в оподаткуванні і доходами бюджету. На думку теоретика, якщо підприємець не бачить перспектив одержання прибутку або функціонування ринку чи стикається з посиленою дискримінацією через вищі прогресивні податки, то економічна активність падає² і залучення підприємця у виробництво в цьому випадку – марне витрачання часу. Зацікавленість суб'єктів господарювання, на думку Лаффера, є рушійною силою розвитку економіки.

Незважаючи на те, що пропозиція Лаффера була критично зустрінена економістами, вона захопила увагу Рональда Рейгана, який після обрання його президентом США у 1980 році визначив скорочення податків центральним заходом своєї політичної платформи. Він вважав, що існуючі податки настільки великі, що перетворилися в антистимули, а їх зниження дасть людям нові стимули, збільшить їх економічний добробут і, можливо, навіть податкові надходження. Після того, як Р. Рейгану вдалось провести через Конгрес пропозицію щодо зменшення податків, надходження від прибуткового податку (в розрахунку на людину, скореговані на рівень інфляції) скоротилися на 9%, хоча середній дохід виріс на

¹ Теория налогов : учеб. / Н. Е. Заяц. – Минск : БГЭУ, 2002. – С. 27–29.

² Кравченко И. А. Налоговые реформы 80-х годов в США: социально-экономические аспекты / И. А. Кравченко. – М., 1989. – С. 9.

4%. Зменшення податкових надходжень та зростання державних витрат призвели до тривалого бюджетного дефіциту.

Загалом до причин “провалу” цієї теорії відносять неврахування при практичній реалізації зниження податкових ставок її синхронізацію і величину зниження. Хоча слід констатувати різке і системне скорочення податкового навантаження на доходи фізичних і юридичних осіб, що створює стимули до підприємницької і трудової активності.¹

Монетаризм є теоретичним напрямком, сформованим в 1970-ті роки, у якому основні проблеми сучасного ринкового господарства розглядаються через призму грошового обігу. Проте необхідно відмітити, що кількісна теорія грошей є однією з найстаріших економічних доктрин, період зародження якої відноситься до XVI ст., часу, коли відбувалося становлення першої економічної школи – школи меркантилістів. Згідно з теоретичними переконаннями меркантилістів гроші прискорюють торгівлю, збільшуючи швидкість обігу і тим самим здійснюють позитивний вплив на виробництво.

Як і в економічній теорії пропозиції у монетаризмі акцент також ставиться на необхідності зниження податків, проте одним із основних засобів впливу, на думку прихильників теорії, є регулювання грошової маси і відсоткових банківських ставок. Зокрема, вважається, що через податки здійснюється вилучення зайвої кількості грошей.

Монетаризм орієнтував представників уряду на здійснення такої державної політики, яка б скорочувала податки з виробників для збільшення їх інвестиційних можливостей, перенесення податкового тягаря на споживачів шляхом збільшення частки непрямих податків, вилучення зайвої кількості грошей з обігу завдяки податкам і позикам, економію бюджетних коштів, у тому числі шляхом скорочення соціальних програм, досягнення бездефіцитності бюджету, забезпечення стабільності грошової системи.

Творець монетаризму М. Фрідмен, допускаючи державне втручання для забезпечення всім громадянам доступу до державних благ, давав рекомендації щодо введення замість безпосередніх виплат малозабезпеченим людям (доходи яких не досягають встановленого мінімального рівня) системи податків на особисті доходи, яка не знижує активності людей щодо покращення їх матеріального становища, тобто системи так званих зворотних податків.

Одним із базових теоретичних і методологічних принципів *маржиналізму* як одного з визначальних напрямків неокласичної політекономії,

¹ Меркулова Т. В. Снижение налоговой нагрузки и эффект Лаффера: аргументы и заблуждения / Т. В. Меркулова // Налогообложение: проблемы науки и практики – 2007 : моногр. – Х. : ИД “ИНЖЕК”, 2007. – С. 28–42.

сформованого в 1870-ті роки, є використання граничних величин в аналізі економічних явищ і процесів. Зокрема, маржиналістами було обґрунтовано необхідність встановлення неоподаткованого мінімуму предмета оподаткування. І хоча ідея його застосування висловлювалась задовго до них, проте саме внаслідок їх теоретичних обґрунтувань неоподатковуваний мінімум став використовуватися в податкових системах всіх розвинених країн світу.

Кейнсіанську теорію називають комплексною теорією вбудованого бюджетного регулятора. Центральна ідея теорії Кейнса полягала в тому, що стихійний розвиток ринкової економіки не є ідеальною системою саморегулювання, механізм зворотних зв'язків якої забезпечує повне і раціональне використання матеріальних і людських ресурсів, а також безперешкодні умови безперервного зростання економіки.

Кейнс вважав, що економічне зростання залежить від грошових заощаджень тільки в умовах повної зайнятості, але її практично неможливо досягти. У цих умовах великі заощадження гальмують економічне зростання, так як вони не спрямовуються у виробництво і являють собою пасивне джерело доходу. Уникнути негативних наслідків можна, вилучаючи зайві заощадження за допомогою податків і фінансування за рахунок цих коштів інвестицій, а також поточних державних витрат.

У кейнсіанській теорії податків важливе місце займають питання прибуткового оподаткування. Кейнс наполягав на прогресивному оподаткуванні доходів, оскільки зайві заощадження можливо і необхідно вилучати за допомогою податків. Він стверджував, що роль прибуткового податку, особливо коли він встановлюється щодо “незароблених” доходів, податку на прибуток від капіталу, податку зі спадщини і т. п., є не менша, ніж роль норми відсотка.

Неокейнсіанська теорія податків акцентувала увагу на кількісних залежностях розширеного відтворення, або, за термінологією її представників, на проблемах економічної динаміки та економічного зростання, виступаючи в якості найважливішої теоретичної основи економічної політики держави. Представники цього теоретичного напрямку поділяли об'єкти оподаткування щодо споживання (обкладаючи кінцеву вартість споживаного продукту) і заощадження (обмежуючи їх лише ставкою відсотка по внесках). Вони пропонували встановити податок на споживання. Його встановлення досягало відразу двох цілей: мотивувало заощадження і протидіяло інфляції. Слід зазначити, що представники цього вчення переслідували конкретні, прикладні цілі. Розроблені ними теоретичні положення часто лежали в основі практики проведення фіскальної політики держав, так само як і вдосконалення фінансового законодавства. Представників неокейнсіанства мало цікавили питання про сутність по-

датків як економічної категорії, предметом їх досліджень, перш за все, були практичні питання ролі податків в економіці.

Окреслення окремих, часткових питань ефективності реалізації податкової політики держави зумовили формування окремих різновидів теорій – часткових (спеціальних) теорій оподаткування, зокрема теорії співвідношення прямих і непрямих податків, пропорційного і прогресивного оподаткування, теорії єдиного податку тощо.

Однією з найбільш популярних тем дискусій серед теоретиків у сфері фіску було перекладання податків, що зумовило появу значної кількості суміжних концепцій перенесення податкового тягаря, зокрема: абсолютної теорії, теорії дифузії, кількісної чи математичної теорії¹. Відмінності означених різновидів теорій обумовлені превалюючими змінами в економічній думці, соціально-політичними позиціями представників наукових шкіл, тенденціями різних історичних періодів, наявними загально визначеними положеннями, що складають основу теорії перекладання податків, такими як спосіб, види, умови і т. п.

Загалом можемо констатувати, що розвиток ідеологічних податкових теорій був реакцією на мікро- та макроекономічні процеси, що мали місце в суспільстві. В кожному випадку їх використання зумовлювалось спробою певного удосконалення податкової системи та політики держави шляхом зміни чи корегування критеріїв і принципів оподаткування як реакції на виклики часу. На думку А. де Токвіля, економічні та юридичні науки не повною мірою спроможні обґрунтувати факт побудови податкових систем сучасних європейських країн лише на основі дослідження соціальної структури суспільства. Тому теоретиком обґрунтовано тезу про те, що сучасну архітектуру оподаткування визначають не стільки механізми і технології сплати податків, скільки соціально-економічні принципи.

На кінець XVIII століття в працях суспільно-правової тематики, окрім традиційної англійської економічної теорії, яка в основному ґрунтувалася на економіко-формалізованому підході, викристалізувались часткові економічні теорії, що характеризувались соціально-етичним підходом як щодо державного управління загалом, так і щодо оподаткування зокрема. Погляди представників цього теоретичного напрямку, незважаючи на доволі революційний для того часу характер, володіли доволі давньою історією. Так, оцінка впливу морально-етичних факторів була здійснена ще А. Смітом, який, сформувавши низку принципів раціональної побудови податкового процесу в “Дослідженні про природу і причини багатства народів” окреслював їх як результат суспільних взаємодій та моральних орієнтацій членів суспільства на основі “Теорії моральних почуттів”.

¹ Налоги и налогообложение : уч.-метод. пособ. для дистанц. формы обуч. / под ред. В. Г. Князева, Л. Я. Маршавиной. – М. : Изд-во Рос. экон. акад., 2006. – С. 16.

Спроби окреслення соціально-суспільної інтерпретації фіскальних процесів як класиками економічної теорії, так і adeptами соціології, історії та психології зумовлюються тим, що оподаткування, незалежно від еволюційної стадії та форми суспільної організації, завжди знаходиться на стику всіх соціально-політичних і економічних інтересів суспільства. Тому поява низки міждисциплінарних напрямів сучасної науки, лише сприяє пошуку “*відповіді на питання про те, чому існують податки*”¹.

В традиційній економічній науці з питань оподаткування та державного управління переважно здійснюється акцент на технологіях та механізмах оподаткування, проте в західній фінансовій думці впродовж більш ніж 90 років, складна система соціальних зв'язків та суспільних відносин, а також вплив фіскальної політики на суспільство є предметом вивчення маловідомої на вітчизняних наукових теренах фіскальної соціології. Досліджувана нею тематика знайшла своє відображення в роботах таких знаних її adeptів, як Ф. Блок, Дж. Б'юкенен, К. Віксель, Р. Голшейд, Дж. О'Коннор, Дж. Кемпбелл, В. Парето, Г. Талок, Г. Шмольдерс, Й. Шумпетер, Д. Якобс та інші.

На підставі вищесказаного можемо констатувати, що дослідження оподаткування як суспільного, соціально-економічного, еволюційного, ідеологічного, політичного та морально-правового феномену в історії економічної думки характеризується низкою ознак, зокрема:

- *по-перше*, відображає чітку відповідність гносеологічних підходів щодо оподаткування спробам виявлення закономірностей прояву причинно-наслідкових зв'язків соціального, політичного та ідеологічного характеру, які визначали і продовжують визначати лінії розвитку соціальних систем як точок векторних змін еволюційного процесу;

- *по-друге*, розглядається крізь призму канонів економічного детермінізму, на підставі яких представниками різноманітних економічних шкіл та теоретичних напрямів визначалися критерії та принципи сплати податків як емпіричні передумови реалізації механізмів і технологій оподаткування у різних суспільних формаціях;

- *по-третє*, допускає зміщення фокусу дослідження, сприяючи мультиплікативності ракурсів наукового пізнання, проте залишаючи незмінним симбіоз канонів природничих і суспільних наук. Вказане, на думку відомого американського теоретика О. Тофлера, ознаменовує формування нового “*великомаштабного мислення, узагальнюючої теорії, поєднання окремих частин у єдине ціле*”²;

¹ Цит за: Mises L., von. Theory and History / L. von. Mises. – Auburn : Mises Institute (руський переклад: Мизес Л., фон. Теория и история). – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001.

² Цит за: Тофлер О. Третья волна / О. Тофлер. – М., 2004. – С. 223–224.

- *по-четверте*, набуває соціально-чуттєвого рівня на основі імплементації в роботах з економічної тематики метафізичних акцентів як на індивідуальному, так і на суспільному рівні, що сприяє становленню соціально відповідальних засад, нової культури мислення та формування базових морально-етичних принципів фіскального світосприйняття.

Таким чином, вважаємо, що оподаткування як суспільний феномен є безпосередньою складовою соціально-економічної, ментально-духовної, політико-ідеологічної та морально-етичної сфери життя соціуму, що не лише визначає його результативні ефекти, але зумовлює обсяг енергетичного потенціалу розвитку, подальші вектори зростання та еволюції.

1.4. Домінанти оподаткування крізь призму теорій соціогенезу держави

*...по суті, питання про податок є питання про державу.
Прудон*

*Держава існує не для того, щоб перетворити земне
життя на рай, а для того, щоб перешикодити
йому остаточно перетворитися на пекло.*

Микола Бердяєв

Розвиток суспільства залежить від ефективності процесів оподаткування в державі. Від моменту зародження і до становлення сучасних технологій оподаткування податки завжди були вагомим засобом впливу на суспільну еволюцію. Однак дієвим інструментом, за допомогою якого забезпечується гармонійний розвиток суспільства, вони стали лише з появою демократичних держав з властивими їм рисами громадянського соціуму, пройшовши еволюцію від примусово-каральної форми, що забезпечувала інтереси лише багатих прошарків держави, до інструменту, вплив якого охоплював все суспільство.

Трансформації суспільних формацій видозмінили природу і функції самої держави, що стала функціонувати як орган реалізації суспільних інтересів. Необхідність забезпечення індивідуальних інтересів як фізичних осіб, так і суб'єктів господарювання з метою підвищення економічних показників добробуту, а також досягнення суспільного розвитку через економічну складову є неможливими без участі держави.

Втілення мотивів та інтересів кожного з учасників суспільних взаємовідносин є просто нереальним завданням без втручання держави, оскільки саме вона забезпечує умови створення і функціонування єдиного економіко-правового і суспільно-політичного простору. Так як функцію забезпечення необхідних умов існування не може в повному обсязі виконувати будь-хто

з учасників, тому єдиноможливим варіантом є перенесення таких функцій на державу, матеріальною формою забезпечення яких є податки. На підставі цього вважаємо, що одним з найважливіших питань не лише теоретичного, але й практичного характеру, що визначає статус та роль оподаткування, є дослідження природи держави¹, її становлення та розвиток.

Серед різноманітності теоретичних напрямів, що актуалізують походження держави, найбільш структурованими і такими, що враховують динаміку розвитку суспільних формацій, є теорії соціогенезу (новолат. *sociogenesis* від лат. *societas* – суспільство ін. давньогр. γένησις – походження) – вчення про походження суспільних форм організації, процес історичного та еволюційного виникнення та формування держави).

Усі теорії соціогенезу держави більшою чи меншою мірою ґрунтуються на канонах еволюційної парадигми, яка певним чином запозичила ідеї еволюційної біології, згідно з якими при дослідженні соціально-економічних систем та їх елементів використовуються ті ж наукові принципи, що і при вивченні живих біологічних систем. Еволюційна парадигма утвердилась як напрям економічної науки в результаті ґносеологічного синтезу природничих і суспільствознавчих наук, сформувавши власний адекватний економіці науковий метод та категорійний апарат.

Існують різні підходи до представлення структури еволюційної економіки, серед них найбільш відомими є погляди Г. Годсона, який здійснив відповідну градацію напрямів еволюційної економіки, та В. Квасницького, яким розроблено поділ на основі критерію відповідності науковим школам (див. рис. 1.11).

Серед великого різноманіття еволюційних підходів найбільшого розвитку набув інституціональний напрям, застосування якого дозволило знаходити відповіді на питання типу: *“Що визначає різносторонні напрями розвитку суспільств, політичних систем, економік, як пояснити виживання впродовж тривалого часу економік зі стійкими низькими параметрами розвитку?”*² – та виявляти закономірності інституціональних трансформацій.

Відповідно до еволюційно-інституціонального підходу, інститути виступають аналогом генів біологічного організму, які володіють спадковими ознаками домінантності та рецесивності.

¹ Государство в истории общества: к проблемам критериев государственности / РАН, Ин-т востоковедения ; [отв. ред. Д. Н. Лелюхин, Ю. В. Любимов]. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : ИВ РАН, 2001. – 342 с. – [рез. англ.].

² Цит за: Норт Д. Институти, институциональные изменения и экономические преобразования / Д. Норт. – М. : Начала-прес, 1997.

Домінанти (лат. *dominans, dominantis* – переважаючий) – види, переважаючі кількісно чи якісно в групі чи системі собі подібних організмів¹, категорій, ознак; передумова форми соціальних взаємовідносин, що визначається на основі домінуючих характеристик суспільних взаємодій шляхом встановлення еволюційно відібраних ефектів та пріоритетів подальшого розвитку соціуму.

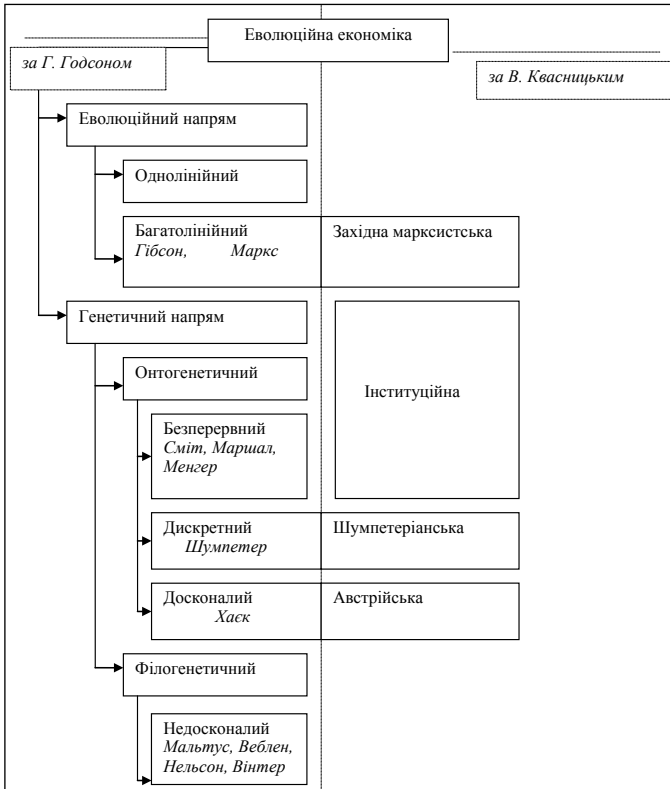


Рис. 1.11. Структура еволюційної економіки

Джерело: узагальнено та побудовано автором на основі поглядів Г. Годсона², В. Квасницького³, В. Маєвського⁴.

¹ Экологический энциклопедический словарь. – Кишинев : Глав. ред. Молдав. сов. энцикл. И. И. Дедю, 1989.

² The Manchester School of Economic and Social Studies/ Vol. LXI, Number 2, Iane 1993, p. 127.

³ Transformation Processes in Eastern Europe-Challenges for socio-economic theory // Seminar papers, №15, June 5, 1992, p. 17–40.

⁴ Маевский В. Введение в эволюционную экономику / В. Маевский ; Росс. Акад. Наук. Ин-т экономики, Центр эволюц. экономики. – М. : Япония сегодня, 1997. – С. 8–9.

Таким чином, домінанти оподаткування – це переважаючі, еволюційно усталені параметри зародження, формування та розвитку держави, що визначають фіскальні, суспільно-політичні та соціально-економічні засади організації держави. З огляду на означене вважаємо, що особливо важливим є визначення ключових, імперативних домінант оподаткування, встановлення яких визначалось історичними особливостями розвитку суспільства, панівними науковими та соціально-економічними доктринами, рівнем розвитку суспільних формацій. Найбільш поширеними теоріями соціогенезу держави є:

- 1) органічні;
- 2) психологічні;
- 3) ідеократичні;
- 4) плюралістичні.

Органічна теорія була першопочатково окреслена ще Платоном та поширена в часи середньовіччя на основі поглядів відомого представника англійської суспільної думки Т. Гоббса.

Термін “організм” відносно суспільства став використовуватися лише з 40-х років XIX століття на основі поглядів основоположника позитивізму О. Конта, який жодним чином не ототожнював суспільство з біологічною одиницею, а обґрунтовував свої погляди тим, що суспільство є цілісним утворенням, особливим суб’єктом еволюції. Для підкреслення відмінності суспільства від біологічного організму він запровадив поняття “соціальний організм”, тлумачення якого було більш ґрунтовно здійснено Г. Спенсером¹. Вчений довів існування певної аналогії між державою і біологічним організмом, що так само народжується, росте, мужніє, старіє і гине. Як і біологічний організм, держава, за висловом Т. Гоббса, має “*політичне та економічне тіло*”, під яким розуміється низка політичних та економічних структур, що виконують відповідні функції.²

Ця теорія знайшла певне наповнення і в поглядах відомого українського теоретика та науковця професора В. Незабитовського³, який у 1860 р. акцентував увагу наукової спільноти на тому факті, що аналогія між державою і особою має свої межі і міру. Держава, як і особа, є єдиною, тобто суб’єктом, що володіє певними правами і обов’язками, однак права і обов’язки держави відрізняються від прав і обов’язків людини. До того ж

¹ Спенсер Г. Социальный организм // Г. Спенсер // Научные, политические и философские опыты. Т. 1. – СПб., 1866. С. 427.

² Коваленко А. Політико-правова концепція походження і розвитку державної влади Т. Гоббса / А. Коваленко // Віче. – 2002. – № 8 (125). – С. 65.

³ Незабитовский В. Учение публицистов о междугосударственном владении / В. Незабитовский. – К. : В универ. тип-фии, 1860. – 66 с.

особа – суб’єкт неподільний, а держава – збірний образ, тобто спільнота, що включає багатьох суб’єктів, які мають свої права та інтереси.

В 70-х роках XIX століття домінуючі теоретичні постулати, згідно з якими встановлювалась не лише аналогія між суспільством і біологічним організмом, але і ототожнювалась їх сутність, втратили свою популярність, оскільки з’ясувалося, що суспільні взаємозв’язки суттєво відрізняються від біологічних. Проте органічний напрям суспільствознавчих теорій досі займає першофлангові позиції, ґрунтуючись на усвідомленні суспільства як особливого органічного цілого, що не зводиться до суми об’єднаних ним індивідів. Однак виявлення достатньо великої варіативності тлумачення термінів “держава”, “суспільство”, “суспільний організм”, на нашу думку, вимагає більш ґрунтовного дослідження з метою окреслення внутрішнього змісту кожної з означених категорій.

Тлумачення терміна “держава” в ряді суспільствознавчих наук зводиться до двох основних значень: згідно з першим, це є певний апарат влади та примусу, з другим – чітко визначена, населена людьми територія, що знаходиться під владою, яка поширюється на неї. Зокрема, англійський теоретик Г. Дж. Мен у своїх працях “Давнє право: його зв’язок з давньою історією суспільства і його відношення до сучасних ідей” (1861) та “Лекції з ранньої історії інститутів” (1875) виділяв відмінності між суспільствами, основою яких є рід, і суспільствами, що ґрунтуються на землі чи території. Американський етнолог Л. Морган у праці “Давнє суспільство” (1877) виділив два типи, або “два плани” суспільства, які зовсім відмінні за своїми основами. *“Перший за часом, – писав він, – ґрунтується на особистості і суто особистих відносинах, і може бути названий суспільством (societas)... Другий план ґрунтується на території і приватній власності і може бути названий державою (civitas)... Політичне суспільство організоване на територіальних началах, і його відношення до особистості і власності визначається його територіальними відношеннями... В давньому суспільстві цей територіальний план був невідомим. Поява його визначає граничну лінію між давнім і сучасним суспільством”¹*, або первісним і цивілізованим.

В цьому контексті твердження про те, що соціоісторичні організми тільки другого з двох виділених типів базуються на території, викликає певні заперечення, оскільки навіть первісні племена, які тривалий час були єдиними соціоісторичними організмами, завжди були “закріплені” за певною територією. Проте процеси соціальної еволюції в первіснообщинному суспільстві зумовлюють більш складні соціальні відносини, що, в свою чергу, ускладнюють структуру самого соціоісторичного організму.

¹ Цит за: Морган Л. Г. Древнее общество / Л. Г. Морган. – Л., 1934. – С. 7.

Як ми уже зазначали, суспільство, складаючись з людей, не є простою їх сукупністю, оскільки люди охоплені складною системою суспільних відносин, яка існує і взаємодіє з іншими подібними системами, заданими як межами території, так і границями поширення владнообмежуючих норм та правил співжиття і співіснування.

На підставі цього логічним є висновок, що суспільство, яке виступає окремим соціально-історичним організмом, є відносно самостійною одиницею суспільного розвитку, що “...локалізований в часі і в просторі, займає відповідну територію¹” і характеризується певним періодом появи на “історичній сцені”. Цей соціально-історичний організм складають люди, що, проживаючи на відповідній території і вступаючи у певні взаємодії, форми та межі яких визначаються публічною владою, в кінцевому підсумку формують особливу суспільну матерію – державу. Побудова її концепту як своєрідного агрегату, сукупності та системи певних елементів була започаткована ще у XIV–XV ст., проте навіть тоді первинні визначення уже містили уявлення щодо існування складових державної організації².

Згідно з *психологічною теорією*, яка зародилася в Європі наприкінці 30-х рр. XIX ст., держава виникла завдяки особливим властивостям психіки людей, яким, на думку апологетів теорії, притаманна потреба покори, наслідування, усвідомлення залежності від видатної особистості. Висловлювалося міркування, що народ є інертною масою, яка не здатна приймати рішення, а тому потребує постійного керівництва. Представниками цієї теорії були Г. Тард (Франція), Л. Й. Петражицький, Ф. Ф. Кошкін і М. М. Коркунов (Росія), О. Гірке і Ф. Штір-Зомло (Німеччина), соціологи Е. Гіддінс, Л. Уорд, Дж. Болдуїн. Особлива роль прихильників цих теоретичних підходів полягає у дослідженні процесів психологічної взаємодії між людьми, які, живучи у суспільстві, постійно керуються сукупністю морально-етичних та психологічних регулятивів їх поведінки.

Зокрема, цікавим є те, що, згідно з поглядами Л. Петражицького, суб'єкти суспільних відносин у своїй поведінці скеровуються часто не позитивними нормами (як владно-обмежувальним впливом органів влади), а емоційними та психологічними мотиваціями, оскільки саме вони та їх гострота є регулятором суспільних відносин, так би мовити “інтуїтивним правом”. Останнє, на відміну від нормативного, виступає дійсним регулятором поведінки, що має імперативно-атрибутивний характер, оскільки представляє собою результат переживання почуття обов'язку щодо здій-

¹ Социальная философия : учеб. / под ред. И. А. Гобозова. – М. : Изд-ль Савин С. А., 2003. – 528 с.

² Шаповал В. Феномен державного органу (органу держави) або органу державної влади: теоретико-правовий та конституційний аспекти / В. Шаповал // Право України. – 2003. – № 8.

снення певних дій, морального права відмови від їх реалізації чи почуття правомочності на щось.

Ідеократичні теорії держави поєднують у собі декілька теорій.

Теологічна теорія є найдавнішою, появу якої пов'язують з виникненням перших рабовласницьких держав. Її творці – середньовічний вчений Ф. Аквінський та сучасники Д. Ейве, Ж. Марітен – обґрунтовують своє бачення на основі того, що джерелом державної влади є божественна воля, згідно з якою держава існувала завжди, вона вічна, оскільки є певною частиною універсального порядку, творцем і правителем якого є Бог. Реалізація божественної волі знаходить своє відображення і в системі законів, зокрема:

- вічний закон – сам Божественний Розум, що управляє світом;
- божественний закон – релігійні догми, викладені в базовому релігійному вченні;
- природний закон – відображення вічного закону шляхом людської інтерпретації та тлумачення моральних норм поведінки в суспільстві. Він ґрунтується на природі людини і не залежить від позиції державних чи законодавчих органів влади, оскільки задається природними правами людини;
- суспільний закон – нормативне право, тобто сукупність правових норм, формалізованих державою. Але, так як держава є творінням Бога, то і суспільне право, згідно з цією аргументацією, є реалізацією його волі.

Втілення цієї теорії можна знайти ще у законах царя Хамурапі (XVIII ст. до н. е.), де говорилося про божественне походження його влади: *“Боги поставили Хамурапі правити “чорноголовими”;* *“Людина є тінню бога, раб є тінню людини, а цар дорівнює богу”*.

Після Різдва Христового ідею божественності державної влади продовжувало розвивати християнство. *“Усяка душа хай буде покірна вищій владі, –* говориться в посланні апостола Павла до римлян, *– тому що немає влади не від Бога; влади, що існують, від Бога встановлені”*. Широке поширення теологічна теорія одержала в часи феодалізму, однак і тепер ця концепція репрезентує офіційну доктрину Ватикану, а також деяких мусульманських країн Сходу.

Згідно з *патріархальною теорією*, визнається, що держава походить від сім'ї і є результатом історичного розвитку та розростання сім'ї, а отже, абсолютна влада монарха – це продовження батьківської влади. Основними представниками названої теорії є Арістотель, Р. Фільмер, М. Михайловський та ін.

Наприклад, Р. Фільмер у своєму творі *“Патріархія чи природна влада короля”* твердить, що абсолютна влада монарха бере свій початок безпосередньо від Адама, через якого Богом влада передана монарху і непідвладна

ніяким людським законам. Таким чином, держава уподібнюється до великої сім'ї, яку як батько (лат. – *pater*) очолює правитель. Теорія була широко поширена у Древній Греції і рабовласницькому Римі, пізніше відродилась у період середньовічного абсолютизму. Біля її витоків стояв Арістотель, який розглядав державу як природну форму людського життя, поза якою існування людини неможливе. Будучи істотами суспільними, люди прагнуть до об'єднання та створення патріархальної сім'ї. Збільшення числа таких сімей, гуртування їх у роди призводять до утворення держави.

Згідно з *теорією насильства*, держава виникла як результат завоювання одних племен іншими, поневолення одного народу іншим. На думку прихильників теорії, держава є тією силою, яку утворюють загарбники для утримання в покорі завойованих народів і зміцнення влади переможців. Один з представників цієї теорії Л. Гумплович стверджував: *“Саме у племенах, у їхній взаємній боротьбі, ми можемо визнати головні, основні частини, дійсні наріжні камені держави, – у племенах, що помалу перетворюються в класи і стани. З цих племен створюється держава. Вони і тільки вони передують державі”*¹. Водночас обґрунтовувалось, що держава більш необхідна слабким племенам, ніж сильним. Будучи інструментом організації та управлінського впливу завойовників, вона стає могутнім засобом захисту завойованих від можливих зазіхань з боку інших сильних племен. І лише подальший розвиток суспільства, на думку К. Каутського, трансформує державу в інструмент загальної гармонії, в орган захисту і забезпечення загального блага як сильних, так і слабких.

Сутність *історико-матеріалістичної теорії* як різновиду ідеократичних теорій полягає в тому, що держава виникає як результат розвитку і занепаду первісного ладу, розвитку способу виробництва, що і визначає соціальні зміни в суспільстві. Ця теорія включає в себе два підходи:

- підхід радянської науки, що пов'язаний з виникненням класів і класових антагонізмів (К. Маркс, Ф. Енгельс, В. Ульянов);
- підхід, що пов'язаний з ускладненням структури суспільства і суспільних відносин, виникненням “загальних справ” і необхідності удосконалення управління суспільством (Л. Морган).

Плюралістичні (лат. *plus, pluris* – більше) теорії пояснюють виникнення держави внаслідок об'єднання людей на основі добровільної згоди (договору) про те, що одні будуть управляти, а інші – виконувати їх управлінські рішення. Представниками цієї теорії були Г. Гроцій, Б. Спіноза, Т. Гоббс, Ж.-Ж. Руссо, О. Радищев та ін.

¹ Цит за: Гумплович Л. Общее учение о государстве / Л. Гумплович. – М., 1980. – С. 99.

На думку французького мислителя К. Гельвеція, суспільство є “зібранням окремих осіб”, де кожна особа керується своїм особистим інтересом, визначеним особистими потребами. Таким чином, у суспільстві панує суспільний інтерес. Проте з ускладненням структури суспільства особистий інтерес не виступає єдиним чинником. Також мають місце й суспільні інтереси, котрим не повинен суперечити індивідуальний інтерес. Такі роздуми дозволяють простежити паростки плюралізму, в основі якого виступає інтерес окремих громадян, потім суспільних асоціацій, груп та рухів.

У цьому контексті умовою гармонійного співіснування громадян держави є право, яке, на думку видатного українського правознавця М. Палієнка, є найважливішою силою, яка організує співжиття людей у спільноті. *“Коли ця правова організація суспільних відносин, що поступово розвивається, набуває визначеної постійної форми, то можна говорити про таку форму суспільного союзу, яку ми називаємо, на відміну від усіх суспільних форм, державою”*¹.

Різновидом плюралістичних теорій є *договірна теорія*, за якою держава виникла в результаті угоди між людьми, що також сягає глибини століть. Ще у Древній Греції софісти вважали, що передумовою появи держави є договірне об’єднання людей з метою забезпечення справедливості. Але якщо у поглядах грецьких філософів ця теорія лише зароджується, то у працях блискучої плеяди мислителів XVII–XVIII ст. Г. Гроція, Т. Гобса, Дж. Локка, Ж.-Ж. Руссо та інших вона одержує повний свій розвиток. Її прихильники виходили з того, що державі передує природний стан людини, який вони характеризували по-різному: Д. Локк вважав, що додержавний період – це “золотий вік”, у якому люди володіють усіма природними правами та свободами, для Гобса – це стан “війни всіх проти всіх”.

Потім заради миру і добробуту укладається суспільний договір між кожним членом суспільства і створюваною державою, за яким люди передають частину своїх прав державній владі і беруть зобов’язання підкорятися їй, а держава зобов’язується охороняти невідчужувані права людини: право власності, волю, безпеку. *“Угода людей, – стверджує Руссо, – основа законної влади”*. Суверенітет належить народу в цілому, а правителі – це лише уповноважені народу, які зобов’язані звітувати перед ним і змінюватися за його волею. Якщо ж умови угоди порушуються, то народ отримує право на революцію.

¹ Цит за: Мойсієнко В. М. Тлумачення сутності держави у ліберальній концепції М. І. Палієнка (1869–1937) / В. М. Мойсієнко // Матеріали VI Всеукраїнської науково-практичної конференції “Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні”. – Острого, 2005. – С. 50–51.

Т. Гоббс, обґрунтувавши прагнення індивіда до досягнення стану безпеки, доходить до визнання природних законів – основи для створення держави, які в подальшому призвели до появи теорії “*фіскального договору*”, яка пояснює, що громадяни заради охорони власного життя, безпеки і добробуту віддають частину свого майна, щоб бути впевненим у другій його частині і спокійно користуватися нею. Аналогічною є думка відомого економіста І. М. Кулішера, який стверджував: “*Подібно до того, як ми сплачуємо торгівцю за придбані у нього товари, адвокату за отриману пораду, так само ми платимо і державі за її послуги. І хоча ця сплата не завжди є добровільною і ще рідше справедливою, але все ж це вигідний обмін, бо навіть сама слабка держава охороняє підданих дешевше і краще, чим якби кожен з них захищав себе самостійно і незалежно від інших*”.¹

Схожу точку зору можна знайти і у працях російського вченого І. Х. Озерова, який як аргумент наводить історичні передумови, згідно з якими “*... інтереси самозахисту змушують союзи публічного характеру багато індивідуальних потреб переводити в розряд колективних; адже, коли суспільне життя було нерозвинуте, то кожен повинен був бути воїном і змушений був захищати самого себе; тільки розвиток державного життя перетворив цю індивідуальну потребу в колективну, як і багато інших*”.²

Дж. Б'юкенен і Г. Таллок у праці “Визначення згоди” (1962) довели можливість існування демократичної правової держави, в умовах якої індивіди делегують свої спільні права з метою функціонування держави для подолання можливих конфліктів та прийняття спільних рішень, що ґрунтується на теорії конституційного договору.³

Аналогічною до цієї, є теорія соціально-економічного розвитку, розроблена Ф. Хайеком, який аргументує природу появи держави спонтанним устроєм, що виникає в результаті спонтанних взаємних адаптацій індивідів з метою ефективної координації зусиль, і абстрактними правилами, що забезпечують належне існування держави і є втіленням еволюційної концепції.

Відомий філософ М. Фуко вважав, що з XVI ст. виникла нова форма влади – “державна”, що “*... діяла не тільки за допомогою примусу, але і багатьох інших методів, які набагато тонші і хитріші, оскільки найуспішнішим переворотом держави було привласнення собі папської ролі церкви, і замість забезпечення порятунку в замгільному житті на-*

¹ Кулішер І. М. Очерки финансовой науки / И. М. Кулишер. – М., 1919.

² Цит за: Озеров І. Х. Основы финансовой науки. Вып. 1. Учение об обыкновенных доходах : курс лекций / И. Х. Озеров. – М., 1909. – С. 10.

³ Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки / Шарль Бланкарт ; [пер. з нім. С. І. Терещенко] ; передм. та наук. ред. В. М. Федосова. – К. : Либідь, 2000. – С. 51.

дання гарантій соціального добробуту в земному житті”¹. На думку вченого, держава дарує громадянам їх індивідуальність, бо без державних документів і реєстрацій їх ідентичність стає ірреальною, а самі люди – безпорадними в усіх відношеннях. Держава навіть формує їх свідомість, яка згодом контролюється, не напругу, за допомогою численних технологій, доступних тим, хто займає високі пости в політичній ієрархії.¹

Італійський економіст Ф. Нітті визначав державу як природну форму соціальної кооперації, визнаючи, що для людини неможливий ніякий розвиток без першопочаткової і найбільш важливої форми кооперації, оскільки “...найвищою формою кооперації є держава”².

Загалом у теорії договірних відносин в основі обміну як правового явища лежить сукупність волевиявлення його сторін, реалізованого у взаємному узгодженні з метою реалізації власних інтересів. Обмін є одним із правових засобів, у межах якого інтерес кожної сторони може бути задоволеним лише через задоволення інтересу іншої сторони. Це породжує загальний інтерес сторін до укладення договору та його належного виконання.

У більшості випадків договір визначають як угоду двох або декількох сторін, що направлена на досягнення певного правового результату шляхом здійснення дій правомірного характеру, результатом чого є виникнення, зміна або припинення прав та обов’язків суб’єктів.

В суспільстві держава є інструментом виробництва незамінних суспільних благ, які реалізуються споживачам за цінами, рівень яких установлюється за суспільною згодою. Вияв такої суспільної згоди зазвичай відбувається під час чергових виборів, коли різні політичні партії та діячі оприлюднюють свої наміри стосовно збільшення або зменшення вартості суспільних благ.

Саме розмір участі громадян в оплаті суспільних благ уродовж тривалого періоду розвитку як фіскальної терії, так і практики зумовлював незгасаючий інтерес дослідників до пошуку та обґрунтування власного бачення обсягу внеску індивідів у загальній справі функціонування держави. На позиціях того, що саме податок – це адекватна ціна за державні послуги, стояли такі відомі теоретики, як А. Сміт, Д. Рікардо, французи Ш. Монтеск’є в частині плати громадянина за оборону його особистої і майнової безпеки, О. Мірабо щодо попередньої плати за надання захисту суспільного порядку, Вольтер в усвідомленні необхідності сплати частини майна для того, щоб вільно розпоряджатися іншою.

¹ Le sujet et le pouvoir in Michel Foucault / Dits et Ecrits. – Paris: Gallimard, 1994. – P. 222–243.

² Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов : Уч.пособ. / В. М. Пушкарева. – М. : ИНФРА-М., 1996. – С. 29.

Особливість сплати податків людиною на користь держави в якості ціни за надані послуги описав у своїй роботі “Взгляд на развитие учения о налоге” вітчизняний теоретик М. Алексеєнко, стверджуючи таке: *“Специфічні продукти і послуги, що надаються державою і які задовільняють особливі потреби людського життя, складають те, що невизначено називають державними витратами. Блага, які надаються державою, не можуть бути підведені під поняття мінових благ, а відповідно, не можуть оплачуватися міноюю цінністю, якщо ж деякі і можуть бути оцінені, то по окремому тарифу, зокрема мита. Але решта благ, що надаються державою, повинні бути оплачені, і з цією метою оплати необхідно знайти інше мірило співставності – податок”¹*.

Представниками різних фінансових шкіл висувалися різноманітні фундаментальні передумови функціонування держави. Зокрема, погляди апологетів німецької історичної школи ґрунтуються на позиціях, згідно з якими, індивіди існують заради держави, яка не може бути зведена до простої їх сукупності. У зв’язку з цим об’єктом аналізу камералістики був механізм державного управління, а одиницею аналізу в засновників історичної школи – Б. Гільдебранда і К. Кніса – виступав “народ”, проте не як сукупність індивідів, а як *“національно і історично визначене, з’єднане державою ціле”*.

Безумовно, для того, щоб це “єдине ціле” розвивалося і утверджувалося, необхідна відповідна система скеровуючих імпульсів, що задають визначений у певному просторі і часі напрямок суспільного руху і розвитку. Означена система впливу, на нашу думку, задається особливим учасником суспільних взаємовідносин – державою, яка визначає сферу, механізми та інструменти державного впливу шляхом спрямування до найбільш бажаних соціальних, економічних та ідеологічних пріоритетів розвитку суспільства.

Тут цілком доречною є думка М. Алексеєнка, який стверджував: *“Ідея держави визначається її діяльністю – управлінням; а в цій діяльності держави і вся справа, тому що тут вирішується питання: що ж це за сила держава, який її вплив на долю людини і звідки вона черпає характер цього впливу. ...Властивості сили визначаються характером її дії; тому кожен процес спільного життя людей, кожна функція держави ґрунтується в кінцевому випадку на означеній етичній основі і тільки кризь неї може бути пізнаною...”²*.

Побудова держави є складним симбіозом внутрішніх і зовнішніх трансформаційних імпульсів, продукування яких зумовлено впливом ідейно-політичних, соціально-економічних та ментально-психологічних

¹ Цит за: Алексеєнко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге / М. М. Алексеєнко. – Харьков, 1870.

² Там само.

параметрів розвитку як архітектури державної конструкції, так і еволюційної зрілості її особливої матерії – суспільства.

Таким чином, на нашу думку, домінанти оподаткування є встановленим державою комплексом когнітивних та емоційних еталонів сприйняття, розуміння та реалізації податкового обов'язку, які завдяки управлінським імпульсам шляхом їх сумування та накопичення активізують та уможливають виконання відповідних функцій держави у визначених просторово-часових координатах. Розгляд низки теорій соціогенезу держави дозволив узагальнити домінанти оподаткування (див. рис. 1.12).

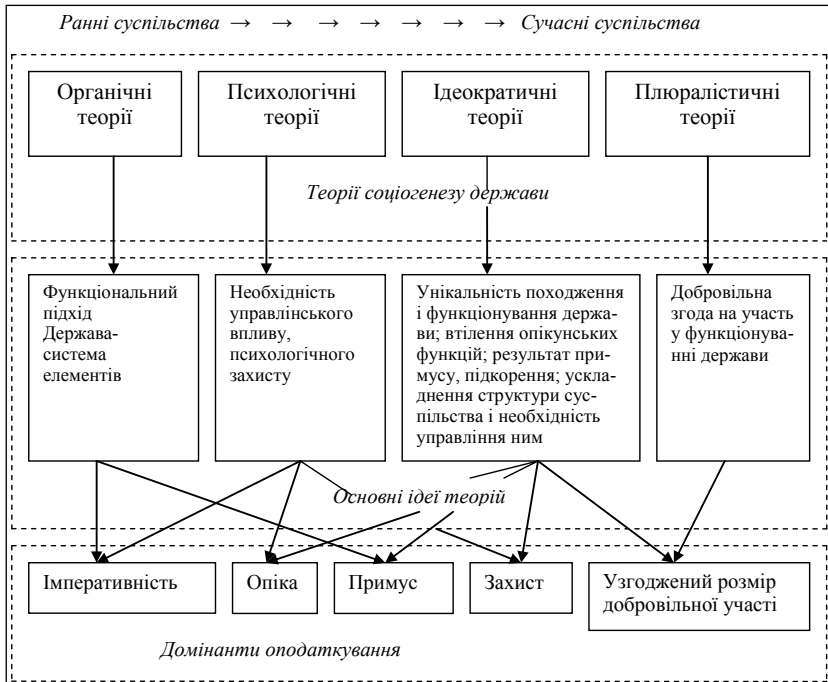


Рис. 1.12. Домінанти оподаткування на основі теорій соціогенезу держави

Джерело: складено автором самостійно.

Спроби окреслення домінант оподаткування можна знайти в працях провідних теоретиків суспільствознавчих та економічних наук. Окремі з них об'єднували домінанти, визначаючи їх системний характер, інші, навпаки, актуалізували і загострювали увагу лише на окремих, зокрема на примусі (див. табл. 1.3).

Домінанта примусу в оподаткуванні згідно з поглядами низки теоретиків

А. Вагнер	“ Примусові внески окремих господарств або приватних осіб для фінансування суспільних витрат держави або суспільних союзів, які стягуються в силу суверенітету держави або влади місцевих органів в формі і розмірі, що односторонньо визначаються ними як загальна винагорода за всі послуги держави і місцевих суспільних союзів на загальних підставах і масштабах”.
М. Фрідман	“Податками варто вважати примусові збори, що сплачуються на користь держави або спільноти, оскільки ці збори не є платою за спеціальні послуги держави або спільноти”.
С. Вітте	“Податки – це примусові збори (пожертви) з доходу і майна підданих, які стягуються в силу верховних прав держави заради здійснення вищих цілей державного співіснування”.
І. Озеров	“ Примусовий збір, який стягується з осіб, що знаходяться на визначеній території, який йде на покриття витрат держави. Джерелом податку є фонд, з якого сплачується податок, зокрема: доходи, капітал і майно”.
А. Соколов	“Під податком необхідно розуміти примусовий збір, стягуваний державною владою з окремих осіб господарювання або господарств для покриття здійснюваних нею витрат або для досягнення певних задач економічної політики без надання платникам його специфічного еквівалента”.
А. Александров	“Податки – це примусове вилучення частини національного доходу на утримання буржуазного апарату пригноблення працюючих верств”.
М. Соболев	“Податками називаються примусові збори, стягувані державою або уповноваженими нею публічно-правовими органами в силу верховенства права, без будь-якого еквівалента зі сторони держави на основі виданого закону і які йдуть на покриття загальнодержавних потреб”.
Б. Сабанті	“Це частина національного доходу, примусово стягувана державою на утримання свого апарату і фінансування виконуваних нею функцій”.
К. Макконелл, С. Брю	“Податок – це примусова сплата уряду суспільством або фірмою грошових коштів (чи передача послуг і товарів), в обмін на які господарства чи фірма безпосередньо не отримують товари чи послуги, при цьому така сплата не є штрафом, що накладений судом за незаконні дії”.

Джерело: узагальнено та побудовано автором.

Окреслення розміру внеску, який повинен сплачуватися в процесі оподаткування, знайшло своє відображення не лише в монументальних працях провідних теоретиків економічної теорії, але в низці документів концептуального характеру, що визначають фундаментальні суспільні пріоритети. Зо-

крема, в Декларації прав людини і громадянина 1789 року зазначається: “На утримання збройних сил і на витрати з управління необхідні загальні внески; вони повинні бути рівномірно розподілені між всіма громадянами відповідно до їх можливостей. Всі громадяни мають право встановлювати самі або через своїх представників необхідність державного оподаткування, добровільно погоджуватись за його стягнення, слідувати за його витрачанням і визначати його дольову участь, основу, порядок і тривалість стягнення”¹.

Спробу поєднати вищезначені домінанти оподаткування в одному теоретичному концепті було здійснено нобелівським лауреатом Дж. Б'юкененом, який визначив, що держава може сприяти спільній діяльності членів суспільства і збільшувати економічний добробут країни двома шляхами: забезпечувати захист життя людей, їх свободи і власності та надавати суспільні блага. На думку теоретика, це є відповідно захисною (*protective*) і продуктивною (*productive*) функціями держави. Захисна функція полягає в підтримці безпеки і порядку, включаючи контроль за виконанням законів, та в праві на вживання сили в цілях захисту громадян один від одного, а також від зовнішніх загроз, а продуктивна – зводиться до забезпечення громадян благами.

Однак виконання двох функцій зумовлює одвічну дилему вибору між “співвідношенням економічного і соціального у суспільному житті”², визначення домінантної і рецесивної цінності, що є не чим іншим як втіленням закону єдності і боротьби протилежностей, проекція поширення якого на процеси оподаткування потребує більш детального розгляду.

1.5. Філософія (взаємозалежності) компромісу і боротьби протилежностей в оподаткуванні

“Сполучення: ціле і неціле, сходжуване розбіжне, співзвучне неспівзвучне, з усього – одне, з одного – все ... Розбіжне сходиться, і з різних тонів утворюється найпрекрасніша гармонія, і все виникає через боротьбу ... розбіжне саме з собою узгоджується: обернена [до себе] гармонія, як в лука і ліри”.

Геракліт

Однією з найгостріших проблем минулого і сьогодення є пізнання природи та пошук шляхів подолання суперечностей у сутності явищ, процесів та систем, що є рушійною силою, джерелом та основним мотивом руху і розвитку живої матерії. Поділ на протилежності, їх боротьба та розв'язання є, на

¹ Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 E-Resource : Access : <http://www.textes.justice.gouv.fr/textes-fondamentaux-10086/droits-de-lhomme-et-libertes-fondamentales-10087/declaration-des-droits-de-lhomme-et-du-citoyen-de-1789-10116.html>.

² Гальчинський А. С. Економічна методологія. Логіка оновлення : курс лекцій / Анатолій Гальчинський. – К. : АДФ-Україна, 2010. – С. 59.

думку апологета діалектики Г. Гегеля, джерелом прогресу. Саме суперечності, згідно з поглядами філософа, є основоположним принципом будь-якого розвитку та саморуху, тому що рух є не чим іншим як їх єдністю.

Сукупність суперечностей як прояв дуалістичної єдності природи будь-якої системи проявляється в існуванні загальних закономірностей та залежностей, властивостей та тенденцій розвитку елементів, а також здатності їх розв'язання для переходу у вищу форму еволюції.

Діалектичний закон єдності і боротьби суперечностей дає можливість найбільш повно і адекватно обґрунтувати взаємозв'язки та взаємозалежності сучасного динамічного світу з його явними та прихованими структурними кризами і міжсистемними трансформаціями, ефектами і парадоксами функціонування соціального цілого.

Гармонійний розвиток може бути досягнутий лише за умови рівноваги протилежностей, які найбільш гостро ідентифікують себе в суспільній сфері, будучи визначеними такими дуальними парами як: багатство-бідність, індивідуальне-колективне, екстенсивність-інтенсивність, попит-пропозиція, конкуренція-монополія, вартість-ціна, ціна-якість, накопичення-споживання, право-мораль та ін. Загалом, як влучно зауважує академік А. Чухно, *“... суперечності не є відхиленням від норми, порушенням пропорції, недосконалістю управління економікою чи стимулювання її розвитку, тобто це не є наслідком якихось зовнішніх факторів чи суб'єктивістських помилок, а насамперед об'єктивні суперечності, які полягають у системі виробничих відносин, способу виробництва і його економічних законів”*¹.

В сфері розподільних відносин суперечності виникають між формами і рівнями доходів, трудовими зусиллями і рівнем життя, доходами і цінами, розміром сплачених податків і отриманих суспільних благ, індивідуальними і колективними інтересами. Історія неодноразово доводить, що порушення балансу будь-якої пари суперечностей, нехтування однією з її складових неминуче призводять до розбалансованості суспільної системи, виникнення економічних чи фінансових криз, невідворотних соціальних потрясінь.

Слід зауважити, що окремі групи суперечностей, будучи об'єктивними, проте не догматичними чи усталеними, визначаючи характер всієї системи суперечностей певної соціально-економічної формації, ілюструють причинно-наслідкові закономірності історичного розвитку. При цьому з переходом від нижчої до вищої форми змінюються не лише специфічні риси розвитку та боротьби суперечностей, але і їх кількісно-якісне співвідношення.

¹ Цит. за: Чухно А. А. Твори : у 3 т. Т. 3. Становлення еволюційної парадигми економічної науки / А. А. Чухно ; НАН України, Київ. нац. ун-т ім. Т. Г. Шевченка, Наук.-досл. фін. ін-т при М-ві фін. України. – К., 2007. – С. 166.

Сучасна модель економіки не усуває суперечності, що в новому якісному вигляді можуть бути ідентифіковані на індивідуальному, суспільному та міжнародному рівні, а утворює єдність, яка через безперервне подолання суперечностей лише посилює їх вплив на економічний і соціальний розвиток, виступаючи джерелом і основним стимулом еволюційного поступу.

Водночас досвід розвинених країн світу засвідчує, що істотний соціально-економічний прогрес, вагомі зміни в технологічному, інформаційному розвитку, жодним чином не спровокували ні “затухання”, ні “зменшення” суперечностей, оскільки зі зміною умов існування суперечностей, їх характер, форми і методи розв’язання, відрізняючись між собою у різних країнах, все ж залишаються істотними. Цілковите усунення суперечностей розвитку є задачею нездійсненою не лише з позицій складності завдань та інструментарію вирішення, скільки тому, що заперечує саму суть та природу складноорганізованих соціальних систем.

В науковій думці досі точиться дискусія стосовно доцільності поділу суперечностей на певні види чи типи на кшталт позитивних чи негативних. Ми, погоджуючись з деякими теоретиками¹, вважаємо, що неприпустимою та штучною є спроба виділення позитивних та негативних суперечностей, а також поєднання одних з них з певною стадією розвитку соціально-економічної системи, а інших – з іншою. Моністичне трактування еволюційного розвитку соціально-економічних систем, прихильником якого ми є, дозволяє стверджувати, що суперечності є виразом істотних рис системи, виступаючи причиною та стимулом її розвитку, занепаду чи заміни якісно новим взірцем.

Натомість важливим аспектом нейтралізації негативних наслідків існуючих суперечностей є досягнення оптимального їх балансу, структури та співвідношення, що часто визначається діалектикою загального та особливого, цілого і частини, усупільненого та відокремленого.

Характерною ознакою історичного процесу розвитку соціально-економічних систем, особливо на теренах країн із соціалістичним минулим, є існування різноманітних проявів форм суперечностей цього діалектичного різновиду, що знайшли своє втілення як у надмірному прояві монопольної державної участі і втручання, так і плюралізмі форм власності і господарювання.

Крайня форма політики державного патерналізму реалізовувалась в країнах колишнього СРСР, де держава, монополізувавши права на засоби виробництва та розподіл суспільного продукту, встановлювала закономірності формування державних фондів, забезпечення та споживання індивідуальних

¹ Чухно А. А. Твори : у 3 т. Т. 3. Становлення еволюційної парадигми економічної науки / А. А. Чухно ; НАН України, Київ. нац. ун-т ім. Т. Г. Шевченка, Наук.-досл. фін. ін-т при М-ві фін. України. – К., 2007. – С. 179.

і публічних благ, зводячи роль людини у здійсненні суспільних процесів до мінімуму. Перехід від командно-адміністративної до ринкової форми господарювання засвідчив відмову від надмірного, загальнодержавного усупільнення і орієнтацію на йому протилежні форми, існування яких, на противагу попередньому етапу, мало регулюватися ринковим механізмом, змінюючи сутність і структуру суспільних суперечностей, їх дію і сферу поширення.

Проте перехід від моделі держави-власника до моделі держави-регулятора, на жаль, характеризувався надмірно ідеалістичним і різким перенесенням акцентів із суспільного на приватний, визнанням домінуючим принципу раціонального індивідуалізму, що за умови відсутності концепції та критеріїв маркування меж індивідуального і публічного, економічного і соціального спровокувало затяжну та глибоку кризу.

Проблема діалектичної взаємодії індивідуального і суспільного полягає в тому, що реалізація трудових зусиль, забезпечення благами і послугами, виживання та продовження роду кожним окремим індивідом є завданням практично нездійсненим без допомоги та кооперації з іншими членами соціуму. Неможливість існування людини поза межами суспільної формації зумовлює наявність, крім особистих інтересів, нового їх різновиду – суспільних, задоволення яких враховує як інтереси особистості, так і сприяє виживанню та еволюційному розвитку всього суспільства. Найбільш влучно ця залежність була описана відомим фінансистом І. Х. Озеровим, який стверджував: *“В малому колі між людьми мало точок дотичності; але чим ширший союз, тим менше цих точок; два кола перетинаються в двох точках, десять – перетинаються лише в одній; так і з людьми: чим ширше їх коло, тим більше виступають вони як економічна категорія, перетинаючись в одній точці – інтересі...”*¹.

Загалом інтерес* – це форма вияву потреби, усвідомлене прагнення людини до її задоволення, що, будучи об’єктивним, відображає місце і роль економічних суб’єктів у системі суспільного поділу праці та економічних відносин². На практиці інтерес набуває певного різновиду, зокрема ідентифікують: матеріальні, духовні, політичні, релігійні, національні, суспільні та економічні. Ключове місце серед всіх різновидів інтересів займає економічний, визначаючи та обумовлюючи, в свою чергу, всі інші види.

¹ Цит за: Озеров І. Х. Основы финансовой науки. Вып. 1. Учение обь обыкновенных доходах / И. Х. Озеров. – М., 1911. – С. 20.

* Інтерес (лат. *interesse*: 1) увага до кого-, чого-небудь, зацікавлення кимось, чимось; 2) вага, значення; 3) те, що найбільше цікавить кого-небудь, що становить зміст чийось думок і турбот; прагнення, потреби; 4) те, що йде на користь кому-, чому-небудь, відповідає чийось прагненням, потребам.

² Великий тлумачний словник сучасної української мови/ [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К., Ірпінь : ВТФ “Перун”, 2002. – 1440 с.

Різноманітність економічних інтересів, породжених багатогранними економічними потребами, утворює складну та динамічну систему, багатовимірну у фазах відтворення, у просторі та часі, у статичності та динаміці, сутнісна класифікація якої представлена на рис. 1.13.

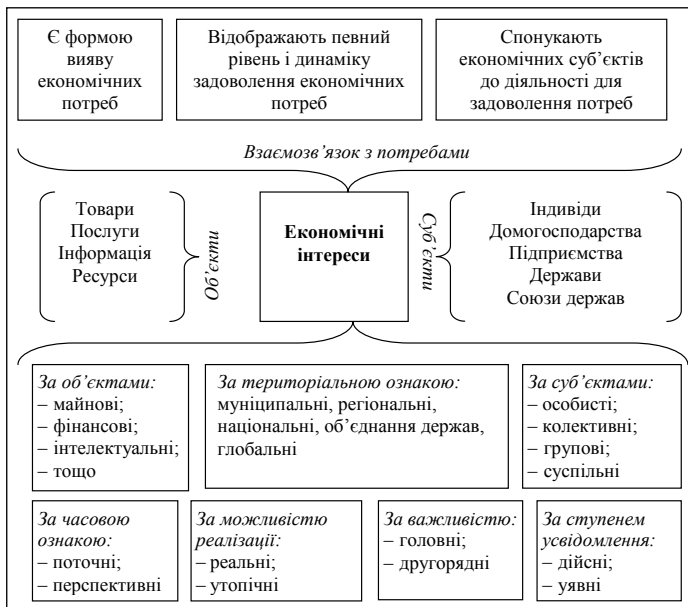


Рис. 1.13. Класифікація економічних інтересів

Джерело: складено автором самостійно.

Однак економічні інтереси не тотожні потребам, оскільки знаходять своє вираження у поставлених цілях та діях, спрямованих на задоволення потреб, які втілюють істинну причину та форму їх прояву.

Крім того, економічний інтерес, відображаючи відповідний рівень, динаміку та етапи задоволення потреб, володіє об'єктивною та суб'єктивною природою. Перша зумовлена суб'єктивним підходом людей до задоволення інтересів, а друга заснована на відмінностях становища фізичних і юридичних осіб в економічних умовах діяльності з реалізації економічних інтересів.

Проблема співвідношення та пріоритетності індивідуальних і суспільних економічних інтересів залишається до цього часу дискусійною. Проте досить часто механізм задоволення інтересів економічних суб'єктів і їх узгодження визначається сутністю економічної системи з двома крайніми її взірцями, що схематично представлені на рис. 1.14.

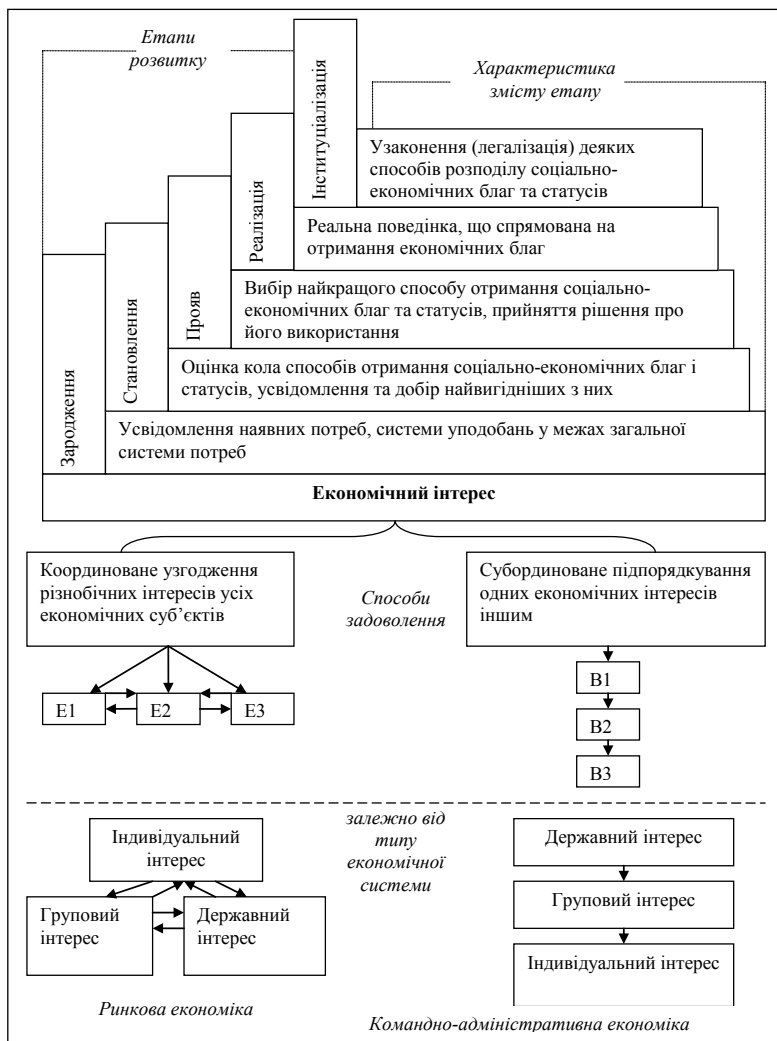


Рис. 1.14. Етапи та способи задоволення економічних інтересів економічних суб'єктів

Джерело: складено автором самостійно. Ідею періодизації інтересів запозичено у А. Н. Шапошнікова¹.

¹ Шапошников А. Н. Категория “интерес” как инструмент экономико-социологического исследования / А. Н. Шапошников // Экономическая социология и перестройка / под ред. Т. И. Заславской и Р. В. Рывкиной. – М., 1989. – С. 141–164.

Навіть поверхневий аналіз дозволяє констатувати, що в системі економічних інтересів будь-якого суспільства (ринкового, централізованого, змішаного, трансформаційного) наявні одні і ті ж елементи. Основна відмінність полягає в принципово протилежних формах підпорядкування і узгодження економічних інтересів суб'єктів.

В трьохмірній моделі реалізації економічних інтересів радянського взірця порушувались три важливі принципи системної організації: самоорганізованість (саморегульованість), зворотний зв'язок і рівновага. Радянська модель, якій хронологічно приписувались певні епітети, зокрема: часів Сталіна – тоталітарної, в більш пізні періоди – різновид державного монополізму, феодалний соціалізм, командно-адміністративна система та ін., служить унікальним взірцем ігнорування економічних інтересів і потреб окремого індивіда. Пропаговані радянською ідеологією гармонія і єдність економічних інтересів підтримувались нейтралізацією носіїв зворотних зв'язків і жорстким адміністративним погодженням системи інтересів.

“Найближчий погляд на історію, – писав Ф. Гегель, – переконує нас в тому, що дії людей виникають з їх потреб, пристрастей, їх інтересів...”, тому в будь-якій економічній дії: між суб'єктами бізнесу і власниками ресурсів, між виробниками і споживачами, державою і підприємцями, у відносинах між індивідами – мають місце елементи єдності і боротьби інтересів. Їх взаємодія виступає рушійним важелем соціально-економічного розвитку, що, забезпечуючи різноспрямованість інтересів суб'єктів, складає суперечливу єдність протилежних сторін. Саме на цьому наголошував А. Антонович, який в “Курсі державного благоустрою (поліцейського права)”, наслідуючи Ф. Бастіа, висловлював таку думку: *“Економічна наука визнає основним законом взаємин між людьми узгодження інтересів, тому з цієї точки зору суспільство постає як організм, у котрому всі частини живуть і працюють спільно, навісєм полегшуючи задоволення потреб”*¹. Цей закон є основоположним в ідеології розвинених демократичних держав, де орієнтація на координацію та гармонійний розвиток системи економічних інтересів суб'єктів на засадах соціально орієнтованої та регульованої ринкової економіки є передумовою досягнення позитивних результатів.

Безумовно, в системі інтересів ринкової економіки присутня певна ієрархічність, проте її характер є відмінним від радянської моделі, якій було властиве домінування вищих рівнів над нижчими. Суб'єктивна іє-

¹ Цит за: Антонович А. Я. Курс государственного благоустройства (полицейского права) / А. Я. Антонович. Ч. 1, 2 [Электронный ресурс]. – К., 1890. – [Оттиск из “Университ. известий” 1889 г., напеч. по опред. Совета Ун-та св. Владимира]. – Режим доступа : http://adhdportal.com/book_3474_chapter_6_1_Predmet_i_znachenie_nauki_poli%D1%81ejjskogo_prava.html.

рархія суспільних інтересів над індивідуальними в ринковій економіці зумовлюється потребою першочергової реалізації: потреб та інтересів національної безпеки й оборони; досягнень науково-технічного прогресу; здійснення національно значущих фундаментальних досліджень; розвитку загальнонаціональних транспортних та інформаційних комунікацій; забезпечення освітніх, медичних, санітарно-побутових, екологічних, культурних та соціальних стандартів. Задоволення цих загальних економічних інтересів у ринковому господарстві в якості відносно самостійних їх різновидів забезпечується державою, в функції якої входить узгодження системи суспільних інтересів, для забезпечення яких в її розпорядженні є широкий арсенал засобів і методів впливу.

Створення і надання суспільних благ впродовж останніх століть є однією з ключових задач практично всіх держав світу. Крім того, саме існування держави як суспільного інституту розглядається в якості суспільного блага, метою існування якого є встановлення чітких “правил гри” і забезпечення їх дотримання всіма членами суспільства¹.

Рівень надання суспільних благ незмінно зростав у міру еволюційного розвитку людських спільнот, зокрема в часи середньовіччя правителі опікувались забезпеченням безпеки і життя мешканців приналежних їм територій, у Новий час з розвитком капіталістичних відносин у результаті сплати податків громадяни почали вимагати отримання низки соціальних послуг, обсяг яких значно зріс в XIX ст. і охоплював вимоги зменшення соціального розриву, регулювання тривалості робочого часу, забезпечення інституційних та інфраструктурних вимог та ін. (див. табл. 1.4).

Таблиця 1.4

**Рівень зростання державних доходів
в окремих країнах Європи в XIX ст., млн. фунтів стерлінгів²**

Країна	1830 р.	1860 р.	1881 р.	Збільшення, разів
Франція	41	83	121	2,95
Великобританія	55	73	83	1,51
Австрія	18	45	75	4,15
Німеччина	16	32	90	5,62
Росія	23	56	80	3,5

¹ Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт ; [пер. с англ. А. Н. Нестеренко] ; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера. – М. : Фонд экон. кн. “Начала”, 1997.

² Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. Вып. 1 / И. И. Янжул. – С. Петербург, 1890. – С. 12.

Саме на цьому наголошує І. Янжул, констатуєчи таке: *“Під впливом природного росту потреб і постійного попиту зі сторони суспільства на державні послуги, діяльність держави, поступово розширюючись з епохи середніх віків, досягнула в теперішній час небувалих розмірів; вона замінює собою і в багатьох випадках діяльність самого суспільства і окремих осіб, хоча народ ніколи не заявляв таких вимог і ніколи не погоджувався зосереджувати в руках держави таких велечезних коштів, як тепер. В теперішній час держава приймає на себе турботу не лише про зовнішню безпеку своїх громадян, про внутрішній благоустрій, правосуддя, але і турботи про працю, промисловість і торгівлю, шляхи сполучення, про кредит і його покращення, про бідних і безробітних, сиріт, бідних, голодуючих і померлих, бере в свої руки навіть, як ми це бачимо на прикладі Німеччини, страхування працівників від каліцтв чи хвороб і їх здвтність до праці. Перерахована низка турбот, що приймаються на себе державою в нашу перехідну епоху, далеко не може вважатися завершенною, за справедливим зауваженням А. Вагнера, тяжко, неможливо перерахувати різноманітні функції, які присвоїть собі держава в недалекому майбутньому”¹.*

В ХХ столітті, як і передбачав класик, внаслідок домінування в економічній науці концепції “держави загального благоденства”, що утверджувала її особливу роль у забезпеченні соціального добробуту громадян і виправлення “провалів” і негативних екстерналій ринку мало місце чергове зростання обсягу державних витрат на фінансування суспільних благ (див. табл. 1.5).

Отже, на підставі даних, представлених у таблиці, можемо констатувати, що середній показник розміру державних витрат у відсотковому співвідношенні до ВВП за неповні 150 років збільшився майже в 5 разів. Безсумнівно, що півтора століття значно змінили специфіку цілеспрямованого державного впливу на економіку як з метою формування економічного порядку, так і регулювання різноманітних економічних процесів. В історичному контексті зі зростанням державної участі її політика будучи представленою в різних сферах прояву, зумовлюється тією роллю, яку вона виконує, зокрема: як арбітра, гаранта чи учасника економічних процесів (див. рис. 1.15).

¹ *Цит за:* Янжул І. І. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. Вып. 1 / И. И. Янжул. – С. Петербургъ, 1890. – С. 12.

Зростання державних витрат у розвинених країнах світу (1870–2010 рр.)

Країна	Загальні державні витрати, % до ВВП											
	Роки											
	1870	1913	1920	1937	1960	1980	1990	1996	2001	2006	2010	2014
Австрія	–	–	14,7	20,6	35,7	48,1	38,6	51,7	51,3	49,1	52,5	52,3
Бельгія	–	13,8	22,1	21,8	30,3	57,8	54,3	54,3	49,1	48,6	52,9	54,3
Великобританія	9,4	12,7	26,2	30,0	32,2	43,0	39,9	41,9	40,2	44,2	50,4	44,4
Німеччина	10,0	14,2	25,0	34,1	32,4	47,9	45,1	49,0	47,6	45,3	47,9	43,9
Ірландія	–	–	18,8	25,5	28,0	48,9	41,2	42,0	33,0	34,3	66,8	39,0
Іспанія	–	11,0	8,3	13,2	18,8	32,2	42,0	43,3	38,7	38,4	45,6	43,6
Італія	11,9	11,1	22,5	24,5	30,1	42,1	53,4	52,9	47,7	48,5	50,3	51,1
Нідерланди	9,1	9,0	13,5	19,0	33,7	55,8	54,1	49,9	45,4	45,5	51,2	46,6
Норвегія	5,9	9,3	16,0	11,8	29,9	43,8	54,9	49,2	44,1	40,5	45,9	45,7
Франція	12,6	17,0	27,6	29,0	36,6	46,1	49,8	54,5	51,7	53,0	56,6	57,2
Швеція	5,7	10,4	10,9	16,5	31,0	60,1	59,1	64,7	54,5	52,75	52,9	53,0
Швейцарія	16,5	14,0	17,0	24,1	17,2	32,8	33,5	39,4	54,5	52,7	52,9	
Середній показник	10,5	11,9	18,2	22,4	27,9	43,1	44,8	45,8	46,1	46,3	50,6	48,1
Австралія	18,3	16,5	19,3	14,8	21,2	34,1	34,9	36,6	35,7	34,7	37,1	37,6
США	7,3	7,5	12,1	19,7	27,0	31,4	32,8	33,3	33,0	33,9	40,1	51,1
Японія	8,8	8,3	14,8	25,4	17,5	32,0	31,3	36,2	36,3	34,5	38,9	39,8

Джерело: складено на основі даних Євростату¹.

В цьому контексті особливі характеристики, зумовлені роллю держави як гаранта захисту інтересів індивідів та суб'єкта, що володіє власним набором пріоритетів та потреб, окреслює особливі функції та специфіку державного втручання. Однак існує тонка межа між реальною необхідністю захисту і забезпечення індивідуальних інтересів та встановлення меж державного впливу під егідою забезпечення “загального блага”. Так як співвідношення інтересів формалізовано “узгоджується”

¹ Eurostat / European Commission [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home>.

на законодавчому рівні, тому є підстави стверджувати, що зростання кількості суспільних благ і рівня їх забезпечення державою здійснюється в примусовому вигляді, передбачаючи заміну свободи індивідуального вибору волею держави.

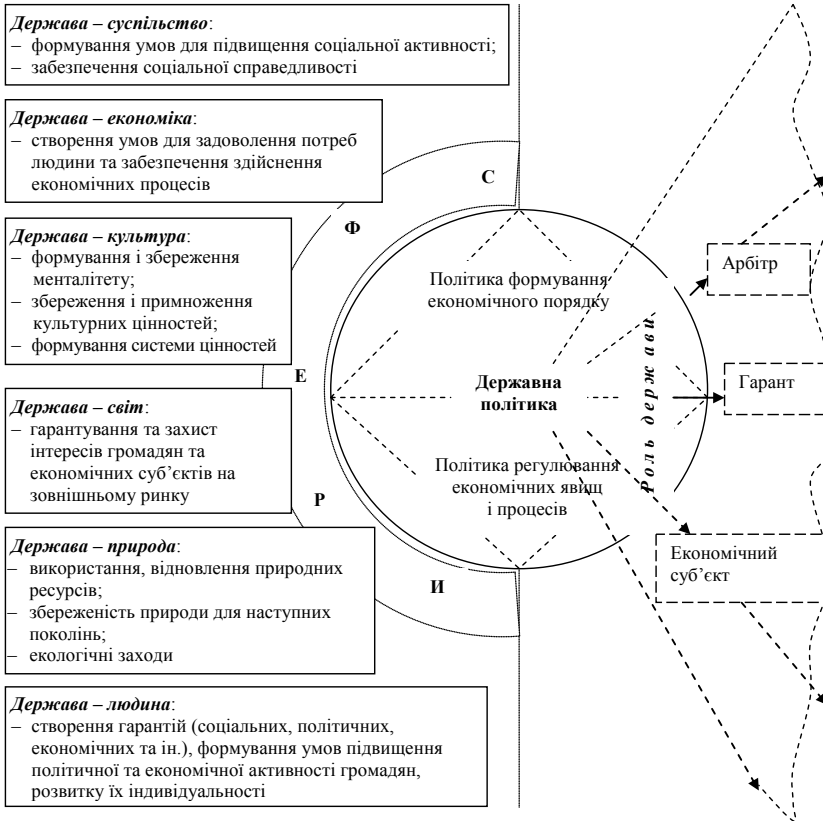


Рис. 1.15. Сфери прояву державної політики

Джерело: складено автором.

Таким чином, перенесення функції захисту та забезпечення індивідуальних інтересів членів суспільства на державу характеризує ще один різновид діалектичного закону єдності і боротьби протилежностей в оподаткуванні, що проявляє себе як дилема вибору між захистом індивідуальних прав індивідів та рівнем державного втручання як способу забезпечення суспільних інтересів.

Найбільш гостро ці суперечності проявляють себе в оподаткуванні, втілюючи різноспрямовані інтереси держави і платників податків, зумовлені тим, що, з одної сторони, суми коштів, що на законних підставах стягуються на користь держави не повинні погіршувати матеріальне становище платників податків, порушувати їх права і свободи. З іншої сторони, суми мобілізованих коштів не можуть бути нижчими від розмірів, необхідних для реалізації основних завдань і функцій держави, в першу чергу, щодо здійснення заходів державної соціальної політики.

Необхідність підтримки вказаної єдності і суперечності інтересів обумовлена природою взаємовідносин індивіда, суспільства і держави, порушення балансу яких може спровокувати економічну чи соціальну напругу в країні. Тому оподаткування як певний регулятор, що, виступаючи сукупністю заходів забезпечення фінансових потреб держави і дотримання соціально-економічної рівноваги в суспільстві та втілюючи симбіоз одиничного і загального, здатен збалансувати індивідуальні та суспільні інтереси. *“Податок – це додаткова плата, яку індивід змушений вносити за кожен додаткову одиницю суспільного споживання”*¹.

Історія розвитку світової економічної думки засвідчує, що на кожному з етапів еволюції суспільства наукова спільнота володіла певними, логічно обґрунтованими теоріями з акцентами на відповідних орієнтирах, які в тій чи іншій мірі визначали способи досягнення консенсусу інтересів між суб'єктами економічної системи.

На думку класика економічної теорії А. Сміта, це питання *“...було предметом уваги практично всіх народів, оскільки в процесі розвитку держав, всі народи здійснювали спроби в міру свого розуміння зробити свої податки настільки справедливими і рівномірними, наскільки могли, настільки визначеними і найменш обтяжливими для народу, щоб це було вигідно як платникам податків так і державі”*². Проте справедливість, соціальна допомога та милосердя є не економічними поняттями, а відображенням соціально мотивованих типів поведінки. Як влучно зазначав Х. Ламперт, оскільки *“...економіка підпорядковується принципу раціональності і примушує до дій, орієнтованих на досягнення успіху, вона може на власній основі забезпечити лише мінімальні соціальні норми і не може створити таких соціальних норм, яких вима-*

¹ Цит за: Стігліц Дж. Е. Економіка державного сектора / Джозеф Е. Стігліц ; [пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський]. – К. : Основи, 1998. – 854 с.

² Цит за: Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов Т. 2. / А. Смит. – М. : Соцэкгиз, 1935.

гають неекономічні потреби суспільства”¹. Однак у період посилення нестабільності, зумовленої глобальною фінансовою кризою, завдання задоволення соціальних потреб суспільства та особливо соціально незахищених верств населення, накладаючись на проблеми падіння обсягів виробництва, зростання безробіття, зниження рівня інвестиційної активності, зумовлюють переосмислення ролі і місця держави в регульованні економічних процесів.

Безумовно, кожна держава самостійно визначає обсяг соціальних зобов’язань, однак в економічній науці існують різні підходи щодо визначення ролі держави: від ліберальної, заснованої на верховенстві ринку, до соціал-демократичної, що враховує необхідність забезпечення максимальної справедливості в процесі створення суспільного продукту.

Аналіз політичної природи соціальної держави дозволяє здійснити певну класифікацію, в основі якої лежить принцип протиставлення ринку державного, соціально спрямованого впливу або протиставлення соціальної і ліберальної ідей (див. рис. 1.16).

Первинне втілення ідеї соціальної держави ґрунтується на співпадінні особистих і суспільних цілей, що, на думку А. Вагнера, є не чим іншим як еволюційним переходом від держави порядку до держави достатку. Закономірність, виявлена вченим і сформована у вигляді однойменного закону, зумовлюється зростаючою роллю держави в здійсненні як владних так і правових цілей, а також цілей розвитку культури і достатку громадян, що, за визначенням Р. Масгрейва, обумовлюється впливом трьох факторів: структурними змінами в економіці, демократизацією суспільства і зростанням зацікавленості в соціальній справедливості².

Г. Штейном була запропонована інша класифікація причин розширення соціальної держави, згідно з якою збільшення частки осіб похилого віку в розвинених країнах і витрат на їх утримання, обслуговування державного боргу та проведення політики егалітаризму (орієнтованої на забезпечення загальної рівності), згладжування майнових відмінностей та стримування розриву в доходах громадян зумовлює випереджаюче зростання урядових витрат порівняно зі зростанням ВВП³. Проте, як зазначав теоретик, за умови коли особисті і суспільні цілі співпадають, то

¹ Цит за: Ламперт Х. Социальная рыночная экономика. Германский путь / Х. Ламперт. – М., 1994. – С. 55.

² Buchanan J. M. Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State / J. M. Buchanan, R. A. Musgrave. – Cambridge, MA : MIT Press., 1999. – P. 64.

³ Штейн Г. Налоговая политика в XXI веке / Г. Штейн // Проблемы теории и практики управления. – 1991. – № 4. – С. 121–122.

ВИДИ	ТИПИ		
	Ліберальна держава	Консервативна держава	Соціально-демократична держава
Позитивна держава соціального захисту	Вирівнювання шансів на достаток всіх громадян, забезпечення і гарантії рівних можливостей		<i>США</i>
Держава соціальної безпеки	Створення умов повної зайнятості і гарантії доходів не нижче прожиткового мінімуму		<i>Великобританія</i>
Соціальна держава загального благоденства	Забезпечення повної зайнятості, згладжування відмінностей у доходах, створення соціальних служб		<i>Швеція</i>
....забезпечує	рівні соціальні шанси громадянам	рівновагу патерналістичних заходів влади з адресними програмами соціальної допомоги громадянам	рівні соціальні права, однакові соціальні умови і пільги
....виходить з	залишкового принципу фінансування малозабезпечених, стимулюючи пошук роботи	пріоритетності соціального забезпечення сімей, а не окремого індивіда	рівності соціальних умов
джерело фінансування соціальних програм	переважає позабюджетне	рівність обсягів державних і приватних витрат	переважають державні витрати

Рис. 1.16. Типи та види соціальних держав

Джерело: складено автором самостійно з використанням підходів Ю. Капкаєва¹.

¹ Капкаев Ю. Ш. Институциональная модель социального государства / Ю. Ш. Капкаев // Вестник Челябинского государственного университета. – 2010. – № 5 (186), вып. 25. – С. 5–12. – (Экономика).

вони ідентифікуються як власні¹, не викликаючи відторгнення державної ідеології та політики підтримки малозабезпечених, незахищених верств суспільства як передумови зростання соціальних функцій держави.

Однак помилково зводити роль соціальної держави лише до функцій допомоги слабким, оскільки важливою передумовою еволюційного поступу є створення простору для розвитку як індивідів, так й інших учасників суспільних взаємодій.

Це, на думку І. Бентама, може бути досягнуте за допомогою принципу *“найбільшого щастя для найбільшого числа людей”*, дотримання якого передбачає оцінку як рівня охоплення і задоволення суспільних інтересів, так і якість функціонування суспільних інститутів.

Вказані міркування обумовлюють встановлення основного критерію, що визначає ефективність соціальної держави, протилежною формою діалектичної єдності і одночасно суперечності якого виступає справедливість як критерій, що покликаний оцінити якість вибору при прийнятті рішень про необхідність і доцільність державного втручання в природний хід подій. Як ми вже зауважували, враховуючи той факт, що справедливість є етичною категорією, тому помилковими є спроби її оцінки шляхом встановлення аналогічних ефектів, оскільки ці критерії належать *“різним світам”*, а саме типам суспільних відносин, що регулюють різноспрямовані сторони функціонування суспільства. Проте форми організації суспільної діяльності, що встановлюють певний рівень соціальної справедливості, можуть характеризуватися відповідним показником економічної ефективності (див. рис. 1.17).

В суспільствах, де пріоритетною є розподільча справедливість, перевага надається забезпеченню економічної рівності та розподілу благ між багатими і бідними членами суспільства шляхом здійснення зовнішнього державного втручання через насильний перерозподіл. Комутативна справедливість ґрунтується на рівності можливостей і в соціальній практиці реалізується через соціальне страхування як відображення домінантного принципу солідарності, що проявляється через механізми соціальної інтерації, тобто взаємодопомоги.

Рестрибутивна справедливість, характеризуючись міжособовими показниками, може бути: між центром і регіонами, між поколіннями (генераційна), а також горизонтальна і вертикальна. Горизонтальна справедливість застосовується до осіб, що перебувають у відносно однакових обставинах і характеризуються схожою платоспроможністю. Однак у

¹ Stein L., von. Geschichte der sozialen Bewegung in Frankreich vom 1789 bis auf unsere Tage / L. von. Stein. – Leipzig, 1850.

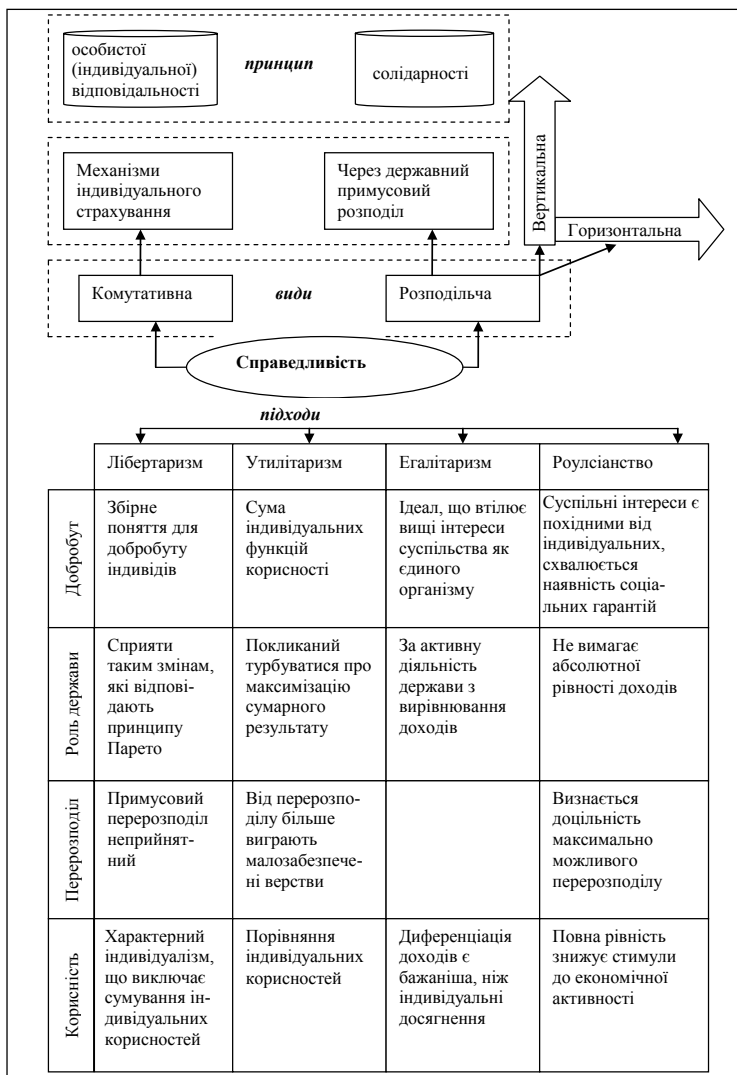


Рис. 1.17. Підходи до оцінки рівня справедливості залежно від ідеологічного обґрунтування розподільчих процесів у державі
Джерело: складено автором самостійно з використанням підходів Ю. Капкаєва¹.

¹ Капкаев Ю. Ш. Институциональная модель социального государства / Ю. Ш. Капкаев // Вестник Челябинского государственного университета. – 2010. – № 5 (186), вып. 25. – С. 5–12. (Экономика)

реальному житті люди володіють різним майновим і матеріальним становищем, що зумовлює доцільність встановлення рівня оподаткування і податкового навантаження у відповідності з різним ступенем платоспроможності громадян.

“...Три важливі проблеми: економічної ефективності, соціальної справедливості та адміністрування як головні критерії, якими керуються під час вибору податків, формування структури податкової системи, обґрунтування оптимального податкового навантаження, формування бази оподаткування, встановлення ставок, пільг, визначення порядку розрахунку і способів сплати, встановлення спеціальних режимів оподаткування тощо зумовлюють пошук оптимальної моделі податкової системи”, – стверджує вітчизняний теоретик З. Варналій. Вчений констатує: *“...саме прагнення рівномірного справедливого розподілу податкового навантаження зумовило появу різних ставок і систем оподаткування”¹.*

Слід відмітити, що в період становлення вітчизняної податкової системи увага науковців, теоретиків і практиків зосереджувалась в основному на кількісних показниках, таких як склад податків, їх структура, ставки, рівень податкового навантаження, ухилення від оподаткування, та технологіях податкового контролю і адміністрування. Однак поверхнєве дослідження соціальної природи податків, впливу податкових важелів на регулювання соціальних процесів, а також неналежний аналіз понять “справедливість”, “соціальна справедливість”, на нашу думку, стало однією з причин тривалої системної кризи, що охопила українське суспільство.

“...Економічні аспекти оподаткування неможливо відокремити від соціально-політичних. Концептуально оподаткування означає більше, ніж просто розвиток формальних понять суми і розподілу індивідуальних грошових внесків; у вищому сенсі виправдання податків полягає у витрачанні цих внесків на цілі, задля яких їх збирають, а саме – для задоволення індивідуального через загальне та свідому діяльність цілого, тобто уряду”, – писав класик економічної науки Л. Штейн². Його слова підтверджує досвід державного регулювання розвинених держав світу, що переконливо доводить значущість податкових інструментів у здійсненні впливу на всі складові соціальної політики, оскільки податки є одним з

¹ Цит за: Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: моногр. / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій [та ін.]; за ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – С. 88.

² Цит за: Classics in the theory of public finance / ed. by R. A. Musgrave, T. A. Peacock. – London ets.: Macmillan; New York: St. Martins press, 1967. – P. 31.

найдієвіших засобів “державного впливу на економічну активність громадян, рівень їх доходів, стан соціальної безпеки, соціальну мобільність, розвиток соціальної інфраструктури тощо, тобто на явища і процеси, що у значній мірі визначають умови та рівень людського розвитку”¹. Проте лише правильна побудова паритету суспільних відносин в умовах обмежених ресурсів і необмежених інтересів – як індивідуальних, так і суспільних – зумовлюють належне функціонування економічних, політичних, соціальних, культурних процесів суспільства, що забезпечується відповідними функціями податків.

В цьому контексті “...те чи інше трактування функцій податків не просто висвітлює їх сутність у минулому і теперішньому часі, а фактично визначає напрямок теоретичного конструювання та практичного використання механізму перерозподілу суспільних доходів у майбутньому”².

З врахуванням того, що функції податків є проявом їхньої сутності в дії та способом вираження їх властивостей, можемо констатувати, що в сучасній фіскальній науці існує декілька підходів щодо визначення функцій податків, їх кількості та принципів реалізації (див. рис. 1.18).

Безумовно, основоположною функцією податків є фіскальна, суть якої зводиться до мобілізації фінансових ресурсів з метою здійснення державою владних повноважень щодо забезпечення відповідного рівня соціальних гарантій, забезпечення потреб науки, освіти, охорони здоров’я та навколишнього середовища, оборони та управління.

Намір держави максимізувати доходну частину бюджету через податкові надходження з метою фінансового забезпечення реалізації державних функцій, регулювання соціально-економічних процесів у суспільстві може зумовити появу надмірного податкового навантаження, що провокуватиме падіння економічного розвитку держави, зростання обсягів ухилення від оподаткування, скорочення економічної активності та доходів платників податків. Однак від того, яким обсягом фінансових ресурсів володіє держава, залежать її можливості щодо здійснення регулюючого впливу з метою забезпечення виконання нею низки функцій, в тому числі і соціальної, оскільки реалізація та задоволення індивідуальних і суспільних інтересів є можливим лише тоді, коли опирається на потужну фінансову основу.

¹ Цит за: Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: моногр. / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій [та ін.]; за ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – С. 87.

² Цит за: Майбуров И. А. Теория и история налогообложения: [учеб. для студ. вузов, обуч. по спец. “Налоги и налогообложение”] / И. А. Майбуров. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – С. 25.

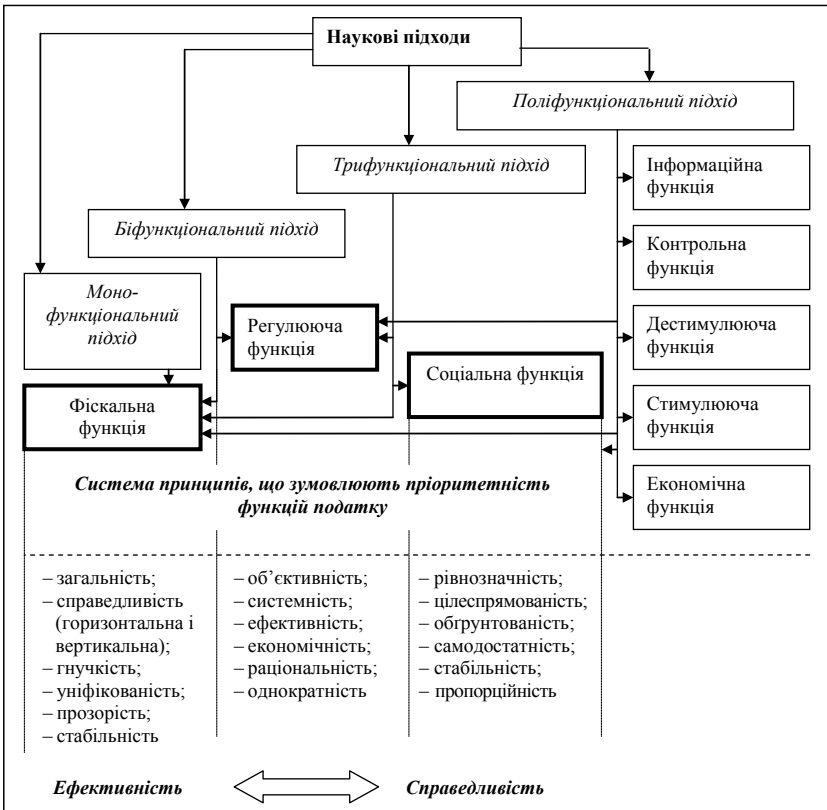


Рис. 1.18. Наукові підходи щодо систематизації функцій податків

Джерело: складено автором самостійно з використанням теоретичних міркувань Ю. Іванова¹.

Передумовою досягнення соціальної справедливості в оподаткуванні є дотримання відповідного паритету між соціальною і фіскальною функціями податків, де, на думку знаного українського вченого В. Федосова встановлені орієнтири соціальної політики виступають первинним явищем, а податкова політика – вторинним, і визначають діалектику взаємозв'язку податкової і соціальної складових державного впливу. Разом з тим, соціальна стабільність і злагода, відсутність суспільних конфліктів є досяжними за умови дотримання соціальної справедливості.

¹ Іванов Ю. Б. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Б. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 36–43.

ті в суспільстві як кумулятивного ефекту, де першість, беззаперечно, належить такому інструменту, як оподаткування. Саме тому Й. Ланг, легендарний розробник проекту Кодексу податкових законів для держав Центральної і Східної Європи, стверджує, що серед компонентів податкової рівності саме соціальна податкова справедливість є втіленням соціальної держави, так як *“...відкриває шляхи для розвитку потужного народного господарства та забезпечує протидію соціальним конфліктам”*¹.

Усвідомлення рівня справедливості оподаткування не є сталим поняттям, оскільки залежить від трансформації розуміння сутності держави, її завдань та ролі. Американський економіст А. Окан констатує: *“Політичні науки орієнтовані на забезпечення соціальної справедливості, законності, влади; а економічні – на підвищення ефективності та оптимізацію. Проте як тільки ці два підходи стикаються у сфері суспільного розвитку, то ефективність (продуктивність) зазвичай падає. В результаті чим більше уряд втручається в сферу економіки, тим нижчою є ефективність”*². Тому “справедливість” у масштабах суспільного (державного) та приватного є втіленням протилежності в єдності, де будь-яке порушення їх гармонійного співвідношення загрожує спадом як фіскальної ефективності, так і соціальної справедливості.

Безумовно, справедливість повинна бути найвищою етичною ціллю реалізації податкової політики держави, в якій враховуватимуться очікування і потреби різних груп інтересів суспільства, ступінь їх поєднання, а також реакція суспільства на конкретний тип механізму державного впливу в сфері фіскалу. Іншими словами, держава, *“... володіючи правом відчужувати на свою користь завдяки податкам певну частку майна фізичних осіб, повинна керуватися в своїй податковій політиці визначеними етичними і економічними началами, бо в протилежному випадку, обтяжуючи населення несправедливими і непосильними зборами, вона підривала б сам зміст і розумні основи свого існування”*³.

Слід відмітити, що і “оподаткування”, і “справедливість” – це категорії історичні, розуміння яких залежить від існуючого рівня розвитку

¹ Цит за: Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / Й. Ланг. – Бонн : Федер. мин-во финансов, 1993. – 464 с.

² Цит за: Okun Arthur, Equality and Efficiency: The Big Tradeoff. – Washington D. C. : Brookings Institution Press, 1975.

³ Князев В. Г. С. Ю. Витте и налоговая политика России / В. Г. Князев // Финансы. – 1999. – № 10. – С. 30–33; Юридическая наука. – 2013. – № 4. – С. 24.

виробництва, доступу до ресурсів, обсягу існуючих благ і послуг, а також загальноприйнятих у конкретному суспільстві та на певному етапі розвитку морально-етичних і правових норм. У цьому контексті неможливо не погодитись з визначенням податку, запропонованим класиком вітчизняної фінансової науки В. Андрущенком, згідно з яким, податок – це *“платіж на користь держави, спричинений політичними і морально-етичними спонуками (громадянськими, патріотичними, національними, філантропічними), сутність якого випливає з природи людини, її прагнень і поведінки як істоти, життя якої поза суспільно-державними умовами неможливе”*¹.

Вищеозначене дозволяє дійти висновку, що оподаткування є важливим інструментом політичного, соціально-економічного впливу на суспільство, здатним на основі ідентифікації діалектично протилежних суспільних та індивідуальних інтересів суб'єктів виступити передумовою суспільної інтеграції, оскільки є *“...суспільним інститутом, завдяки якому відбувається функціонування соціального організму країни”*². Підтвердженням цієї тези є позиції Т. Веблена, який стверджував, що розвиток економічної науки має опиратися на *“...розгляд кумулятивного процесу формування економічного інтересу в контексті культурного розвитку”*³.

Завершуючи побудову концептуального підходу до дослідження діалектики оподаткування та переходячи до розкриття історичної та логічної сутності інститутів оподаткування, їх архітектоніки в українському соціумі, вкотре звиряємось в раціональності власних міркувань зі світочами економічної науки. І в спробі довести доцільність власних аргументів щодо основоположності категорії “інтерес” у розгляді діалектичної природи оподаткування, і в закономірностях його побудови як суспільного інституту знаходимо підтвердження в класика: *“Але як зрозуміти цей процес творчості фінансових інститутів? Потрібно виходити тут, як ми вже говорили з інтересу: з цього пункту ми в стані будемо уявити собі більшу кількість явищ, ми беремо інтерес за початкову точку досліджень, як методологічний прийом; виходячи з інших точок зору, ми*

¹ Цит за: Андрущенко В. Л. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування / В. Л. Андрущенко, Ю. І. Ляшенко // Фінанси України. – 2005. – Січень. – № 1. – С. 36–43.

² Цит за: Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : моногр. / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій [та ін.] ; за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – С. 87.

³ Веблен Т. Почему экономическая наука не является эволюционной дисциплиной / Т. Веблен // Истоки: из опыта изучения экономики как структуры и процесса. – М. : Изд. дом ГУ ВШЭ, 2006. – С. 29.

могли б пояснити деякі групи явищ, але набагато менші, і не отримали б такої картини, яку ми маємо, розглядаючи фінансові інститути з вершини людських інтересів. Але люди мають різні інтереси, кожен іде з своїм інтересом, і в результаті боротьби отримується конструкція фінансового інституту, і тому фінансові інститути, як продукт боротьби різних інтересів, не відрізняються послідовністю і логікою”¹.

¹ Цит за: Озеровъ И. Х. Основы финансовой науки. Вып. 1. Учение объ обыкновенных доходах / И. Х. Озеровъ. – М., 1911. – С. 18.

РОЗДІЛ II

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНА АРХІТЕКТОНІКА ОПОДАТКУВАННЯ: ПРИРОДА, ЗАКОНИ ТА ЕФЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ

2.1. Інституціональна сутність оподаткування

Життя людини в суспільстві, а навіть соціальної тварини у групі стає можливим завдяки діяльності з дотриманням конкретних правил. Зі збільшенням інтелектуальних можливостей ці правила мають тенденцію розвиватися від невідомих звичок до зрозумілих і чітко сформульованих тверджень, а водночас ставати ще загальнішими і абстрактнішими.

Навіть у спільнотах тварин з'являється щось на зразок правил, за допомогою яких здійснюється розмежування індивідуальних сфер. Ступінь порядку, який забезпечує від занадто частих сутичок чи від втручання в пошуки прожитку тощо, часто зумовлюється тим, що чим далі тварина блукає від свого лігва, тим менше вона готова до боротьби.

Отже, сфера, що належить кожному індивіду, визначається не межовою лінією, а дотриманням якогось правила, норми – тієї норми, яку, очевидно, не усвідомлюють індивіди, хоча і визнають у реальному житті.

Ф. А. Гаєк "Конституція свободи"

Інституціональна теорія, зародившись на рубежі XIX – XX ст., і ставши однією з провідних парадигм сучасної економічної науки, зумовлюється відсутністю сформованого єдиного категорійно-термінологічного базису та онтологічного трактування. Будучи досить неоднорідною та характеризуючись неоднозначністю основних понять, значною несумісністю і фрагментарністю теоретичних положень, вона все ж найважливішою проблемою визначає дослідження впливу інститутів на соціально-економічний розвиток крізь призму варіативних підходів та трактувань (див. рис. 2.1).

Поняття "інститут" є індивідуалізованим у різних представників інституціональної теорії, на підставі чого серед багатьох його тлумачень, що є найбільш "авторитетними", розрізняють конкретні напрями, започатковані основоположниками еволюційного, психобіологічного, соціально-правового

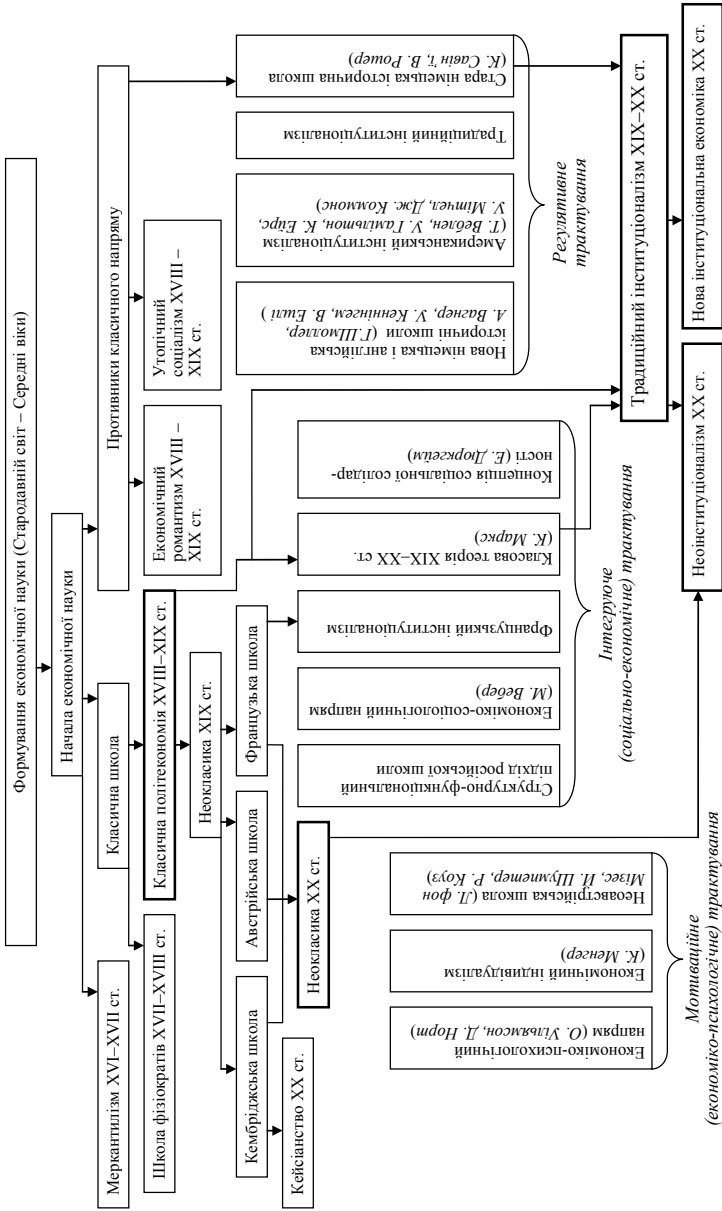


Рис. 2.1. Структурно-логічна схема трактування категорії “інститут” (за функціями та напрямками формування інституціональних теорій)

Джерело: систематизовано та розроблено автором.

та емпіричного напрямів. Зокрема, апологети правознавчих наук розглядають інститути як стійкі комплекси юридичних правил, “...які, переслідуючи одну спільну мету, управляють перманентним та абстрактним вираженням суспільного життя”¹; предметом наукових інтересів істориків виступають еволюційні механізми розвитку інституцій та інститутів; соціологи аналізують інститути, виходячи з практики їх прояву та впливу на соціум; економісти “...вбачають в інститутах засоби суспільного обміну та складові механізму регулювання ринкових відносин”², а дослідники політичної філософії шляхом пізнання інституційних структур окреслюють проблеми “правильного” та “справедливого” облаштування суспільного життя.

За твердженням Дж. Ходжсона, інститути є ключовим елементом будь-якої економічної системи, що зумовлює задачі вивчення процесів їх збереження, оновлення і зміни. Першопочатково “інститути” тлумачились як “природні утворення”, що слугують задоволенню фундаментальних життєвих потреб суспільства, забезпеченню безпеки та соціального порядку (Г. Спенсер). Пізніше поряд з визнанням “природного” характеру появи суспільних інститутів вони починають витлумачуватися окремими теоретиками як суспільні конструкти, тобто “штучні утворення”, що формуються під впливом соціальної інженерії (М. Вебер, К. Маркс). Регулюючий характер інститутів, на думку Т. Парсонса, втілюється в сукупності специфічних нормативних комплексів, задіяних у процесі регуляції статусно-рольової поведінки індивідів.

Тлумачення інститутів як втілення історичних закономірностей розвитку, моралі та звичаїв суспільства втілює традиційний підхід (старий інституціоналізм), в якому найбільш знаковими є обґрунтування Т. Веблена (стійкі звичаї мислення, характерні для великої кількості людей³), Дж. Коммонса (колективна дія з контролю, звільнення та розширення індивідуальної дії), У. Мітчелла (переважаючі і найбільш стандартизовані суспільні звички), У. Гамільтона (мовний символ для найкращої характеристики групи суспільних звичаїв), який інтерпретує економічну систему як безперервний процес її зміни. В цьому контексті дослідження причин еволюційних видозмін суспільства розглядається як результат попереднього розвитку, без вивчення якого неможливо зрозуміти закономірності перебігу соціально-економічних процесів.

Така багатоформатність і обширність теоретичних напрямів визначає мультиплікативну диференціацію орієнтирів досліджень та існуючих підходів ідентифікації суспільних феноменів з аргументацією доцільності за-

¹ Бержель Ж. Л. Общая теория права / Ж. Л. Бержель. – С. 314.

² Кармазіна М. “Інститут” та “інституція”: проблема розрізнення понять / М. Кармазіна, О. Шурбована; [Електронний ресурс]. Укр. центр політ. менеджменту. – Режим доступу : <http://www.politik.org.ua/vid/magcontent.php3?m=1&n=59&c=1308>.

³ Веблен Т. Теория праздного класса / Т. Веблен. – М. : Прогресс, 1984. – С. 46.

кріплення за ними теоретичних конструктів типу “інститут” і “інституція”, “організація”. В результаті здійснюваної в онтологічній площині полеміки теоретиками окреслюються відповідні обґрунтування з подальшим визначенням співвідношень цих понять, наслідком яких стають заклики розглядати їх як синоніми¹ або доводиться необхідність чіткого розмежування².

Сам термін “інститут” походить від латинського “*institutum*”, що означало встановлення, запровадження, звичай, а “*Institutio*”, “*institutiones*” називався підручник. Ці термінологічні конструкти, незважаючи на досить широке використання у багатьох наукових напрямках, найбільшого поширення досягли на початку ХІХ століття завдяки запозиченню дослідницького інструментарію еволюційного та позитивістського підходів, зумовивши формування інституціоналізму в найбільш близькому для нас сприйнятті.

Найвагомішим аргументом теоретичних диспутів щодо сутності понять “*institution*” і “*institute*” є посилання на неточний переклад російською мовою терміна *institution*, який був використаний у першому російськомовному виданні роботи Т. Веблена “Теория праздного класса”³. В цій праці термін *institution* був складовою частиною оригінальної назви книги “Теория праздного класса: экономическое исследование институций”, проте книга отримала скорочену назву, а в тексті було вжито переклад “інститут” (англ. *institute*), що зумовило значне поширення цього терміна у науковій літературі, особливо серед російських вчених, і практично “сліпе” наслідування та копіювання цієї теоретичної конструкції в працях українських науковців.

¹ Аузан А. А. Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория : учеб. / А. А. Аузан. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 416 с.; Гриценко А. Наука и искусство институционального строительства / А. Гриценко // Институційна архітектоніка та механізми економічного розвитку : матеріали наук. симпозиуму. – Х. : ХНУ, 2005. – С. 20–31; Мандибура В. О. Институційна архітектоніка власності та закономірності її функціонування / В. О. Мандибура // Институційна архітектоніка та механізми економічного розвитку : матеріали наук. симпозиуму. – Х. : ХНУ, 2005. – С. 110–116; Чухно А. Институціоналізм: теорія, методологія, значення / А. Чухно // Економіка України. – 2008. – № 6. – С. 4–13.

² Гордиенко Л. Ю. Трансформационный менеджмент как теоретическая и методологическая база управления институциональными преобразованиями на предприятии / Л. Ю. Гордиенко // Научные труды ДонНТУ. Серия: Экономическая. – 2008. – Вып. 34-2. – С. 152–153; Довгань Л. С. Корпоративне управління: інституціональні аспекти / Л. С. Довгань, І. П. Малик. – К., 2006. – С. 128; Іншаков О. В. Институція – ключ до розуміння економічних інститутів / О. В. Іншаков, Д. П. Фролов // Економічна теорія. – 2011. – № 1. – С. 52–62; Катигрובה О. В. Сутнісна характеристика понять «інститут» та «інституція» в теорії інновацій [Електронний ресурс] / О. В. Катигрובה // Научные исследования и их практическое применение. Современное состояние и пути развития : сб. науч. трудов SWorld по матер. Междунар. науч.-практ. конф., (октябрь 2011 г.). – Режим доступа : http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy_-311/economic-theory_-and-history_-311/7510-description-of-understanding-sutnsna-qnstitutq-ta-qnstitutsyaq-in-teor-nnovatsy.

³ Веблен Т. Теория праздного класса / Т. Веблен. – М. : Прогресс, 1984. – 367 с.

Російський теоретик О. Іншаков стверджує, що інституція в етимологічному значенні – це “*устрій, образ дії чи настанови, вчення, вказівка*”; в онтологічному сенсі – “*форма соціалізації людської функції (дії, операції чи комплексу операцій з конкретним продуктом)*” та “*звід, система знань (інструкцій) щодо здійснення цієї функції, як її опис для передачі інформації, навчання, формування актора, здатного виконати дану функцію в системі правил, норм, положень та інструкцій*” – в гносеологічному тлумаченні. При цьому інститутом теоретик вважає “*установу, заклад чи організацію, завдяки яким інституції реалізують та відтворюють соціально диференційовані та закріплені функції*”¹. Вчений, визнаючи еволюційну роль інституцій, вказує, що інститут є структурою, за допомогою якої інституції реалізують свій зміст, тобто інститути повинні розглядатися як “*тверді структури*” певного функціонального вигляду, а інституції – як “*м’які*”, котрі передаються і зберігаються лише “*затвердівши*”².

Подібною є думка вітчизняного теоретика Ю. Коваленка, який поняття “*інституції*” отожднює із поняттям “*інститут*”, трактуючи їх як “*систему, що містить тверді (офіційні) обмеження (правила і характеристики примусу), м’які (неофіційні) обмеження (стандарту поведінки і стереотипи мислення), та інтуїцію, які в сумі забезпечують досягнення оптимальної організації, координації і стимулювання поведінки економічних суб’єктів...*”³. Теоретик зазначає, що взаємодія форм функціональної структури (інституцій) та елементарної структури (організацій) зумовлює появу інститутів (інституційних організацій) і органів-регуляторів (організованих інститутів).

Ми, погоджуючись з такою аргументацією Ю. Коваленка, мусимо констатувати, що в українській мові термін “*інституція*” ще у XVIII–XIX ст. застосовувався у значенні певної структури чи закладу*, що є прямо протилежним вище поданим теоретичним обґрунтуванням російського теоретика О. Іншакова. Це підтверджується також низкою словників

¹ Цит за: Іншаков О. В. Інститути и институции в экономической теории / О. В. Іншаков // Вестник ВолГУ. – 2007. – Сер. 3, вып. 11. – С. 7–21.

² Іншаков О. В. Інституція – ключ до розуміння економічних інститутів / О. В. Іншаков, Д. П. Фролов // Економічна теорія. – 2011. – № 1. – С. 52–62.

³ Цит за: Коваленко Ю. Використання категоріального апарату інституційної теорії у фінансовому секторі економіки // Світ фінансів. – 2010. – Вип. 4. – С. 39–49.

* 1) “...Така інституція, як народний театр руський, мусила побудити всі його сили...” (Іван Франко, XVI, 1955, 99);

2) “...прекрасна річ – отакі спеціалізовані школи, що дають народові й державі одразу добрих спеціалістів для наукових інституцій!” (Радянське літературознавство, 8, 1966, 27);

3) “... при районній Раді депутатів трудящих створено п’ять позаштатних відділів (торгівлі, культури, промисловості, побутового обслуговування та оргінструкторський). Ці громадські інституції організовані за ленінським принципом народного самоврядування” (Літературна Україна, 8.II 1963, 1).

тлумачного, філософського та економічного спрямування¹. Зокрема, у Великому тлумачному словнику сучасної української мови вказано: “*Інституція – це установа, заклад // частина, підрозділ установи, закладу*”, при цьому інститутом визнається “*сукупність правових норм у якій-небудь сфері суспільних відносин; організована система соціальних ролей, яка є постійним і значним елементом суспільства і яка зосереджується на основних потребах і функціях людини*”².

На нашу думку, володіючи в етимологічному сенсі дещо відмінним значенням, залежно від масштабу і від періоду еволюційного розвитку, категорії “інститут” та “інституція” характеризуються спільністю функцій прояву як суспільного феномену, оскільки викристалізують характер і спосіб здійснення суспільних взаємодій у процесі створення, користування та розподілу відповідних благ. У цьому контексті цілком логічною та обґрунтованою є думка вітчизняного теоретика Ю. Лопатинського, який вважає доцільним використання терміна “інститут” у широкому розумінні – як макроекономічної категорії, а “інституцію” для позначення узагальненої групи організацій* – як втілення мезо- та мікроекономічних категорій відповідно³. Подібне трактування інституціональних категорій представлено у Системі національних рахунків, де інститут об’єднує інституційні одиниці та їх діяльність у рамках визначених формальних і неформальних правил взаємодії елементів системи, а організації трактуються як окремі інституційні одиниці⁴.

Констатація певної “розмитості” концептуального каркасу інституціональної теорії зумовлює необхідність авторського пошуку та спроби пояснення суті, закономірностей появи, особливостей розвитку та природи функціонування інституціональних одиниць, що, за нашим переконанням, буде найбільш вдалим за умови використання інституціонально-еволюційного підходу.

¹ Большой юридический словарь. А. Я. Сухарев, В. Е. Крутских, А.Я. Сухарева. – М. : Инфра-М, 2003; Семотюк О. П. Сучасний словник іншомовних слів / О. П. Семотюк. – Х. : Веста : Ранок, 2007. – С. 230.

² Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : ВТФ “Перун”, 2009. – С. 499.

*Організація – це об’єднання людей, суспільних груп, держав на базі спільності інтересів, мети, програми дій і т. ін.; компанія, установа, їх підрозділи чи об’єднання, які виконують самостійні функції та мають адміністрацію; особливості будови чого-небудь; структура; комплекс заходів, зміст яких полягає в координації дій окремих елементів системи. // Джерело: Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : ВТФ “Перун”, 2009. – С. 853.

³ Лопатинський Ю. М. Інституціоналізація транзитивної економіки / Ю. М. Лопатинський // Научные труды ДонНТУ. Серия : Экономическая. – Вып. 103-1. – С. 229–232.

⁴ Система национальных счетов: пересмотренный вариант. Гл. II. Общий обзор ООН / Секретариат. – 1992. – 28 августа. – 120 с.

Розуміючи характерну для інституціоналізму певну дискретність категоріального поля, за основу, відправну точку авторського тлумачення інститутів оподаткування візьмемо визначення класика інституціональної теорії Т. Веблена, який у вищеназваній роботі констатував, що в суспільстві існує комплекс звичних способів мислення щодо відносин між людиною і суспільством як моделей загальноприйнятої поведінки. Усвідомивши існування цього механізму, вчений постійно конкретизує та уточнює його визначення як втілення категорії “інституції”, незмінно розвиваючи її зміст концептуально та контекстуально¹. Здійснивши первинне опредмечування інституцій як нового об’єкта економічних досліджень, теоретик під ними розуміє *“результати процесів, що відбувалися в минулому, які пристосовані до обставин минулого і, таким чином, не цілком відповідають вимогам теперішнього часу”*². Розкриття змістового наповнення цієї категорії Т. Веблен розширює на основі здійснюваних ним теоретичних досліджень і як результат у більш пізній праці *“Місце науки в сучасній цивілізації і інші аспекти”* 1919 року теоретик визначає їх як *“усталені навички мислення, спільні для більшості людей”*³. На думку теоретика, їх формування завдячує тривалому історико-соціальному досвіду взаємодії людей, їх культурних і психологічних начал, які визначили формування інституцій певного типу та перебіг інституціональних змін суспільства.

Інший представник раннього інституціоналізму У. Гамільтон визначав інституції як *“вербальний символ для кращого позначення низки суспільних звичаїв, які означають переважний і стійкий спосіб мислення або дії, що стали звичайним для групи і перетворилися для народу в звичай”*⁴. Ця позиція підтверджується одним з авторитетних представників аналітично-філософського напрямку інституціоналізму, професором Каліфорнійського університету Дж. Серлом, який стверджує, що окремі речі існують тільки тому, що наявні в досвіді людей як результат соціальних взаємодій, що встановлюють як їх інтерпретацію, так і її правила.

Теоретик, зокрема, констатує: *“Необхідно розмежовувати епістеміологічний зміст суб’єкт-об’єктної дистинкції від її онтологічного змісту”*, оскільки способом розв’язання теоретичної проблеми є *“пояснення, як може існувати епістеміологічно об’єктивна інституціональна реаль-*

¹ Гайдай Т. В. Институция как инструмент институционального экономического анализа / Т. В. Гайдай // экономическая теория. – 2006. – С. 57.

² Веблен Т. Теория праздного класса / Т. Веблен. – М., 1984. – С. 202.

³ Veblen T. The Place of Science in Modern Civilisation and Other Essays / T. Veblen. – N.-Y. : Huesch, 1919. – P. 239.

⁴ Цит за: Hamilton W. Institution / W. Hamilton // Encyclopaedia of the Social Sciences. V. VIII. – New York, 1932. – P. 84.

ність... при тому, що ця реальність відчасти складена з суб'єктивних почуттів і думок, і відповідно має суб'єктивну онтологію”¹. Дж. Серл вважає, що людське суспільство, на відміну від суто біологічного співтовариства, починається з виникнення інституціональної реальності, що зумовлюється переходом від біологічного стану до культурного завдяки мовному символізму. Передумовою генезису інституціональної реальності в цьому контексті є побудова як соціальної реальності, так і символічне відображення поведінки, що її задає, і всієї складної системи соціальних взаємовідносин.

Процес символічного освоєння дійсності Дж. Серл описує за допомогою моделі “X counts as Y in C”, називаючи останню конститутивним правилом, що розкриває закономірність інституціонального процесу, яка означає, що феномену X приписується функція Y в ситуації C. Він підкреслює, що процес взаємодії інституціалізується тільки в тому випадку, коли об'єкту приписуються функції, що виходять за рамки його “фізичної” суті, тобто надаються символічні функції (див. рис. 2.2).

Соціальні взаємодії, на думку вченого, описуються такими складовими:

1) колективною інтенціональністю, яка засвідчує, що “...існування суспільного інституту дозволяє окремим особам або групам покладати на об'єкти такі функції, які ці об'єкти не могли б виконувати самі по собі завдяки тільки своїй структурі, але виконують завдяки колективному визнанню їх певного статусу, а з цим статусом і специфічних функцій”;

2) приписуваними функціями. Ці функції не є притаманними об'єкту через свою фізичну природу, однак вони призначаються ззовні спостерігачами, у яких в певній мірі розвинулась свідомість, тобто які залежать від спостерігача. Приписувані функції поділяються на агентивні (де агент прикріплює до об'єкта його призначення) і неагентивні (де природно відбуваються причинні процеси, до яких призначається мета);

3) статусними функціями, які описуються Дж. Серлем за допомогою “перформативних висловлювань” і “конститутивних правил”. Щодо конститутивних прав, то філософ розмежовує два їх різновиди: одні регулюють форми поведінки, а інші не тільки регулюють, але й встановлюють нові форми поведінки. Таким чином, регулятивні правила регулюють діяльність, яка існувала до них, – діяльність, існування якої логічно незалежне від існування правил, конститутивні ж правила створюють (та регулюють) діяльність, існування якої логічно залежне від цих правил. Конститутивне правило не тільки визначає семіотичну суть, але й встановлює владні механізми її підтримки, зумовлені визнанням повноважень суб'єкта завдяки формальним (статусним) атрибутам.

¹ Searle J. R. What is an Institution? / J. R. Searle // Journal of Institutional Economics. – 2005. – Vol. 1, No. 1. – P. 1–22.

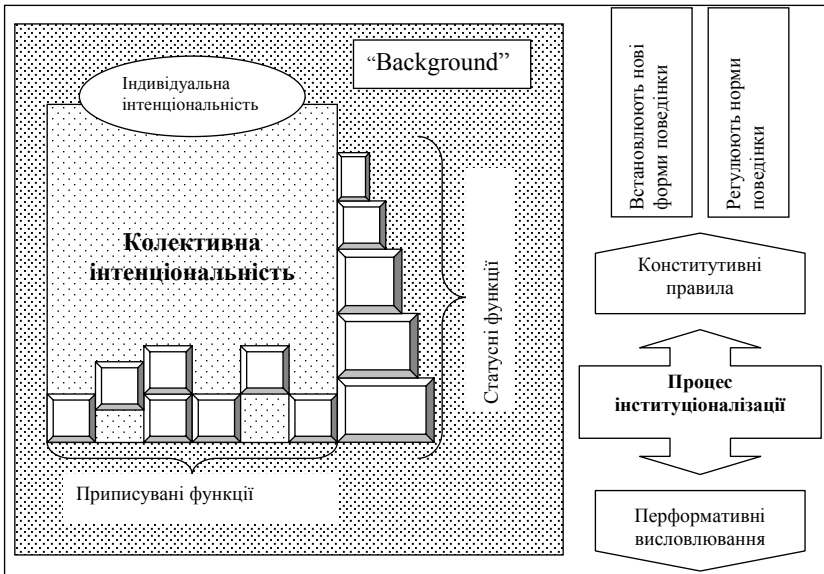


Рис. 2.2. Схема категорійної структури концепції побудови інституціональної реальності Дж. Серла

Джерело: складено автором на основі концепції Дж. Серла¹.

Ще один класик інституціоналізму Д. Норт, окреслюючи сутність інститутів, стверджував, що вони є "... *"правилами гри"* в суспільстві, або, висловлюючись більш формально, створеними людиною обмежувальними рамками, які організують взаємовідносини між людьми, що задають структуру спонукальних мотивів людської взаємодії – будь то в політиці, соціальній сфері або економіці. Саме інституціональні зміни визначають те, як суспільства розвиваються в часі, і таким чином є ключем до розуміння історичних змін"²;

4) Background* – "фон", що складається з психічних здібностей, диспозицій, установок, манер поведінки, ноу-хау, витримки і т. д., "...які дозволяють нашим ментальним станам функціонувати"³.

¹ Searle J. R. The construction of social reality / J. R. Searle. – New York : The Free Press, 1995.

² Цит за: Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт; [пер. с англ. А. Н. Несеренко]; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера. М. : Фонд экон. кн., 1997.

* Поняття Background в українській мові не має термінологічного аналога, проте найбільш адекватним його перекладом може бути термін "передумови" або запропонований автором у роботі "Открывая сознание заново" термін "Фон"

³ Цит за: Серль Дж. Открывая сознание заново / Дж. Серль; [пер. з англ. А. Ф. Грязнова]. – М. : Идея-ПРЕС, 2002. – С. 166.

Основною перевагою теорії інституціональної реальності Дж. Серла є ідея, що виступає втіленням еволюційної концепції, оскільки обґрунтовує прояви поведінки людини як такі, що є ефективними з точки зору виживання в певних умовах (у цьому випадку – соціальних). “*Базова ідея (Background)... полягає в тому, що людина може розвинути в собі сукупність здібностей, чутливих до специфічних структур інтенціональності, але не сконструйованих інтенціонально. Людина розвиває навички та здібності, які, так би мовити, функціонально еквівалентні системі правил, і при цьому вона не репрезентує і не інтерналізує ці правила*”¹. Вказаний підхід, відображаючи механізми зародження та природу функціонування соціальних інститутів як генетичних компонентів, відповідає уявленням класика інституціоналізму Т. Веблена, який теж величезне значення надавав соціокультурному середовищу, що під впливом соціальних, культурних, політичних та природних чинників може впливати на мінливість інститутів на кшталт біологічних генів.

Безумовно, формування інституціонального середовища кожної суспільної формації – від ранніх примітивних форм суспільної організації до сучасних цивілізованих держав – здійснюється відповідно до законів еволюції. Будь-яка історична форма буття соціуму, характеризуючись власною інституціональною моделлю, визначається заданими просторово-часовими межами. Ці визначені координати простору і часу не лише характеризують відповідне соціальне середовище як місце реалізації суспільних взаємодій, але і уможливають певний спосіб їх реалізації, визначають розташування об’єктів, їх кількісне і якісне співвідношення. Інституалізація простору відбувається шляхом вироблення відповідних схем або алгоритмів взаємодії людей зі спільними соціокультурними стереотипами, регульованими системою формальних і неформальних норм, правил, традицій, звичок економічної поведінки, що є найефективнішими при визначених історичних, соціально-економічних та правових умовах.

Визнання суспільних інститутів як структуроутворюючих елементів соціально-економічної системи в контексті еволюційного підходу дозволяє досліджувати механізми розвитку суспільства на основі фундаментальних принципів теорії еволюції: “*спадковість – зміна – відбір*”². В цьому контексті спадковість розглядається як безперервність розвитку суспільного інституту, що забезпечує стабільність та монізм соціально-економічної системи; зміна зумовлює здатність суспільних інститутів реагувати на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища, їх вплив на

¹ Цит за: Searle J. R. The construction of social reality / J. R. Searle. – New York : The Free Press, 1995.

² Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт ; [пер. с англ. А. Н. Нестеренко] ; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера. – М. : Фонд экон. кн., 1997.

індивідуальні та суспільні взаємодії; відбір втілює конкурентний вибір найбільш ефективних за певних умов суспільних інститутів.

Таким чином, є очевидним, що інститут існує об'єктивно як структура суспільного простору, проте його інтерпретація, згідно з аргументацією Дж. Серла, залежить від рівня онтологічної суб'єктивності дослідження як ступеня абстрагованості та адекватності уявлень, використовуваних підходів і методів дослідження передумов зародження, фундаментальних форм існування інституту, його сутності та структури. Саме тому формування наукових уявлень про прагматику реалізації сучасних процесів оподаткування, окреслення причинно-наслідкового зв'язку появи на певному історичному інтервалі тих чи інших їх форм є можливим за умови використання логіки інституціональної теорії в контексті еволюційного поступу.

Інститут є найважливішим атрибутом цивілізації, етносу, соціуму, що визначає їх самоідентифікацію шляхом встановлення організованої системи зв'язків і соціальних норм, яка об'єднує важливі суспільні цінності та процедури, що задовольняють основні потреби суспільства, його цілі та основоположні ідеї. Сукупність суспільних інститутів втілює систему соціальних ролей і статусів, зокрема: релігійних, політичних, військових, сімейних, культурних та економічних.

Оподаткування є одним з найбільш історично давніх суспільних інститутів держави, форми, види та механізми якого є індикатором рівня еволюції суспільства і який, як і будь-який інший суспільний інститут, є продуктом історичного процесу природного вибору. Він виникає на ранніх етапах розвитку суспільних форм організації, трансформується в процесі соціальної еволюції, відображаючи рівень суспільної рефлексії щодо філософії, психології та політики оподаткування від простих, зародкових, перехідних до більш зрілих і досконалих форм. Ці форми, змінюючись у процесі суспільної еволюції, залежать від рівня впливу на них відповідних об'єктивних і суб'єктивних передумов економічного, ідеологічного та політичного характеру.

Визначення інституціональної сутності оподаткування вимагає здійснення дослідження природи інституту оподаткування, яка, на думку вітчизняного теоретика Т. Меркулової¹, може бути окреслена як норма, правила гри та стереотипи поведінки.

Розгляд податку як *норми* в загальному значенні дозволяє визначити його як норму реалізації багатосторонніх відносин економічних агентів, яка впорядковує їх взаємодії для забезпечення фінансування діяльності

¹ Меркулова Т. В. Институциональная сущность налога / Т. В. Меркулова // Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна. Економічна серія. – 2005. – № 650. – С. 43–46.

держави щодо створення суспільних благ. При цьому ознаки, що дозволяють відрізнити податки від неподаткових платежів на зразок характер відчуження, цільове призначення, безеквівалентність та неповерненість, які в традиційній податковій теорії є індикаторами класифікації податкових одиниць, в інституціональній теорії характеризують лише конкретні особливості норми, властивості, якими вона може володіти за певних обставин.

Визначальною умовою розгляду норми як складового елементу інституту оподаткування є необхідність наявності таких її елементів, як ціль та умови дії. Трактатування податку в контексті інституціональної теорії не зводить його лише до форми відчуження на користь держави частини доходу економічного агента, а встановлює відповідну ціль, що полягає в формуванні та забезпеченні фінансування суспільних благ на умовах економічної та юридичної самостійності економічних агентів. Податок як норма відносин може існувати лише тоді, коли платники податку є вільними економічними агентами, що водять правом власності на свої доходи, майно, капітал, оскільки, за твердженням А. Сміта, податки є ознакою свободи, а не рабства для тих, хто їх сплачує.

Податок є історично найбільш пізньою формою відносин економічних агентів як фінансової основи забезпечення функціонування держави, оскільки, згідно з інституціональним трактуванням, більш ранні форми доходів не володіли необхідними ознаками норми. Хронологічно виникнення інституту оподаткування як норми може бути започатковане з XVII–XVIII століть, коли в переважній більшості держав право встановлення податків надавалось лише законодавчим органам, яким делегувалось визначення обсягу та цілей сплати обов'язкових відрахувань на фінансування загальнодержавних потреб.

Трактування *податків як правил гри* аргументує специфіку діяльності економічних агентів у відповідності з формальними і неформальними правилами поведінки, встановленими державою. Формування такого підходу в інституціоналізмі зумовлене перенесенням елементів теорій кейнсіанства та неокласики, в яких податки виступали регуляторами економічного циклу і процесів відтворення.

Доктрина державної участі в регулюванні економічних процесів характеризується диференційованими обґрунтуваннями як способів впливу податків на поведінку економічних агентів, так і макроекономічних ефектів.

Дж. Кейнс, відстоюючи можливість досягнення відповідності між платоспроможним попитом і обсягом виробництва¹, доводив доцільність вилучення за допомогою податків доходів населення, що перебувають у ви-

¹ Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег / Дж. М. Кейнс. – М. : Прогресс, 1978. – 494 с.

гляді накопичень та за їх рахунок забезпечення інвестиційного розвитку і фінансування державних витрат. Недоліком кейсіанського підходу, згідно з яким податки визначалися як автоматичні макроекономічні регулятори, володіючи дещо механістичним трактуванням, було неврахування зміни поведінки економічних агентів під впливом зростання рівня оподаткування.

Це упущення було усунене адептами неокласичної теорії та теорії пропозиції, які особливу увагу відводили дослідженню впливу податків на діяльність економічних агентів та наслідків зростання податкового тиску і податкового навантаження. Результатом таких теоретичних диспутів у кінці 80-х років минулого століття стало розуміння того, що податки як елемент державного втручання характеризуються різними економічними наслідками та межами економічної і соціальної ефективності. Згідно з неокласичним тлумаченням, податкам приписувалась здатність впливати на ринкові стимули, виступати важливим фактором прийняття управлінських рішень та шляхом нейтралізації “провалів” ринку здійснювати конструктивний вплив на результати взаємодії економічних агентів або створювати нові та посилювати існуючі диспропорції в економічному середовищі.

Тлумачення *інституту як поведінкового стереотипу* властиве соціологічній парадигмі, яка в розгляді інституту зводить його до сукупності статусів та ролей, в які вступають індивіди для забезпечення власних інтересів і благ. В цьому контексті податкам відводиться роль стійкої норми економічного життя індивідів, які, будучи закріплені у вигляді навиків, способів економічного мислення та зразків поведінки, характеризують трансформації процесів оподаткування як параметрів еволюційного розвитку інституту оподаткування.

Усвідомлення договірнього характеру відносин оподаткування, відображаючи відчуження частини власності економічного агента та присвоєння її державою, окреслюється поняттям “трансакція” як *“відчуження і присвоєння прав власності і прав свободи, прийнятих в суспільстві”*¹.

Дослідження еволюції інститутів та інституціональних трансформацій ацентувало увагу на існуванні широкого кола витрат, які зумовлюються функціонуванням інституту як механізму впорядкування взаємодії економічних агентів. Розширення меж інституціонального аналізу зумовило включення до спектра трактувань інститутів дослідження їх особливого прояву в діапазоні від *трансакційних витрат* на експлуатацію економічної системи за К. Эрроу²; витрат, пов’язаних з пошуком агентом

¹ Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория : учеб. / под общ. ред. д.э.н., проф. А. А. Аузана. – М. : ИНФРА-М, 2005. – С. 54.

² Эрроу К. Дж. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов / Дж. Кеннет Эрроу // THESIS. – 1993. – Вып. 2. – С. 53.

відповідної ціни, організації переговорів та укладанням контрактів за Р. Коузом; до трансформаційних та трансакційних витрат, які є витратами обробки і передачі інформації, згідно з поглядами Уолліса і Д. Норта.

Особливу роль у формуванні уявлень про трансакційні витрати займають погляди Егертсона, який розглядав їх як ресурси, які витрачаються агентом на пошук інформації, ведення переговорів, складання контракту, моніторинг дотримання норм та захист контракту від втручання третіх осіб. На думку вченого, перші три види витрат класифікуються як витрати на стадії, що передують укладенню контракту (*ex ante*), а подальші – як витрати економічних агентів у процесі реалізації контракту (*ex post*).

Аналіз інституту оподаткування з позиції трансакційних витрат дозволив розглядати причини, які забезпечують конкурентні переваги різноманітних форм та систем взаємодії економічних агентів, як передумови виживання та відтворення інститутів в умовах еволюційних трансформацій. Трансакційне тлумачення актуалізує увагу на критеріях ефективності функціонування інститутів, доводячи, що саме рівень витрат визначає “природний” відбір та умови подальшого інститутогенезу суспільства.

Трансакційні витрати, спрямовані на зниження втрат і пов’язані з функціонуванням інституту оподаткування, включають:

- 1) витрати інституціоналізації;
- 2) витрати на адміністрування податків та на дотримання норм інституту, що в поєднанні виступають витратами на забезпечення функціонування інституту оподаткування (див. рис. 2.3).

Згідно з підходами Д. Норта та Уолліса, існує певна відмінність між трансформаційними та трансакційними витратами, де перші виступають витратами, пов’язаними з трансформацією ресурсів у продукт, благо чи послугу, а другі асоціюються з процесами обміну.

Крім трансакційних витрат, що відображають необхідний обсяг фінансових ресурсів, який сплачується економічними агентами для забезпечення функціонування інституту оподаткування, існують інституціональні втрати. Відсутність єдиного підходу до трактування трансакційних витрат та ефективних діагностичних інструментів їх кількісного вимірювання ускладнює визначення трансакційних витрат та трансакційних втрат. Останні можемо визначити як обсяги втрат, що зазнають економічні агенти внаслідок існування інституціональних дисфункцій у всіх їх формах і різновидах.

Трансакційні втрати виникають у результаті: неефективності прийняття спільних рішень, складання планів-прогнозів, функціонування структур, неочікуваних реакцій на появу певних факторів впливу, неефек-

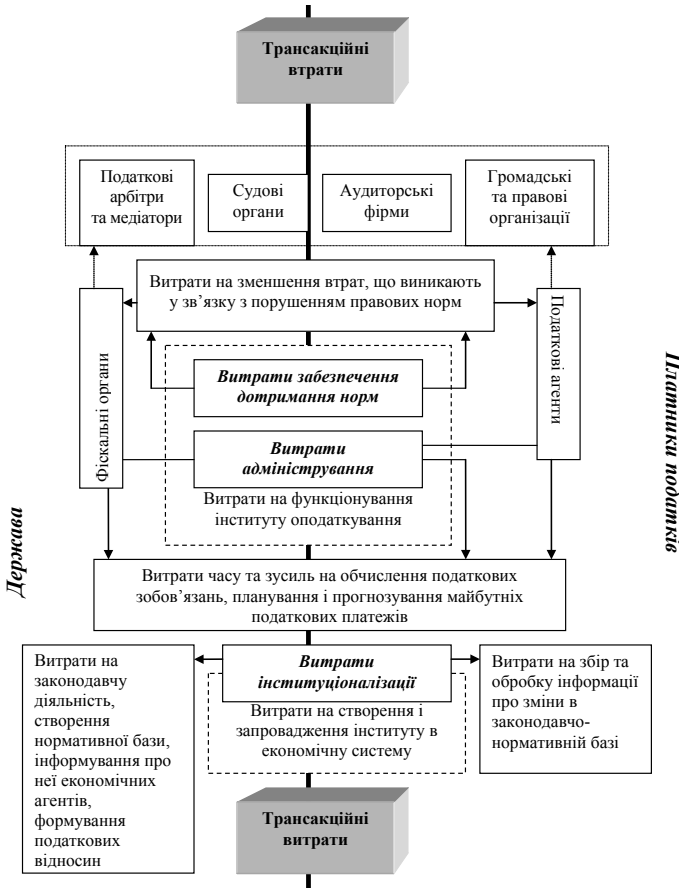


Рис. 2.3. Види трансакційних витрат та втрат економічних агентів

Джерело: складено автором самостійно.

тивного захисту трансакцій та способів їх здійснення одним з агентів чи відмови від участі в них, втрати внаслідок розгортання конфлікту інтересів.

Загалом інституціоналізм бере до уваги вплив трансакційних витрат при взаємодії груп учасників фіскальних процесів. На думку прихильників інституціонального напрямку, завдання інститутів – створювати такі рамкові умови, які дозволяють економити на трансакційних витратах, тобто витратах на пошук і обробку інформації, захист власності, укладення та обслуговування контрактів.

Податки при такому підході характеризуються трансакційними витратами особливого виду. В обмін на сплату податків громадяни отримують від держави трансакційні блага – соціальні і суспільні блага, грошову систему, гарантії прав власності, особистої безпеки та ін. Це, в свою чергу, значно спрощує і здешевлює взаємодію учасників економічних процесів, що дозволяє державі мінімізувати їх трансакційні збитки.

Представники інституціональної теорії і теорії раціонального вибору особливо важливим вбачали аналіз взаємозв'язку між трансакційними витратами, які несуть групи учасників фіскальних взаємодій з безпосереднім рівнем оподаткування. На їх думку, ступінь перенесення державою на платників податків податкового тягара значною мірою визначається здатністю бюрократичних структур до:

- переговорів з платниками податків;
- визначення видів діяльності, які підпадають під оподаткування;
- здійснення моніторингу рівня податкового навантаження на осіб, які є його носіями.

У вітчизняних фахових роботах з аналізу природи функціонування¹ інститутів оподаткування переважає підхід, що зводиться до дослідження структури податку, його елементів, нормативно-правових умов, що визначають процеси податкового контролю, адміністрування податкових платежів чи до визначення ефективності роботи фіскальних органів. На нашу думку, таке трактування є надто звуженим представленням природи та структури інститутів оподаткування, факторів, що визначають особливість, так би мовити, “самобутність” його інституціональних компонент, прояв специфіки їх впливу на різні рівні та сфери функціонування економіки в комплексі. Розширене, комплексне вивчення інститутів оподаткування дозволяє наблизитися до розуміння не лише тенденцій їх трансформації, але й усвідомити причинно-наслідковий зв'язок появи та прояву різного роду інституціональних дисфункцій. У цьому контексті окреслення природи інститутів оподаткування розпочнемо з визначення суті та загальних закономірностей функціонування соціальних інститутів, які, на думку Г. Спенсера забезпечують перетворення людини в соціальну істоту, залучають її в систему соціальних взаємодій та, володіючи колективним характером прояву, формують умови для соціалізації особистості. Ця діалектична сутність соціальних інститутів, реалізується, на думку класика, в шести основних їх різновидах (див. рис. 2.4).

¹ Степанова Г. М. Бюджетне регулювання в умовах інституціональних перетворень / Г. М. Степанова // *Young Scientist*. – 2015. – № 2 (17). – С. 79; Фільо М. Інституціональні умови організації протидії податковим втратам / М. Фільо // *Світ фінансів*. – 2011. – № 4. – С. 151–156.



Рис. 2.4. Різновиди соціальних інститутів в уявленні Г. Спенсера

Джерело: складено та систематизовано автором на основі робіт Г. Спенсера.

За аналогією до вислову Т. Веблена, що *“усі інститути можна до певної міри назвати економічними інститутами. І це неминуче, оскільки точкою відліку слугує органічна цілісність усіх розумових стереотипів, сформованих в минулому”*¹, цілком логічно буде висловити таку думку: інститут оподаткування наявний у всіх без винятку видах інститутів, означених Г. Спенсером.

В межах означених на рис 2.4 видів соціальних інститутів існують три системи органів² як тріада систем життєзабезпечення суспільства: виробнича, розподільна та регулятивна, кожна з яких, функціонуючи за допомогою відповідного типу інституту, виконує диференційовані та інтегровані соціальні функції.

Теоретик констатує, що саме процес еволюційного розвитку соціальних інститутів визначає соціальний прогрес, оскільки в міру розвитку і вдосконалення суспільства їх кількість постійно зростатиме, а структура вдосконалюватиметься, забезпечуючи цим самим нормальне функціонування всього соціального організму.

¹ Veblen T. Why is Economics not an Evolutionary Science? / T. Veblen // The Place of Science in Modern Civilization and Other Essays. – NY : Russel and Russel, 1961. – P. 72, 73.

² Спенсер Г. Опыты научные, политические и философские / Г. Спенсер. – К. : Совр. литератор, 1998. – С. 108.

Ускладнення соціальних інститутів у процесі суспільного розвитку зумовило їх формалізацію, тобто закріплення певних типів соціальних взаємодій, встановивши їх обов'язковий характер у розрізі всього суспільства, окремої соціальної групи чи індивідів. Слід відмітити, що процеси формалізації передусім застосовувались до тих різновидів соціальних взаємодій, які закріплювали найбільш важливі соціальні потреби, задоволення яких було необхідним для функціонування суспільства як цілісного соціального цілого, а саме: управління, суспільного контролю, оподаткування.

Зауважимо, що в теорії інституціоналізму існує досить велика кількість трактувань змісту поняття “інститут”, проте одним з найбільш поширених є трактування класика інституціональної теорії Д. Норта, згідно з яким інститути є “*формальними правилами, неформальними обмеженнями і способами забезпечення дієвості обмежень*” або як “*правила, механізми, що забезпечують їх виконання, і норми поведінки, які структурують повторювані взаємодії між людьми*”¹.

Таким чином, формальні інститути – це спосіб організованої побудови соціально обумовлених зв'язків, статусів і норм з метою забезпечення функціональної взаємодії. Виступаючи “*результатом спеціального людського задуму*”, вони створюються централізовано і фіксуються в нормативно-правових актах держави. При цьому вчений класифікує формальні правила на політико-етичні правила, економічні правила та соціальні контракти. Важлива роль формальних правил при цьому полягає в тому, що вони окреслюють набір прав та функцій, які приписуються індивідам.

В цьому ракурсі економічні правила як такі, що представляють для нас найбільший дослідницький інтерес, та їх структура визначають гравцям “*...можливості з максимізації особистої вигоди за допомогою здійснення обміну*”². Усвідомлюючи, що економічні агенти як учасники взаємодій діють відповідно до власних інтересів, тому, *безумовно*, “*...забезпечення стимулів до економічного зростання і розвитку буде залежати багато в чому від системи формальних правил і механізмів контролю за їх дотриманням*». Тут під механізмом розуміються офіційні заходи, які використовуються державою з метою примушення індивідів до виконання приписаних їм норм.

Вітчизняний теоретик Т. Меркулова зауважує: “*Співвідношення між податком і оподаткуванням представляє собою співвідношення норми і механізму її підтримання*”, зумовлюючи в фахових джерелах два підходи: “бінарний”, що включає представлення “норма+механізм” та “моно-”,

¹ Норт Д. Інститути, інституціональні змінення і функціонування економіки / Д. Норт. – М. : Фонд екон. кн. «Начала», 1997. – С. 18.

² Там само. – С. 68.

який втілюється в одній нормі. Оподаткування як механізм, що забезпечує реалізацію і стійкість норми хоч і виходить за дефініційні межі “податку”, однак, на думку дослідниці, є складовими одного інституту, який на рівних умовах можна називати інститутом податку чи інститутом оподаткування¹.

Неформальні взаємодії, будучи сформованими в процесі історичного розвитку, представляють собою свого роду “генетичну пам’ять” суспільства або дороговказ способів узгодження відносин у кризових ситуаціях на міжособовому та міжгруповому рівнях.

Формальні правила та неформальні норми поведінки, будучи наявними на різних ієрархічних рівнях суспільства, утворюють складні ієрархічні структури інститутів. Напевне, не буде перебільшенням констатація думки про те, що інститут оподаткування як жоден інший втілює в собі симбіоз цих двох протилежних типів взаємодій. Причиною цього є втілення іманентно властивого людині супротиву, спричиненого усвідомленням втручання держави в особистий простір індивіда, зумовлений необхідністю забезпечення суспільних інтересів.

Розгляд інститутів оподаткування в межах системної парадигми окреслює їх представлення в якості поєднання функціональної, структурної та інформаційної підсистем. Кожна з них закріплює за носіями інституту відповідні системозабезпечуючі функції, статуси та ролі, які завдяки встановленим формальним нормам, формам застосування та механізмам реалізації функціонують у певному фіскальному просторі, заданому культурними та ментальними параметрами.

Можливість забезпечення прояву ролей як систем колективної дії реалізовується внаслідок функціонування відповідних (фіскальних) органів, які є відносно відокремленими структурами інститутів, що виконують визначені системні функції. Отже, під формальним інститутом оподаткування ми розуміємо систему правових норм, що впорядковують поведінку його носіїв (учасників суспільних взаємовідносин), та механізмів її реалізації щодо трансакції частини доходів платників податків до різного рівня централізованих фондів фінансових ресурсів держави для забезпечення задоволення інтересів різних соціальних груп. Графічне бачення формального інституту оподаткування подано на рис. 2.5.

Безумовно, значний розвиток інститутів оподаткування в контексті виконуваного ними цілого спектра засад, завдань та функцій зумовлює їх повне включення в інституціональну систему суспільства та актуалізує їх пізнання як системних інституціональних одиниць.

¹ Меркулова Т. В. Формальний і неформальний інститути налога: взаємосвязи и противоречия / Т. В. Меркулова // Наукові праці ДонНТУ. Серія : економічна. – Вип. 91. – С. 64–70.

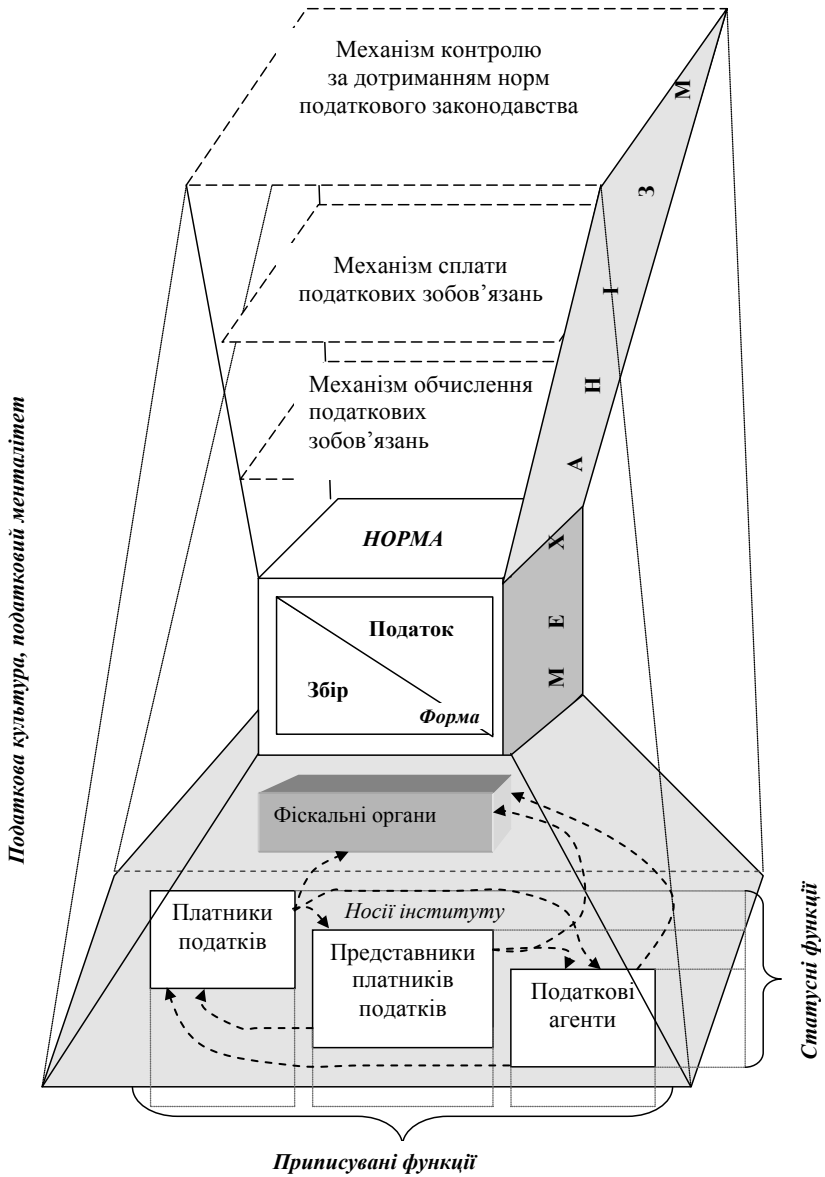


Рис. 2.5. Формальний інститут оподаткування

Джерело: складено та систематизовано автором.

Дослідження системних інститутів є найбільш пріоритетним, основним предметом інтересу в сучасних глобалізаційних умовах розвитку людської цивілізації, на думку російського теоретика-інституціоналіста Г. Клейнера¹. Їх пізнання, за твердженням іншого дослідника теорії інститутів Д. Фролова², в майбутньому дозволить не лише значно розширити межі предметного поля, але і комплексно уточнити склад типових елементів інституціональних систем, виявляючи їх функції і структуру, прямі і зворотні зв'язки, відносини ієрархії і гетерархії, способи взаємодії із середовищем, основні суперечності і закономірності еволюції як специфічного елементу соціально-економічних систем.

На основі вищеозначеного ми пропонуємо авторське трактування інститутів оподаткування як комплексу формальних і неформальних норм, правил поведінки та обмежень, механізмів їх здійснення з метою забезпечення реалізації і регулювання відносин відчуження і привласнення різними рівнями державної влади частини доходів платників, акумуляції її у централізованих фондах фінансових ресурсів для забезпечення задоволення інтересів різних соціальних груп.

2.2. Онтологічні передумови формування податкового інститутогенезу

Історія має значення. Вона має значення не просто тому, що ми можемо отримати уроки з минулого, але і тому, що теперішнє і майбутнє пов'язані з минулим неперервністю інститутів суспільства. Вибір, який ми робимо сьогодні чи завтра, сформований минулим. А минуле може бути зрозуміле нами лише як процес інституціонального розвитку...

Д. Норт

Ретроспективний аналіз розвитку держав і суспільних формацій упродовж осяжних дослідницькому інтересу горизонту століть засвідчує, що здійснення трансформаційних перетворень представляє собою не просто низку подій, що мали місце в історичному минулому. Проглядається чіткий, унікальний симбіоз соціальних, політичних і економічних процесів, що визначають своєрідний “генетичний код”³ кожного суспільства, його неповторну траєкторію розвитку. Детальний аналіз закономір-

¹ Клейнер Г. Б. Эволюция институциональных систем / Г. Б. Клейнер. – М. : Наука, 2004. – С. 120.

² Фролов Д. П. Эволюционная перспектива институциональной экономики России : моногр. / Д. П. Фролов. – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2008. – С. 72.

³ Дегтярев А. Н. Сравнительное моделирование трансформации институциональных матриц социально-экономических систем / А. Н. Дегтярев, С. В. Дегтярева // ВЕСТНИК ОГУ. – 2007. – № 1. – С. 58–72.

ностей формування цього “коду” робить все більш очевиднішим факт залежності майбутнього сценарію розвитку від структурних особливостей соціального, економічного та політичного інститутогенезу.

“Головними детермінантами соціального і економічного розвитку»¹. суспільства, на думку класика інституціоналізму Д. Норта, є інституційні зміни. Визнання інституційної природи господарського процесу “...надає йому внутрішню єдність і стабільність... породжує структуру, наділену в суспільстві конкретною функцією, створюючи тим самим велику значимість його історії...концентрує увагу на цінностях, мотивах здійснюваної поведінки”, – стверджував К. Поланьї.²

Спроби дослідження причинно-наслідкових закономірностей розвитку людського суспільства, його функціонування на основі іманентних принципів єдності і стабільності, структурної побудови і виконуваних функцій, історичного та політичного підґрунтя, прямо чи опосередковано підтверджують тезу про те, що еволюційний розвиток соціуму є інституціонально визначеним і заданим процесом. Саме тому інституціональна теорія, починаючи з ранніх етапів свого розвитку, особливу увагу приділяє питанням генезису суспільних інститутів, дослідження еволюції яких складає ядро методології та дослідницької проблематики традиційного інституціоналізму.

Інститут оподаткування, починаючи від зародження його первинних форм (протоінститутів), що відображали основні родоплеменні, общинні відносини, як і відбір сучасних зразків, ефективних при заданих природних, політичних, суспільних та економічних умовах, також формується під впливом сукупності інституціоналізованих формальними і неформальними нормами та правилами поведінки між учасниками взаємодій.

Аналіз формалізованого закріплення норм оподаткування в розрізі країн світу дозволяє виділити еволюційні стадії розвитку як форми реалізації інституціонального компромісу в забезпеченні загальних інтересів держави та особистих інтересів громадян. У цьому контексті зазначимо, що інститут оподаткування, зароджуючись на ранніх етапах цивілізаційного розвитку та видозмінюючись у процесі суспільних трансформацій, у кінцевому підсумку стає тим важливим суспільним інститутом, якому відводиться роль конституційного регулятора пріоритетності та рівня задоволення різноспрямованих інтересів.

¹ Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт ; [пер. с англ. А. Н. Нестеренко] ; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера. – М. : Фонд экон. кн., 1997.

² Цит за: “Великая трансформация” Карла Поланьи: прошлое, настоящее, будущее / под общ. ред. Р. М. Нуреева. – М. : ГУ-ВШЭ, 2007. – С. 52. – (Серия “Конференции Департамента экономической теории ГУ-ВШЭ”)

В світовій практиці первинне закріплення норм оподаткування в базових законодавчих актах держав було ознаменоване прийняттям в 1215 році одного з перших в історії людства аналога конституційного акта – “Великої хартії вольностей”. Цей документ, ставши передумовою появи англійського парламентаризму, закріплював виключне право встановлювати податки, започаткувавши *стадію докласичного типу конституційного податкового компромісу суспільства і держави*^{*}.

Поява “Великої хартії вольностей” закріплювала встановлений у ній конституційний перелік видів оподаткування, а саме: “феодалні повинності”, “митні податки”, “мити”, “щитові кошти”, “грошові допомоги”, “мостові внески”, “забирання коней”, “забирання возів”, “вилучення лісу для королівського замку”, “рицарські повинності” та деякі інші¹. Вказані форми не дозволяють говорити про риси вже сформованої податкової системи, однак уже чітко проглядаються принципи оподаткування: обов’язковість сплати, поширення залежно від соціального стану платника, сплата податку на підставі політичної імперативності влади та за умови згоди парламенту, узгоджена межа оподаткування.

Для цієї стадії характерним було встановлення права володіння окремими громадянськими свободами, зокрема запровадження у 1297 році “Статуту про невизволенність податків”, яким встановлювалось таке: *“Оподаткування... не може здійснюватись без загальної згоди духовенства та світських магнатів, рицарів, міщан та інших вільних людей королівства”*², статутом 1340 року, що проголошував недопустимість оподаткування прямими податками без згоди Парламенту, та Статутами 1362 і 1371 років, які поширювали ці принципи на непрямі податки.

Проте, незважаючи на всю систему заходів, у Великобританії, як і в низці інших країн, оподаткування продовжувало залишатися власністю суверена, найдієвішим способом обмеження влади якого стало законодавче закріплення “компромісу” інтересів монарха і його підлеглих. В результаті було сформовано цілісну концепцію “обмежуючої” конституції як наслідок поширеного застосування в конституціях держав Європи та Америки XVIII–XIX століть дефініцій “обмежена державна влада”

^{*} Періодизацію стадій реалізації інтересів держави та громадян подано з використанням розробок Р. Гаврилюк. *Детальніше*: Гаврилюк Р. О. Еволюція конституційно-податкового компромісу суспільства і держави / Р. О. Гаврилюк // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2006. – Вип. 333. Правознавство. – С. 97.

¹ Конституционные акты Великобритании. Великая Хартия вольностей // Конституции зарубежных стран. – СПб. ; М. : Юрлитинформ, 2006.

² История государства и права зарубежных стран. Ч. 1 : учеб. для вузов / Под ред. Н. А. Крамниковой и О. А. Жукова. – М. : Норма, 1996. – С. 267.

(*limited constitution*) та “обмежуюча конституція” (*limiting constitution*). В процесі історичного розвитку, питання оподаткування набували все більшого значення у встановленні методів і способів конституційного регулювання інтересів суспільства і держави.

Яскравим прикладом, апогеєм **стадії класичного конституційно-правового компромісу** індивідуальних і суспільних інтересів як результат поширення ідеалів рівності і свободи стало прийняття 4 липня 1777 року першої загальнонаціональної Конституції США*, де в підпункті 3 розділу 2 статті 1 містяться такі положення: “Місяця представників і прями податки розподіляються між окремими штатами... згідно з чисельністю їх населення”¹. Іншим підпунктом цієї статті встановлено право Конгресу “запроваджувати та стягувати податки, мита, збори і акцизи для того, щоб сплачувати борги та забезпечувати спільну оборону і загальне благоденство Сполучених Штатів. При цьому всі мита, збори і акцизи повинні бути однаковими на всій території Сполучених Штатів”².

Ідеї свободи, рівності і недопущення дискримінації прав власності, запроваджені в Конституції США, знайшли своє продовження в ряді європейських країн, втілюючись у відповідних конституційних актах. Так, 26 серпня 1789 року була прийнята Конституція Франції, в основі якої лежала “Декларація прав людини і громадянина”, документ, що досі є правовим еталоном дотримання принципів захисту прав та свобод громадян. Нормам оподаткування у Декларації відводилось дві статті із сімнадцяти, при цьому закріплювалось право громадян “встановлювати самим або через своїх представників необхідне державне оподаткування, вільно давати згоду на його стягнення, стежити за його витрачанням і визначати його пайовий розмір”³. Знаковим було те, що в Декларації, де власність, прирівнюючись до свободи, безпеки та опори насиллю, відносилась до природних і невід’ємних прав людини з визнанням її особливого статусу, “...оскільки власність є правом недоторканим і священним, то ніхто не може бути позбавленим її інакше, як у випадку встановленої законом безсумнівної суспільної необхідності та за умови справедливого і по-

* Конституція США, прийнята 4 липня 1777 року, була доповнена положеннями 17 вересня 1878 року, і в цій редакції вона чинна досі.

¹ Конституции государств Америки : в 3 т. Т. 1. Северная и Центральная Америка / под ред. Т. Я. Хабриевой. – М. : Ин-т законодательства и сравнит. правоведения при Правит. Росс. Федерации, 2006. – С. 809.

² Конституции государств Америки : в 3 т. Т. 1. Северная и Центральная Америка / под ред. Т. Я. Хабриевой. – М. : Ин-т законодательства и сравнит. правоведения при Правит. Росс. Федерации, 2006. – С. 809.

³ Конституции государств Европы : в 3 т. Т. 1 / под общ. ред. Л. А. Окунькова. – М. : НОРМА, 2001. – С. 434.

*переднього відшикування*¹. Вказані положення Декларації були лише провісниками окресленої значно пізніше теорії суспільних благ.

У наступній Конституції 1795 року, другій з шістнадцяти конституцій, загалом прийнятих у Франції, було сформована окрема глава “Фінанси”, яка охоплювала перелік питань як щодо сплати податків, так і щодо функціонування фіскальних інституцій – національного казначейства та раціонництва.

Вказані приклади конституційних актів розвинених країн світу є типовим прикладом панування та поступової реалізації доктрини захисту інтересів держави і громадянина, що відіграло домінуючу роль в ідеологічній площині другої половини XVIII століття Проте XIX століття змінило акценти в доктринах оподаткування, започаткувавши **стадію етатичного конституційно-правового компромісу інтересів держави і суспільства**.

В цьому контексті Конституція Канади від 26 березня 1869 року* відображає “...субстанціональну трансформацію класичного податково-правового компромісу суспільства і держави періоду домонополістичного капіталізму, тобто його першого виду, а саме зміну цілей оподаткування – від потреб забезпечення публічних інтересів суспільства до потреб забезпечення “державного управління”².

Таким чином, перші зразки конституцій держав Європи і Америки встановлювали субстанційний взаємозв’язок та діалектичну взаємозалежність приватного та суспільного інтересів, де державі, яка запроваджувала податки, відводилась роль суб’єкта економічної, ідеологічної та політичної влади. Основні норми оподаткування, формалізовані конституціями держав, закріплювали законність оподаткування як вилучення певної частки приватної власності на користь публічного союзу; визнавали зростання приватної власності проявом індивідуального інтересу, а збільшення розмірів оподаткування – публічного; утверджували первин-

¹ Конституции государств Европы : в 3 т. Т. 1 / под общ. ред. Л. А. Окунькова. – М. : НОРМА, 2001. – С. 354.

* Розділ VIII “Доходи; борги; активи; податки” Конституції Канади встановлює: “Усі податки і доходи, правом на одержання яких до утворення та на час утворення Союзу були наділені відповідні законодавчі органи Канади, Нової Шотландії та Нью-Брансуїка, за винятком тих з них, які цим актом зарезервовані за відповідними законодавчими органами провінцій чи які вони будуть одержувати на основі спеціальних повноважень, наданих провінціям цим актом, утворюють Консолідований фонд, призначений для потреб державного управління Канади у порядку та відповідності з обов’язками, передбаченими цим актом”. Детальніше: Конституции государств Америки : в 3 т. Т. 1. Северная и Центральная Америка / под ред. Т. Я. Хабриевой. – М. : Ин-т законодательства и сравнит. правоведения при Правит. РФ, 2006. – С. 357.

² Гаврилук Р. О. Еволюція конституційно -податкового компромісу суспільства і держави / Р. О. Гаврилук // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2006. – Вип. 333. Правознавство. – С. 94.

ний характер приватної власності та похідний – оподаткування; узаконювали зростаючий вплив держави за допомогою оподаткування на подальший соціально-економічний розвиток суспільства.

Закінчення Другої світової війни не лише видозмінило карту Європи, але і зумовило зміну паритету інтересів завдяки соціально-демократичній моделі держав, в яких мета оподаткування із засобу забезпечення етатистських потреб державного управління трансформувалася в інструмент задоволення публічних інтересів всього суспільства. Вказані метаморфози знайшли своє втілення в соціально-орієнтованих нормах оподаткування більшості країн Європи і Америки другої половини ХХ століття, ознаменувавши *антропоцентричну стадію правового компромісу інтересів держави і суспільства*. Проголошення соціальних ідеалів мало здебільшого декларативний характер, тому попри ефективне використання механізмів політичної і соціальної відповідальності характеризувалось зростанням не лише податкового навантаження, але і збільшенням надмірних соціальних зобов'язань держави, поширенням політики утримання, зниженням ділової активності, соціально-економічним занепадом.

Тривале існування ринкової економіки зі зростаючими соціальними стандартами в ряді країн призвело до значних дисфункцій суспільних інститутів, засобом нейтралізації яких стало згорання рівня державної опіки та розширення ринкових інструментів впливу, ознаменувавши *посткласичну стадію конституційно-податкового компромісу інтересів держави і суспільства*. Характерною ознакою цієї стадії стало поширення ідей “Work-fare state – держави”, що попри підтримку та сприяння трудовим зусиллям громадян не ставила своєю метою перерозподіл ВВП та національного доходу за допомогою податкового інструментарію. Внаслідок видозміни соціальних пріоритетів держава зобов'язувалась забезпечувати лише базові потреби громадянина, гарантувати захист його прав та свобод, а також отримання адекватних соціальних гарантій та за необхідності – соціальних допомог. У цьому контексті норми оподаткування в результаті демократичних і ринкових трансформацій були покликані переорієнтувати пріоритети податкової політики від системи повного забезпечення публічних інтересів до системи створення можливостей для членів суспільства, які з об'єкта перетворювались у суб'єкт податкової політики.

Спроби обґрунтування передумов виникнення та засад функціонування суспільних інститутів можна знайти в роботах провідних теоретиків як соціальних, так і економічних напрямів науки, зокрема: як результату укладення соціального контракту між людьми (Т. Гобс); визнання спонтанного порядку формування суспільних інститутів через повторен-

ня успішних взаємодій між людьми (Д. Юм); процесу еволюційного розвитку інститутів на основі механізму соціальної селекції (Г. Спенсер) та природного добору в процесі ринкової взаємодії (А. Сміт).

Серед вітчизняних дослідників еволюції інститутів особливо виділяються роботи В. Тарасевича, який, крім опису закономірностей та загальних тенденцій генезису інституціональних утворень¹, аналізує особливості інституційної (за В. Тарасевичем) еволюції різних доцивілізаційних універсумних утворень².

Науковий аналіз сутності, механізмів і технологій оподаткування, закономірностей їх еволюції в контексті економічного розвитку суспільства здавна є предметом наукового пошуку фахівців. Еволюційні закономірності розвитку оподаткування досліджуються в контексті окреслення його періодизації як способу дослідження хронологічних меж існування тих чи інших форм та механізмів трансферту коштів з приватного сектору в суспільний, залишаючи поза увагою його інституціональну природу.

“Класичними” вважаються концепції періодизації, запропоновані Ф. Меньковим³, Х. Хайнріхом⁴ та І. Янжулом, сучасне ж бачення щодо хронології оподаткування можна знайти у працях українських науковців В. Мельника⁵, Н. Дієвої, Н. Редіної та Т. Дулік, російських – Н. Брюханової⁶, Є. Филип’євої та інших.

Вказані різновиди періодизації в кожному конкретному випадку встановлюють відповідний поділ, ґрунтуючись на аналізі розвитку технологій та механізмів оподаткування, форм податків, окреслених теоретичних постулатів чи історичних проміжків часу. Проте, на нашу думку, перехід в третє тисячоліття супроводжується настанням епохальних змін, які не лише визначають контури оновленої світової цивілізації, але і трансформують всі структури сучасного суспільства, ознаменуючи со-

¹ Тарасевич В. Інституціональна теорія: методологічні пошуки і гіпотези / В. Тарасевич // Економічна теорія. – 2004. – С. 48–60; Тарасевич В. Інституціональна еволюція: від інстинктів до протоінститутів / В. Тарасевич // Економічна теорія. – 2005. – № 1. – С. 51–66; Тарасевич В. Інституціональна еволюція: від інстинктів до протоінститутів / В. Тарасевич // Економічна теорія. – 2005. – № 2. – С. 64–79.

² Тарасевич В. Про інституціональну еволюцію доцивілізаційних універсумних утворень / В. Тарасевич // Економічна теорія. – 2007. – С. 41–48.

³ Меньков Ф. А. Основные начала финансовой науки. Вып. 1. / Ф. А. Меньков. – М. : Фин.-экон. бюро Н.К.Ф. С.С.С.С., 1924 г. – С. 49.

⁴ Hinrich H. A general theory of tax structure change during economic development / H. Hinrich. – 1966. – P. 23.

⁵ Мельник В. М. Генеза теорій податків / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 43.

⁶ Брюханова Н. В. Реформирование налоговой системы России с учетом мирового опыта / Н. В. Брюханова, Е. А. Филипьева // Сибирская финансовая школа. – 2007. – № 3. – С. 55–60.

бою новий етап усвідомлення закономірностей розвитку як глобального економічного простору загалом, так й інститутів оподаткування зокрема.

Серед великої кількості наукових досліджень щодо природи податку, механізмів оподаткування в нових економічних умовах, специфіки реалізації податкової політики в контексті фіскальних та соціально-економічних пріоритетів розвитку з характерним плюралізмом теорій та міждисциплінарністю наукових течій, на жаль, не отримали належного усвідомлення еволюційні метаморфози гносеологічної та онтологічної природи інституту оподаткування. Тому, незважаючи на мультиплікативну диференціацію напрямів досліджень сутності податків та податкових платежів, мусимо зауважити певну фрагментарність та незавершеність побудови фундаментальних принципів фіскальної теорії, що не лише перешкоджає розширенню наукового свідогляду та заповненню існуючих прогалів у базових теоретико-методологічних основах оподаткування, але посилює консервацію системної суспільної кризи.

Спробою розширення горизонту наукових досліджень не лише на рівні короткострокового аналізу, а шляхом використання еволюційного підходу до вивчення оподаткування в довгострокових детермінантах розвитку податкових систем країн світу є розробка концепції податкових популяцій В. Вишневського та А. Гурнака. В межах окресленої авторами нової еволюційної податкової парадигми окреслюється ідея про податкові популяції, ареали яких не завжди, співпадаючи з межами держав, об'єднують людей, що належать до різних генетичних та соціально-культурних общин.

На основі використання кластерного аналізу соціально-економічного розвитку різних країн світу авторами виявлено та описано найбільш значущі особливості основних податкових популяцій, до яких віднесено: європейську, китайсько-східноазіатську, ближньосхідно-магрибську та індійсько-південноазіатську. Домінування еволюційної методології в окреслюваній авторами концепції дозволило їм аргументовано пояснити наявність вроджених та набутих егоїстичних чи альтруїстичних параметрів поведінки як характерних особливостей, що еволюційно зумовлені закономірностями генетичної та культурної взаємодії індивідів¹. На основі кластерного аналізу 117 країн за 19 різними показниками було сформовано відносно однорідні групи країн, які інтерпретуються авторами як податкові популяції. І хоча означена концепція не є чітко окресленою періодизацією оподаткування, однак в її основі лежить врахування закономірностей еволюційного розвитку як окремих країн світу, так і появи податкових інструментів та заходів податкового впливу в певних податкових системах.

¹ Vishnevsky V. P. Taxation evolutionary economics and tax populations / V. P. Vishnevsky, A. V. Gurnak // Journal of Tax Reform. – 2015. – Т. 1. – № 1. – С. 113–132.

Існуючі концепції періодизації оподаткування побудовані на основі встановленого критерію поділу з врахуванням стадії розвитку технологій та механізмів оподаткування, форм податків, історичних проміжків часу чи окреслених теоретичних постулатів. Проте, на нашу думку, вони залишають поза увагою очевидну синхронність економічних трансформацій із суспільно-політичними змінами, які, зумовлюючись філіацією відповідних ідеологічних догм, на практиці реалізуються у вигляді чітких конструкцій – політичних програм та їхніх праобразів, корегуючи як світосприйняття індивідів, так і пріоритети суспільного розвитку.

Оподаткування має глибокі історичні корені, засвідчуючи рівень світоглядного бачення й сприйняття процесів і процедур сплати різних видів податкових платежів на різних рівнях суспільного розвитку, на який величезний вплив здійснює саме ідеологія. Американський економіст У. Дж. Семюелс у праці “Ідеологія в економічному аналізі” аргументує доцільність врахування ідеології у процесі пізнання економічних явищ і процесів, оскільки “...ідеологія спрямовує і формує мислення і науковий аналіз. Цим самим вона вносить у процес пізнання сторонній для науки елемент, а саме – врахування інтересів тих чи інших індивідів, соціальних груп, політичних сил і соціально-економічної системи в цілому”. Тому саме цей критерій ліг в основу авторського представлення періодизації податкового інститутогенезу, що схематично подана на рис. 2.6.

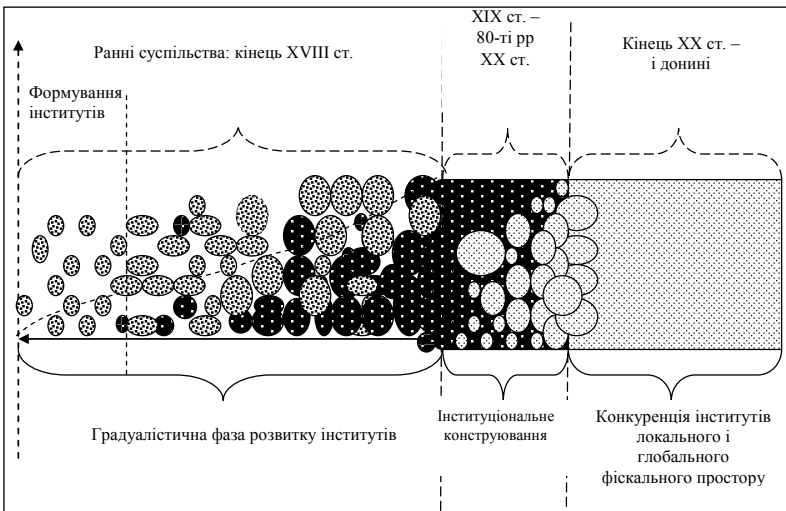


Рис. 2.6. Періодизація податкового інститутогенезу

Джерело: складено та систематизовано автором.

В запропонованій нами періодизації *перший період* означено як *градуалістична фаза*.

Логіка здійснення такого поділу полягає в тому, що, згідно з концепцією еволюції інститутів, останні подібні до гену живого організму, який характеризується великою кількістю спадкової інформації, що передається з покоління в покоління. Такий прояв суспільного розвитку шляхом вибору способів та інструментів переходу економічної системи з одного стану в інший без соціальних катаклізмів на основі поступової трансформації ідеологічного світогляду суспільства є виявом градуалістичної моделі суспільної еволюції.

Ця фаза охоплює два періоди:

a) Стародавній світ.

Аргументами на користь такого підходу є те, що виникнення податкових відносин сягає зародження людської цивілізації. Податки існували ще в глибокій давнині, задовго до появи цивілізованого ладу, тільки називались по-різному, та й методи їх стягнення були неоднаковими.

Період, що включає в себе Стародавній світ та часи середньовіччя до XV–XVIII ст., ввійшов в історію як стадія, започаткована виникненням ранніх примітивних держав до формування їх сучасних праобразів.

Тисячолітній процес відокремлення людини від природи ознаменовувався поступовим усвідомленням закономірностей функціонування людського суспільства, зумовлюючи появу “праформ” інституцій, куди можемо віднести норми, звичаї, правила, традиції, ритуали, обряди та релігії, які стали інститутами, лише глибоко вкорінившись у свідомості людей. У цьому контексті багато понять базового рівня зазнали не одну історичну і міжкультурну трансформацію, видозміну лінгвістичних форм, а окремі взагалі зникли впродовж тривалого еволюційного процесу.

Дослідження інститутів цього рівня є предметом наукового аналізу істориків, лінгвістів, етнографів, антропологів. Однак, на нашу думку, вивчення сутності цього інституціонального пласту є особливо важливим з позицій розуміння закономірностей трансформації базових суспільних інститутів, передумов їх класифікаційної модифікації в функціональні і символічні, формальні і неформальні інститути.

Особливістю цього періоду була поступова поява і розвиток перших ідеологічних уявлень у свідомості людей в міру ускладнення та структурування розумової діяльності. Первинною оформленою ідеологією були первісні уявлення про навколишній світ та місце людини в ньому – міфи, легенди, вірування. Завдяки їм обґрунтувалась специфіка відносин між людиною та природою, закладаючи цим самим начала політичних ідей, що торкалися проблем ієрархії влади та структури суспільства, матеріальної

та економічної основи життя спільноти. Саме ідеологічні параметри розвитку, на думку Г. Спенсера, визначали характерні риси “морального кістяка суспільства”, включаючи в себе моральні інститути і нормативні системи релігійного, правового і політичного характеру, що охоплювали звичаї, обряди, ритуали та традиційні церемонії, за допомогою яких в суспільстві підтримувалися відносини субординації та необхідної дисципліни.

З часом міфологічна ідеологія, будучи не в змозі впоратись із завданням нового історичного етапу, що ґрунтувався на розширенні світогляду людини та розшаруванні суспільства, поступається місцем релігії. Релігійна ідеологія виступає симбіозом політичних та суспільних догм і параметрів поведінки людини в соціумі. Регламентуючи певну диференціацію суспільства за принципом наближеності “до Бога”, релігія встановлювала кодекс правил поведінки правлячих кіл та підлеглих їм осіб. Зокрема, в інків – племен, що мешкали на території Перу в XI–XVI століттях, – для означення власної, особливої єдності з божественним началом існував термін “*капак-куна*” (великі, прославлені). Створене інками суспільство поділялось на дві принципово відмінні між собою категорії населення: на тих, хто платив податки, і тих, хто був звільнений від їх сплати. Проте термін “податок” в усвідомленому нами значенні цьому народу був не відомий через відсутність грошових знаків, оскільки у вигляді податків виступала людська праця на визначених ділянках роботи¹.

В ацтеків – народу що проживав у центральній Мексиці (в XIV–XVI століттях), – серед платників податків, якими виступали ацтеки, що займались землеробством, виділявся прошарок старійшин, звільнених від оподаткування, в який входили воїни, що відзначались особливими заслугами.

Загалом податки в Стародавньому світі не були продуманою системою, їх механізм формувався хаотично. Першопочатково вони існували у вигляді безсистемних, нерегулярних платежів, що мали переважно натуральну форму, зокрема: продукти, зерно, тканини, дорогоцінності, участь у військових походах, утримання палаців, суспільних будівель і військових формувань, зведення укріплень навколо міст, побудова храмів і доріг та ін. – це все було різновидами податкових зобов’язань. З появою державного ладу, формуванням відносин власності і зміцнення товарно-грошових відносин, податки повсюдно набувають виключно грошової форми та сприяють появі перших систем оподаткування. В цей час виникає товарне виробництво і формується державний апарат управління і примусу (службовці, військо, судова система), необхідністю утримання яких і обумовлене виникнення оподаткування.

¹ Вега Г., де ла История государства инков [Электронный ресурс] / Г. де ла Вега. – Л. : Наука, 1974. – Режим доступу : <http://www.vostlit.info/>.

Для утримання апарату управління і війська необхідні кошти, тому в усіх державах Давнього світу були прийняті закони, що зобов'язували громадян платити податки. Прикладами таких формалізованих правил сплати податків можуть бути фіскальні норми запроваджені в Хетській державі, що виникла в XVIII ст. до н.е. в східній частині Азії, правова база якої була реалізована в так званих Хетських законах. В Індії в період від II ст. до н.е. до III ст. н.е. державницька ідеологія реалізовувалась на основі Артхашастри – формалізованого зводу законів адресованого правителям і управлінцям, в якому піднімалися питання про економічну роль держави і допускалося широке її втручання в господарське життя. До функцій держави включалися: колонізація провінцій, створення нових міст, переселення населення для запобігання перенаселень, заохочення еміграції іноземців, будівництво дамб і резервуарів, підтримання іригаційної системи, заохочення землеробства, розведення худоби та садівництво;

б) часи середньовіччя.

В розвитку західноєвропейського середньовічного суспільства можна виділити три етапи:

- раннє (V–X ст.) – процес формування основних структур, характерних для середньовіччя;
- класичне (XI–XV ст.) – період максимального розвитку середньовічних феодальних інститутів;
- пізнє (XV–XVII ст.) – формування капіталістичного суспільства.

Процеси і події середньовічної цивілізації нерідко визначали характер економічного, політичного і культурного розвитку країн Європи. Базовим соціальним інститутом середньовічного суспільства була церква, яка не лише регулювала функціонування всіх інших інститутів, які все ще залишались під владою традицій, але і визначала зміст та характер їх діяльності.

Суспільству була властива побудова чітких ієрархічних конструкцій як феодальних прошарків, так і організована за феодальним взірцем зі своєю ієрархією посад католицька церква. Питання визначення більшого авторитету ідеології церкви (папи) та світської (імператори, королі, монархи) за інвеституру, що надавала панівне становище в суспільстві, зумовлювали один з найбільших конфліктів середньовіччя. Проте, на думку Г. Спенсера, конфлікт цих двох суспільних інститутів визначався наявністю єдиного чинника впливу – страху, який є *“основним психологічним механізмом”*, що забезпечує дієвість регулятивної норми. З допомогою *“страху перед живими”* в суспільстві і державі функціонують правові і політичні норми, а за допомогою *“страху перед мертвими”* – *“релігійні норми”*¹.

¹ Спенсер Г. Опыты научные, политические и философские Г. Спенсера. – К. : Совр. литератор, 1998. – С. 108.

Міць папства мала відповідне економічне та соціальне підґрунтя, оскільки до кінця раннього середньовіччя церкві належало близько 1/3 земель, доходи від обробітку яких, а також церковна десятина, храмові збори та приношення формували казну римського першосвященника. Економічні інтереси папства забезпечувались шляхом проголошення хрестових походів та здійснювались за допомогою військових угруповань – духовно-рицарських орденів госпітальєрів, тамплієрів, тевтонських рицарів та ін.

Починаючи з XV ст. формуються зародки буржуазних відносин, характерною є поява парламентаризму та реалізації принципу розподілу влади, закладаються основи сучасних наукових теорій оподаткування, що пізніше знаходять своє законодавче відображення.

Другий період: інституціональне конструювання – етап, в ході якого здійснювався процес окреслення просторової моделі і структури інституціональних матриць розвинених країн світу, що відбувалося шляхом:

- а) спонтанного еволюційного відбору найбільш ефективних інститутів;
- б) в результаті цілеспрямованої діяльності держави щодо побудови інституціональної моделі суспільства в складі як “самобутніх” інститутів, так і трансплантованих з інших соціально-економічних систем.

Саме в цьому періоді інститути, будучи частково обумовленими стихійними процесами появи, доповнювались рисами свідомої, цілеспрямованої побудови інституціонального середовища, в якому постійно відбуваються процеси модифікації, легалізації, інерції, дифузії чи трансплантації інститутів. Завдяки їм інституціональне середовище поступово ставало інтегрованим, стійким і більш однорідним через поширення єдиних норм, правил, угод і статусів для всіх учасників суспільної взаємодії.

На думку західного теоретика Т. Веблена, одного з апологетів інституціональної теорії, еволюція суспільства – це “*процес природного відбору соціальних інститутів*”¹.

Однак останній представляє собою велетенську соціальну систему, що охоплює сукупність статусів і ролей, соціальних норм і санкцій, інститутів, які опираються на персонал, апарат державного управління, систему розподілу влади, особливі процедури та практики, відображаючи та втілюючи інтереси соціальних груп.

Кожна з груп, переслідуючи власні економічні інтереси, перебуває в процесі постійних взаємодій, які за умови досягнення оптималь-

¹ Веблен Т. Теория праздного класса / Т. Веблен ; [пер. с англ. С. Д. Сорокиной]. – М. : Прогресс, 1984. – С. 120.

ного компромісу між її інтересами та інтересами суспільства набувають стійкого характеру та інституціоналізуються. Іншими словами, інституціональне конструювання зумовлюється складними, різноспрямованими міжгруповими взаємодіями в соціальній структурі країни, що породжують зміни в розподілі влади та економічних позиціях серед нерівних груп і категорій осіб у суспільстві. Такі трансформації, ознаменовані як внутрішніми імпульсами, так і зовнішніми впливами, вимагають нових, адекватних інституційних форм з метою закріплення нового рівня соціальних взаємодій. Та хоча базові інститути як сутнісні взаємозв'язки між основними сферами людської діяльності в суспільстві зберігають свій зміст, їх втілення в конкретних еволюційних формах постійно змінюється і зумовлюється історичними передумовами та ідеологічним контекстом.

Боротьба економічних інтересів різних суспільних прошарків значною мірою вплинула на кількість та значущість процесів конструювання інститутів оподаткування, що мали місце в другому періоді. Загалом він був ознаменований зниженням кількості податків, вдосконаленням податкових систем розвинених країн світу, впорядкованими формами та принципами адміністрування податків, перенесенням фіскальних акцентів з непрямих податків на прямі. Характерним було розширення функцій і задач, прав та обов'язків суб'єктів податкової системи, розповсюдження принципів всезагальності та справедливості оподаткування на підставі зростання індивідуальних та суспільних інтересів і потреб. Базові теоретичні концепції класиків теорії оподаткування знаходили нормативно-правове втілення в конституціях, законодавчих актах та деклараціях прав і обов'язків, згідно з якими податки та податкові платежі визнавались єдиною матеріальною основою держави щодо фінансування та забезпечення суспільних благ.

Третій період: конкуренція інститутів локального та глобального простору.

Основним теоретичним базисом соціально-економічного розвитку людства на цьому етапі є стихійний та усвідомлений відбір як результат всезростаючої глобальної конкуренції.

Конкуренція як головна передумова історичного поступу проявляється в двох аспектах:

- 1) конкуренція інститутів як “правил гри”;
- 2) конкуренція соціально-економічних систем як комплексів реалізації інституціональних норм¹.

¹ Нуреев Р. М. Институциональная теория экономической истории, которую предстоит создать: история как конкуренция институтов / Р. М. Нуреев, Ю. В. Латов // Научные труды ДонНТУ. Серия : экономическая. – 2005. – Вып. 89-1. – С. 20–26.

З розширенням глобалізаційних процесів має місце конкурентний відбір багатьох норм, систем та їх інститутів, які є повною чи частковою мірою субстинціональними один до одного. В результаті внаслідок конкуренції здійснюється “еволюційний” відбір тих інститутів і систем, що є найбільш ефективними і дієвими.

Як стверджують російські теоретики-інституціоналісти Р. Нуреєв та Ю. Латов, основним критерієм ефективності інститутів є “*обмеженість ресурсів*”, внаслідок якої суб’єкти певної економічної системи, відчуваючи нестачу чогось, можуть компенсувати її двома шляхами. У першому випадку має місце створення власних норм, продуктів, благ і систем забезпечення, у другому – відбувається їх “запозичення” з інших економічних систем.

В ХХ–ХХІ столітті найбільш конкурентоспроможні країни мають такі основні інститути:

- відкрита ринкова економіка, вільні ціни, підтримка конкуренції на ринках;
- домінування приватної власності при жорсткому її захисті;
- дотримання договірних зобов’язань: ринкова економіка – мережева економіка угод і оформлюючих її договорів; обов’язковість дозволяє знижувати трансакційні витрати і вважається важливою діловою якістю;
- податкова система, підконтрольна платникам податків через демократичні представницькі установи з ефективним механізмом податкового адміністрування;
- ефективні державні служби з низьким рівнем корупції;
- прозорі публічні компанії та фінансові установи;
- демократична політична система з політичною конкуренцією, поділом і змінністю властей, що створює надійні механізми контролю суспільства над державою та бюрократією;
- законослухняність громадян, яку виховують з дитинства і яка культивована в суспільстві; незалежний суд, сильна система органів охорони правопорядку і виконання судових рішень, що забезпечує високий ступінь невідворотності покарання за порушення законів; мінімальний розрив між формальними і неформальними нормами соціальної поведінки¹.

Започатковані в 80-х роках ХХ століття цивілізаційні трансформації ознаменували собою перехід до нового етапу розвитку світової спільноти. Одним з найбільш ефективних засобів впливу на економіку держави,

¹ Ясин Е. Конкурентоспособность и модернизация российской экономики / Е. Ясин, А. Яковлев // Вопросы экономики. – 2004. – № 7. – С. 20.

що спрямований на виконання тих чи інших завдань, визначених залежно від конкретної економічної кон'юнктури, соціально-економічної ситуації та регулювання рівня суспільного добробуту є податкова політика. Тому цілком очевидно, що початок нового еволюційного періоду був започаткований низкою податкових реформ у країнах з розвинутою ринковою економікою. Податкові реформи, що розпочалися в США (1981, 1986) та Великобританії (1979), потім в Франції (1982), Німеччині (1986, 1988, 1990), Японії (1988) та Швеції (1991) володіли надзвичайно великою концептуальною схожістю в спільності завдань, що ставилися щодо вдосконалення функціонування держави.

Аналіз реформ, що мали місце в розвинених країнах світу, дозволяє зазначити певний дуалізм їх прояву. З одного боку, вони сприяли посиленню єдності та системної цілісності світового господарства, тобто були втіленням процедур податкової гармонізації як взаємоузгодженої системи дій країн щодо побудови загальної стратегії інтегральної взаємодії з метою координації податкової політики, систематизації та уніфікації окремих податків і податкових систем та систем їх адміністрування. З іншого боку, зумовлювались податковою конкуренцією, що здійснювалась у відкритій (зниження податкового тиску) чи закритій формі (заходи в сфері адміністрування податків, підвищення ефективності сплати податків) шляхом міждержавної або міжрегіональної боротьби за економічні вигоди і зростання податкової бази з метою створення привабливих умов оподаткування для платників податків як вітчизняного, так і іноземного походження.

Кожна держава, виступаючи важливим суспільним інститутом, разом з тим є частиною структури, яка вибудовує власне інституціональне середовище, що зумовлюється як впливом інерційних ефектів колишніх інституціональних каркасів, так і результатами функціонування “запозичених” суспільних інститутів. Проте якщо для високорозвинених країн світу формування інституціональної структури відбувалось еволюційно, шляхом відбору ефективних суспільних інститутів, то перед країнами з трансформаційною економікою стояло завдання революційного “стрибка” від усталених і недієздатних до дієвих, конкурентоспроможних та адекватних цивілізаційним метаморфозам.

На жаль, мусимо констатувати, що у країнах з трансформаційною економікою суспільні інститути, що визначають ступінь дотримання громадянських прав і свобод, політичну і правову стабільність, ефективність діяльності суспільних інститутів, рівень регуляторного впливу, правосуддя і корупції перебувають або на стадії формування, взагалі відсутні, або піддаються надмірному державному втручання. Це зумовлює

низьку ефективність, територіальну неоднорідність інституціонального середовища країн цього типу. Відкритість економік, прискорені темпи зростання міжнародної торгівлі, лавиноподібний ріст транснаціональних корпорацій і, як наслідок, зростання обсягів транскордонного руху капіталів, збільшення мобільності робочої сили, посилення ролі електронних розрахунків, перетікання фінансових потоків в офшорні центри, зумовлюючи зміну та трансформацію завдань і функцій фіскальних інститутів держав, ще більше посилюють рівень міждержавної конкуренції.

Реформи в розвинених країнах світу сприяли “...*посиленню єдності системної цілісності світового господарства на основі ринкової парадигми та поглиблення планетарних інтеграційних процесів*”¹. Вказані закономірності є втіленням податкової гармонізації, тобто взаємоузгодженої системи дій країн щодо побудови загальної стратегії інтегральної взаємодії з метою координації податкової політики, систематизації та уніфікації окремих податків, податкових систем та систем їх адміністрування.

Однак ці процеси загострюють чутливість підприємницьких структур до оподаткування, тому уряди країн формують оптимальну податкову доктрину, головним функціональним завданням якої визначається підтримка виробничого комплексу з метою підвищення економічного потенціалу держави. Заходи лібералізації податкового законодавства, що реалізується шляхом міждержавної або міжрегіональної боротьби за економічні вигоди і зростання податкової бази з метою створення привабливих умов оподаткування, є не чим іншим як податковою конкуренцією. Цілком погоджусь з твердженням Т. В. Тучак², що податкова конкуренція є сукупністю відносин щодо ефективного управління власними конкурентними перевагами держави для підвищення конкурентоспроможності національної податкової системи й економіки країни загалом у стратегічній перспективі.

Аналіз закономірностей здійснення податкових реформ у розвинених країнах світу дозволив виявити як тенденції уніфікації та глобальної інтеграції, так і протилежні за спрямуванням процеси глобальної дезінтеграції та диференціації. На підставі цього можемо стверджувати, що трансформація процесів оподаткування в глобалізаційний період характеризується дуалістичною природою прояву, узгоджуючи в собі різновекторні як податкову гармонізацію, так і податкову конкуренцію (див. рис. 2.7).

¹ Гальчинський А. С. Економічна методологія. Логіка оновлення курсу лекцій / А. С. Гальчинський. – К. : АДЕФ-Україна, 2010. – С. 319.

² Тучак Т. В. Податкова конкуренція в умовах глобалізації та інтеграції / Т. В. Тучак // Економічний вісник Переяслав-Хмельницького ДПУ імені Григорія Сковороди. – 2011. – № 17-2. – С. 6.



Рис. 2.7. Тенденції розвитку оподаткування в умовах глобалізаційних трансформацій

Джерело: складено та систематизовано автором.

Беззаперечним є те, що в сучасних умовах кожна країна перебуває в гострій конкурентній боротьбі, формуючи власну інституціональну модель, обумовлену конкретними соціально-економічними, політичними та ідеологічними факторами, що визначають її відповідну позицію в міжнародному просторі. Тому побудова оптимальних суспільних інститутів загалом та інститутів оподаткування зокрема завжди була і є одним з найбільш актуальних завдань держав всіх типів устрою на усіх етапах еволюції. Вказане є особливо актуальним для України, яка, знаходячись в умовах суспільних трансформацій, потребує розробки концепції оподаткування, адекватної інституційній архітектоніці української держави, її соціально-економічним орієнтирам розвитку та викликам часу.

2.3. Економічна природа та механізми трансформації інститутів вітчизняної інституціональної матриці

Займаючись економічною діяльністю, ми не знаємо ні потреб інших людей, ні джерел одержуваних нами благ. Практично всі ми допомагаємо людям, з якими не тільки не знайомі, але про існування яких і не підозрюємо. І самі ми живемо, постійно користуючись послугами людей, про яких нам нічого не відомо. Все це стає можливим завдяки тому, що, підкоряючись певним правилам поведінки, ми вписуємося в гігантську систему інститутів і традицій: економічних, правових і моральних...¹

Фрідріх фон Хаєк

Інститути оподаткування як складна ієрархічна структура певним чином співіснує в межах кожного з представлених у концепції Г. Спенсера соціальних інститутів (рис. 2.4), поєднуючи в собі як формальні правила, так і неформальні норми їх реалізації. Однак якщо формальні норми втілюють у собі тактичну та стратегічну форму реалізації податкової політики держави як уособлення її податкової доктрини, то неформальні норми є результатом тисячолітньої історії розвитку певної соціальної формації, відображаючи нашарування культурних норм, ментальних особливостей та стандартів суспільних взаємодій. Загалом соціальні інститути, будучи доволі різноманітними за приписуваними та здійснюваними ними функціями, є елементами єдиного, органічно та генетично визначеного цілого – певної інституціональної системи, що функціонує у вигляді цілісної єдності, здатної до саморозвитку та самовідтворення – інституціональної матриці.

Загалом теорія інституціональних матриць, будучи предметом наукових досліджень К. Поланьї та Д. Норта, знайшла своє продовження в роботах інших дослідників, зокрема набула певної інтерпретації в поглядах російського соціолога С. Кірдіної. Згідно з її позицією, *“інституційна матриця (лат. matrix – матка, первинна модель) представляє собою стійкий, історично сформований комплекс взаємопов’язаних базових інститутів, що регулюють функціонування основних суспільних сфер: економіки, політики та ідеології”*².

Наслідуючи теоретичні постулати органічної теорії Г. Спенсера щодо усвідомлення держави як єдиного, цілого та неподільного організму, російський теоретик С. Кірдіна³ розглядає суспільство в єдності трьох основних проекцій, або у відповідній системі трьохмірних координат, та у єдності проекцій їх розвитку, зокрема:

¹ Хаєк Ф. А. Пагубная самонадеянность. Ошибки социализма / Ф. А. Хаєк. – М. : Новости, 1992. – С. 29.

² Кірдіна С. Г. Теория институциональных матриц (пример российского институционализма) / С. Г. Кірдіна // Постсоветский институционализм / под ред. проф. Р. М. Нуреева и В. В. Дементьева. – Донецк : Каштан, 2005. – С. 75–101.

³ Там само.

- в економічній – пов’язаній з отриманням ресурсів для відтворення соціальних суб’єктів;
- в політичній, тобто такій, яка визначає організацію, впорядкування та координацію, орієнтацію на досягнення визначеної суспільної цілі;
- в ідеологічній, в межах якої реалізують певну ідею, ті чи інші значущі для суспільства цінності.

Стійке поєднання інститутів визначає базову інституціональну матрицю суспільства, тобто вихідну модель, форму, що породжує подальше відтворення будь-якої зі сфер суспільного розвитку. Всі наступні інституційні утворення відтворюють і розвивають, “інституціонально” збагачують первинну модель, зберігаючи її першопочаткову сутність і природу, проявляючись у різних формах, зумовлених історичним, ментально-культурним та соціально-економічним контекстом.

Інституціональна матриця втілює первинну схему взаємодії економічних, політичних та ідеологічних інститутів, симбіоз яких визначає специфіку діяльності учасників, динаміку та пріоритети суспільного розвитку. Крім того, для суспільства вона є аналогічна до архетипів суспільної свідомості за К. Юнгом, оскільки володіє “пам’яттю” про усі попередні форми як емпірично змінювані конструкти певного суспільства, що самовідтворюються у новій модифікації, визначаючи протосценарії подальшого розвитку (див. рис. 2.8).

Усі процеси суспільної еволюції, починаючи від стародавніх держав і донині, реалізуються у відповідних координатах, заданих економічними, політичними та ідеологічними параметрами визначення і корекції поведінкових реакцій учасників взаємодій, створюючи багатомірну суспільну реальність. Зазначена тріада орієнтирів, є найбільш знаковими проблемами цивілізаційного розвитку, механізми ідентифікації, вирішення та подолання яких відображає рівень “суспільної зрілості”.

Динамізм розвитку та чітке реагування на суспільні трансформації, характеризують “мобільність” інституціональної моделі, проте взаємозалежність і взаємообумовленність її структур, коли зміни одного з інститутів відповідним чином модифікують інші, зумовлюють іншу ознаку – “матричність”. Ці процеси, означені еволюційними трансформаціями визначають зміст і спрямованість основних ознак соціально-економічного розвитку будь-якого суспільства, його унікальну і самотутню траєкторію цивілізаційного поступу. Базові економічні, політичні та ідеологічні інститути, що формують модель інституціональної матриці представляють собою своєрідний внутрішній каркас, стійку структуру, що трансформує окремі підсистеми суспільства в одне цілісне утворення, форма якого залежить від цивілізаційного етапу розвитку конкретного соціуму.

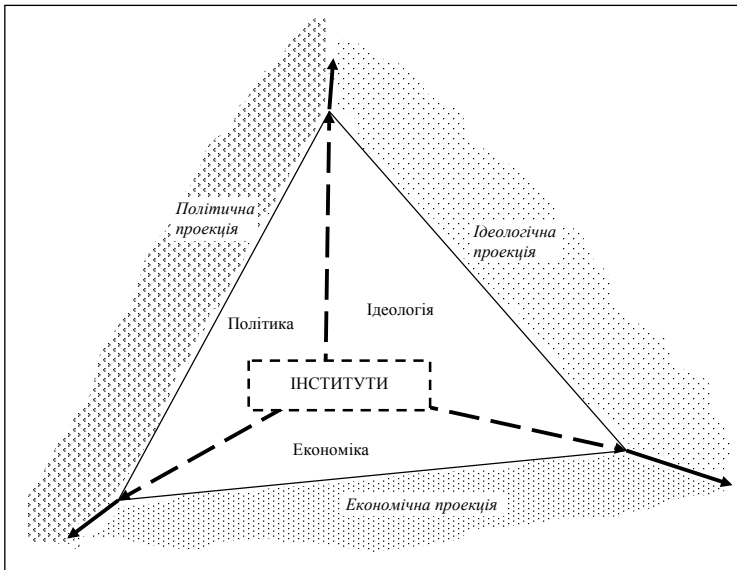


Рис. 2.8. Інституціональна матриця суспільства в системі політичних, економічних та ідеологічних координат

Джерело: узагальнено автором на основі поглядів С. Кірдіно¹.

Моністичний принцип еволюції засвідчує безумовну єдність процесів і тенденцій прогресуючого розвитку людських спільнот, і поряд з тим, фактами розквіту чи занепаду окремих цивілізацій і культур підтверджує його циклічність та дискретність. В цьому контексті, кожне суспільство, будучи унікальним і самобутнім втілює індивідуальну, властиву тільки йому інституціональну матрицю, яка завдяки етапам, стадіям суспільного розвитку та процесам, що мають місце, може бути класифікована на кілька типових зразків, представлених відповідними цивілізаціями чи культурами.

Відомий західний дослідник К. Полан¹, аналізуючи чинники “внутрішньої єдності і стабільності, взаємозв’язку і повторюваності складових частин” соціально-економічних структур, прийшов до висновку про існування “дуже небагатьох способів зв’язку”, як передумови появи різних форм інтеграції. При цьому, на його думку, “інтегративний ефект” їх функціонування обумовлений “наявністю певних інституціональних

¹ Кірдіна С. Г. Теорія інституціональних матриць (приклад російського інституціоналізму) / С. Г. Кірдіна // Постсовєтський інституціоналізм / под ред. проф. Р. М. Нурєєва і В. В. Дементьєва. – Донецьк : Каштан, 2005. – С. 75–101.

утворень”¹, що втілюються в “симетричних організаціях, центрах і ринкових системах”, специфіка яких зумовлена відносинами реципрокності (дарообміну), редистрибуції (перерозподілу) та обміну, див. рис. 2.9.

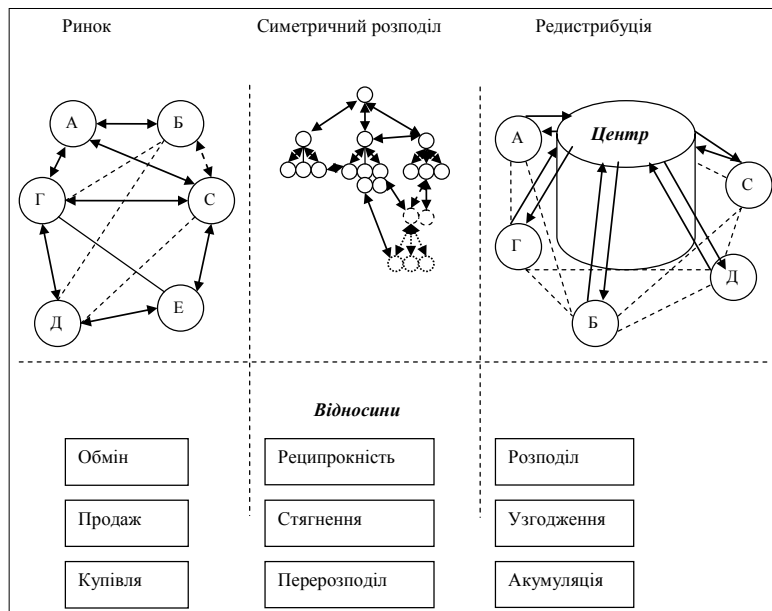


Рис. 2.9. Схема відносин у соціально-економічних моделях ринку, розподілу і редистрибуції за К. Поланьї

Джерело: узагальнено та побудовано автором на основі поглядів К. Поланьї².

Оскільки ці відносини існують на різних рівнях і в різних сферах, що унеможливує визначення домінуючого типу, тому означені ними різновиди повинні використовуватися для аналізу і класифікації соціальних систем, що привносить впорядкованість в безкінечні варіації форм взаємодій.

К. Поланьї, описуючи “інституціональні утворення”, що в подальшому іншими теоретиками досліджувались як інституціональні матриці, констатує, що інституціональна модель симетрії функціонує на засадах принципу взаємності й еквівалентності, а редистрибутивна модель втілює принцип центричності. Перерозподіл ґрунтується на концентрації ресурсів

¹ “Великая трансформация” Карла Поланьї: прошлое, настоящее, будущее / Под общ. ред. Р. М. Нуреева. – М. : ГУ-ВШЭ, 2007. – С. 54. – (Серия “Конференции Департамента экономической теории ГУ-ВШЭ”).

² Там само.

та благ в єдиному центрі з подальшим перерозподілом на основі певних критеріїв, прийнятих у цій соціально-економічній системі. При цьому не має значення факт переміщення об'єктів фізично чи зміна порядку їх привласнення без яких-небудь змін у дійсному розміщенні ресурсу або продукту в процесі акумуляції, мобілізації, вторинного розподілу і роздачі.

Західний теоретик Р. Буайє стверджував: *“Обіг продуктів і послуг здійснюється не лише завдяки ринковій системі, продукти і послуги також циркулюють через системи перерозподілу, що реалізуються тією чи іншою формою Центру (в сучасний період його роль виконує держава). Вони завжди мають специфічний характер – залежно від конкретних історичних, культурних і політичних контекстів”*¹.

Реципрокність^{**} передбачає “отримання-передачу” чогось у дар шляхом дотримання відповідного “неписаного” порядку обміну дарами на неринковій основі. Як наслідок, регульований неформальними нормами соціуму дарообмін стає визначальним розподільним механізмом функціонування суспільства.

К. Поланьї зазначає, що відносини реципрокності були першим способом координації економічної поведінки, оскільки зародились на ранніх стадіях розвитку людського соціуму. В примітивних первісних суспільствах взаємодії на реципрокній основі зводились не лише до періодичного

¹ Цит за: К созданию институциональной политической экономики / Р. Буайе, Э. Бруссо, А. Кайе, О. Фавро // Экономическая социология. – Т. 9. – № 3. С. 17.

* Реципрокність (англ. reciprocity – “взаємність, обопільність” – від лат. reciprocus – “той, що повертається”):

1) у загальному значенні – взаємність, взаємообмін, взаємозалежність; 2) у психології – процес взаємодії, в якому якщо посилюється одне, то послаблюється інше. Реципрокний підхід передбачає постійний взаємовплив між внутрішніми станами і характеристиками учасників конфлікту і їх зовнішнім конфліктом.

* Виділяються певні види реципрокності:

1. Генералізована реципрокність – форма здійснення трансакцій, які передбачають альтруїстичність, в межах якої надається допомога і, якщо є можливість та необхідність, то слідує допомога у відповідь. Отримання дару накладає нечіткі зобов'язання проявити реципрокність, коли це буде потрібно і / або коли з'явиться така можливість.

2. Збалансована реципрокність означає безпосередній обмін еквівалентними цінностями без відстрочки або в межах обмеженого і досить короткого тимчасового періоду. Цей різновид має менш персоналізований характер, ніж генералізована, оскільки відносини в його межах мають більш економічний характер.

3. Негативна реципрокність – спроба безоплатного отримання певних благ, до якої відносяться такі форми привласнення і трансакцій, що здійснюються заради суто утилітарних вигод. Її економічна сутність втілюється в бартері, учасники якого вступають у взаємодію як носії протилежних інтересів, і кожен з них прагне досягти максимальної вигоди за рахунок іншого (що започатковує відносини ринкового обміну). Детальніше: Салинз М. Економіка каменного века / М. Салинз. – М. : ОГИ, 2000. – С. 177–179.

обміну дарами, але і до показної роздачі нагород, майна, розподілу врожаю¹. Однак, незважаючи на те, що часто відносини реципрокності, ринку і редистрибуції досить ефективно “вживаються” між собою, між ними є певні відмінності як у меті, так і в параметрах участі (див. табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Визначальні особливості ринкових,
реципрокних та редистрибутивних відносин**

Характеристика	Відносини ринкового обміну	Реципрокні відносини	Редистрибутивні відносини
Мета	Максимізація прибутку	Захист близьких людей від зовнішнього середовища, вирівнювання життєвих шансів учасників	Забезпечення належного рівня добробуту усіх членів суспільства, їх груп та прошарків
Сфера збагачення	Поодинокі	Група, спільнота	Окремі індивіди, групи, прошарки
Обумовленість участі	Домовленість сторін	Здогадливість у межах культурного контексту	Приналежність до певного суспільства
Стимул участі	Зростання особистого капіталу	Набуття репутації як форми соціального капіталу	Участь у процесах зростання добробуту усіх членів суспільства
Механізм попередження недотримання умов	Формальні та матеріальні санкції, неформальні заходи впливу	Позбавлення довіри, загроза соціальної ізоляції	Формальні та економічні санкції, неформальні заходи впливу

Джерело: узагальнено та побудовано автором.

Первісна суть реципрокного взаємообміну обґрунтувала внесення кожним у загальний “котел” по можливості і отримання з нього стільки, скільки належало. Будучи чи не першим універсальним механізмом функціонування людського суспільства на ранніх етапах існування, реципрокний обмін зіграв вирішальну роль у подальшому його розвитку та в кінцевому підсумку – в формуванні тих відносин, які сприяли виживанню членів соціуму.

Поділяючи позицію класика, погоджуємось з тим, що відносини обміну та редистрибуції, будучи більш еволюційно зрілими, регулюються формальними нормами суспільства, маючи за мету мінімізацію впливу неформальних способів збагачення окремих індивідів. Однак вважаємо,

¹ Поланьї К. Великая трансформация: политические и экономические истоки нашего времени / К. Поланьї ; [пер. с англ. А. Васильева, С. Федорова, А. Шурбелева]. – СПб. : Алетейя, 2002. – С. 73.

що як тільки умови отримання доходу (в умовах ринкової економіки), акумуляції чи перерозподілу ресурсів центром (в умовах редистрибутивної моделі) здійснюються з порушенням встановлених формальних вимог, то економічна система переходить до використання архаїчної, але перевіреної часом і гарантуючої виживання учасникам соціуму моделі реципрокності.

Таким чином, ми стверджуємо, що аналіз неформальних, тіньових взаємовідносин, що мають місце як у вітчизняній, так і в зарубіжних соціально-економічних системах, не може зводитись лише до дослідження механізмів протидії тіньовій економіці, її фіскальним та соціальним наслідкам, причинам появи і механізмам покарання. Вказані об'єкти дослідження, що масово тиражуються у вітчизняній та іноземній фаховій літературі в такому ракурсі, досліджують лише поверхневий пласт проблеми, залишаючи поза увагою всю глибину й актуальність вивчення базисних передумов реалізації форм соціальної взаємодії в структурі інституціональної матриці того чи іншого суспільства.

Усю множинність конкретних інституціональних форм побудови суспільств, що коли-небудь існували, з певним рівнем абстракції, на думку С. Кірдіної, можна умовно згрупувати у вигляді двох “ідеальних” типів якісно відмінних інституціональних матриць, що втілюють комплекс різноманітних соціальних зв'язків (див. табл. 2.3).

В устрої інституціональної матриці Х-типу переважають інститути редистрибутивної економіки, в якій “центром” визначаються закони руху цінностей і послуг, прав на їх виробництво, розподіл і споживання. Центр очолює чітку ієрархію влади в державі з унітарною політичною структурою, де територіальні одиниці підпорядковуються принципам адміністративної побудови та керівництва. Ідеологічним підґрунтям суспільств цього типу є переважання колективної, або комунітарної ідеології на всіх етапах розвитку та домінування колективних потреб над індивідуальними.

На відміну від суспільств з Х-матрицею, в країнах, де переважають ознаки Y-матриці, “...впродовж усієї їх історії домінували інститути ринкової економіки, обміну чи купівлі-продажу. Основою таких економік є приватна власність, яка верховенствувала в Римській імперії в епоху її розквіту, і складає основу господарської системи сучасних Сполучених Штатів Америки та європейських країн”¹. На кожному з етапів розвитку матриць цього типу переважав федеративний принцип, що зводився до пріоритетів побудови суспільства “знизу-вверх” з окремих самостійних князівств,

¹ Цит за: Кирдина С. Г. Homo institutus в теории институциональных матриц / С. Г. Кирдина // Homo institutus – человек институциональный : моногр. / под ред. д-ра экон. наук О. В. Иншакова. – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2005. – Гл. 11. – С. 259–282.

Характеристика основних відмінностей інституціональних X- і Y-матриць у розрізі базових інститутів та виконуваних ними функцій¹

Інституціональна матриця X	Інституціональна матриця Y	
<i>Базові економічні інститути</i>		
<i>Інститути редистрибутивної економіки в X- матриці</i>	Функції інститутів	<i>Інститути ринкової економіки в Y- матриці</i>
Загальна власність	Організація відносин власності	Приватна власність
Службова праця	Залучення до праці	Найма на праця
Координація	Взаємодія суб'єктів господарювання	Конкуренція
Редистрибуція (аккумуляція – узгодження – перерозподіл)	Способи виробництва благ	Обмін (купівля-продаж)
Пропорційність	Сигнали зворотного зв'язку	Прибуток
<i>Базові політичні інститути</i>		
<i>Інститути унітарного політичного устрою в X- матриці</i>	Функції інститутів	<i>Інститути федеративного політичного устрою в Y- матриці</i>
Адміністративний поділ	Територіальна організація	Федерація
Ієрархічна вертикаль на чолі з центром	Устрій системи управління	Самоуправління і субсидіарність
Призначення	Порядок заміщення управлінських позицій	Вибори
Загальні збори й одногосподарність	Формування і реалізація рішень	Багатопартійність і демократична більшість
Звернення до інстанцій	Механізми зворотного зв'язку	Судові позови
<i>Базові ідеологічні інститути</i>		
<i>Інститути комунітарної ідеології в X матриці</i>	Функції інститутів	<i>Інститути субсидіарної ідеології в Y-матриці</i>
Колективізм	Детермінанта соціальної дії	Індивідуалізм
Егалітаризм	Нормативні уявлення про соціальну структуру	Стратифікація
Порядок	Принципи устрою суспільного життя	Свобода

¹ Кирдина С. Г. Homo institutus в теорії інституціональних матриць / С. Г. Кирдина // Homo institutus – человек інституціональний : моногр. / под ред. д-ра екон. наук О. В. Иншакова. – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2005. – Гл. 11. – С. 259–282.

штатів чи земель до єдиного територіального утворення. Саме тому, тут в ідеологічній площині переважають інститути субсидіарної ідеології, яка визначає домінування індивідуальних цінностей над колективними, як втілення католицького соціального вчення про дуалізм держави й індивіда, та стратифікаційний принцип побудови соціальної структури суспільства.

Загалом X- і Y-матриці, будучи доволі абстрактними ілюстраціями, втілюють ідеальні зразки відображення соціальної реальності, аналіз якої дозволяє стверджувати про наявність відповідних ознак X- і Y-матриць у вигляді домінуючих та рецесивних інститутів. За аналогією з людським організмом, де в генетичній структурі присутні X- і Y-хромосоми, так і в суспільстві взаємодіють інститути X- і Y-типу, домінування яких і визначає модель інституціональної матриці цього утворення.

Безумовно, теорія інституціональних матриць С. Кірдіної дозволяє обґрунтувати відмінності та специфіку розвитку елементів базового рівня інституціональних матриць, здійснити їх ретроспективний та компаративний аналіз, окреслити евристичний потенціал їх дослідження. Проте, на нашу думку, ця концептуалізаційна модель володіє низкою дискусійних положень, зокрема через:

- відсутність припущення щодо можливості модифікації інституціональних структур у зв'язку з наперед визначеною траєкторією їх розвитку;
- неврахування ймовірності рекомбінації елементів інституціональних матриць у процесі суспільного розвитку;
- представлення чіткої, визначеної траєкторії інституціональних трансформацій, що не в повній мірі враховує сучасні глобалізаційні тенденції розвитку, одними з характеристик яких є нелінійність та непередбачуваність.

Дещо інша концептуалізація формування інституціональних матриць на основі врахування закономірностей історичного розвитку держави була запропонована російським теоретиком О. Бессоновою¹. Автор на прикладі Росії доводить наявність двох типів матриць, що відображають ринкову і роздаткову модель функціонування суспільних інститутів. Роздаткова модель втілює механізм неринкового розподілу обмежених ресурсів і суспільного продукту шляхом функціонування такої соціально-економічної системи, в якій неринкові механізми відіграють домінуючу роль шляхом координації формуючих і роздавальних потоків як у натуральній, так і у фінансовій формі.

¹ Бессонова О. Институты раздаточной экономики: ретроспективный анализ / О. Бессонова. Новосибирск : ИЭОП, 1997.

Як стверджує О. Бессонова, роздаткова і ринкова матриці, доповнюючи одна одну в різних формах та виступаючи взаємодіючими антиподами, є наявними у всіх соціально-економічних системах починаючи з давніх цивілізацій і до сучасних суспільств, забезпечуючи їх рівноважний розвиток.

Підтвердження своїх міркувань дослідниця знаходить у теоретичних обґрунтуваннях ряду західних теоретиків, які також відстоюють наявність неформальних форм розподілу. Зокрема, західний теоретик Дж. Скотт визначає, що норми формування та розподілу ресурсів, узгодження інтересів всередині певної спільноти налагоджувались віками, допоки, сформувавшись, стали інституціональними формами службової роздачі. Значно пізніше, близько 4 тис. років тому в процесі еволюційного розвитку безлікі інститути роздачі були перенесені на вищий, надспільнотний рівень, з якого сформувались державні утворення (царства, князівства, імперії, що дозволяли координувати діяльність великої кількості спільнот)¹.

Процес виділення протилежних інституціональних матриць розпочався близько 2,5 тис. років тому, зумовлюючи появу двох типів суспільних систем, в яких домінантою виступали або приватна власність і відповідно відносини купівлі-продажу, або відносини роздачі. Складовою частиною інституціональної матриці є господарський механізм, тому трансформація певного інституту як “правил гри” за Д. Нортон зумовлювала відповідну зміну інституціональних циклів, залишаючи при цьому незмінним інституціональне ядро, яке визначає характер структурних функцій інститутів (див. рис. 2.10).

Загалом ХХ століття ввійшло в історію як епоха боротьби двох моделей соціально-економічних систем, зумовлених протистоянням їх ідеологічних базисів – капіталізму і соціалізму. Країни з домінуванням ринкового ядра інституціональної матриці підійшли до усвідомлення необхідності процесів соціалізації, які після економічної кризи 1923–1933 років знайшли своє втілення в реалізації ряду реформ. Основним їх підґрунтям виступало збільшення рівня державного регулювання економіки, підвищення соціального захисту населення, перерозподіл валового внутрішнього продукту на користь малозабезпечених верств.

Разом з тим, командно-адміністративна модель як втілення зрівняльно-редистрибутивного соціалізму відносно “ефективно функціонувала” в умовах раннього індустріального суспільства, заснованого на простій індустріальній праці. Однак коли техніко-економічний розвиток досяг рівня, при якому “...директивно-планова система перестала відповідати матеріально-технічним умовам”, то сформувались “об’єктивні передумови

¹ Скотт Дж. Благими намереннями государства / Дж. Скотт. – М. : Универ. кн., 2005. – 276 с.

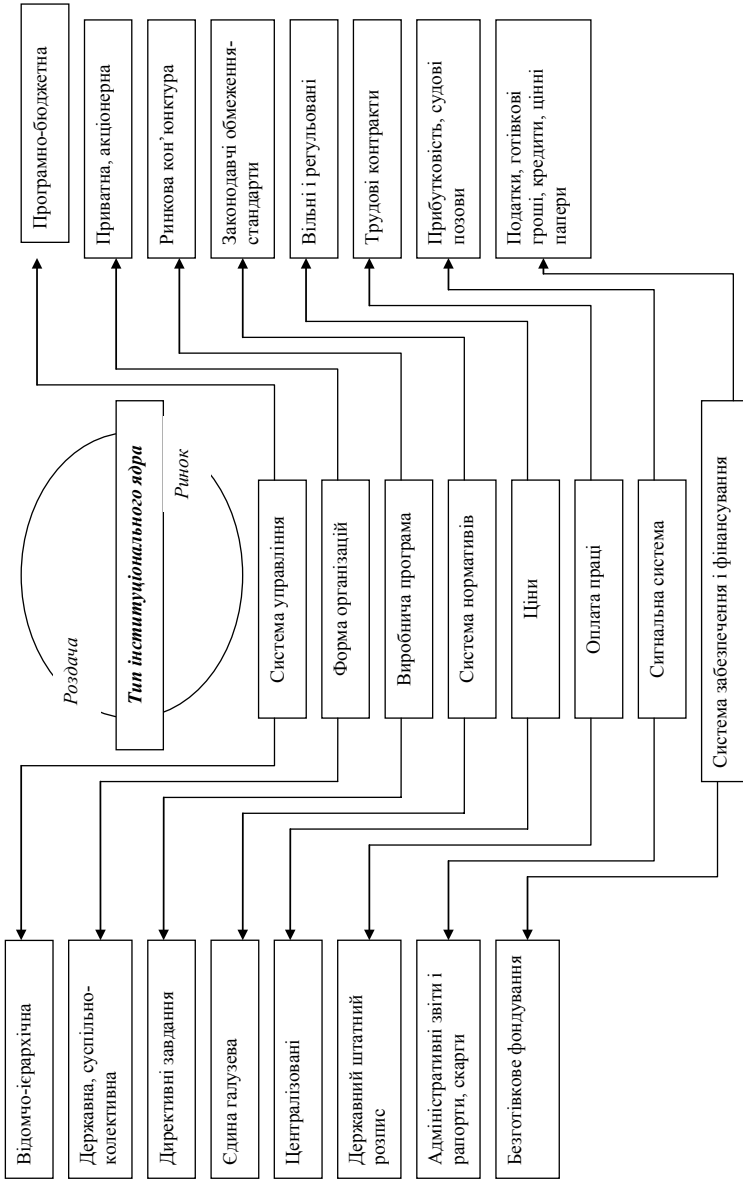


Рис. 2.10. Структура господарського механізму в інституціональних матрицях (за О. Бессоновою)

Джерело: складено автором на основі теоретичних поглядів О. Бессонової.

для переходу¹ до гнучкішої ринкової моделі господарювання. Таким чином, входження в ХХІ століття ознаменувало згладжування антагоністичних протиріч, сприяючи їх втіленню в різноманітних формах. В Україні заміна суспільно-економічної моделі (з адміністративної економіки на ринкову модель побудови економічних взаємодій) відбувалась шляхом використання досвіду й інституціональних зразків розвинених держав світу.

Варто наголосити, що для України запровадження ринкової моделі інституціональної матриці здійснювалось не вперше. Первинне її втілення, що формувалось впродовж всього еволюційного розвитку нашої держави включно до 1917 року, зазнало тотального заперечення та знищення через заміщення ідеології індивідуалізму пріоритетами тотального осупільнення. При цьому ключові трансформації ринкової інституціональної моделі ознаменовувались такими процесами:

- ліквідацією приватної власності та запровадженням її усупільнених аналогів;
- обмеженням товарно-грошових відносин, відміною ринкових та конкурентних передумов;
- планомірним регулюванням суспільного виробництва;
- редистрибутивним розподом продуктів суспільної праці з метою задоволення потреб як суспільства загалом, так і його членів;
- участю усіх членів суспільства в процесі створення суспільного продукту;
- спрощенням та уніфікацією форм господарств і організацій;
- заміною зв'язків, що здійснювались на взаємовигідному узгодженні інтересів, зв'язками, що характеризувались владно-імперативними приписами;
- заміною внутрішніх стимулів розвитку зовнішніми спонукальними мотивами, обґрунтованими комуністичною ідеологією;
- ліквідацією в різних формах, аж до фізичного знищення індивідів – носіїв підприємницького “гену” в розрізі класів суспільства: селян, мануфактурників, промисловців;
- реалізацією пріоритетів суспільного розвитку на основі директивних планів розподілу ресурсів та жорсткого контролю за їх дотриманням;
- дефіцитністю і надмірною монополізацією радянської економіки².

¹ Перехідна економіка : підруч. / В. М. Гець, С. Г. Панченко, Е. М. Лібанова та ін. ; [за ред. В. М. Гейця]. – К. : Вища шк., 2003. – С. 18.

² Складено на основі: Перехідна економіка : підруч. / В. М. Гець, С. Г. Панченко, Е. М. Лібанова та ін. ; [за ред. В. М. Гейця]. – К. : Вища шк., 2003. – С. 18.

Стратегія прискорення економічного та соціального розвитку, започаткована політикою М. Горбачова, зумовила перебудову системи господарювання шляхом прийняття низки законів, зокрема Закону “Про державне підприємство” (1987) та Закону “Про кооперативну діяльність” (1988).

Незважаючи на прогресивний для того часу характер законодавчих ініціатив, проголошена самостійність підприємств визначалася усталеною практикою реалізації зверху-вниз деталізованих планів і завдань, а діяльність кооперативів зумовлювалась впливом “сірих” та “чорних” схем.

Криза радянської економіки, спричинивши демонтаж союзу соціалістичних держав, загострила усвідомлення необхідності розвитку ринкової економіки в національних межах. Проте ринкова інституціональна матриця, яка запроваджувалась у цей період в Україні, виступала тільки оболонкою реального господарського механізму, ядром якого була командно-адміністративна економіка з редистрибутивним базисом (див. рис. 2.11).

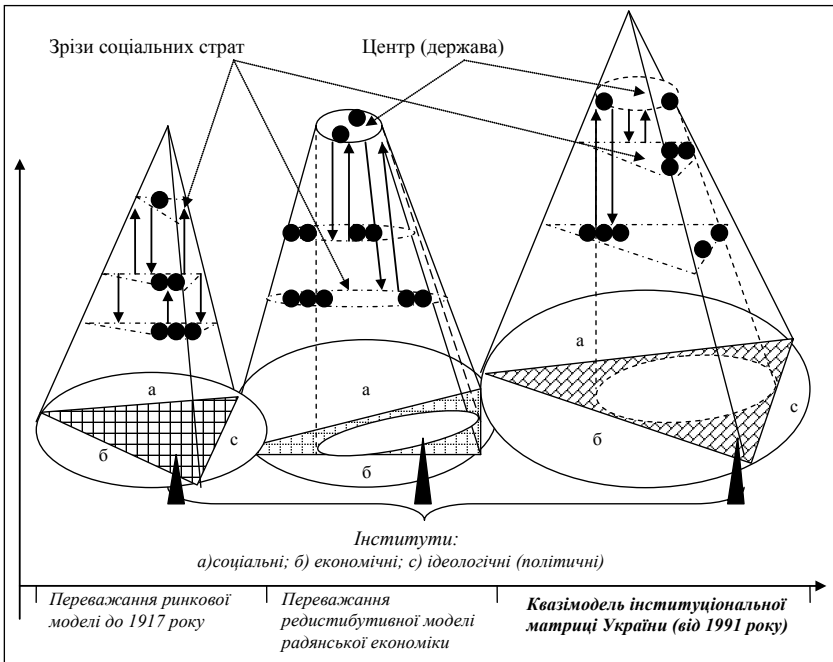


Рис. 2.11. Графічне представлення еволюційних передумов формування моделі інституціональної матриці України

Джерело: складено автором самостійно.

Безумовною складовою будь-якої інституціональної системи є власність, над якою формальні економічні інститути *“...встановлюють права власності, тобто пучок прав щодо використання доходу від власності і обмеження доступу інших осіб до майна чи ресурсу”*¹. Однак переважання неефективних інститутів в управлінні власністю впродовж тривалого періоду реформування економіки України дозволяє дійти висновку, що метою такого *“формалізованого”* узаконення виступало забезпечення економічних інтересів певних груп, що прямо суперечило інтересам всього суспільства.

Однією з базових передумов цього стала короткотермінова програма роздержавлення суспільної власності і приватизація, яка в умовах слабких інституціональних та суспільних структур характеризувалася: нерівноправністю роздержавлення, часто нелігитимною та нерідко незаконною формою привласнення, розкраданням майнових і виробничих комплексів державних підприємств; штучним заниженням вартості майна, що приватизовувалося, відсутністю суспільного контролю за приватизаційними процесами. Крім того, невдале експериментування з інститутами власності (публічним, приватним і змішаним) зумовило перетворення громадян держави на акціонерів підприємств – прошарок *“імітаційних власників”*, які під впливом інфляції та обезцінення, зумовленого нею, масово втрачали власні заощадження, майнові права та, як наслідок, довіру до державних інституцій і банківських структур.

Можемо стверджувати, що існує причинно-наслідковий зв'язок між відсутністю чіткості біполярного (законно-незаконно) статусу власності в Україні, а також:

- слабкою його формалізацією і захищеністю;
- зрощенням приватно-власницьких форм і державно-чиновницького апарату;
- рейдерськими атаками з використанням силових та контролюючих органів;
- неефективністю, непрозорістю та безсистемністю проведення приватизації;
- корупційними зв'язками бізнесу і влади;
- масовим використанням *“сірих”* схем податкової оптимізації;
- недовірою до інформаційних джерел, засобів масової інформації;
- недосконалістю судово-правової системи;
- наявністю колізій у законодавстві;

¹ *Цит за:* Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт; [пер. с англ. А. Н. Нестеренко]; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера. – М.: Фонд экон. кн. “НАЧАЛА”, 1997. – С. 68.

- практикою використання підзаконних актів, що підміняють норми законодавства, нетранспарентний характер встановлюваних правил;
- відсутністю та неповнотою інформації про напрями використання суспільних ресурсів;
- значними витратами при проходженні адміністративних бар'єрів на шляху ліцензування діяльності, сертифікації товарів і послуг¹.

Вказане є безпосереднім свідченням неефективності вітчизняних формальних інститутів власності, які є не чим іншим як *“санкціонованими поведінковими відносинами між людьми, які виникають у зв'язку з існуванням благ і стосуються їх використання. Ці відносини, визначають норми поведінки щодо благ, яких будь-яка особа повинна дотримуватися в своїх взаємодіях з іншими людьми або ж нести втрати у випадку їх недотримання”*².

Крім означених проблемних факторів впливу на інститут власності, існує низка не менш важливих чинників, зокрема:

- деформації фондового та валютного ринку;
- спотворення ринку робочої сили, зумовлене відтоком кваліфікованих працівників за кордон; привласнення клановою олігархією як додаткового, так і необхідного продукту, що втілювалось у неодноразових невіплатах та затримках заробітної плати, у встановленні її занижених рівнів; масової участі громадян у тіньових схемах;
- вивіз коштів, у тому числі і бюджетних, в офшорні центри;
- високий рівень державної корупції;
- відсутність повноцінного ринкового середовища;
- неузгодженість напрямів державної політики з інтересами суб'єктів господарювання;
- фрагментарність та незавершеність економічних і демократичних трансформацій;
- відсутність чіткої стратегії і тактики здійснення трансформаційних перетворень;
- недостатність інституційного забезпечення економічної політики держави поряд з карально-репресивним спрямуванням діяльності її структур;
- орієнтація на максимальне наповнення бюджету країни без врахування можливих негативних наслідків дії норм та впливу ймовірних ризиків.

Слід зауважити, що на етапі, що передував трансформаційним перетворенням, спостерігалось існування механізму зрощення інтересів чи-

¹ Цит за: Капелюшников Р. И. Собственность без легитимности / Р. И. Капелюшников // Вопросы экономики. – 2008. – № 1. – С. 85–105.

² Цит за: The economics of property rights / ed. by E. G. Furudoth, S. Pejovich. – Cambridge, 1974. – С. 3.

новницько-управлінського апарату і керівників суб'єктів господарювання в неформальних взаєминах, що можна охарактеризувати як державно-чиновницьке підприємництво. Ззовні цей вид “бізнесу” був оформлений як елемент ринкової інституціональної матриці.

В підсумку інституціональна модель, що сформувалася в Україні, на жаль, *“...не забезпечує позитивно-результативну реалізацію економічних функцій суб'єктів господарювання, у тому числі держави. Нашій країні не вдалося адекватно вмонтувати ринкові механізми в національну економіку, аби вони діяли в інтересах більшості українських громадян (що відповідає моделі народного капіталізму), а не обмеженого числа кланово-корпоративних груп”*¹. Означені негаразди та генетична пам'ять потрясінь минулого століття, на нашу думку, отримали відповідну оцінку представниками суспільних груп, вплинувши на поведінкові мотивації та стереотипи взаємодій громадян – найманих працівників, суб'єктів підприємницької діяльності, службовців та чиновників.

Повертаючись до тези К. Поланьї, який передумовами розвитку соціально-економічних структур визначав різновиди відповідних варіантів реалізації відносин реципрокності (дарообміну), редистрибуції (перозподілу) та обміну (рис. 2.9), констатуємо їх присутність у функціонуванні будь-яких економічних систем у визначений період розвитку. На наше переконання, специфіка тих чи інших систем, їх класифікаційні відмінності та передумови розвитку зумовлюються характером поєднання і типом взаємоузгодження означених видів відносин. Саме поєднання відносин реципрокності, редистрибуції та ринкового обміну, їх неповторний симбіоз сформували строкагу картину інституціональних матриць, кожна з яких, будучи самобутнім, одиничним втіленням системи відносин, не має аналогів у світовому економічному просторі.

Таким чином, незаперечним є той факт, що зародження інституціональних матриць відбувалося шляхом виникнення протоформ інститутів, які відображали родоплеменні, общинні відносини і продовжений інституційний розвиток, як результат відповідного суспільного вибору соціально-економічних систем сучасних держав. Однак, незважаючи на значну схожість і певну синхронність процесів розвитку зразків інституціональних матриць, у кінцевому підсумку різні системи цінностей, уявлень, сформовані впливом обставин суспільних взаємодій, та природні

¹ Цит за: Соскін О. Формування інституціональної основи економічної моделі України [Електронний ресурс] / О. Соскін // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 2. – Режим доступу : <http://soskin.info/news/3065.html>

фактори проявилися в їх асинхронності та інституціональній самоідентичності¹.

Ґрунтуючись на трактуванні інститутів Д. Норттом як “*дихатомічної сукупності правових норм і правил поведінки у відповідному соціальному просторі*”, цілком логічно буде припустити домінуючу роль інституціональних змін в окресленні параметрів розвитку відповідних суспільств як у короткостроковому діапазоні, так і з метою осягнення закономірностей еволюційного розвитку суспільства та його елементів. За твердженням вченого, інститути відображають відповідний рівень ієрархії, який втілює макроекономічний, мезоекономічний, мікроекономічний та наноекономічний рівні як наслідок множини впливу інституціональних флуктуацій. У процесі еволюційного розвитку саме ці флуктуації проявляють, закріплюють та ідентифікують домінуючі властивості інституціональних матриць відповідного типу.

Однак головна роль, за твердженням класика, яку вони відіграють у суспільстві, “*...полягає в зменшенні невизначеності шляхом встановлення стійкої (хоча не обов’язково ефективної) структури взаємодій між людьми*”². При цьому стійкість інститутів жодним чином не порушується змінами, яких вони зазнають, оскільки виступають “*...органічним продуктом внутрішніх сил народу – духовного зв’язку, що характеризує народ, і природного розуму, спільного для всіх індивідів*”³. Вчений зауважує, що люди, живучи в сучасному світі помилково вважають, що “*...життя і економічні процеси підпорядковуються писаним законам і правилам власності*”, оскільки “*...навіть в найбільш розвинутих ринкових економіках формальні норми складають невелику (хоча і досить важливу) частину тієї сукупності обмежень, які формують виникаючі перед нами ситуації вибору...*”. Д. Норт підсумовує, що людська поведінка в значній мірі визначається “*неписаними кодексами, нормами і умовами*”⁴.

Схожою є позиція М. Бунге, який стверджував таке: “*...не одні закони, що визначають права прошарків і приватних осіб на зайнятість тією чи іншою діяльністю; не одні фінансові і поліцейські установи, що встановлюють межі для приватної підприємливості в інтересі цілого; але*

¹ Липов В. Гетерогенізація СЕС і концепція структурно-функціональної інституціональної комплементарності [Електронний ресурс] / В. Липов. – Режим доступу : http://econpmu.kpi.ua/files/files/15_kpi_2014.doc.

² Норт Д. Інститути, інституціональні змінення і функціонування економіки / Д. Норт. – М. : Фонд екон. кн. “Начала”, 1997. – С. 21.

³ Gewohnheitsrecht. Erster Theil, 1828. S. 39. Цит. за: Новгородцев П. И. Историческая школа юристов / П. И. Новгородцев. – С. 93.

⁴ Норт Д. Інститути, інституціональні змінення і функціонування економіки / Д. Норт. – М. : Фонд екон. кн. “Начала”, 1997. – С. 56.

обставини, що перебувають поза колом юридичних постанов, – розумова, технічна і моральна освіта народу, сила традицій і звичок – діють таким самим потужним чином на встановлення різноманітних відносин у порядку володіння, користування та розпорядження правом власності”¹.

Основоположник інституціоналізму Т. Веблен при дослідженні інститутів також доводить особливу роль неформальних взаємодій, оскільки, на його думку, людина є біосоціальною істотою, що скеровується вродженими інстинктами: самозбереження і збереження роду, схильності до суперництва і протиборства за доступ і споживання благ, здійснення відповідних взаємодій лише на основі наявного особистого інтересу.

Теза Д. Норта про те, що *“інститути – це правила гри”*, в перефразованій інтерпритації дозволяє дійти висновку, що метою участі в грі гравців є отримання певного виграшу, що реалізується у вигляді повного чи часткового задоволення особистого інтересу. В цьому контексті інститути, не будучи *“зангажованими”* певними суспільними прошарками, впливають на економічний процес тим, що регулюють розмір трансакційних витрат як ціни за можливість участі та отримання усіма учасниками належного їм рівня *“виграшу”*.

Відомий представник американського напрямку інституціоналізму Дж. Коммонс вважав, що інститут – це колективна діяльність з контролю за індивідуальною діяльністю, принципи якої сформувались у процесі еволюційного розвитку від звичаєвого права первісних суспільних формацій до законодавчих норм сучасних розвинених держав. На думку вченого, суспільство представляє собою суму індивідів, структурно ускладнену наявністю інститутів, існування яких визначає *“безпечну”* зону індивідуальних дій у суспільстві. Інститути, таким чином, виступають формою узгодження законів та принципів взаємодії обміну прав володіння, що характеризується діалектичною природою, оскільки забезпечує реалізацію протилежноспрямованих векторів інтересів учасників. При цьому саме інститути регулюють процес забезпечення інтересів та перерозподіл (відчуження і присвоєння) доходів індивідів.

Проте навіть загальний аналіз функціонування інституціональної матриці України доводить, що в результаті тривалих еволюційних процесів побудови суспільних інститутів сформувалася структура, основною метою існування якої стала максимізація локальної ефективності, тобто створення формалізованих правил суспільної взаємодій з можливістю отримання відповідного виграшу лише окремими групами. В результаті цього були сформовані квазіформи інститутів шляхом законодавчо

¹ Цит за: Бунге Н. Х. Полицейское право : курс лекцій, чит. в Ун-тете Св. Владимира проф. Н. Бунге. Вып. 1–3 / Н. Х. Бунге. – К., 1869. – С. 41.

окресленої можливості зниження трансакційних витрат при здійсненні відповідних взаємодій (участі в грі). Задоволення особистого інтересу (отримання більшої суми виграшу) представників окремих груп стало можливим завдяки наявності певного статусу в системі бюрократичної ієрархії та наявності каналів доступу до бюджетних ресурсів.

Як основоположні структури інституціональних матриць, інститути стабільні, однак їх стабільність періодично порушується внаслідок розпаду одних інститутів і появи інших за аналогією до принципів існування біологічних структур.

Суспільні інститути як вироблені попереднім соціальним розвитком і успадковані подальшими його фазами усталені ментальні та поведінкові зразки регулюють та регламентують взаємодію людей на рівні звичаїв і права, втілюючи, за висловом Т. Веблена, творче начало. Однак інститутам постійно властиве і конфліктне начало, зумовлене існуванням наявних суперечностей у можливості забезпечення інтересів учасників щодо прав володіння. Таким чином, неефективні формальні норми узгодження, формування, розподілу і доступу до ресурсів, що певним чином порушують принципи задоволення прав та інтересів учасників, неминуче провокують конфлікт.

Спосіб вирішення конфлікту інтересів може характеризуватися як небажанням взяття участі “в грі” та відмовою від дотримання локально ефективних формальних норм, так і пошук способів отримання виграшу поза правилами. В цьому контексті демонтаж формальних норм редистрибутивної моделі командно-адміністративної системи української держави та імітаційна імплементація ринкової моделі спровокували вибудовування квазіформ інститутів з локальною, а не суспільною ефективністю.

Т. Веблен зауважував, що інститути не стільки обмежують, скільки спрямовують, полегшують і заохочують людську діяльність, роблять поведінку індивіда зрозумілою і передбачуваною. Саме тому цілком передбачуваним інструментом порятунку в умовах руйнування інститутів інституційної моделі редистрибутивного типу і нефективного функціонування ринкових стала зростаюча ефективність неформальних інститутів, що як і завжди забезпечували виживання людських спільнот.

Поєднання та взаємозаміна формальних і неформальних інститутів сформували відповідний тип інституціонального утворення держави. І хоча форма, що утворилася в результаті, є далека від еталонної, все ж вона є “гармонійною”, оскільки, будучи заданою параметрами попереднього розвитку, стимулами трансформації, формальними обмеженнями, все одно забезпечує подальший поступ українського соціуму.

2.4. Теоретико-методологічний модус інституціональної архітектоніки оподаткування

Ідея для свого існування потребує схему, тобто в а priori визначену з принципу цілі існуючої множини і порядку частин. Схема, окреслена не згідно з ідеєю, тобто виходячи не з головної цілі розуму, а емпірично, тобто випадково представленими цілями... дає технічну єдність, а схема побудована відповідно до ідеї (коли розум а priori вказує цілі, а не емпірично очікує їх), створює архітектонічну єдність.

Те, що ми називаємо наукою, виникає не технічно ззовні через схожість множинного чи випадкового застосування знань, а архітектонічно через зрідненість і єдність походження з однією вищою і внутрішньою ціллю, яка і робить можливим існування цілого....

І. Кант "Критика чистого розуму"

Тенденції розвитку сучасних суспільств зумовлюються існуванням та співвідношенням структур відповідних інституціональних матриць, що природним чином породжує відносини приналежності, підпорядкованості та взаємодії. Це дає підстави стверджувати, що реалізація процесів оподаткування в кожній конкретній країні ґрунтується на певному симбіозі ієрархій та мереж формальних і неформальних інститутів, які разом описують цілісну ієрархічну матрицю вищого рівня, принципи формування якої відповідають загальним суспільно-ідеологічним домінантам. Вказана матриця є не чим іншим як віддзеркаленням інституціональної архітектоніки, що відображає специфіку побудови та функціонування суспільних інститутів, їх елементів та взаємозв'язків між ними.

Концептуальний базис інституціональної архітектоніки сформований відомим українським теоретиком А. А. Гриценком, на думку якого, це певна *"...структура інститутів, що утворюється з взаємозв'язків способу мислення та дій людей, правил, норм, стереотипів, традицій, закладів та інших соціальних утворень в їх співвідношеннях з суттю і загальним естетичним планом побудови суспільної системи"*¹.

До формування її теоретичного підґрунтя долучилися й інші вітчизняні науковці, зокрема: В. Демет'єв, І. Малий, В. Мандибура, С. Степаненко, А. Чухно, О. Яременко та ін. – в написанні базової монографічної праці з цих питань². Окремі дослідники досить ефективно адаптували цю концепцію до розробки ряду суміжних напрямів дослідження, а саме щодо: бюджетної сфе-

¹ Гриценко А. А. Институциональная архитектура: предмет, основные законы, методология / А. А. Гриценко // Наукові праці ДонНТУ. Серія : економічна. – 2006. – Вип. 103-1. – С. 32.

² Гриценко А. А. Институциональная архитектура и динамика экономических преобразований : [моногр.] / А. А. Гриценко ; под ред. д-ра экон. наук А. А. Гриценко. – Х. : Форт, 2008. – 928 с.

ри (В. Д. Макогон¹, В. В. Шевченко²) фінансового посередництва (Т. О. Королюк³), фінансового ринку (В. А. Пайманова⁴), фінансової системи (О. В. Глушенко⁵), конкурентної політики держави (Ж. В. Дерій, Т. І. Зосименко⁶) та ін.

Розгляд закономірностей функціонування та тенденцій розвитку інституціональної архітекτονіки оподаткування знайшло певне поширення в роботах таких вітчизняних теоретиків як Н. М. Крючкова⁷, Т. В. Меркулова⁸, К. П. Проскура⁹, В. Т. Сусіденко¹⁰ та ін. Проте, незважаючи на вагомість та важливість означених дослідницьких робіт, все ж можемо констатувати певний дефіцит фахових розробок з цієї проблематики, що відповідним чином впливає на ефективність реалізації технологій оподаткування в Україні загалом.

Безумовно, пізнання інституціональної архітекτονіки оподаткування в розрізі диференційованих інституціональних одиниць, що існують у цьому просторі і часі, а також процесів і зв'язків між ними вимагають комплексного дослідження, складність здійснення якого зумовлюється багатоплановістю та багаторівневістю об'єкта пізнання, необхідністю його належної онтологічної та гносеологічної ідентифікації. Передусім зауважимо, що термін

¹ Макогон В. Д. Бюджетна архітектоніка як інструмент регулювання соціально-економічного розвитку / В. Д. Макогон // Економіка та управління національним господарством. Проблеми економіки. – 2012. – № 4. – С. 73–77.

² Шевченко М. В. Институциональная архитектоника бюджетной системы [Електронний ресурс] / М. В. Шевченко // Труды международной научно-практической конференции “Архитектоника финансового пространства и его интеграционные приоритеты”. – Симферополь, 2012. – С. 226–228. – Режим доступу : <http://repository.crimea.edu/jspui/handle/123456789/4493>.

³ Королюк Т. О. Особливості формування інституціональної архітекτονіки фінансового посередництва в Україні / Т. О. Королюк // Формування ринкової економіки. – 2010. – № 24. – С. 381–390.

⁴ Пайманова В. А. Институциональная архитектоника и комплементарность институтов финансового рынка [Електронний ресурс] / В. А. Пайманова // Проблемы системного підходу в економіці підприємств. – 2012. – № 4. – Режим доступу : <http://psper.com.ua/>

⁵ Глушенко О. В. Фінансова архітектоніка: теоретико-методологічний аспект / О. В. Глушенко // Наука й економіка. – 2013. – № 4 (32), Т. 1. – С. 43–52.

⁶ Дерій Ж. В. Формування конкурентної політики держави на засадах інституційної архітекτονіки / Ж. В. Дерій, Т. І. Зосименко // Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2013. – № 1 (37). – С. 11–17.

⁷ Крючкова Н. М. Податкова архітектоніка як інструмент економічного розвитку / Н. М. Крючкова // Наукові праці НДФІ. – 2009. – Вип. 1 (46). – С. 17–33.

⁸ Меркулова Т. В. Институциональная архитектоника и динамика экономических преобразований. Разд. 15. Институциональная архитектоника налогообложения / Т. В. Меркулова ; [под ред. д-ра экон. наук А. А. Гриценко]. – Х. : Форт, 2008. – С. 620–636.

⁹ Проскура К. П. Особенности организации налогового администрирования в условиях посткризисного развития / К. П. Проскура // Вопросы современной экономики. – Бюджет, налоги и налогообложение. – 2013. – Вып. № 2. – Режим доступу : <http://economic-journal.net/2013/07/111/>.

¹⁰ Сусіденко В. Т. Сучасна сутність і архітектоніка податкового регулювання розвитку суспільства / В. Т. Сусіденко, А. О. Нікітішин // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 1. – С. 234–242.

“інституціональна архітектоніка” є категорійною конструкцією, що вміщує декілька рівнів понятійних структур. Найбільш наближеними до архітектоніки є поняття “система”, “конструкція”, “композиція”, “архітектура” та інші. Однак термін “архітектоніка”, походячи від грец. *αρχιτεκτονική* (будівельне мистецтво, архітектура), є не чим іншим як системою* елементів, які в результаті взаємодії утворюють цілісну конструкцію, що відображає композиційну єдність та взаємозв’язок ієрархічних складових. На відміну від терміна “архітектура”, що також окреслює ієрархічність у сполученні елементів, архітектоніка дозволяє охоплювати розташування елементів та ієрархічних сполучень між ними з метою визначення загальної динаміки розвитку інститутів та векторів їх трансформації.

Основними законами, що характеризують найбільш загальні, суттєві зв’язки між елементами інституціональної архітектоніки як цілісної системи, що постійно обумовлюють її розвиток, є: закон рівноваги, закон “золотої середини” та закон структурування (закон “золотої пропорції”). На основі дії цих законів інститути, розвиваючись, “...повинні знаходитись в рівновазі, інакше система буде відчувати внутрішні конфлікти, здатні її зруйнувати”¹. Типовими прикладами інституціональної рівноваги є баланс законодавчої, виконавчої та судової гілок влади. Кожна з означених систем володіє як сферою поширення, компетенцією органів, їх ієрархічно-мережевим представленням структури, так і формально закріпленими нормами розв’язання ймовірних конфліктів. Іншими прикладами інституціональної рівноваги є співвідношення базових систем суспільства та їх забезпечення: науки, культури, політики, державного адміністрування, правопорядку, оборони, тощо; розподіл суспільних страт, інше.

Розуміння особливої ролі законів співвідношення елементів в інституціональній архітектоніці забезпечує формування світоглядного інституціонального мислення. У відповідності з ним, розгляд функціонування будь-якого суспільного інституту повинен здійснюватися у рефлексивному взаємозв’язку з іншими інститутами на основі закономірностей співвідношень елементів системи та розуміння невідворотності появи інституціональних ям* у випадку ігнорування закономірностей розвитку суспільних інститутів.

* Система (давньо-грец. *συστήμα* – ціле, складене з частин, з’єднання) – множина елементів, що знаходиться у взаємодіях і зв’язках один з одним, внаслідок чого утворюється визначена цілісність, єдність.

¹ Гриценко А. А. Институциональная архитекtonика: предмет, основные законы, методология // Наукові праці ДонНТУ. Серія : економічна. – 2006. – Вип. 103-1. – С. 32.

* “як частини інституціонального простору, в якому одночасно існує необхідність інституціональних змін і відсутні їх інституціональні механізми”. //Детальніше: Гриценко А. А. Институциональная архитекtonика: предмет, основные законы, методология / А. А. Гриценко // Наукові праці ДонНТУ. Серія : економічна. – 2006. – Вип. 103-1. – С. 32.

Елементи інституціональної архітекτονіки як динамічної структури можна описати такими основними характеристиками:

- 1) формою, що може бути представлена у вигляді певної конструкції;
- 2) змістом, що відображає взаємозв'язок елементів системи;
- 3) просторово-часовим розміщенням, що характеризує зв'язок внутрішньої і зовнішньої сфер організації як співвідношення форми і змісту у визначений конкретний момент часу.

Авторське бачення інституціональної архітекτονіки подано на рис. 2.12 у вигляді візуалізованого модусу. Розуміючи певну спрощену схематичність такого представлення, все ж вважаємо, що воно відображає загальні характеристики та форми взаємозв'язку інститутів як особливих утворень суспільної системи, що, втілюючись у предметних, соціально-економічній, ідеологічній та інших формах, зумовлюють формування інституціональної архітекτονіки суспільства.

Усвідомлюючи всю ширину і багатоформатність інституціональної архітекτονіки суспільства, обмежимо наш ракурс дослідження аналізом структур та інституціональних елементів, що мають відношення до оподаткування. Зауважимо, що інституціональна архітектоніка оподаткування складається з двох підсистем, представлених у вигляді формальних і неформальних інститутів.

Водночас, згідно з правилом золоті пропорції, передумовою правильної побудови інституціональної композиції цього типу є співвідношення формальних і неформальних інститутів. Першопочатково, на ранніх етапах зародження інституціональних структур, безумовно, більшою композиційною частиною виступали неформальні інститути, що існували у вигляді традицій, культурних стандартів та усталених ментальних норм поведінки. Однак у процесі суспільного розвитку відбулася формалізація окремих, найбільш ефективних за певних умов та результативних для відповідних пріоритетів стандартів взаємодії, що на рівні інституціональної архітекτονіки позначилося переміщенням формальних і неформальних полюсів.

Країни з розвиненими демократичними стандартами та досконалою ринковою моделлю є найбільш наближеними до еталонної моделі інституціональної архітекτονіки. На відміну від них, для держав, які перебувають на етапі "квантового переміщення", характерним є домінування неформальних інститутів або їх зрощення з формальними, що унеможливує чітке розмежування їх суті, природи функціонування та класифікаційних відмінностей.

Формування і трансформація інститутів оподаткування здійснюється завдяки встановленню відповідних норм. Вважаємо, що правові норми оподаткування є загальнообов'язковими формально визначеними прави-

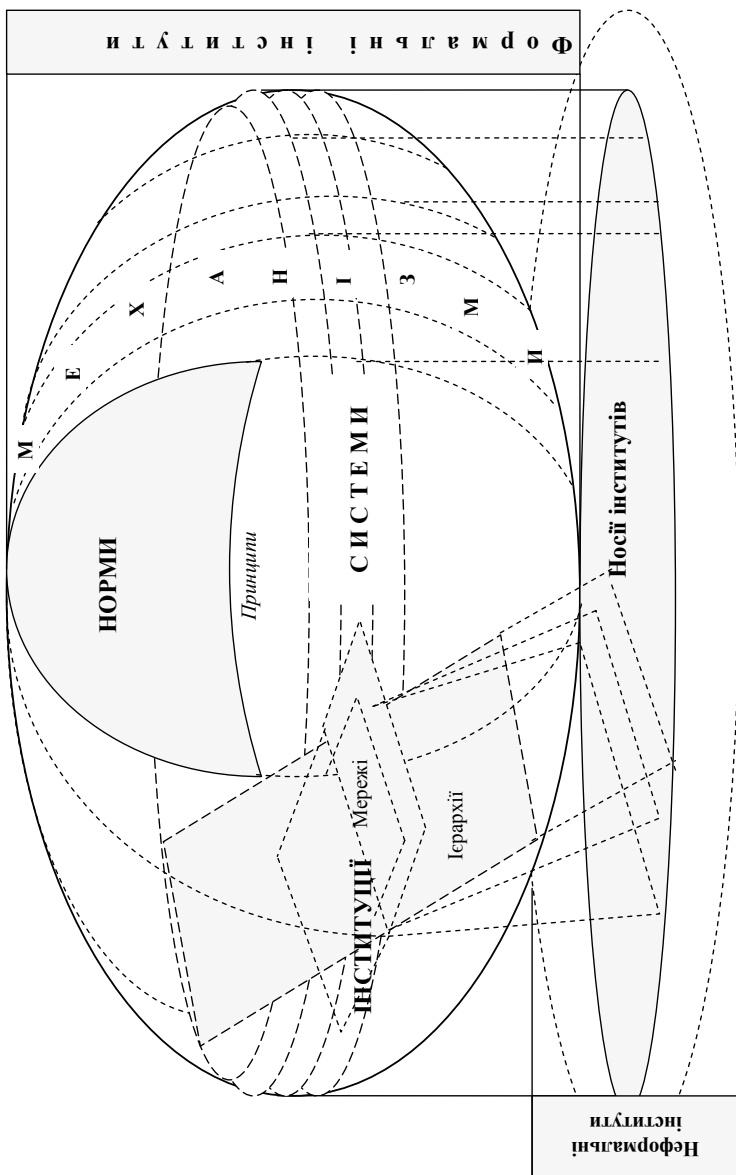


Рис. 2.12. Структурні елементи та взаємозв'язки елементів інституціональної архітекτονіки

Джерело: складено автором самостійно.

лами поведінки, встановленими уповноваженими органами влади, що визначають межу допустимого у взаємодіях учасників податкових правовідносин, та забезпечені державним примусом.

У цьому контексті норми оподаткування, будучи частиною успадкованих правових норм, зумовлюють необхідність аналізу їх сутності, специфіки реалізації та класифікаційних ознак (див. рис. 2.13).

Норми є основним елементом інституціональної архітекτονіки, діапазон трактування яких окреслюється від “*базового регулятора взаємодії людей*” до “*припису визначеної форми поведінки, обов’язкової для виконання, функцією якої є підтримання порядку в системі взаємодії*”¹. При цьому виконання приписів має як добровільний характер, так і у випадку часткового невиконання чи ігнорування ґрунтується на соціальних, економічних чи юридичних санкціях.

Елементами норми є: атрибути, фактор обов’язку, ціль, умови та санкції. Існує певна відмінність між нормою і середнім значенням норми. Якщо перша реалізується через соціальні та правові механізми, то її середнє значення вказує на допустимий рівень відхилення від дотримання норми.

Загалом дискусійний характер поняття “*норма*” та її вплив на поведінку людей засвідчує методологічну неоднорідність теоретичних напрямів інституціональної теорії. Соціологічна школа інституціоналізму, одним із засновників якої є Е. Дюркгейм, відстоює принципи інституціонального детермінізму, оскільки вбачає в нормі абсолютну детермінанту поведінки людей, що задається зовнішнім корегуючим впливом і має екзогенний характер.

Ці концептуалізаційні аргументи лежать в основі теорії раціонального вибору, предметом дослідження якої є аналіз юридичних норм як фіксованого в праві результату політичного вибору. Основна суть цього підходу може бути окреслена у визначенні політики як “*складного інституціонального процесу, на основі якого люди вибирають різноманітні альтернативи, співставляючи їх зі своїми цінностями, подібно до того, як на ринку вибирають товар, керуючись власними перевагами*”². В цьому контексті норми виникають на “*політичному ринку*”, в результаті взаємодії громадян, ґрунтуючись на оцінці їх ефективності для задоволення особистих інтересів та реалізації індивідуальних цінностей.

¹ Олейник А. Н. Институциональная экономика : уч. пособ. / А. Н. Олейник. – М. : ИНФРА-М, 2007. – С. 45.

² Мильчакова Н. Игра по правилам: “общественный договор” Джеймса Бьюкенена / Н. Мильчакова // Вопросы экономики. 1994. – № 6. – С. 118.

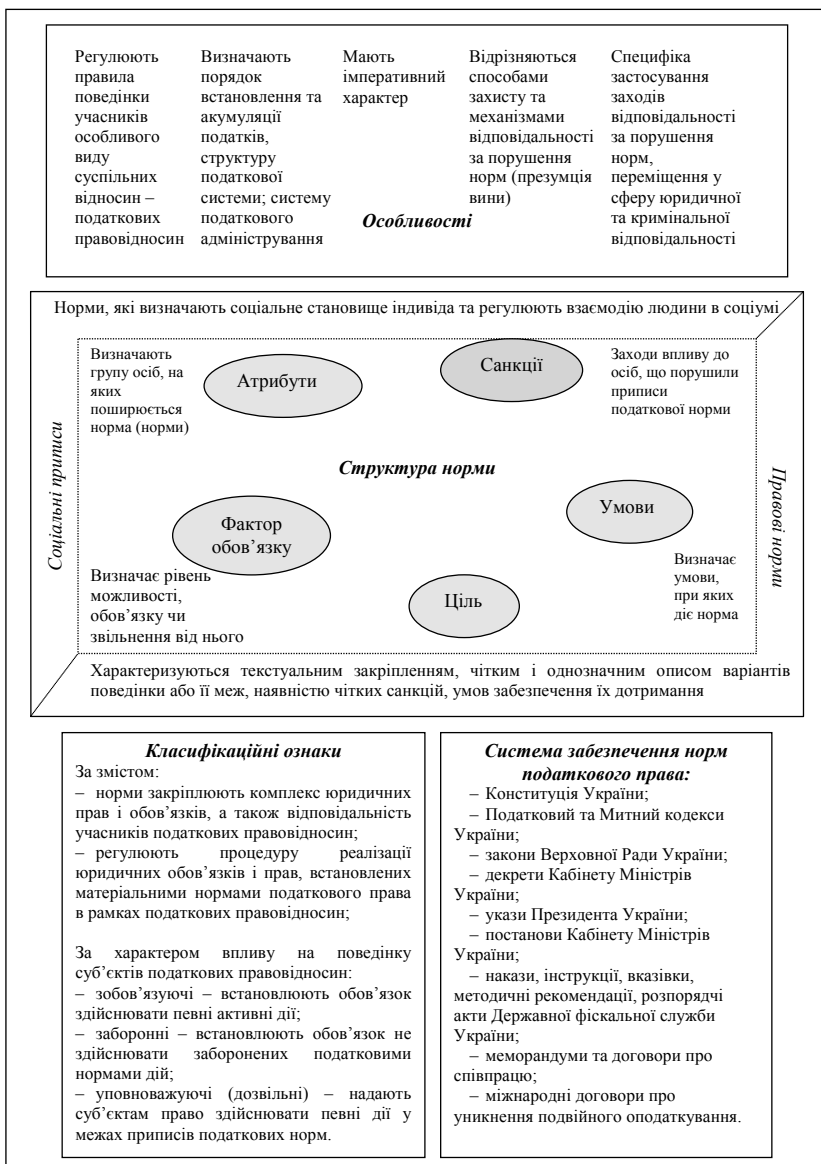


Рис. 2.13. Структура, класифікаційні ознаки та система забезпечення норм оподаткування в Україні

Джерело: складено автором самостійно.

Однак апологетами суспільного вибору визначено, що вибір оптимальних та ефективних норм у будь-якому суспільстві наштовхується на низку труднощів, зокрема:

1) неможливість досягнення одностайного консенсусу між учасниками обміну, що є неодмінною умовою ефективних норм;

2) визначення норм, що відповідають суспільному вибору, як сукупності переваг учасників обміну шляхом “диктаторського” встановлення. Вказане підтверджується “парадоксом Кондорсе” та “теоремою неможливості К. Эрроу”.

Представники економічної школи інституціоналізму заперечують вплив норм як інституціонального обмежувача вибору індивіда та обґрунтовують їх як результат свідомої, раціональної передумови участі індивіда в договорі, втілюючи підходи методологічного індивідуалізму. При цьому інтерес представляють не лише юридичні і формальні норми, а й “*угоди і договори*”, тобто сукупності неформальних норм, які складають “*правила гри*”, за якими здійснюються взаємодії між людьми в тій чи іншій сфері з виділенням множини форм координації. Слідуючи цій логіці, вважається, що індивіди виконують вимоги норми не тому, що вона є абсолютним детермінантом їх поведінки, а для зниження невизначеності у взаємодіях і відповідно для досягнення суспільних цілей та задоволення особистих інтересів.

На думку вітчизняного правознавця Р. Гаврилюк, досить нетрадиційно для існуючих у зарубіжній юридичній практиці форм компромісу інтересів держави і суспільства представлено її вітчизняний аналог. Так, у статті 95 Конституції України підкреслюється таке: “*Бюджетна система України будується на началах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами*”, п. 2 цієї ж статті встановлено: “*Виключно законом про Державний бюджет України визначаються будь-які витрати держави на потреби усього суспільства, розмір і цільове значення цих витрат*”¹. Згідно з позицією вченої, ця субстанційна конструкція, будучи багатомірною, виступає юридичною нормою економічної сутності публічних фінансів. При цьому “*...податкові надходження у бюджетах держави знеособлюються й набувають в силу цього якість фонду коштів загального вжитку, “суспільного багатства”, єдиним призначенням якого є фінансування публічних потреб за принципом конкуренції цих потреб між собою, тобто їх пріоритетності*”².

¹ Конституція України : прийм. на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. : зі змінами, внесеними Законом № 742-VII від 21.02.2014 р., ВВР, 2014 р., № 11, ст. 143.

² Цит за: Гаврилюк Р. О. Еволюція конституційно-податкового компромісу суспільства і держави / Р. О. Гаврилюк // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2006. – Вип. 333. Правознавство. – С. 97.

Конструкція “суспільне багатство” встановлює ряд ключових параметрів щодо специфіки реалізації норм оподаткування, зокрема:

- 1) обов’язковий та цільовий характер використання податкових надходжень лише на фінансування публічних потреб;
- 2) визначає міру свободи контрагентів держави щодо розпорядження тією частиною приватної власності, яка не підлягає оподаткуванню;
- 3) встановлює особливий статус держави в обслуговуванні “суспільного багатства”, зводячи його не до прав власності, а наділяючи правомочностями лише управління та розпорядження;
- 4) актуалізує перегляд податкової доктрини України шляхом заміни переважаючих імперативних методів податкового регулювання на встановлення диспозиційних пріоритетів захисту прав та законних інтересів не лише отримувачів суспільних благ, але і платників податків.

Дослідження специфіки та інституціональних механізмів реалізації інтересів у розвинених країнах світу виступало об’єктом наукових інтересів ряду зарубіжних економістів. Серед них: А. Б. Аткінсон, Дж. Б’юкенен, Дж. Гелбрейт, А. Доунс Е. Кругер, Р. А. Масгрейв, В. Нісканен, М. Олсон, А. Пігу, Г. Пітлік, Н. Р. Рааб, Дж. Ю. Стігліц, Г. Таллок, Р. П. Толлісон, А. Хільдебрандт, К. Ерроу та ін. Натомість на теренах колишнього радянського простору спостерігається незначна розробленість принципів та методології визначення специфіки економічних інтересів учасників, що зумовлює доцільність розширення теоретичної бази аналізу податкових відносин, у тому числі за рахунок напрацювань зарубіжних теоретиків. Проте вважаємо, що можливість запровадження західних теоретичних доктрин повинна піддаватись прискіпливому аналізу і жодним чином не сприйматись як панацея через наявні значні історичні відмінності в ієрархії економічних інтересів, закономірностях побудови інституціональної матриці суспільства та традиціях домінування держави в суспільному розвитку.

В Радянському Союзі, де безумовний пріоритет економічних інтересів належав державі, мала місце максимальна централізація грошових фондів з метою задоволення потреб соціалістичного суспільства, доходи якого *“...в умовах суспільної власності на засоби виробництва представляють собою, з одного боку, доходи соціалістичної держави як власника засобів виробництва і важливого суб’єкта господарювання, а з іншого – доходи держави як верховного органу влади”*¹.

Однак трансформаційні перетворення, викликані побудовою ринкової моделі господарювання, зумовили формування нової системи від-

¹ Цит за: Александров А. М. Финансы социализма / А. М. Александров, Э. А. Вознесенский. – М. : Финансы, 1974. – С. 197.

носин відокремлених економічних суб'єктів. Сформована система економічних інтересів суб'єктів, що відображала різноманіття форм виразу потреб і механізмів їх реалізації, а також окресливши наявність гострих протиріч та суперечностей між ними, вплинула на вектори розвитку податкових відносин у суспільстві. Податкова політика стала розглядатися як сфера узгодження економічних інтересів різноманітних груп, що, конкуруючи між собою за більш ефективне задоволення власного економічного інтересу, шляхом здійснення збудуючого впливу на нестабільну й ідеологічно невизначену інституціональну матрицю “вимальовували” детерміновані пріоритети загальнонаціональних економічних інтересів.

На думку інституціоналістів, саме групи інтересів визначають політику держави, і чим більше груп інтересів має доступ до формування фіскальної політики, тим меншим є податкове навантаження, так як ці групи для задоволення власних інтересів залишають велику кількість лазівок для його зниження¹. Аналіз фіскальної політики крізь призму економічних інтересів груп учасників ідентифікує її як особливу сферу поєднання конкуруючих інтересів держави як кумулятивного виразника інтересів всього суспільства та інтересів інших груп суб'єктів, що пов'язані між собою горизонтальними та вертикальними рівнями ієрархічної структури інтересів (див. рис. 1.4).

Пошук способів підвищення ефективності норм оподаткування як ядра інституціональної архітекtonіки оподаткування особливим чином залежить від дієвості відповідних принципів* їх реалізації, адже “...принципи охоплюють всю правову матерію – і ідеї, і норми, і відносини – надають їй логічність, послідовність, збалансованість... в них наче синтезується світовий досвід розвитку права, досвід цивілізації”².

Оскільки принципи – це основоположні і скеровуючі ідеї, визначальні положення функціонування елементів системи, тому можемо стверджувати, що принципи оподаткування визначають фундамент функціонування інституціональної архітекtonіки оподаткування, її стійкість та архітектурну композиційність.

Визначення принципів оподаткування було і є предметом пошуків науковців та практиків, починаючи з часів виникнення держави, проте

¹ Webber C. A History of Taxation and Expenditure in the Western World / C. Webber, A. Wildavsky. New York : Simon & Schuster, 1986.

* Принцип (лат. principium – начало, основа) – це: 1) основне, вихідне положення якої-небудь теорії, вчення, науки, світогляду, основне правило діяльності організації; 2) внутрішнє переконання людини, яке визначає її ставлення до дійсності, норми поведінки і діяльності; 3) основна особливість будови, дії якого-небудь організму. Див.: Семотюк О. П. Сучасний словник іншомовних слів О. П. Семотюк. – Х. : Веста : Ранок, 2007. – 464 с.

² Цит за: Лившиц Р. З. Теория права : учеб. / Р. З. Лившиц. – М. : БЕК, 1994. – С. 195.

і донині вітчизняні та зарубіжні вчені полемізують щодо їх переліку та суті. Незважаючи на багатогранність практичної частини податкових систем багатьох країн світу, теоретичний базис їх побудови багато в чому схожий, так як зумовлюється існуванням універсальних принципів, основу яких складають принципи, розроблені ще А. Смітом та А. Вагнером. Однак, погоджуючись з думкою російського теоретика І. Майбурова, що *“...проблема ідентифікації і групування принципів є методологічно непропрацьованою”*¹, ми, беззаперечно, підтримуємо позицію вченого щодо доцільності ідентифікації різноманітних груп принципів.

Прагнучи знайти відповідь на непросте питання кількості та співставності принципів оподаткування, І. Майбуров на основі ґрунтовного аналізу фахової літератури з означеної проблематики виділяє п'ять підходів щодо ідентифікації різних груп принципів, зокрема: податкової політики, податкової системи та оподаткування (див. табл. 2.4).

Безумовно, концептуальне бачення ідентифікації груп принципів російського вченого заслуговує на увагу, оскільки дозволяє з певною долею умовності класифікувати існуючі у фіскальній теорії принципи оподаткування з віднесенням їх до одного з п'яти підходів. У такий спосіб стає можливим класифікувати принципи, сформовані теоретиками минулого, до яких відносимо Ф. Аквінського, А. Сміта, А. Вагнера, Я. Більфельда, Ф. Юсті, П. Веррі, А. Дженовезі, О. Мірабо, І. Горлова, Ф. Менькова, П. Пестеля, В. Рошера, М. Тургеньєва, сучасників, представників вітчизняної та зарубіжних наукових шкіл, зокрема: А. Крисоватого, Ю. Іванова, П. Самуельсона, С. Фишера, Р. Дорнбуша, Р. Шмалензі, А. Бризгаліна, В. Кашина, І. Майбурова, Т. Юткіну та інших.

Проте такий підхід не в повній мірі відображає принципи як базові закономірності функціонування структурних елементів інституціональної архітектури оподаткування. Тому, незважаючи на наявність великої кількості досліджень, в яких окреслюються принципи оподаткування, можемо констатувати, що інституціональний підхід дозволяє виявити нові його сутнісні та класифікаційні характеристики, що є свідченням зростаючого ґносеологічного потенціалу цього об'єкта дослідження.

Адже, як стверджував апологет діалектичної філософії Г. Гегель, *“...чим багатшим є предмет, що підлягає визначенню, тобто чим більше різних аспектів він представляє для розгляду, тим більш відмінними виявляються нові інсталяції його дефініцій”*².

¹ Налоговая политика. Теория и практика: учеб. [для магистр., обуч. по спец. “Финансы и кредит”, “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”, “Мировая экономика”] / [И. А. Майбуров [и др.]; под ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – С. 21.

² Цит за: Гегель Г. В. Ф. Энциклопедия философских наук. Т. 1 / Г. В. Ф. Гегель. – М. : Мысль, 1974. – С. 413.

Існуючі підходи щодо ідентифікації різних груп принципів оподаткування

Принципи податкової політики	Принципи побудови податкової системи	Принципи оподаткування		
<p>5-ий підхід</p> <p>Виділення самостійних принципів податкової політики без ототожнення з іншими принципами податкового характеру</p> <p>Ю. Б. Іванов, А. Н. Тищенко, С. В. Барулін, А. В. Аронов, В. А. Кашин</p> <p>І. А. Майбуров.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Наукової обґрунтованості. 2. Визначеності. 3. Опцінки і врахування очікуваних ефектів. 4. Врахування і узгодження різноманітних інтересів. 5. Єдності стратегії і тактики. 6. Гнучкості. 7. Гласності. 8. Політичної відповідальності. 	<p>4-ий підхід</p> <p>Ототожнення принципів побудови податкової політики</p> <p>В. М. Твердохлебов</p> <p>Розвиток виробничих сил на основі політичного нейтралітету</p>	<p>3-ий підхід</p> <p>Самостійна ідентифікація принципів податкової системи</p> <p>А. Вагнер</p> <p>Фінансові принципи: достатність; еластичність; Народногопідприємствський принципи: належний вибір об'єкта, продуманість структури. Етичні принципи: загальність, рівномірність.</p> <p>Принципи податкової адміністрування: визначеність, зручність сплати, мінімізація витрат.</p>	<p>2-ий підхід</p> <p>Ототожнення принципів оподаткування з принципами побудови податкової системи.</p> <p>А. В. Брызгалін¹, І. І. Кучеров², Т. Ф. Юткіна³</p> <p>Економіко-функціональні принципи і організаційно-правові</p>	<p>1-ий підхід ("класичний")</p> <p>Самостійне існування принципів як принципів оподаткування без змішування з іншими</p> <p>А. Сміт</p> <p>Рівність, визначеність, зручність сплати та економічність</p> <p>М. І. Турґеньєв</p> <p>Рівність, розподіл податків, визначеність, зручність сплати, дешевизна та оподаткування чистого доходу</p> <p>А. А. Козирін</p> <p>Юридичні, соціально-економічні і технічні принципи</p>

Джерело: складено автором на основі: Налоговая политика. Теория и практика : учеб. [для магистр., обуч. по спец. "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", "Мировая экономика"] / И. А. Майбуров [и др.]; под ред. И. А. Майбурова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – С. 21.

¹ Налоговая политика. Теория и практика: учеб. [для магистр., обуч. по спец. "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", "Мировая экономика"] / И. А. Майбуров [и др.]; под ред. И. А. Майбурова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – С. 23.

² Майбуров И. А. Теория и история налогообложения / И. А. Майбуров. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – С. 243.

³ Налоги и налоговое право / под ред. А. В. Брызгалова. – М.: Аналитика – Пресс, 1997. – С. 66.

⁴ Кучеров И. И. Теория налогов и сборов / И. И. Кучеров. – М.: ЮриИнформ, 2009. – С. 155.

⁵ Юткіна Т. Ф. Налоги и налогообложение Т. Ф. Юткіна. – М.: ИНФРА-М, 2001. – С. 209.

Зазначимо, що цивілізовані держави, дотримуючись відповідної ідеологічної концептуалізації податкової системи, забезпечують реалізацію податкової політики на основі встановлення теоретично обґрунтованих, класичних принципів оподаткування, до яких відносять: справедливість, рівномірність, ясність (прозорість), дешевизну (ефективність технологій податкового адміністрування).

Таким чином, класичні принципи, відображаючи етичний зміст податку як найменшої складової одиниці формального інституту оподаткування – норми, втілюють його філософський зміст, який слугує методологічним орієнтиром побудови і реформування будь-якої податкової системи. В цьому контексті російський правознавець А. Козирін зазначав, що принципи норми “...як основи нормативного регулювання є певним камертоном усієї наступної нормотворчості ...гарантують безперервність, послідовність законодавчого процесу, забезпечують взаємозв’язок податкового права та податкового законодавства, адаптують податкову законотворчість до особливостей традиційної правосвідомості населення”¹.

Найменшою одиницею податкової норми, згідно з базовим вітчизняним законодавчим актом, що регулює питання оподаткування – Податкового Кодексу України,² є податок* та збір**. Попри формальне визначення їх суті, в положеннях Податкового кодексу України не відображено принципів запровадження податків і зборів, їх сплати та адміністрування, хоча в Кодексі міститься стаття 7, що має назву “Загальні засади встановлення податків і зборів”, однак вона акцентує увагу лише на структурних елементах податку, таких як: платники податку, об’єкт та база оподаткування, ставка та порядок обчислення податку, податковий період, строки та порядок сплати, подання звітності про обчислення і сплату податку.

¹ Цит за: Козирин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А. Н. Козирин. – М. : Манускрипт, 1993. – С. 77.

² Податковий кодекс України зі змінами і доповненнями від 28.12.2014 р. згідно з Законом України № 72-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

“Податок – це обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку”. Див. : Податковий кодекс України зі змінами і доповненнями від 28.12.2014 р. згідно з Законом України № 72-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

***“Збором (платою, внеском) є обов’язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій”. Див. : Податковий кодекс України зі змінами і доповненнями від 28.12.2014 р. згідно з Законом України № 72-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Податкові принципи, втілюючи намагання законотворців максимального наближення до класичних принципів оподаткування на основі врахування і корекції національних особливостей менталітету громадян, географічного розміщення, соціально-економічних умов та ін., відображаються в податкових доктринах практично всіх розвинених країн світу. Проте означені у вітчизняних правових актах принципи, а саме принцип обов'язковості оподаткування, закріплений статтею 67 Конституції України, та окреслені в підпункті 1 статті 4 Податкового кодексу України принципи*, на яких ґрунтується податкове законодавство України, не дозволяють говорити про наявність повного їх спектра, які належним чином забезпечували б реалізацію податкового механізму та ефективне функціонування податкової системи держави (див. рис. 2.14).

Відсутність ієрархії принципів оподаткування не засвідчують наявність цілісної, логічної та завершеної моделі побудови податкової

¹ Стаття 4.1. Принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство України:

1. Загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є.
2. Рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.
3. Невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства.
4. Презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.
5. Фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями.
6. Соціальна справедливість – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків.
7. Економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування.
8. Нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків.
9. Стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.
10. Рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками.
11. Єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

системи держави через унеможливлення узгодження двох основних вимог: задоволення фіскальних потреб держави при врахуванні інтересів платників податків.

На нашу думку, весь спектр принципів оподаткування, незважаючи на більш ніж дводесятилітній період існування податкової системи, попри спроби перманентного запровадження певних їх зразків, так і не було сформовано. Внаслідок цього існує гостра потреба розробки системи принципів як способу перенесення в практичну площину життя соціуму абстрактної концепції суспільної моделі, яка завдяки формалізації норм і принципів поведінки учасників процесів оподаткування спроможна забезпечити реалізацію суспільних ідеалів та досягати поставлених пріоритетів.

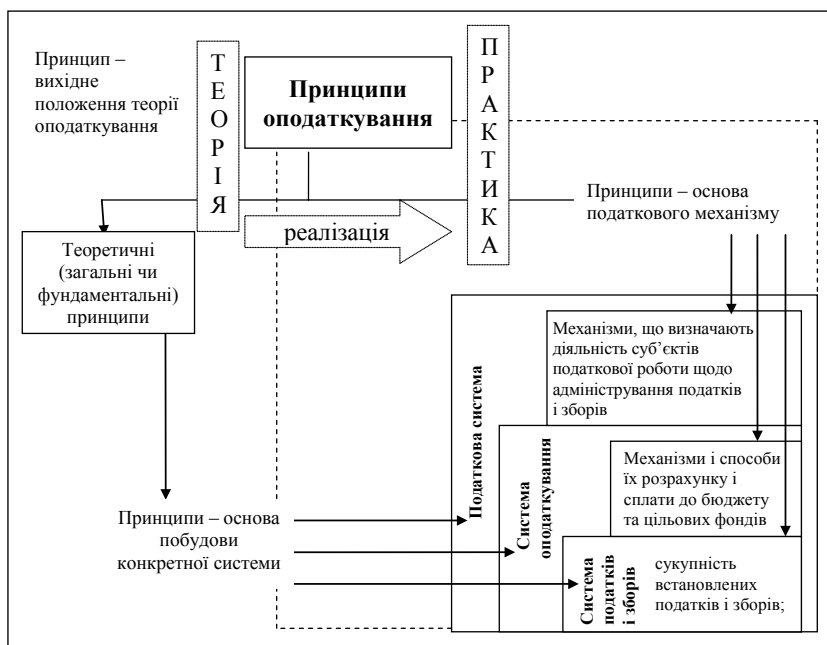


Рис. 2.14. Спектр дії принципів оподаткування

Джерело: складено автором самостійно.

В цьому контексті цілком обґрунтовано вважаємо позицію тих вітчизняних теоретиків, які на основі наукового аналізу принципів оподаткування та їх реалізації доводять доцільність та ефективність їхньої систематизації з виокремленням груп, зокрема: принципи податкового права,

принципи податку, принципи побудови податкової системи, принципи податкового законодавства, принципи адміністрування податків¹ та ін.

Протилежну думку висловлює директор Інституту податкового права Кельнського університету, доктор Й. Ланг, який у своїй праці “Проект кодексу податкових законів для країн Центральної і Східної Європи” стверджує, що принципи оподаткування, будучи еволюційно залежними, змінюють і самі підходи до оподаткування держав ХХІ ст. При цьому, на думку вченого, державам, які лише починають рух до утвердження ідеалів ринкової економіки, недоцільно використовувати велику кількість принципів оподаткування, визначаючи базовими від трьох до п’яти, оскільки їх множинність не дасть можливості оптимізувати податкову систему.

В Україні визнана ринкова модель економіки на підставі надання нашій державі 1 грудня 2005 року Радою Міністрів Європейського Союзу офіційного статусу та його підтвердження 17 лютого 2006 року Міністерством торгівлі США. Однак, як доводить проведений нами аналіз моделі інституціональної матриці вітчизняної економіки, насправді це лише зовнішня оболонка структури, яка лише за певними, поверхневими ознаками може бути зарахована до ринкового типу. В цьому контексті використання принципів Й. Ланга, незважаючи на рекомендацію їх застосування для країн, що утверджують становлення ринкової ідеології, є цілком обгрунтованим і зводиться до таких складових:

1. Принцип економічної ефективності. Податкова система не повинна перешкоджати алокації ресурсів, тобто вільному перетіканню ресурсів.
2. Принцип дешевизни оподаткування. За можливості гранично просто формулювання податкових законів і низькі витрати процесу стягнення податків.
3. Принцип гнучкості податкової системи. Податкова система повинна реагувати на зміни економічного становища, за можливості – не застосовуючи міри податкового законодавства, тобто не змінюючи податкові закони та реагуючи на зміни інструкціями.
4. Принцип наочності оподаткування. Громадянам має бути зрозуміло, скільки і за що вони платять податки.
5. Принцип справедливості. Податкова система покликана справедливо ставитися до різних індивідуумів. Податки повинні сприймати-

¹ Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : дис. кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Оксана Сергіївна Башняк. – Х., 2005. – С. 9; Кучерявенко М. П. Податкове право України: академічний курс : підруч. / М. П. Кучерявенко. – К. : Всеукр. асоц. видавців “Правова єдність”, 2008. – С. 137–144; Бондаренко Т. В. Правове регулювання принципів оподаткування / Т. В. Бондаренко // Молодий вчений. – 2013. – № 2 (02). – Груд. – С. 71.

ся як справедливі більшістю громадян, не викликаючи при цьому у більшості невдоволення, образи і страху.

На наше переконання, вказані принципи оподаткування можуть ефективно застосовуватися як для норм, так і для систем чи механізмів оподаткування. Вони втілюють основні вимоги, що ставляться до оподаткування як процесу, завдяки якому уможлиблюється впорядкований вплив, що діалектично, поєднуючи мінливість і стабільність, тимчасовість і сталість, загальність та одиничність, корегує перебіг соціальних подій чи явищ з метою формування ідеологічно бажаної структури соціуму. Тому передумовою єдності суспільства як монолітної і одночасно чуттєвої до змін структури є здатність його членів задовольняти власні інтереси і потреби, що актуалізує необхідність концептуалізації єдиних принципів чи критеріїв, які б сприяли справедливим, парето-оптимальним умовам їх забезпечення.

В цьому контексті найбільш наближеними до “ідеальних” є критерії реалізації податкової політики, сформовані вітчизняним теоретиком А. Крисоватим, концептуальна сутність яких пройшла перевірку часом, однак підтверджена лише наявністю в базових підручниках з питань оподаткування, а не в практичних, законодавчих ініціативах вітчизняних законотворців. На думку вченого, *“...досягнення оптимального Парето в оподаткуванні потрібно розуміти як забезпечення фіскальних інтересів держави без погіршення економічної ефективності господарювання податкоплатників, а заодно і суспільного добробуту громадян-виборців, або покращення економічної ефективності діяльності податкоплатників без погіршення фіскальних інтересів держави і послаблення соціального захисту громадян-виборців”*, що досягається за умови наукового поєднання таких критеріїв:

- 1) фіскальної достатності (інтереси держави);
- 2) економічної ефективності (інтереси платників податків);
- 3) соціальної справедливості (інтереси громадян-виборців);
- 4) стабільності;
- 5) гнучкості¹.

Узгодження різносторонніх інтересів членів суспільства на основі дотримання встановлених критеріїв, виступаючи своєрідним “мислительством державного управління”, є прерогативою податкової політики. Основні напрями та пріоритети податкової політики встановлюються основним законодавчим органом держави, що в межах її загальної політики реалізується у вигляді косметичних, корегуючих, поточних чи ре-

¹ Крисоватий А. І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Вид-во Карп’юка, 2000. – С. 24.

форматорських заходів управлінського впливу, які встановлюють пріоритетність інтересів суспільства та способи їх забезпечення.

Своєрідним “*провідником податкової політики в реальну процину податкових правовідносин є податковий механізм*”¹, опис функціональних блоків та внутрішня структура якого (незважаючи на доволі ґрунтовне закріплення у вітчизняних і зарубіжних фахових дослідженнях) досі є предметом гострих наукових дискусій. Податковий механізм* як елемент інституціональної архітектоники оподаткування є її важливим конструктом, який, ґрунтуючись на нормах податкового законодавства у відповідності із закріпленими принципами, забезпечує взаємодію її функціональних блоків, зміст кожного з яких реалізується через методи, способи і засоби впливу.

Зовнішньою оболонкою податкового механізму є конфігурація елементів податкової системи, яку ми визначаємо як систему суспільних відносин, участь в яких зумовлює появу обов’язку щодо сплати регульованих нормами податкового права податків і зборів, акумуляція, адміністрування та контроль за якими на основі закріплених правових механізмів забезпечується суб’єктами оподаткування.

Існуючі в різних країнах світу податкові системи суттєво відрізняються між собою переліком податків, принципами побудови податкової системи, способами сплати і методами формування податкових баз, порядком запровадження і відміни податків, формами реалізації податкового контролю тощо. Основоположні засади побудови податкових систем у значній мірі залежать від прихильності до тієї чи іншої моделі економіки, характеру та методів реалізації податкової політики (див. рис. 2.15).

Інституціональна архітектоніка оподаткування розвинених країн світу характеризується особливою, неповторною та самобутньою специфікою норм, принципів, механізмів та систем. На основі спільних ознак податкових систем виділяють такі їх моделі: англосаксонську, євроконтинентальну, латиноамериканську і змішану, які відрізняються між собою акцентами, що ставляться при оподаткуванні, зокрема:

– *англосаксонська модель* побудови системи оподаткування орієнтована на оподаткування прямими податками з відповідним максимальним

¹ Налоговая политика. Теория и практика : учеб. [для магистр., обуч. по спец. “Финансы и кредит”, “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”, “Мировая экономика”] / И. А. Майбуров [и др.]; под ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – С. 51.

* Механізм (гр. μηχανή *mechané* – машина) – це: 1) внутрішній устрій (система ланок) машини, приладу, апарату, що приводить їх в дію; 2) система елементів, що призначена для перетворення руху одного або декількох елементів у потрібний рух інших елементів; 3) система, устрій, що визначає порядок якого-небудь виду діяльності (наприклад, державний механізм); 4) послідовність станів, процесів, що визначають собою певну дію чи явище (наприклад, механізм кровообігу).

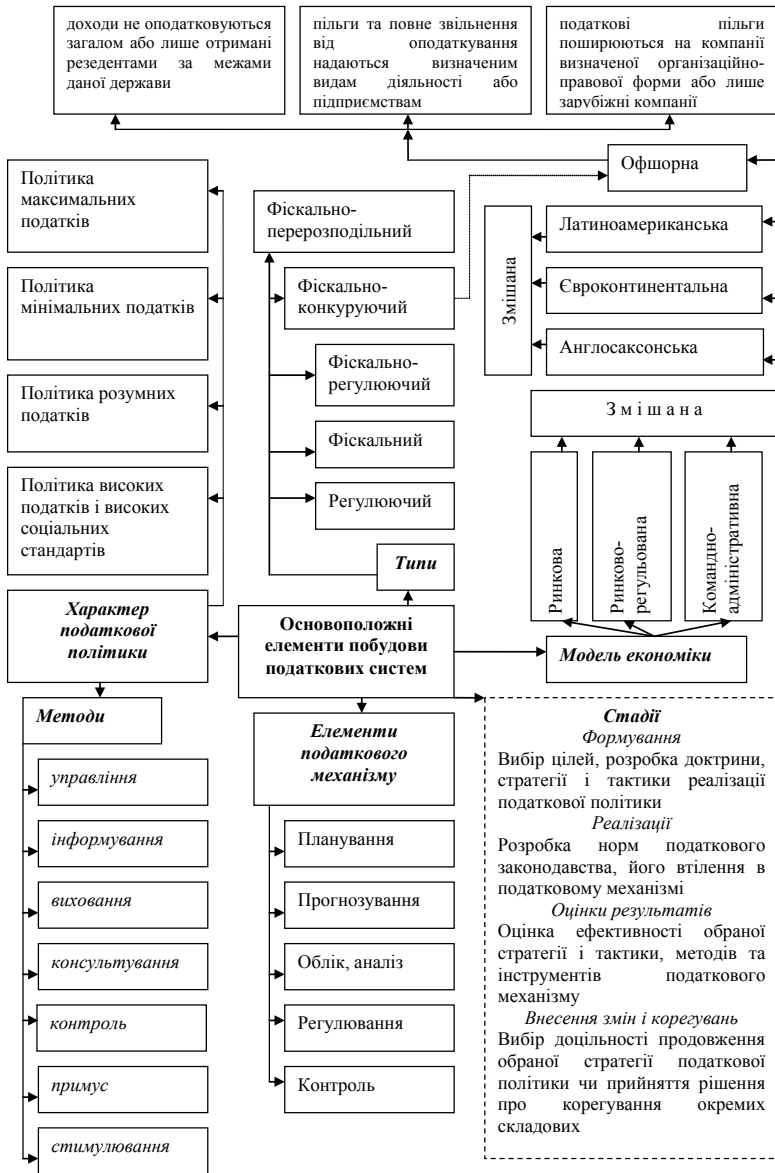


Рис 2.15. Основоположні засади побудови податкових систем

Джерело: складено автором самостійно.

податковим перекладанням податкового навантаження на фізичних осіб. До такої моделі можна віднести Австралію, Канаду, Нову Зеландію, частково США та Німеччину. Частка непрямих податків у доходах цих країн невелика.

Так, у США кошти від стягнення прибуткового податку з населення за підсумками 2014 року становлять 38% податкових доходів, що в грошовому вимірнику дорівнює 1,484 млрд. дол. США¹;

– *євроконтинентальна модель* побудови податкової системи в значній мірі орієнтована на непряме оподаткування, проте характеризується значними обсягами відрахувань на соціальне страхування, що представлено в Німеччині, Франції, Бельгії (див. *додаток Б*). Наприклад, у Німеччині частка відрахувань на соціальне страхування складає 39,8% загального обсягу податкових надходжень, надходження від непрямих податків становлять 29,2%, а від прямих 31%.

Частка соціальних платежів у структурі податкових надходжень у таких країнах, як Бельгія (32,2%), Франція (37,9%) та Італія (30,8%), значно перевищує цей показник порівняно з іншими європейськими країнами;

– *латиноамериканська модель* побудови податкової системи характеризується високим рівнем непрямого оподаткування, проте податкове навантаження в основному лягає на юридичних осіб. Крім того, вважається, що непрямі податки краще контролюються і акумулюються. Це є досить важливим для тих країн, які не володіють потужним контролюючим апаратом.

Наприклад, частка непрямих податків у доходах бюджету в Болівії складає 42%, в Чилі – 46%, в Перу – 49%;

– *змішана модель* побудови податкової системи відображає відносно пропорційний рівень прямого і непрямого оподаткування з передбаченими оперативними інструментами впливу на диверсифікацію податкових надходжень, уособлюючи в собі риси вищезгаданих моделей. До числа держав зі змішаною моделлю належать ті, які не можуть бути однозначно віднесені до тієї чи іншої моделі оподаткування.

Змішаною, як правило, визнають податкову систему Японії, в якій структура податкових надходжень загалом приблизно така, як і в державах з англосаксонською моделлю, проте в Японії пріоритет належить не прибутковому оподаткуванню, а сплаті страхових внесків;

– *офшорна модель*. Серед інших варіантів побудови моделей оподаткування виділяють офшорну модель, на яку орієнтуються країни з числа тих, які з тих чи інших причин мають доволі низький рівень податкового потенціалу, відмовились від традиційних форм оподаткування

¹ Офіційний веб-сайт ОЕСР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://oecd.org/tax/revenue-statistics-19963726.htm>.

і взяли за основу пільгову (офшорну) модель оподаткування. На сьогодні в світі існує близько 20 країн, які обрали подібну модель оподаткування. Здебільшого офшори (від лат. *Offshore* – діючий поза територією країни) – це невеликі материкові країни (Андора, Гібралтар, Ліхтенштейн, Люксембург, Монако, Республіка Ліберія, Панама) або острівні держави (Антигуа і Барбуда, Бермудські острови, Співдружність Багамських Островів, Республіка Мальта, Республіка Сейшельські Острови, Ямайка, Маршалові Острови). Офшорна модель, обрана цими державами, передбачає створення максимально сприятливих умов для платників податків при безумовній забороні на розкриття інформації про обсяги і учасників фінансових операцій.

Однак, попри існуючі різновиди моделей офшорного оподаткування, їх втілення в податкових системах неоднозначно сприймається світовою спільнотою. Як правило, модель офшорного оподаткування досить часто розцінюється як прояв недобросовісної податкової конкуренції, оскільки зумовлює неможливість отримання рівнозначних доходів у країнах з традиційними моделями побудови податкових систем.

Проте досить часто елементи офшорної моделі використовуються в тих державах, які надають перевагу традиційному оподаткуванню. Зокрема, такі адміністративно-політичні одиниці, як острови Гернси і Джерсі, острів Сарк, острів Мен (Великобританія), Дублін, Шеннон (Ірландія), Гонконг (КНР), Макао, острів Мадейра (Португалія), Віргінські острови, Вайомінг, Делавер, Співдружність Пуерто-Ріко (США), кантони Женева, Невшгаль, Фрібург, Цуг (Швейцарія), при створенні офшорних зон ставили за мету не лише формування бюджетів відповідних територій, але і забезпечення сприятливого інвестиційного клімату, підвищення ділової активності та збільшення зайнятості населення.

Вказане, дозволяє констатувати, що кожна країна як самобутня соціально-економічна система характеризується особливою, неповторною сукупністю методів, прийомів і способів реалізації структур інституціональної архітектоники, які на різних ієрархічних рівнях надають функціонуванню податкового механізму заданий формальними нормами напрямком і координують його відповідно до встановлених ідеологічних та суспільних пріоритетів.

На думку А. Гриценка, “...одним з важливих аспектів інституціональної архітектоники є співвідношення в ній ієрархічних і мережевих структур”. Ієрархічними є структури, що сформовані на засадах підпорядкування, знаходяться на різних рівнях і володіють різним статусом, а мережевими – структури з горизонтальною координацією елементів, які перебувають на

одних рівнях і є рівноправними за статусом¹. Якщо ієрархічні структури асоціюються з необхідністю, обов'язком та примусом, то мережеві надають більшої свободи волевиявлення їх носіям, створюючи можливість функціонування в формально окреслених межах на основі внутрішніх мотивацій.

За твердженням теоретика, саме форма підпорядкування інститутів визначає перебіг інституціональної еволюції. Так, на етапі формування індустріального виробництва та ринкової економіки ієрархії як надійні способи впорядкування суспільства переміщуються в його базис, а панівне становище займають формальні і неформальні взаємодії. Держава, що виникає як форма закріплення ієрархії в процесі еволюційного розвитку, перетворюється в інститут забезпечення загальних прав і свобод громадян.

Ступінь еволюції інституціонального розвитку окреслює типологізацію "інституціональної людини". Перший тип характеризує людину, для якої характерною є єдність мислення і поведінки. Другий тип відображає переважання розуміння необхідності жорсткого дотримання ієрархічних взаємодій як шляхом усвідомлення, так і завдяки впливу засобів примусу. Третій тип описує мережеву людину, яка включена в достатньо велику кількість мереж і вступає в рівноправні відносини з іншими членами суспільства у відповідності з власними потребами і бажаннями.

Таке багатопланове включення людини в різноманітні мережі дозволяє їй відчувати різнопланові мотиваційні спонуки та виступати суб'єктом різноспрямованої поведінки, форми якої можуть як збігатися, так і характеризуватися протилежними орієнтаціями. Таким чином, людина може одночасно виступати і платником податків, і отримувачем суспільних благ, і громадянином-виборцем-замовником низки державних послуг для задоволення власних потреб. Той факт, що *"...в одному тілі живе кілька людей (як форм єдності мислення і поведінки) з різними інтересами, бажаннями, почуттями і вчинками, пов'язане з частими випадками девіантної поведінки людей"*².

При цьому багаторівневність та розгалуженність є передумовою ефективної організації системи для здійснення індивідами сумісних координованих і не зовсім дій у процесі обміну інформацією, реалізації власної поведінки та реакції на поведінку контрагентів. Такий розподіл дозволяє говорити про наявність у будь-якій організаційній системі структури впливу, яка може бути представленою як інституціонально (законодавчо визначеною, ієрархічно структурованою та володіти еволюці-

¹ Гриценко А. А. Иерархия и сетевые структуры в институциональной архитектонике экономических систем / А. А.Гриценко // Научные труды ДонНту. Серия : экономическая. – 2007. – Вып. 31-1. – С. 55.

² Там само. – С. 51–55.

єю розвитку), так і зазнавати впливу неформальних чинників на кшталт культурних норм, особливостей національних традицій та менталітету.

Загалом управління оподаткуванням в соціально-економічних системах будь-якого ієрархічного рівня, що виступає як вплив одних елементів на інші, здійснюється не лише з метою забезпечення бажаних і очікуваних дій та заходів, доцільних з точки зору досягнення спільної мети, але і зумовлює асиметричність відносин і статусів учасників системи, тобто виділення керованих суб'єктів та об'єктів, а також органів реалізації управлінського впливу і корегування поведінки решти учасників.

Багаторівневість системи управління процесами оподаткування втілює інваріантну властивість соціально-економічної системи в реалізації управлінського, скеровуючого впливу одних елементів на інші з метою забезпечення бажаного результату з виділенням об'єктів і суб'єктів, а також органів, наділених відповідними повноваженнями та функціями. При цьому сукупність об'єктів та суб'єктів, поєднуючись певним чином, може утворювати сукупності підмножин, що скеровуються формальними чи неформальними інститутами.

Приналежність окремих складових певній підмножині є еквівалентним поняттям “підпорядкованості”, що реалізується в межах певного механізму управління і відповідає певному рівню ієрархії, визначаючи функції цього елемента (обов'язки, ролі, статуси).

Підсумовуючи вищезначене, зауважимо, що інституціональна архітектура, виступаючи еволюційним відбитком інституціональної структури суспільства, дозволяє не лише усвідомити діалектичні взаємозв'язки та протиріччя її елементів, тенденції інституціональних змін, але завдяки усвідомленню інституціональної місії держави скеровувати та корегувати перебіг процесів в інституціональному просторі соціально-економічної системи держави.

2.5. Ефекти і пріоритети трансформації інститутів фіскального простору

Немає нічого більш складного, більш ризикованого на шляху до успіху, ніж керувати введенням нового порядку речей...

Н. Макіавеллі

Розвиток соціально-економічних систем у сучасних умовах, у значній мірі обумовлюючись впливом багатомірностей і складностей інституціональної архітектури та тенденцій трансформацій її складових, актуалізує необхідність встановлення чітких пріоритетів цивілізаційного поступу суспільства, їх відповідності загальним і частковим

цілям розвитку. Методологічне підґрунтя вибору вказаних пріоритетів у сфері фіску формалізується за допомогою метаматриці методологічного інструментарію оподаткування як композиції множини економічних, соціальних, політичних, культурно-ідеологічних та структурних базисів (див. рис.1.5).

Ця методологічна конструкція, ґрунтуючись на діалектичних принципах руху і розвитку, взаємозв'язку та взаємообумовленості, відображаючи світоглядні і ідеологічні форми пізнання процесів оподаткування, набуває специфічної форми прояву в фіскальному просторі. Саме фіскальний простір як один з різновидів похідних основоположної категорії “простір”, що віддзеркалює об’єктивну дійсність і обумовлений нею концептуальний образ світу, є своєрідною онтологічною призмою пізнання засад функціонування суспільства та його інститутів.

Історія філософської та економічної думки засвідчує, що сутність простору, його природа та механізми розвитку знаходили свою інтерпретацію в працях практично всіх відомих мислителів минулого і сьогодення. Великий філософ давнини Арістотель розумів простір як порядок взаємного розміщення тіл, а час – як порядок замінюючих один одного явищ. Давньогрецькі філософи Демокрит і Епікур, відображаючи атомістичне розуміння світу, тлумачили простір як деяку пустоту, в якій атоми утворюють множину фізичних тіл, що в подальшому знайшло поширення в роботах Д. Бруно, Г. Галілея, Р. Декарта, І. Ньютона, втілившись в розуміння простору як універсальної системи руху тіл.

Універсальність цього поняття та його методологічні можливості аналізу зумовили розширення спектра категорійної сутності простору та виділення окремих його різновидів, на кшталт соціального, економічного, інноваційного, інформаційного, фінансового, фіскального та ін.

Застосування поняття “простір” в явному чи прихованому вигляді можна зустріти в працях багатьох теоретиків як класиків, так і сучасників, що використовували просторовий підхід з метою окреслення первинної, системоутворюючої функції розвитку системи.

Знаковими в трактуванні безпосередньо економічного простору були розробки німецького теоретика Ф. Фон Ратцеля, який в книзі “Політична географія” (1897) обґрунтовував органічну теорію держави як живого організму. Його погляди були використані іншим західним теоретиком Р. Челленом, у трактаті якого “Держава як форма життя” стверджувалось: “...держави народжуються, розвиваються, гинуть і помирають, тобто представляють собою форми життя. Їх буття підкоряється за-

гальному закону боротьби за виживання – боротьби за простір”¹. Звідси, згідно з поглядами мислителя, держава є не чим іншим як визначеною формою господарства, що характеризується фізико-географічним і просторовим організмом.

В подальшому у фаховій літературі сформувалась достатньо широка палітра трактувань економічного простору та його різновидів, концепції представлення яких, на нашу думку, можна класифікувати таким чином:

– *географічно-геополітична*, яка, визначаючи економічний простір з точки зору географічного контексту, безумовно, має право на існування, проте все ж виглядає поверхневою, оскільки обмежує його розгляд географічними межами, що не сприяє багатогранності трактування. Розширення цієї концепції було здійснене російським науковцем Є. Кочетовим, який, трактуючи економічний простір, розглядав його як триєдину субстанцію: геополітичну, гео економічну і геостратегічну;

– *інформаційно-комунікаційна* концепція, що отримала розвиток впродовж останнього десятиліття, і яка, не володіючи досить чіткими методологічними контурами, полягає в трактуванні економічного простору через інформаційну складову економічних процесів і комунікацій. Прихильники цього концептуального підходу вважають, що економічний простір окреслюється інформаційними потоками, які, циркулюючи між економічними суб’єктами, визначають його межі;

– *ресурсна*, яка в трактуванні економічного простору особливу роль відводить питанням обмеженості ресурсів. Апологет ресурсної концепції В. Радаєв зауважує: “Економічне може виникати всюди, де люди здійснюють стійкий вибір щодо використання обмежених ресурсів”². Згідно з більш розгорнутим трактуванням цієї концепції, простір утворений: “а) фізичними і юридичними особами (суб’єктами), які для реалізації своїх економічних потреб і виражаючих ці потреби економічних інтересів вступають в економічні відносини; б) фізичними і нефізичними об’єктами, які є джерелом економічних інтересів і економічних відносин”³. Зазначимо, що ресурсна концепція економічного простору в методологічному відношенні орієнтується здебільшого на перерозподіл ресурсів, до яких мають доступ суб’єкти економічної діяльності, і тим самим залишаючи поза увагою безпосередньо економічний процес.

¹ Снимщикова Н. К. Некоторые вопросы теории экономического пространства / Н. К. Снимщикова // Теория и практика общественного развития. – Серия: Экономические науки. – 2012. – № 7. – С. 274.

² Радаев В. В. Экономическая социология: курс лекций / В. В. Радаев. – М.: Аспект-Пресс, 1997. – С. 32–33.

³ Чекмарев В. В. К теории экономического пространства / В. В. Чекмарев // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2001. – № 3. – С. 27.

На жаль, ресурсна концепція є домінуючою в трактуванні фіскального простору, оскільки ґрунтується на підходах, окреслених в звітах Європейського банку реконструкції і розвитку¹ та Світового банку², в яких була представлена методика, що дозволяла в середньо- і довгострокових періодах визначати наявність чи відсутність бюджетних резервів з метою залучення додаткових грошових коштів для сприяння економічному розвитку (див. табл. 2.6).

В цьому контексті цілком погоджуємось з думкою вітчизняного теоретика Т. Єфименко щодо думки, відповідно з якою *“...витоки концепції “фіскального простору” (fiscal spase) лежали не в теоретичній сфері, а скоріше, виходили з потреб практики фінансового менеджменту для визначення джерел фінансових ресурсів на цілі розвитку та модернізацію економіки”*³. О. Лактіонова вважає, що таке трактування фіскального простору характеризувало *“первісний”* підхід, який, будучи доволі вузьким за своєю суттю, все ж був задовільним інструментом створення резерву для розвинених країн світу, що зумовлювалось необхідністю фінансування нових державних інвестицій, пов’язаних із технологічним розвитком і новими загрозами.⁴

Як наслідок, широке поширення отримало трактування, що дублювало підхід, сформований фахівцями Міжнародного валютного фонду та Світового банку, визначаючи фіскальний простір *“як бюджетний резерв, що може бути використаний в визначених цілях без негативного впливу для фінансових позицій та стабільності економіки”*⁵. Означена концепція фіскального простору досить широко використовується міжнародними фінансовими інституціями при прийнятті рішень щодо країн, які потребують фінансової допомоги.

Як зазначає П. Хеллер, уряд країни може створювати фіскальний простір шляхом збільшення податкових надходжень, отримання зовнішніх грантів і кредитних ресурсів – як внутрішніх, так і зовнішніх, а також

¹ Налогово-бюджетная политика и экономический рост. Уроки для Восточной Европы и Центральной Азии / под ред. Ш. Грей, Т. Лейн, А. Варудакаса ; The international Bank of reconstruction and development; the World bank. – 2007. – 391 с.

² Створення фіскального простору для економічного зростання. Огляд державних фінансів України : док. Світового банку / Підрозділ з питань подолання бідності та економічного розвитку; Регіон Європи і Середньої Азії. – 14 верес. 2006 р. – Звіт № 36671 –UA. – 185 с.

³ Єфименко Т. І. Формування фіскального простору економічних реформ / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 3–23; Єфименко Т. І. Перспективи реформування фіскального простору місцевих бюджетів // Наукові праці НДФІ. – 2012. – № 3 (600). – С. 20–23.

⁴ Лактіонова О. А. Гнучкість фіскальної політики в умовах циклічного розвитку економіки [Електронний ресурс] / О. А. Лактіонова // БІЗНЕСІНФОР. – 2014. – № 6. – Режим доступу : www.business-inform.net.

⁵ Хеллер П. Фискальное пространство – что это такое и как его получить? / П. Хеллер // Финансы и развитие. – 2009. – Июнь. – С. 32.

Теоретичні підходи до трактування фіскального простору¹

Автор, джерело	Трактування
Хеллер П. ²	Фіскальний простір – додаткові можливості державного бюджету мати ресурсне забезпечення для фінансування необхідних потреб за умови підтримання стійкості фінансової позиції або стабільності економіки. Неможливість обслуговувати державний борг і вірогідність дефолту або зростання інфляції – це суттєві обмежуючі фактори реалізації фіскального простору.
ООН ³	Фіскальний простір – це спроможність держави мобілізувати ресурси для подолання бідності та досягнення цілей розвитку тисячоліття.
МВФ ⁴	Фіскальний простір – це, з одного боку, можливості для додаткових суспільних заощаджень через раціоналізацію витрат і податкову реформу, з іншого – додаткові ресурси, що можуть бути мобілізованими через позики та гранти.
Занді М., Ченг Х., Паккард Т. ⁵	Фіскальний простір – це різниця між фактичним рівнем державного боргу по відношенню до ВВП та його граничним значенням, порушення якого призводить до дефолту країни.
Острі Дж., Гошатиш Р. та ін. ⁶	Фіскальний простір – здатність фінансування бюджетного дефіциту за умови відсутності виникнення негативних ефектів у вигляді зниження ділової активності приватного сектора економіки, різкого збільшення вартості фінансування і фіскальної стійкості.
Хортон М., Іванова А. ⁷	Фіскальний простір – простір маневру в бюджеті держави, що дозволяє зрівноважити пропозицію бюджетних ресурсів з потребами без значного зростання ризику порушення стійкості його фінансового стану або стабільності економіки.
Комітет розвитку Міжнародного банку ⁸	Фіскальний простір – це спроможність держави здійснювати витрати без порушення своєї платоспроможності, а саме поточної та майбутньої спроможності сплачувати свої борги. Визначається різницею між фактичним рівнем витрат держави та максимальним, при якому не порушується платоспроможність.
Рой Р. ⁹	Фіскальний простір – це фінансування, яке потенційно можливе для держави як результат конкретних дій із реалізації політики, що посилює мобілізацію ресурсів, а також реформ, необхідних для підтримання та посилення ефективності управління цим процесом, покращення умов їх реалізації з боку інституційного та економічного середовища, задля досягнення визначеної сукупності цілей розвитку.
Перехрестова Л., Д'якова С. ¹⁰	Фіскальний простір (бюджетна ємність) – можливий обсяг витрат бюджету, що визначається, з одного боку, розміром бюджетного потенціалу, трансфертів і позик, а з іншого – ефективністю та результативністю бюджетних витрат.
Єфименко Т. ¹¹	Фіскальний простір (у широкому сенсі) – окреслює можливості уряду отримати і використати додаткові бюджетні ресурси для досягнення визначеної мети з урахуванням обмежень, обумовлених необхідністю фіскальної стійкості в середньо- й довгостроковому періодах.

¹ Лактіонова О. А. Гнучкість фіскальної політики в умовах циклічного розвитку економіки [Електронний ресурс] / О. А. Лактіонова // БІЗНЕСІНФОР. – 2014. – № 6. – Режим доступу : www.business-inform.net

² Understanding Fiscal Space / Peter S. Heller [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/pdp/2005/pdp04.pdf>.

³ Fiscal Space in Developing Countries [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.no.undp.org/content/dam/aplaws/publication/>.

⁴ Back to Basics. Fiscal Space: What It Is and How to Get It [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2005/06/basics.htm> 17. Fiscal Space: A New Gauge of Sovereign Risk [Electronic resource]. – Mode of access : https://www.economy.com/dismal/article_free.asp?cid=226883.

⁵ Fiscal Space: A New Gauge of Sovereign Risk [Electronic resource]. – Mode of access : https://www.economy.com/dismal/article_free.asp?cid=226883.

⁶ Ostry J. Fiscal Space // Jonathan D. Ostry, Gghosh Atish R., Kim Jun I., Mahvash S. Quareshi // IMF Working Paper. – 2010.

⁷ Horton M. The Size of the Fiscal Expansion: An Analysis for the Largest Countries / M. Horton, A. Ivanova. – Feb 2009 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2009/020109.pdf>.

⁸ Fiscal policy for growth and development. Attached for the April 23, 2006, Development Committee Meeting is a background report entitled "Fiscal Policy for Growth and Development: An Interim Report. [Electronic resource]. – Mode of access : <http://siteresources.worldbank.org/DEVCOMMINT/Documentation/20890698/>.

⁹ 21. Fiscal space for what? Analytical issues from a human development perspective/ Roy R., Heuty A., Letouze E. – 2007 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.undp.org/>.

¹⁰ Перехрестова Л. В. Увеличение бюджетной ёмкости территории на основе эффективного бюджетного регулирования / Л. В. Перехрестова, Е. Б. Дьякова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2011. – № 30 (123). – С. 21–28.

¹¹ Єфименко Т. І. Формування фіскального простору економічних реформ / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 3–23.

скорочення менш пріоритетних витрат з умовою відсутності ймовірної шкоди як для макроекономічної стабільності, так і для стійкості бюджету з можливістю фінансування державних витрат. При цьому фундаментальними факторами, які можуть впливати на його масштаб, є:

- *зміна пріоритетів витрат* шляхом скорочення непродуктивних, що може включати зменшення субсидій, військових асигнувань, скорочення заробітної плати. Разом з тим, особлива увага відводиться продуктивним витратам, зменшення фінансування яких може мати негативні соціальні наслідки, пов'язані з необґрунтованим послабленням певного сектору економіки та необхідності вкладання значних обсягів ресурсів для його відновлення;

- *підвищення ефективності* реалізації програм, зменшення корупції та підвищення якості управління, скорочення адміністративного навантаження та покращення координації витрат;

- *збільшення доходів* шляхом розширення податкової бази та покращення системи адміністрування податків. При цьому для країн з низьким рівнем доходів прийнятною межею податкових надходжень вважається рівень 15% ВВП;

- *збільшення обсягу позик*, що вимагає проведення оцінки соціальної та економічної віддачі від вкладень;

- *грошово-кредитна експансія*, використання якої є найбільш небажаним заходом через ймовірні інфляційні наслідки. До функцій державної політики у сфері грошово-кредитної політики повинно входити створення достатньої ліквідності для підтримки реального розвитку економіки;

- *отримання великого обсягу зовнішніх грантів* є реальним інструментом отримання допомоги країнами, що розвиваються від світової спільноти, які зазвичай характеризуються більш пільговими та прийнятними умовами в порівнянні з кредитами;

- *проведення виваженої макроекономічної політики* є додатковим стимулом економічного розвитку. Натомість нездатність урядів країн реалізувати відповідні макроекономічні заходи зумовлює скорочення програм підтримки МВФ.

Безумовно, погоджуючись з виділеними факторами взаємозв'язку та взаємовпливу доходів та витрат бюджету, все ж вважаємо не зовсім точним використання поняття “фіскальний простір” в означеній редакції, що зумовлює необхідність певних авторських пояснень.

Першопочатково зазначимо, що філософські категорії “простору” і “часу” досі не мають однозначного трактування серед науковців, але в понятійному апараті сформувалось загальноприйнятне їх визначення з яскраво вираженим філософським контекстом. У матеріалістичному

трактуванні “простір – час” розглядаються як єдина форма існування матерії, “...що характеризує її протяжність, структурність, співіснування і взаємодію елементів в усіх матеріальних системах. Простір і час нерозривно пов’язані між собою, їх єдність проявляється в русі і розвитку матерії”¹. Таким чином, визначення простору, якому приписується виконання двоєдиної функції: забезпечення перебігу процесів і явищ у середовищі розгортання і одночасно здійснення активного впливу на них, жодним чином не торкається ресурсно-резервних аспектів.

Як зазначають російські теоретики Є. Дьякова та Л. Перекрестова, термінологічно більш правильно буде використовувати поняття “ємкість”. При цьому сукупність різних змістовних значень вимагає окреслення низки субординованих понять, зокрема: бюджетна ємкість (можливість здійснення додаткових витрат при незмінному рівні бюджетних доходів); ємкість бюджету (фактичний обсяг бюджетних ресурсів); бюджетний, фінансовий та податковий потенціал². Субординація цих понять та точне категорійне трактування дозволяє більш чітко описувати можливості абсолютного зростання податкових надходжень, неподаткових доходів, трансфертів та позик, а також використання ефективних інструментів витрачання бюджетних коштів.

Варто відзначити, що в Звіті Світового банку № 36671-UA “Створення фіскального простору для економічного зростання. Огляд державних фінансів України”³ розгляд фіскального простору охоплював:

- визначення можливості розширення бази оподаткування та посилення дисципліни виконання податкового законодавства без збільшення податкового тягаря;
- визначення можливостей для зменшення видатків в окремих бюджетних сферах;
- оцінку можливого фіскального впливу ключових реформ у пенсійній системі;
- визначення слабких місць у процесі бюджетування капіталовкладень і з’ясування перспектив його посилення;
- визначення слабких місць у системі міжбюджетних відносин і виявлення можливостей їхнього усунення;

¹ Философский энциклопедический словарь / гл. ред. Л. Ф. Ильичев, П.Н. Федосеев и др. – М. : Сов. Энцикл., 1983. – С. 541.

² Єфименко Т. І. Формування фіскального простору економічних реформ / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 3–23.

³ Створення фіскального простору для економічного зростання. Огляд державних фінансів України : док. Світового банку / Підрозділ з питань подолання бідності та економічного розвитку; Регіон Європи і Середньої Азії. – 14 верес. 2006 р. – Звіт № 36671-UA. – 185 с.

- визначення можливостей для досягнення вищого рівня ефективності витратків у соціальному секторі (зокрема, у сферах охорони здоров'я та освіти);
- оцінку можливого фіскального впливу ключових реформ у сферах охорони здоров'я та освіти.

Перелік означених питань, що, на думку експертів, створював фіскальний простір України охоплює доволі широке коло факторів, які характеризуються різними інструментами управління, факторами впливу та хронологією визначення, тому не можуть звужено розглядатись у контексті потенційних ресурсно-резервних можливостей.

Здійснюючи власну спробу представлення фіскального простору, передусім зазначимо, що використання цього поняття впродовж останніх років стало особливо популярним в економічній літературі, однак його трактування неможливо назвати завершеним і усталеним, так як досі не розроблена методологічна база його пізнання та дослідження. Причиною цьому є недостатність наукового інтересу, бо *“...незважаючи на визнання факту існування такого простору, він сприймався переважною більшістю економістів-теоретиків як даність, але вивчення його властивостей, функцій, сутності процесів, що в ньому відбуваються, поведінки економічних суб'єктів у цьому просторі залишалось за бортом економічної теорії”*¹. На нашу думку, передумова такої незавершеності полягає в донедавна домінуючому розумінні економічних процесів як лінійно визначених, прогнозованих і керованих, оскільки ортодоксальні економічні теорії опиралися на такі принципи як обмеженість ресурсів, необхідність вибору, раціональність поведінки, стійкість переваг, методологічний індивідуалізм, рівновага тощо.

Проте усвідомлення нелінійності процесів розвитку соціально-економічних систем, переосмислення ідей ентропійного зростання, поширення метафізичних підходів в обґрунтуванні причинно-наслідкових зв'язків визначили доцільність пошуку нових онтологічних горизонтів. Переосмислення явищ системності та самоорганізації дозволило поглибити пізнання як природних, так і соціальних феноменів та сформувати нову філософсько-методологічну концепцію – синергетику.

Об'єктами пізнання синергетики як науки є відкриті системи, які, взаємодіючи між собою шляхом обміну енергією, інформацією та ресурсами, формують відповідні взаємозв'язки. Синергетичний підхід не виключає можливості здійснення цілеспрямованого, заданого управлінського впливу, однак

¹ Бияков О. А. Теория экономического пространства: методологический и региональный аспекты [Електронний ресурс] / О. А. Бияков. Изд-во Томск. ун-та, 2004. – Режим доступа : <http://vtit.kuzstu.ru/books/shelf/book7/index.htm>.

констатує його ефективність лише за умови доцільності реалізації сукупних взаємодій. В іншому випадку система, відчуючи скеровуючі імпульси, які суперечать взаємовигідним, еквівалентним процесам обміну, формуватиме нові форми самоорганізації економічного порядку, один з прикладів яких було більш детально проаналізовано нами в §2.2 щодо опису перешкод трансформаційного переходу інституціональних матриць суспільства.

Фіскальний простір як складова економічного простору володіє низкою властивостей, що характерні для синергетичних систем, а саме:

- *самоорганізація* як здатність системи без специфічного впливу ззовні досягати балансу та шляхом нейтралізації внутрішніх і зовнішніх негативних процесів забезпечувати гармонійність у просторовій структурі;

- *фрактальність*, тобто здатність одного простору, виступаючи самостійною одиницею, одночасно входити в інші форми простору та вмішувати менші з них у собі, формуючи таким чином просторову єдність;

- *стадійність розвитку та перебігу процесів*, що дозволяє розуміти розвиток, поширення та згортання простору відповідно до фаз життєвого циклу (економічного, політичного, соціального, цивілізаційного, інституціональних перетворень);

- *синхронна корекція*, тобто постійно існуючий процес узгодження індивідуальних та спільних інтересів учасників фіскального простору з інтересами інших його суб'єктів з подальшою корекцією поведінки на основі оцінки рівня трансакційних витрат, витрат часу та зусиль, що прикладаються для задоволення потреб, доступу до благ і ресурсів;

- *неоднорідність*, що зумовлена нелінійними процесами, які, протікаючи в економічному просторі, обумовлюють різний ступінь залученості суб'єктів фіскалу в систему взаємодій та їх концентрацію;

Дослідження сутності фіскального простору дозволяє нам тлумачити його:

- *в онтологічному ракурсі*: як форму буття соціально-організованої матерії, що відображає взаємодії між існуючими суб'єктами фіскалу (домогосподарствами – учасниками виборчого процесу; платниками податків – донорами та реципієнтами суспільних благ; державами та інституціями з делегованими від імені держави повноваженнями; міждержавними організаціями та союзами), порядком їх розташування в структурно-ієрархічних мережах відповідно до багатомірності статусних ролей, позицій та інтересів;

- *в субстанційному ракурсі* як єдине багатомірне “вмістилище”, в якому функціонують суб'єкти і відбуваються фіскальні взаємодії, що характеризуються певною тривалістю, глибиною взаємопроникнення та частотою.

Фіскальний простір, залежно від просторово-часових координат та спектра поширення, може виступати глобальним, міждержавним, державним та локальним. Складні процеси та взаємодоповнюючі взаємодії, що відбуваються на цих рівнях фіскального простору, визначають його сутність крізь призму вимірів:

- *територіального*, що задається територіальними параметрами держави, географічними, кліматичними та ландшафтними особливостями, ресурсним потенціалом;

- *соціального*, який відображає рівень впорядкованості суспільних відносин та тип перебігу соціальних процесів;

- *історичного* як втілення впливу успадкованих та перенесених форм існування суспільних феноменів, закономірностей координації та взаємодії соціальних об'єктів на основі історичних традицій і культурних норм;

- *політичного* як уособлення типу, рівня та суті домінуючих ідеологічних постулатів розвитку суспільства, їх реалізації в розрізі ієрархічно-мережевих структур державного управлінського впливу;

- *інформаційного* як сфери поширення комунікацій, що відображає рівень доступу до інформаційних полів та інформаційних потоків, у контексті забезпечення вимог обсягу, повноти та достовірності даних;

- *економічного*, що втілює модель господарюючої економічної системи, специфіка якої зумовлює тип відносин між людиною і природою, членами соціуму в процесі формування, розподілу та споживання суспільного продукту.

Фіскальний простір характеризується тенденціями розширення та згортання. Згортання фіскального простору держави обумовлене дисфункцією інститутів, припиненням виконання ними встановлених та визначених завдань. При цьому повна ліквідація окремих інститутів оподаткування неможлива, оскільки обумовлена стійким, тривалим характером існування, наявністю свого роду “інституціональної пам'яті”, що безпосередньо залежить від особливостей попереднього розвитку. Навіть за умови припинення дії окремого інституту, його вплив зберігається в інституціональному просторі як досвід, потенційно існуючи в ньому та володіючи здатністю до самовідновлення за певних умов.

Фіскальний простір розширюється завдяки розвитку відповідних інститутів оподаткування, що можуть проявляти себе як норми, правила гри, поведінкові стереотипи та умови трансакційного обміну (див. рис. 2.16).

Представлення *інститутів оподаткування як норм* відповідає географічному підходу, який обумовлює повне та неподільне право кожної країни, її частин чи союзів країн на встановлення та застосування відпо-

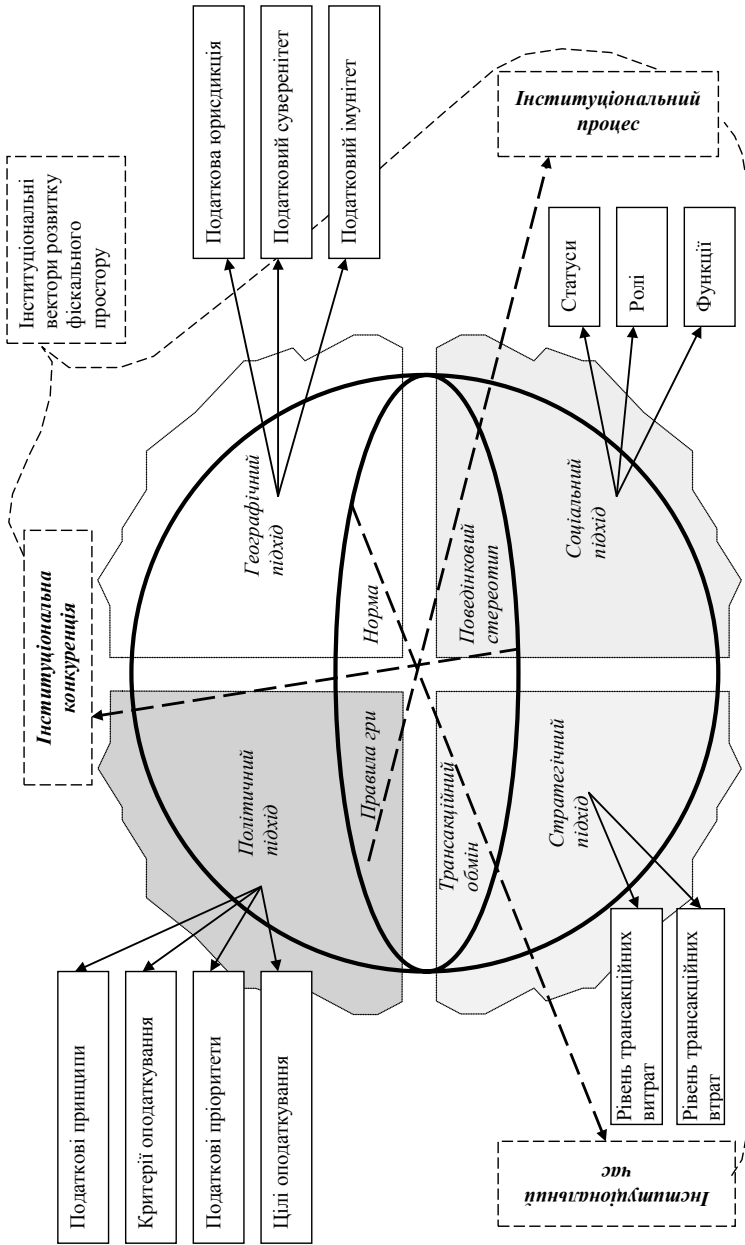


Рис. 2.16. Структура, елементи та вектори розвитку фіскального простору

Джерело: складено автором.

відних податкових законів та норм у межах означених кордонів. Принципи оподаткування, структура податкової системи та механізми реалізації податкової політики визначаються державою (її частиною чи союзами держав) самостійно і є обов'язковими на визначеній території.

Поширення інститутів оподаткування на території держави є можливим завдяки податковій юрисдикції, податковому суверенітету та податковому імунітету держави.

Податкова юрисдикція держави ґрунтується на суверенному, повному і неподільному праві держави з метою формування дохідної частини бюджету встановлювати податки і застосовувати норми податкового законодавства щодо суб'єктів, які здійснюють економічну діяльність та отримують доходи в межах єдиного економічного простору держави.

Право держави застосовувати заходи економічного та позаекономічного примусу в акумулюванні податкових платежів можуть поширюватися лише в межах територіального простору держави та на платників податків – резидентів, що здійснюють свою діяльність за межами держави. Міжнародне право визнає територіальну юрисдикцію держави та юрисдикцію держави щодо осіб, на основі критерію територіальності та резидентства.

Критерій територіальності ґрунтується на територіальній приналежності суб'єкта, оподатковуючи тільки ті його доходи, що отримуються безпосередньо на території держави.

Критерій резидентства за основу бере національну приналежність платника, який, визнаючись резидентом країни, підлягає оподаткуванню за всіма своїми доходам з усіх джерел, в тому числі закордонних. Статус резидентства до фізичних осіб встановлюється за місцем постійного мешкання або за іншими подібними критеріями. Щодо юридичних осіб, то статус резидента визначається залежно від місця реєстрації, місця здійснення основної діяльності, місцезнаходження основного керівного органу або інших подібних критеріїв.

Міжнародні податкові норми з метою визначення підпорядкованості особи чи суб'єкта податковому законодавству певної країни враховують чинник її безпосереднього взаємозв'язку з економікою держави.

Податковий суверенітет проявляється у прийнятті державою норм, що регламентують визначення і поширення податкової юрисдикції, самостійного і повного права прийняття рішень щодо встановлення: критеріїв, принципів та пріоритетів оподаткування, визначення об'єктів, платників та способів сплати податків. Суверенітет, за твердженням французького теоретика Ж. Бодена, є неодмінною ознакою держави. Податковий суверенітет може бути представлений у верховенстві держави щодо визначення:

- джерел державних доходів;

- засобів примусу, які покликані забезпечити захист майнових інтересів держави;
- форм державного контролю, який забезпечує своєчасність фактів порушення майнових інтересів держави¹.

В глобальному економічному просторі податковий суверенітет представляє собою сукупність правових норм та юридично закріплених правил, які регламентують взаємні зобов'язання держав, шляхом визнання за кожною з них права на законне примусове вилучення частини приватної власності з метою вільного розпорядження природними та фінансовими ресурсами, здійснення економічної діяльності та рівноправної участі в міжнародних економічних відносинах.

Безумовно, в умовах бурхливого розвитку міжнародної економічної діяльності типовим є функціонування суб'єктів підприємницької діяльності в межах податкових систем кількох держав, для яких податки є основним джерелом фінансування суспільних потреб. Як зазначає вітчизняний теоретик Л. Вдовічена, "...з розвитком міжнародної торгівлі й глобалізації економіки конфлікти інтересів двох або більше держав у сфері оподаткування виникають частіше"², зумовлені існуванням міжнародного подвійного оподаткування. При цьому податковий суверенітет та податкова юрисдикція, виступаючи якісними характеристиками держави як учасника міжнародних відносин, сприяють відстоюванню власних фінансових інтересів на міжнародному рівні.

Податковий імунітет – це непідкорення діям законодавчих, виконавчих та судових органів, юрисдикційним приписам з питань оподаткування іншої країни.

Трактування *інститутів оподаткування як поведінкового стереотипу* відповідає соціальному підходу і ґрунтується на тому, що громадянин – платник податку і одночасно отримує суспільних благ – щоденно взаємодіє з іншими громадянами та різними соціальними групами. Будучи членом багатьох соціальних груп, він займає в них відповідне становище, зумовлене ступенем включення в них, а також становища, що обґрунтовується поняттями соціального статусу і соціальної ролі.

Якщо соціальний статус визначається положенням індивіда чи групи в соціальній системі, що володіє специфічними для цієї системи ознаками,

¹ Орлов М. Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства / М. Ю. Орлов // Финансовое право. – 2006. – № 2. – С. 20.

² Вдовічена Л. І. Податковий суверенітет та податкова юрисдикція держави: співвідношення понять / Л. І. Вдовічена // Науковий вісник Чернівецького університету : зб. наук. праць. Вип. 427: Правознавство. – Чернівці : Рута, 2008. – С. 89–94.

то соціальна роль – це модель поведінки індивіда, об'єктивно задана соціальною позицією особистості в системі соціальних, суспільних і міжособистісних відносин. Іншими словами, соціальна роль – це поведінка, яка очікується від людини, що займає відповідний соціальний статус.

На думку західних теоретиків Т. Адорно та К. Хорні, сучасне суспільство вимагає від людини постійної зміни моделі поведінки для виконання конкретних цілей. Тому цілком звичним явищем в сучасному суспільстві є рольові конфлікти, які виникають у ситуаціях, коли від індивіда вимагається одночасне виконання кількох ролей з протилежними вимогами, зокрема платника податків та отримувача суспільних благ.

Соціальні статус і роль є певним чином двома сторонами одного феномена: якщо статус є сукупністю прав, привілеїв та обов'язків, то роль – дією в межах цих сукупностей та обов'язків.

Тому фіскальна роль суб'єкта оподаткування складається з:

- рольового очікування (експектацій);
- виконання цієї ролі.

Основні характеристики соціальної ролі виділені американським соціологом Т. Парсонсом. Вчений запропонував чотири характеристики будь-якої ролі:

- 1) за масштабом: частина ролей може бути чітко обмежена, в той час як інша – розмита;
- 2) за способом отримання: ролі поділяються на приписані і досягнуті;
- 3) за ступенем формалізації: діяльність може протікати як у чітко встановлених межах, так і довільно;
- 4) за видами мотивації: в якості мотивації можуть виступати особистий прибуток, суспільне благо та ін.

Представлення *інститутів оподаткування як правил гри* актуалізує політичний підхід, особливу увагу приділяючи складовим реалізації податкової політики та податкової доктрини в межах конкретного фіскального простору, зокрема на рівні держави, її території (за умови, що територіальні органи влади наділені правом встановлювати і реалізувати свою податкову політику) та об'єднання держав.

Згідно з вищезначеним підходом, фіскальний простір розуміється як:

- 1) простір взаємодії економічних суб'єктів;
- 2) простір, структурований статусами економічних агентів, їх груп та порядком пріоритетності їх соціальних позицій;
- 3) середовище розташування економічних суб'єктів, місце реалізації їх взаємодій, сфера боротьби за доступ до благ і ресурсів, що містяться в просторі;

- 4) сукупність відносин (зв'язків, взаємодій), в які вступає індивід, групи індивідів та суспільство загалом, тип яких визначає параметри розширення чи згортання фіскального простору.

Обґрунтування *інститутів оподаткування як регулятора трансакційного обміну* в значній мірі відповідає стратегічному підходу. Як ми попередньо встановили, трансакційний обмін визначається трансакційними витратами та трансакційними втратами. Трансакційні витрати відображають необхідний обсяг фінансових ресурсів, що сплачується економічними агентами для забезпечення функціонування інституту оподаткування, в результаті яких громадяни отримують від держави трансакційні блага – соціальні і суспільні блага, грошову систему, гарантії прав власності, особистої безпеки та ін.

Трансакційні втрати є обсягами втрат, що зазнають економічні агенти внаслідок існування інституціональних дисфункцій у всіх їх формах і різновидах. До них ми відносимо втрати, зумовлені: неефективністю прийняття законодавчих рішень з питань оподаткування, складання нереальних планів-прогнозів податкових надходжень, неузгодженістю функціонування структур фіскальних органів, неефективного захисту трансакцій та способів їх здійснення одним з агентів чи відмови від участі в них (наприклад, через існування значної корупційної складової), втрати внаслідок розгортання конфлікту інтересів.

Суб'єкти оподаткування, оцінюючи ефективність окремого фіскального простору, аналізують не лише рівень трансакційних витрат, але і ймовірні трансакційні втрати, зумовлені дисфункцією окремих суспільних інститутів, в тому числі інститутів оподаткування, що зумовлює необхідність приділення більшої уваги.

Теоретичним базисом обґрунтування авторського трансакційного (на рівні оцінки трансакційних витрат-втрат) підходу є концептуалізація поняття “невидимої руки ринку” А. Смітом, який стверджував: *“...кожна людина всіма силами намагається знайти найвигідніше застосування своєму капіталу. При цьому вона має на увазі власну вигоду, а зовсім не вигоду всього суспільства. Ця турбота про власну вигоду природно і неминуче спрямовує її на той шлях, який виявляється самим вигідним для суспільства”*¹.

За аналогією з фізичними системами, в яких перенесення основних часток різної природи обумовлюється хаотичним тепловим рухом молекул у просторі, зумовлюючи певну їх концентрацію, так само і в економічних

¹ Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт. – К. : Port-Royal, 2001. – С. 276.

системах особлива активізація економічних взаємодій можлива за умови, що інститути забезпечують підґрунтя для ефективного, вигідного обміну.

В ранніх примітивних суспільствах сторони обміну дотримувались визначених умов, що не вимагало застосування інститутів контролю і примусу, а трансакційні витрати взагалі були відсутні. В умовах неперсоніфікованого обміну добробут індивідів залежить від ефективності здійснення обміну в просторі і в часі, а інституціональні обмеження визначають свободу індивіда, формують систему формальних і неформальних обмежень та набір дозволених альтернатив для різних контекстів.

Трансакційний підхід, на основі якого суб'єкти постійно перебувають у процесі оцінки “вигоди-втрати”, дозволяє сформуванню альтернативне бачення процесів інституціональних трансформацій, обґрунтувати вибір еволюційних альтернатив розвитку на основі характеристик вибору найефективніших суспільних стандартів і норм взаємодії. Саме цей підхід як методологічне втілення принципу “невидимої руки ринку” дозволяє обґрунтувати наявність здавалося б не пов'язаних між собою процесів, в основі яких лежить одна і та ж закономірність. Суть її зводиться до існування полів фіскального простору, в яких “умовно гарантовані” мінімальні трансакційні витрати, витрати часу та прикладені зусилля встановлюють переваги в реалізації благ та інтересів суб'єктів, гарантії існування яких зумовлюють усвідомлене перетікання економічного, кадрового, соціального потенціалу, доходів та ресурсів з одних рівнів та полів простору в інші, за аналогією до процесів дифузії в хімічних чи фізичних системах.

Система заходів розширення фіскального простору повинна бути спрямована на якісне покращення фіскальних взаємодій та включати в себе систему заходів з мінімізації трансакційних витрат і втрат суб'єктів, дохід від реалізації права власності на активи яких забезпечуватиме приріст національного багатства, позитивну динаміку макроекономічних показників та підвищення рівня конкурентоспроможності інститутів.

Фіскальний простір територіально визначається збільшенням або зменшенням щільності трансакцій між економічними суб'єктами, що регулюються локальними, територіальними, державними чи міждержавними інститутами оподаткування. Конфігурації трансакційного обміну визначаються його інтенсивністю, масштабом трансакційних втрат та екстерналіями, наявність яких на основі принципів агломерації формують полюси та точки зростання певного різновиду фіскального простору.

Типовим прикладом цього підходу на рівні України є процеси реєстрації та переведення суб'єктів підприємницької діяльності загалом та юридичних осіб зокрема без перенесення виробничих потужностей з промислово та економічно відсталих областей у центри, що володіють більшим економічним потенціалом, можливістю зниження трансакційних витрат та низки інших переваг (див. *додаток В*). Зокрема, з початку 2011 року спостерігається стала тенденція щодо приросту зареєстрованих суб'єктів господарської діяльності в таких центрах-лідерах: м. Київ, Дніпропетровська, Донецька, Харківська та Одеська області. Натомість традиційно найменший показник спостерігається в Тернопільській, Івано-Франківській, Волинській та Запорізькій областях.

В глобальному вимірі цей підхід легко ілюструється на прикладі офшорних центрів, де тільки на Британських Віргінських Островах з населенням у 25000 людей зареєстровано 800000 компаній, тобто на кожну людину припадає по 32 фірми¹. За оцінками експертів, близько 60% усієї міжнародної торгівлі проводиться через офшори*. Міжнародна правнича мережа Tax Justice Network оцінює, що обсяг коштів, виведених з України в офшори, становить близько 165 млрд. доларів, при цьому серед усіх офшорів найбільш масова частка українських коштів перетікає в Кіпр. Зокрема, на кінець 2012 року, лише за офіційними даними Державної служби статистики України, загальна накопичена сума інвестицій зареєстрованих на Кіпрі підприємств склала 17275 млн. дол. За 2014 рік з України в Кіпр було переведено 5819,0 млн. дол. США, що становить 91,6% (2012 р. – 89,6%, 2013 р. – 88,5%,) в структурі прямих інвестицій з України в економіку країн світу².

Зазначимо, що спроби використання теорії дифузії для пояснення засад функціонування економічних інститутів та їх конкурентного від-

¹ Ведров О. Пісок криз пальці: офшори в українській і світовій економіці [Електронний ресурс] / О. Ведров. – Режим доступу : <http://commons.com.ua/pisok-kriz-paltsi-ofshori-v-ukrayinsk/>.

* Як особливе втілення корпоративних, податкових і фінансових режимів, це явище почало розвиватися в глобальному фіскальному просторі на початку 1920-х років, зумовлене намірами посилення регулюючої ролі ринків та підвищення рівня перерозподілу коштів через оподаткування як результат протидії масовим робітничим рухам. Знаковим є те, що користування послугами офшорних центрів було властиве не лише капіталістам, представникам кримінального середовища, державним диктаторам на зразок Кім Чен Іра. Так, в СРСР Московський народний банк, здійснюючи активну зовнішньоекономічну діяльність в Лондоні та Сінгапурі, уклав з Кіпром в 1982 році угоду про уникнення подвійного оподаткування.

² Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

бору за аналогією до елементів фізичних систем неодноразово здійснювались низкою вчених*.

Визначальними домінантами розширення чи згортання фіскального простору в інституціональному аспекті є інституціональний процес, час і конкуренція. Саме ці вектори визначають умови переходу від одного рівня організації фіскального простору до іншого як наслідок поступової трансформації якості субстанції, структури і функцій їх інститутів.

Будь-яка інституціональна система характеризується трансформаційною природою, оскільки передбачає протистояння інерційності системи і якісних змін у динаміці інституціональних відносин.

Загалом під інституціональними трансформаціями розуміють зміну формальних і неформальних умов функціонування інститутів, середовища, системи управління ними та важелів координації.

Визнання системи трансформаційною є можливим лише за умови перебігу якісних перетворень системи старого зразка в новий шляхом усунення існуючих протиріч, окремих суперечливих аспектів.

Передусім зазначимо, що природу інституціональних перетворень необхідно розглядати крізь призму форм трансформації соціально-економічних систем, зокрема:

- 1) переходу системи від одного стану до іншого, наприклад, від економічного спаду до депресії, від депресії до стабілізації і т. д.;

* Можливість використання теорії дифузії, за аналогією до фізичних процесів на рівні міні-економічних інститутів (підприємств), описано Є. Поповим, Г. Клейнером (стаття “Эволюционная теория, теория самовоспроизводства и экономическое развитие”) та Д. Єгоровим.

Російським вченим Є. Поповим (2007) була розроблена дифузійна модель еволюції міні-економічних інститутів за аналогією з дифузійними моделями опису розвитку різних фізичних процесів, описаних у відповідних законах А. Фіка (поширення речовини в тому чи іншому середовищі), та Ж. Фур'є (поширення тепла в середовищі). Ці закони відображають процес зміни концентрації при поширенні однієї субстанції в іншій.

Д. Єгоров в статті “Возможность согласования макро- и микроэкономики в рамках подхода Мориса Алле” (журнал “Общественные науки и современность”, 2009, № 1) пише: “...спробуємо повернутися до концепції М. Алле, яка зводиться до представлення економічної системи як пошуку надлишка. Так як для парадигми Ерроу – Дебре аналогом слугує метафора ваг, основоположною аналоговою моделлю для пошуку надлишку може, на нашу думку, слугувати процес дифузії, що відбувається в фізичних (термодинамічних) системах. Інтерпретація дифузійно-термодинамічної моделі економічної системи зводиться до такого: “Множині точок простору відповідає множина економічних агентів; ці точки вважаються такими, що знаходяться поруч, тільки в тому випадку, якщо між агентами є інформаційний зв'язок; під концентраціями речовин ми розуміємо оцінки їх корисності агентами-власниками; якщо вони відрізняються в сусідніх точках – значить відбувається дифузія компоненту; так як відбувається навчання і розподіл отриманого надлишку. В будь-якій фізичній системі рано чи пізно встановлюється дифузійна рівновага, відповідно, і в економічній системі також встановлюється рівновага”.

- 2) переродження системи одного типу в інший, що характеризується більш глибокими, навіть революційними метаморфозами, що не лише зумовлюють серйозні економічні зміни, але і зміни одного типу відносин на інший. При такій формі зміни соціально-економічної системи характерними є не лише заміна окремих складових економічних елементів на інші, а кардинальна перебудова відносин власності, пріоритетів економічного розвитку, способів розподілу ресурсів та характеристик управлінського впливу¹.

На підставі цього можемо стверджувати, що окреслення типу інституціональних трансформацій, перш за все, передбачає визначення форми перетворення соціально-економічної системи, її структури, зв'язків між її елементами, що може бути здійснене в межах чотирьох підходів:

- суспільно-інженерний, що розглядає становлення нової економічної системи як результат переходу від одного стану суспільства та його економіки до іншого у відповідності з пріоритетами досягнення певного ідеалу, проекту чи моделі. Такий підхід характеризує інституціональні трансформації, ознаменовані побудовою соціалізму;
- еволюційний, що втілювався західними країнами впродовж кількох сотлітньої побудови моделі ринкової економіки;
- генетичний, обумовлений низкою теоретичних концепцій: поетапної соціальної інженерії К. Попера, циклів М. Кондратьєва, перспективних траєкторій розвитку В. Полтеровича;
- перехід через запозичення, імпорт, трансплантацію існуючих в найбільш розвинутих економічних системах моделей інститутів.

Розгляд закономірностей розвитку соціально-економічних систем дозволяє виявити певну циклічність, що проявляється в чергуванні умовних фаз рівноваги та нерівноваги системи як етапу трансформації, в якому залежно від часового діапазону та рівня системи виділяються певні періоди (див. табл. 2.7).

Проте стрімке розгортання глобалізаційних процесів, у значній мірі зближивши економіки різних країн світу і протікаючи в складному діалектичному сплетінні глобальних, національних та цивілізаційних протиріч, видозмінили баланс багатомірностей вимірів полів геопростору. Бажання наблизитись до встановлених імперативів соціально-економічного, науково-технічного, політичного та інституціонального розвитку країн аваргарду значно вплинули і на ключові характеристики функціонування суспільних інститутів у країнах, що намагалися позбутися статусу аутсайдерів світової цивілізації.

¹ Бондар И. А. Методология трансформации социально-экономических институтов / И. А. Бондар // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2010. – Вып. № 3. – С. 182–184.

Таблиця 2.7.

Періоди трансформаційних перетворень різних економічних систем

Види об'єктів	Фази заміни (років)	Фази відносної рівноваги
Світова цивілізація	100–300	400–1000
Політична система суспільства	50–100	200–300
Економічна система	30–60	100–150
Епістемологічна парадигма	10–30	40–120
Наукова і технологічна парадигма	5–10	30–60

Джерело: Klowledge, innivation and economy. – Wroclaw, 1994.

Орієнтація на побудову ринкової моделі господарювання в Україні зумовила необхідність реформування багатьох інститутів економічного простору та запровадження нових, існування яких унеможлилювалось командно-адміністративними вадами попередньої економічної системи. Найбільше трансформаційні процеси торкнулися оподаткування, яке, виступаючи головним регулятором ринкового господарювання, є найефективнішим методом акумуляції доходів у бюджеті держави, дієвим інструментом державного впливу на життєдіяльність суспільства, засобом досягнення суспільної згоди та злагоди. Однак дослідження умов та критеріїв трансформацій інститутів оподаткування, очікуваних ефектів запровадження окремих їх складових, на нашу думку, було б неповним без аналізу загальних закономірностей та тенденцій інституціональних перетворень суспільного простору, що зумовлює доцільність їх першопочаткового пізнання.

Еволюційна гіпотеза А. Алчіана¹ констатує, що конкуренція між інститутами повинна усунути їх “слабкі” різновиди та сприяти виживанню тих інституціональних одиниць, які забезпечують найбільшу ефективність при координації дій економічних суб'єктів. Згідно з позицією Ф. Хайєка², інституціональні зміни здійснюються в процесі соціокультурної еволюції за аналогією до еволюції біологічної, де ринок ініціює природний відбір найбільш ефективних інститутів. Саме тому найбільш конкурентоспроможними для молодшої української економічної моделі визнавались ті інститути, які позитивно зарекомендували себе через переконливі докази зміцнення економіки розвинених країн світу, забезпечення високого життєвого рівня їх громадян, сприяння більшій ефективності координації дій економічних суб'єктів та мінімізації транзакційних витрат³.

¹ Alchian A. A. Economic Forces at Work / A. A. Alchian. – Indianapolis, 1977. – P. 15–35.

² Хайек Ф. А. Пагубная самодеятельность. Ошибки социализма / Ф. А.Хайек. – М., 2002.

³ Эрроу К. Возможности и пределы рынка как механизм распределения ресурсов / К. Эрроу // THESIS. – 1993. – Т. 1, вып. 2. – С. 53–68.

Подальше дослідження прагматики інституціональних трансформацій у вітчизняному фіскальному просторі є неможливим без обґрунтування теоретичних аспектів побудови інституціонального фундаменту соціально-економічної системи, ймовірних шляхів розгортання означених процесів у контексті аналізу того шляху розвитку, який був обраний нашою державою.

Незважаючи на особливу гостроту та актуальність означених питань, проблема інституціональної динаміки є недостатньо дослідженою сферою як у теоретичному, так і в емпіричному плані.

Загалом виділяють *два способи* перебігу інституціональних змін, перший з яких відображає *стихийну еволюцію*, що здійснюється під впливом цілеспрямованих дій членів суспільства як реакцій на зміни соціального, культурного, політичного чи природного середовища. Другий спосіб утверджує підхід, згідно з яким еволюція інститутів є цілком керованим процесом, який на основі встановлення відповідних цілей, методів, інструментів та каналів дії зумовлює розвиток технологій інституціональної інженерії. Цей метод пов'язаний з втручанням у процес інституціональної побудови держави та її структур шляхом здійснення *радикального (революційного) реформування* формальних норм взаємодії суб'єктів шляхом запозичення ефективно діючих в інших соціально-економічних системах моделей суспільних інститутів. Зупинимось на їх аналізі більш детально.

Процес привнесення в економічний простір держави інститутів, що ефективно функціонують в інших соціально-економічних системах, став предметом наукових досліджень вітчизняних та зарубіжних теоретиків доволі недавно, сформувавши в економічній літературі концептуалізаційні обриси дослідження з використанням термінів “імпорт”, “імплементация” чи “трансплантація”.

Вказаний науковий інтерес був зумовлений окресленими пріоритетами розвитку країн, що розвиваючись, мають змогу досягнути тих результатів, до яких провідні країни йшли впродовж століть, що стало можливим завдяки перебудові економічної системи й управління суспільним сектором, зміні підходів регулювання ринкових взаємовідносин та ін.

Здійснення новітніх суспільних трансформації вітчизняного фіскального простору шляхом зміни структур інституціональної матриці ґрунтувалось саме на революційному способі інституціональної побудови, характеризуючись такими ознаками:

- відмовою від врахування попередніх траєкторій суспільного розвитку;
- націленістю на радикальний, одномоментний характер ринкових та трансформаційних перетворень;

- акцентом на можливості цілеспрямованого впливу на природу та характеристики імпортованих інститутів;
- неповним врахуванням ризиків та загроз імпорту інститутів, передумовою ефективності якого є необхідність здійснення виважених підходів;
- відсутністю теоретичного базису щодо хронології побудови організаційно-правового та інфраструктурного забезпечення імпорту суспільних інститутів;
- розмитістю критеріїв відбору трансплантованих інститутів, що зумовило зниження їх ефективності, а часто навіть відторгнення;
- запровадженням низки суспільних інститутів без попереднього системного аналізу вигід і трансакційних витрат їх функціонування;
- нехтуванням необхідністю здійснення заходів зниження протидії трансплантованим інститутам, тобто адаптації неформальних інститутів до запроваджуваних формальних норм.

Безумовно, шаблонне перенесення закономірностей розвитку і функціонування високоєфективних в інституціональних матрицях ринкового типу інститутів без оцінки їх відповідності, в тому числі вітчизняним неформальним інститутам, часто мало незначний ефект або зумовлювало гальмівний вплив на трансформаційні перетворення. Зокрема, якщо розглядати постсоціалістичні країни Східної Європи, то найвища віддача від інституціонального реформування мала місце в Словенії, Угорщині та Польщі, а серед колишніх республік Радянського Союзу – в Естонії та Латвії. В інших постсоціалістичних державах колишнього СРСР, в тому числі і в Україні, реформи характеризувались незначним, а часом зворотним результатом.

Процес інституціонального реформування ускладнювався “шоковою”, автоматичною вбудовою імпортованих інститутів. Як засвідчила практика, ринкові інститути, які в розвинених країнах функціонують у межах еволюційно випрацьованої ринкової моделі інституціональної матриці, не змогли засвідчити таку ж ефективність у соціально-економічній системі з редистрибутивним та реципрокним базисом.

Причини цих процесів полягають в тому, що “...ринкова економіка являє собою істотну основу, але не єдиний вирішальний фактор економічного добробуту. Успіх визначають і такі величини, що не піддаються виміру, наприклад, склад мислення, релігія, історія, ставлення до праці тощо... тому реформи не можуть обмежуватись лише матеріальною сферою, треба також враховувати процеси ґрунтовної зміни ментальності громадян...”¹.

¹ Цит за: Крисоватий А. І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Вид-во Карп’юка, 2000. – С. 12.

Незважаючи на всі недоліки і прорахунки, незначний досвід інституційних трансформацій суспільства шляхом революційного, короткострокового реформування все ж дозволив виявити певні закономірності та на їх основі сформувані відповідні висновки щодо принципів інституціональних переворень. Таким чином, способи трансформації інститутів, на нашу думку, можуть бути окреслені в такому представленні:

1) *модифікація* уже існуючих в економічному просторі неформальних інститутів на формальні, що виступає свого роду легітимізацією історично сформованих традицій, норм та стандартів поведінки. Цей різновид є найбільш простим, оскільки зводиться до виявлення нових неформальних взаємодій, які в подальшому сприятимуть формуванню й ефективному функціонуванню стабільного інституціонального середовища. Запровадження формальних інститутів за зразками, що позитивно себе зарекомендували на основі уже існуючих норм взаємодії, є найбільш дієвим способом, оскільки не зумовлює відторгнення чи конфлікту між формальними і неформальними інститутами. Прикладом такого підходу можемо назвати зародження та становлення інституту підприємництва, який завдяки прийняттю низки законів про підприємницьку діяльність узаконював об'єктивно існуючі відносини між членами соціуму, їх ментальні настрої та підприємницький потенціал;

2) *легалізація* існуючих неформальних взаємодій у формальних різновидах інститутів. Як правило, такий підхід реалізовується з метою захорони тих чи інших видів взаємодій, що, беззаперечно, може зумовити конфлікт у результаті того, що:

- формальні інститути повністю витісняють неформальні взаємодії шляхом прийняття цілого спектра санкцій зі сторони їх суб'єкта (держави);
- формальні інститути, що запроваджуються, не відповідають соціально-економічним реаліям, у результаті чого неформальні взаємодії відіграють домінуючу роль, замінюючи собою неефективні правові норми;
- формальні та неформальні інститути функціонують одночасно, при цьому неформальні доповнюють нечітко сформовані чи неефективно діючі формальні норми.

Зауважимо, що останній різновид інституціональних трансформацій володіє різною ефективністю в коротко- і довгостроковій перспективі (див. табл. 2.8).

Як бачимо, трансплантація інститутів вимагає значних ресурсів, належного теоретичного обґрунтування організаційно-правових, управлінських та соціально-економічних заходів впливу, врахування ймовірних ризиків та загроз, переваг і недоліків запровадження тих чи інших моделей інститутів.

Таблиця 2.8

Ймовірні переваги та недоліки імпорту інститутів

Недоліки	
Короткострокова перспектива	ефект негативний, погіршення ситуації;
	незворотне зростання трансакційних витрат в економіці держави;
	надмірна зарегульованість економічних взаємодій внаслідок наявності нових і старих інститутів;
	можливість короткострокового послаблення державного управління внаслідок необхідності адаптації державного апарату до нових інститутів;
	ризик і загрози психологічного несприйняття нових зразків формальних інститутів чи небажання працювати за новими правилами;
	ризик використання та трансформації нового зразка імпортованого інституту в інтересах окремих суспільних чи політичних груп інтересів.
Переваги	
Довгострокова перспектива	зниження рівня трансакційних витрат;
	зниження ціни “легальності”, пов’язаної зі здійсненням економічної діяльності в формальних межах;
	ймовірність поліпшення підприємницького та інвестиційного клімату;
	технічна та фінансова допомога країн-експортерів інститутів;
	зниження трансакційних витрат за рахунок підвищення виробництва, збільшення рівня віддачі;
	активізація бізнесу;
	можливість отримання реальних статистичних даних, що відобразатимуть фактичні показники економічної активності суб’єктів господарювання.

Джерело: складено автором самостійно.

Якісним критерієм необхідності реформування чи імпорту суспільного інституту виступає показник ефективності імпортування, що визначається як різниця переваг (економічного ефекту) і витрат. Дотримання умови, коли загальний економічний ефект від імпортування інституту переважає витрати на його здійснення, дає підстави стверджувати про доцільність трансплантації цього суспільного інституту в соціально-економічну матрицю суспільства.

Згідно з концепцією трансплантації інститутів В. Полтеровича, прийняття нового інституту агентами та його стійке функціонування залежить від трансформаційних витрат та від відношення трансакційних витрат трансплантованої та діючої норм поведінки. Витрати при цьому визначаються інституціональним середовищем та культурою країни-реципієнта, макроекономічною ситуацією, механізмами координації, примусу, поєднання, інерції та навчання. За умови успішної трансплантації має місце позитивна адаптація інституту до нового інституціонального та культурного середовища, де інститут починає відігравати аналогічну роль до тієї, яку

він виконував у фіскальному просторі країни-донора. Однак досить часто функціонування нового трансплантованого інституту характеризується низкою дисфункцій або не приймається системою взагалі.

Слід відмітити, що сучасне економічне становище української держави в значній мірі зумовлюється наслідками неефективного чи недосконалого трансферту економічних інститутів на фоні надмірно оптимістичних прогнозів та очікувань. Причини вказаних прорахунків цілком логічно пояснюються трансплантаційними дисфункціями інститутів, що мають місце, якщо:

- виникає ситуація, коли імпорт інститутів здійснюється вперше в історії певного суспільного утворення, що унеможливорює наявність як досвіду, відповідних навиків та інформації щодо оптимальних пропорцій імплементації нового інституту в систему. Типовим прикладом є перехід від командно-адміністративної економіки держави до соціально-орієнтованої;

- існуючий набір інституціональних норм вміщує доволі обмежені і неефективні з точки зору громадян варіанти побудови інститутів. Вказана ситуація є наслідком не належним чином пропрацьованої проблеми, відсутності кваліфікованого аналізу чи здійснення інституціонального реформування з метою задоволення інтересів лише окремих груп;

- при запровадженні інституціональних змін акцент ставиться на довгострокову перспективу, в якій вони впливатимуть на структуру стимулів економічних агентів. Зокрема, такі зміни можуть стосуватися далекоглядних планів наповнення казни держави завдяки “вдосконаленню” технологій податкового адміністрування чи запровадженню нових видів податків та податкових платежів. Проте не завжди таке інституціональне будівництво є ефективним. Прикладом такої інституціональної дисфункції можемо назвати запровадження майного податку в Англії в 1996 році, де об’єктом оподаткування стала кількість вікон у будинку. З часом це призвело до того, що мешканці міст з метою мінімізації податкового навантаження почали будувати будинки з мінімальною кількістю вікон, що позначилось на архітектурних композиціях, здоров’ї нації та рівні податкових надходжень¹;

- запровадження певного формального інституту не враховує інституціональне середовище, в яке він трансплантується. Саме тому окремі інституціональні трансформації є успішними в одній країні і зазнають нищівного фіаско в іншій через несумісність політичного, культурного, історичного, релігійного, територіально-адміністративного устрою.

¹ Колодій С. Ю. Институційні зміни та їх вплив на збалансованість фінансових ресурсів держави в умовах ринкових трансформацій / С.Ю. Колодій // Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія “Економіка і управління”. – 2011. – Т. 24 (63), № 2. – С. 77–84.

Таким чином, описані вище революційний та еволюційний підходи інституціонального конструювання є домінуючими в економічній теорії концептуалізаційними способами обґрунтування перебігу інституціональних процесів у соціально-економічних системах. Сам Д. Норт у своїх роботах також виділяв два різновиди інституціональних трансформацій, зводячи їх до інкрементних і дискретних. Згідно з тлумаченням вченого, більшість інституціональних змін представляє собою саме інкрементні трансформації, що є не чим іншим як незначними корегуваннями інституціональних угод з метою вдосконалення норм і правил в змінному інституціональному середовищі. Дискретні інституціональні зміни виступають радикальними реформами в формальних правилах, що часто відбуваються у ході революційних за своєю суттю процесів¹.

Проте, на нашу думку, бурхливі технологічні, соціально-економічні та політичні перетворення кінця ХХ – початку ХХІ століття зумовили появу дещо інших тенденцій інституціональних перетворень, що не можуть зводитись лише до двох вищеозначених підходів. Абсолютно не заперечуючи теоретичного доробку класиків теорії інституціоналізму щодо дуального підходу в тлумаченні інституціональних трансформацій, констатуємо необхідність виділення третього їх способу.

В спробі інтерпретувати власне бачення перебігу інституціональних трансформацій зазначимо, що вищеозначений підхід, який охоплював інкрементні і дискретні за Нортом процеси, обґрунтовував інституціональні зміни в основному крізь призму зміни формальних інститутів. Проте, як ми уже зазначали раніше, в суспільствах, де формальні норми є не зовсім ефективними, більшу роль, зумовлену вимогами самозахисту та самозбереження системи, виконують саме неформальні інститути. Безумовно, вони зазнають відповідних змін під впливом запроваджуваних інституціональних норм, однак, на наше переконання, ключову роль в їх трансформації відіграють дещо інші процеси і тенденції. Таким чином, ми вважаємо, що розгляд фіскального простору в глобалізаційному ракурсі дозволяє говорити про існування трьох підходів до опису тенденцій трансформацій інститутів, спрощене представлення яких подано в табл. 2.9.

Детермінанти трансформацій інститутів оподаткування характеризуються власними, неповторними особливостями, структурою та властивостями в кожен визначений момент часу. Виявлення нових закономірностей перебігу процесів у фіскальному просторі сприяє встановленню ефективних і пріоритетних шляхів розвитку інститутів оподаткування з метою розв'язання цивілізаційних задач при мінімізації можливих ризиків та уникненні загроз.

¹ Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. – М. : Начала, 1997. – 190 с.

Підходи інституціональних трансформацій залежно від рівня економічного простору

Рівень інституціональних трансформацій	Вимір простору	Суть підходу	
На рівні формальних інститутів (зверху-вниз)	В межах одного простору	1) еволюційний (градуалістичний), який описує тенденції поступового відбору способів реалізації та інструментів, завдяки якому здійснюється перехід економічної системи з одного стану в інший;	
	В межах просторів крайн-донорів і реципієнтів інститутів	2) революційний (інституціональне конструювання) – з метою прискорення економічного розвитку імплементування в інституціональну матрицю інститутів чи їх окремих елементів, що володіють більш високою ефективністю в порівнянні з вітчизняними аналогами;	
На рівні неформальних інститутів (знизу-вверх)	Глобальний простір	3) дифузійний (лат. Diffusio – поширення, розтікання, розсіювання) – взаємне перенесення рис і комплексів інститутів з одного суспільного (локального, державного, міждержавного чи глобального) простору в інший при збільшенні меж їх дотичності.	Горизонтальне поширення між рівними за статусом групами чи індивідами (міжгрупове)
			Вертикальне поширення елементів інститутів між суб'єктами з нерівним статусом (стратифікаційне)

Джерело: складено автором самостійно.

Особлива роль інститутів оподаткування в забезпеченні функціонування всього суспільства актуалізує виявлення та оцінку позитивних і негативних ефектів їх функціонування в розрізі:

- забезпечення пріоритетів економічної політики держави;
- спектра виконуваних функцій;
- варіантів впливу на економічний розвиток у коротко- та довгостроковій перспективі;
- оцінки інституціональних витрат, пов'язаних з дотриманням норм і вимог формальних інститутів;
- витрат, зумовлених безпосереднім функціонуванням системи оподаткування.

Виявлення ефектів та окреслення пріоритетів трансформації інститутів оподаткування є доволі складним завданням через надзвичайно важливу роль цього суспільного інституту, функціонування якого знаходиться на стику протилежних економічних інтересів учасників фіскальних взаємодій. Саме тому вимоги, що ставляться до інститутів оподаткування, є доволі суперечливими, оскільки не можуть зводитися лише до фіскальних пріоритетів наповнення бюджетів держави чи, навпаки, нівелювання необхідності забезпечення соціальних стандартів держави в процесі активізації розвитку суб'єктів господарювання.

РОЗДІЛ ІІІ

МОРАЛЬНО-ЕТИЧНА ПРОЕКЦІЯ СУСПІЛЬНИХ ІМПЕРАТИВ ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Концептуалізація морально-етичних імперативів оподаткування в контексті фіскальної соціології

На відміну від інших підходів, фіскальна соціологія повністю зосереджується на комплексі суспільних взаємодій в інституційному та історичному контекстах, які пов'язують державу і суспільство у такі способи, що формують податкову політику та породжують її ефекти...

Дж. Кемпбелл¹

Оподаткування знаходиться на стику всіх соціально-політичних і економічних інтересів суспільства, впливаючи на індивідуальний і корпоративний бізнес, багатство нації загалом, визначаючи міцність правових основ держави і спрямованість суспільних пріоритетів.

Будучи предметом дослідження вчених зі стародавніх часів до сьогодення, оподаткування і механізми його реалізації виступають, з одного боку, як об'єктивне явище, з іншого – як важливий соціально-політичний та суспільний феномен, на який значний вплив справляє стан розвитку суспільних відносин.

За твердженням класика інституціональної теорії Д. Норта, “...сучасна інституціональна система, що властива певному суспільству”, забезпечується взаємодією різнорівневих інститутів. На думку вченого, ці інститути поділяються на макроекономічні, які визначають перебіг макроекономічних процесів; мікроекономічні, які забезпечують прийняття рішень, діяльність і взаємодію організаційних одиниць, у тому числі зацікавлених в їх діяльності суб'єктів, і наноекономічні, які окреслюють соціально-економічну поведінку індивідів.

¹ Campbell J. L. The State and Fiscal Sociology [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.questia.com/googleScholar.qst?docId=50002257888>.

Наноекономічні інститути відносяться в значній мірі до соціопсихологічної сфери, зазнаючи значного впливу ментальних і культурних особливостей соціуму, встановлених моральних і етичних норм взаємодії. В цьому контексті Д. Норт стверджував: *“Моя теорія інститутів виникла з теорії людської поведінки, поєднаної з теорією витрат трансакцій. Поєднання обох теорій дає нам можливість зрозуміти, чому існують інститути і яку роль вони виконують в нашому житті”*¹.

В найбільш широкому трактуванні мораль є не чим іншим як способом регуляції поведінки індивідів, що ґрунтується на існуючих у визначений момент часу уявленнях суспільства чи окремих соціальних груп про систему взаємних зобов'язань, яких необхідно дотримуватись членам певної соціальної групи. На підставі цього суспільна мораль є різновидом сукупності норм і стандартів, які з метою досягнення суспільного блага приписуються індивіду у зв'язку з виконанням ним певної ролі – від члена домогосподарства до громадянина держави.

Процеси оподаткування є одним з найбільш поширених об'єктів дослідження теоретиків, що здійснюють науковий пошук у сфері державного управління. При цьому в ракурсі уваги часто потрапляють відмінності в цінностях, соціальних нормах, підходах реалізації фіскальних механізмів та їх впливу на економічну поведінку платників податків. Зокрема, Д. Алм та Б. Торглер у своїх дослідженнях дійшли висновку, що стандартні економічні моделі не здатні пояснити відмінності між країнами, рівень дотримання в них податкового законодавства, особливостей податкової солідарності (*tax compliance*) платників податків та податкової етики (*tax moral*) реалізації державної політики².

Проблематика дослідження фіскальної та податкової моралі, етики та справедливості знайшла поширення в роботах переважно представників західної наукової думки. До них відносимо: В. Фокке *“Обов'язкові платежі, збори і податки з точки зору історії та моралі”*(1887), С. Вестона *“Принципи справедливості в оподаткуванні”* (1903), авторів монографії *“Податкова справедливість: продовження дебатів”*(2002) Р. Масгрейва, С. Стерлі, Дж. Торндайка, Д. Вентрі; *“Міф про власність: податки і справедливість”* Л. Мерфі та Т. Найгела (2004), *“Економічна психологія поведінки платників податків”* Е. Кіршлера (2007), *“Податкові зобов'язання і податкова мораль”* Б. Тоглера (2007), *“Соціальна психологія оподаткуван-*

¹ Норт Д. Інститути и экономический рост: историческое введение / Д. Норт // Тезис. – 1993. – Т. 1, вып. 2. – С. 45.

² Alm J. Changing the Social Norm of Tax Compliance by Voting / J. Alm, G. H. McClelland, W. D. Schulze // KYKLOS. – 1999. – Vol. 48. – P. 141–171.

ня” А. Левіса, “Теорія справедливості” Дж. Роулза(1971) та “Ідея справедливості” А. Сена¹(2011).

Перша помітна робота “Основи податкової моралі” була написана О. Файтом в 1927 р. У 1951 р. вийшла в світ книга Г. Шмольдерса “Фінансова психологія”, а в 1960 р. – “Ірраціональність в громадському фінансовому господарстві”, що стала помітним явищем у фінансовій науці.

Традиція дослідження цієї тематики була продовжена К. Хансмес-ром, К. Макшайдтом і Г. Вісведе. Роботи цього напрямку з’явилися також в Англії (А. Левіс, “Психологія таксації”), Голландії (Ван Фелдхофен) і Швеції (Г. Вернерід). Загалом же слід зазначити, що у ФРН склалася так звана Кельнська школа економічної та фінансової психології, що має пальму першості у світовій науці.

У рамках податкової психології активно почали досліджуватися кілька теоретичних понять: “почуття податкового тягаря”, “податкова протидія”, “податковий менталітет” і “податкова мораль”.

Саме суспільна мораль завжди була відповідним орієнтиром, який, ґрунтуючись на засадах справедливості, встановлював норми забезпечення безпеки, збереження власності, прав і свобод, захисту власних та суспільних інтересів. Проте моральні імперативи як передумова гармонізації інтересів членів суспільства, не в повній мірі спроможні нейтралізувати існуючі протиріччя щодо якості життя, диспропорцій розвитку регіонів і територій, вибіркових принципів доступу до ресурсів, майнового розширення та інших конфліктів цінностей. Узгодження різноспрямованих інтересів різних суспільних груп з метою досягнення суспільного консенсусу забезпечується в процесі оподаткування, яке, будучи результатом діалектичної боротьби і єдності суспільних та індивідуальних інтересів, володіє морально-етичною складовою, оскільки:

- *по-перше*, ґрунтується на власних правилах, канонах і принципах досягнення компромісу інтересів;
- *по-друге*, визначається власними цілями і пріоритетами кожного з учасників;
- *по-третє*, обумовлюється усталеними традиціями та моральними засадами вирішення конфлікту інтересів груп учасників у межах податкової культури;
- *по-четверте*, окреслюється способами впливу формальних і неформальних інститутів держави на механізм узгодження інтересів учас-

¹ Вказаний перелік сформовано на основі бібліографії монографій : В. Л. Андрущенко Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) :[моногр.] / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. – К. : Алерта, 2013. – 384 с.

ників, специфіку протидії конфліктним ситуаціям в оподаткуванні, їх перебіг та попередження.

Спроби пояснити природу, наслідки від введення або зміни елементів системи оподаткування здійснюються представниками економічної науки з моменту появи перших податкових теорій. Однак процес оподаткування, як правило, досліджувався як економічний процес, що втілює систему розрахунків податків та податкових платежів, форм їх обчислення та сплати. Обґрунтування суті оподаткування впродовж останніх десятиліть пробують віднайти адепти соціології, історії та психології. На думку Л. фон Мізеса, саме тут знаходиться *“відповідь на питання про те, чому існують податки”*.

В традиційній економічній науці з питань оподаткування та державного управління переважно здійснюється акцент на технологіях та механізмах оподаткування, проте в західній фінансовій думці впродовж більш ніж 90 років складна система соціальних зв'язків та суспільних відносин, а також вплив фіскальної політики на суспільство є предметом вивчення фіскальної соціології.

Вказана тематика знайшла своє відображення в роботах таких відомих теоретиків, як Ф. Блок, Дж. Б'юкенен, К. Віксель, Р. Голшейд, Дж. О'Коннор, Дж. Кемпбелл, В. Парето, Г. Талок, Г. Шмольдерс, Й. Шумпетер, Д. Якобс та інші. Використання вказаних теоретичних напрацювань є особливо актуальним у часи суспільних трансформацій в Україні та в процесі здійснення реформ у податковій сфері.

На думку А. де Токвіля, економічні та юридичні науки не в повній мірі спроможні обґрунтувати закономірності побудови податкових систем європейських країн на основі соціальної структури суспільства. В своєму творі *“Старий порядок і революція”* вчений відзначив соціальну обумовленість системи оподаткування, обґрунтувавши наявність в Англії XVIII століття привілей у бідних прошарків суспільства, що відображало абсолютно інший підхід у Франції, де податковим імунітетом та привілеями володіли багаті члени суспільства. Вказане дало теоретику підстави стверджувати, що сучасну архітектуру оподаткування визначають не стільки механізми і технології оподаткування, скільки соціально-економічні принципи.

В кінці XVIII століття в Європі сформувалися два напрями аналізу господарської діяльності держави: англійська економічна теорія, яка в основному ґрунтувалася на економічно-формалізованому підході, та альтернативна теорія, що володіла мультидисциплінарним методом аналізу процесів управління як загалом, так і в контексті оподаткування. Зокрема, оцінка впливу морально-етичних факторів була зроблена ще А. Смі-

том, який сформував низку принципів раціональної побудови податкового процесу. Крім того, свою монументальну працю “Дослідження про природу і причини багатства народів”, опубліковану в 1776 році, класик написав як продовження книги “Теорії моральних почуттів” 1759 року видання, в якій передумовою суспільних взаємодій виступали саме моральні орієнтації членів суспільства.

Безумовно, питання оподаткування і державних фінансів є одними з найбільш актуальних дослідницьких проблем впродовж останніх 200 років, в ході яких спостерігається підвищений інтерес до дослідження цих питань теоретиками різних наукових напрямів, зокрема соціологічного, історичного, економічного, філософського, правового, управлінського та психологічного спрямування.

Впродовж XIX століття в літературі з економіки та державних фінансів переважав інтердисциплінарний підхід, зокрема в роботах В. Зомбарта, Й. Шумпетера та М. Вебера, де містилось саме соціологічне бачення суспільних процесів, хоча самі вчені себе соціологами не вважали.

У соціології XX століття на основі трактування її предмета існували дві основні парадигми – макросоціологія і мікросоціологія, взаємозв’язок яких є складним і суперечливим. Макросоціологія пов’язана з вивченням суспільних світових систем і їх взаємодії, з аналізом глобальних процесів, різних типів культур, соціальних структур, інститутів і організацій, тобто предметом її дослідження є суспільство як цілісний соціальний організм. Конкретним прикладом осмислення предмета соціології в рамках макросоціологічної парадигми є концепції структурно-функціонального розуміння суспільної системи, що належать Т. Парсонсу і Р. Мертону. У Парсонса суспільство і його підсистеми (об’єкт соціології) розглядалися з точки зору виконання ними певного набору функцій, предмет же соціології виступав як дослідження структур і механізмів, які забезпечували б стійкість соціальної системи.

Предмет дослідження мікросоціологічної парадигми зводиться до вивчення міжособистісних відносин, внутрішніх аспектів поведінки людей і соціальних груп, їх взаємодії, а також конкретних і локальних проблем та процесів. Увага до суспільства як цілісного соціального організму нівелюється, розчиняється в гігантській кількості дрібних явищ, кожне з яких по-своєму важливе, потребує вивчення, має практичне значення, але витісняє із соціологічної свідомості системність і цілісність всього суспільного організму. Тому в загальному можна виділити два предмети соціології, що виступають як макротеорія (теорія структури) і мікротеорія (теорія дії).

Розвиток світової соціології в XX ст. спочатку йшов по шляху “розгортання” кожної парадигми, а потім – пошуку можливостей їх з’єднання

в рамках єдиного предмета. Прагнення до їх інтеграції, що виявляється в найбільш яскравій формі як пошук шляхів симбіозу “структури” та “дії”, стало особливо помітним в останні два десятиліття.

Теорії середнього рівня займають деяке проміжне положення між фундаментальними теоріями і емпіричним узагальненням первинної соціологічної інформації. На думку відомого дослідника Р. Мертона, теорії середнього рівня – це *“теорії, що знаходяться в проміжному просторі між приватними гіпотезами, що в значній кількості виникають в ході повсякденних досліджень, і систематичними спробами створити єдину теорію, яка пояснюватиме всі спостережувані типи соціальної поведінки, соціальних організацій і соціальних змін як на рівні суспільства, так і на рівні окремої людини”*. До таких теорій середнього рівня можна віднести і фіскальну соціологію.

Фіскальна соціологія (лат. *socio* – суспільство, *logos* – вчення, *fisk* – казна) – наука про суспільство як цілісну систему з її складовими в питаннях фіску, що вивчає закономірності і рушійні сили їх функціонування в рамках суспільства, його внутрішніх і зовнішніх законів розвитку.

Предметом дослідження фіскальної соціології є:

- а) соціальні і політичні аспекти фіскальних взаємодій з метою вивчення специфіки відносини між їх суб’єктами, а саме: державою (в особі контролюючих органів та суспільних організацій) і суспільством;
- б) питання оптимальності устрою державного апарату і суспільних інститутів у контексті трансформації фіскальних процесів, що здійснюються в державі;
- в) критерії легітимності податкової держави і обсяги фінансування суспільних структур громадянином-платником податків;
- г) реалізація принципів економічної ефективності та соціальної справедливості через призму податку, зокрема у сфері скорочення нерівності доходів (перерозподіл)¹.

Фіскальна соціологія – досить молода дисципліна, що не має усталеного понятійно-категорійного апарату та сутнісного наповнення. Зокрема, класик вітчизняної фіскальної науки В. Андрущенко виокремлює три сфери пізнавальних інтересів у складі фіскальної соціології:

- 1) податково-морфологічний;
- 2) політико-економічний (іменований в англійській літературі “political economy of taxation”, “economics of taxation”);
- 3) фіскально-соціологічний (див. табл. 3.1).

¹ Сидорович О. Ю. Концептуалізація парадигм фіскальної соціології: ідеологія і філософія пізнання // Світ фінансів. – 2012. – Вип. 4. – С. 41–48.

Таблиця 3.1

Предметні сфери наукового податкознавства¹

Три джерела знання і три складові частини вчення про податки		
Податкова морфологія	Політична економія оподаткування	Фіскальна соціологія (соціологія податків)
Структурні, правові, організаційно-технологічні аспекти оподаткування: – податкова система; – структура і динаміка податкових надходжень; – адміністрування податків; загалом: устрій, правила, форми оподаткування	– дія на економіку, тягар і перекладення податків, вплив на ринки, ціни і фактори виробництва; – вплив на рішення господарювання суб'єктів; загалом: економічна теорія оподаткування	– вплив оподаткування на суспільну мораль, демографію, екологію, енергетичну сферу, освіту і культуру; загалом: вплив на позаекономічні явища та залежність від них

Авторський аналіз зарубіжних джерел дозволяє стверджувати про наявність трьох парадигм фіскальної соціології, що, маючи спільний об'єкт вивчення, здійснюють окреслення її теоретичних меж на основі дослідження: фіскальної антропології, безпосередньо фіскальної соціології (або соціології оподаткування) та фіскальної конфліктології (напряму, що досліджує питання фіскальної психології, політекономії податкової антипатії та теорії конфліктів). Слід відмітити, що еволюційно розвиток фіскальної соціології здійснювався саме в такій визначеній тріаді. Вивчення фіскальної соціології з позицій фіскальної антропології зумовлюється специфікою останньої як міжпредметної наукової дисципліни, яка вивчає людину і людське суспільство, закономірності їх розвитку в різноманітні форм фіскальних взаємовідносин на визначених історичних етапах розвитку. *“Дух народу, його культурний рівень, його соціальна структура, здійснювані політичні заходи – все це і навіть більше написано в його фіскальній історії, позбавленій всіх фраз. Той, хто знає, як її слухати, розрізняє відгомін світової історії більш чітко, ніж де-небудь ще”*, – писав Й. Шумпетер.

Фіскальна соціологія досліджує соціальні, економічні та політичні аспекти процесів оподаткування, намагаючись пояснити взаємовідносини між державою і суспільством у контексті оподаткування. Предметом її дослідження є устрій і трансформація функцій держави та політичних структур у процесі фіскальних взаємодій. Крім того, піднімаються питання легітимності податкової держави і фінансування суспільних політичних структур громадянином-платником податків через призму соціальної справедливості у сфері скорочення нерівності доходів.

¹ Андрущенко В. Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : [моногр.] / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. – К. : Алерта, 2013. – С. 175.

Вперше окреслення фіскальної соціології пов'язують з іменем Р. Голдшейда, який в 1917 році вказав на особливу важливість вивчення фіскальної історії для розуміння процесу формування держави¹.

Ще задовго до формування фіскальної соціології як науки середньовічний арабський мислитель Ібн-Хальдун довів можливість функціонування держави тільки завдяки грошовим надходженням у казну, стверджуючи, що "...податки і збори утворюють матерію держави". Вчений наголошував на існуванні двох форм втручання: перша форма – це збільшення оподаткування шляхом введення різноманітних видів податків, "вигадування монархом нових видів податків"; друга форма – це пряме втручання держави в природну кон'юнктуру ринку, у внутрішню і зовнішню політику². Різні форми втручання призводять до негативних для держави наслідків. Так, надмірність оподаткування, на думку мислителя, провокує "гніт і утиски" підданих, зменшення доходів, вбиває їх надію, пов'язану з торгівлею, зменшує надходження в казну та призводить до деградації економіки³. Закономірним результатом означеного, за передбаченням Ібн-Хальдуна, є загибель держави, бо знищується та основа, завдяки якій вона може існувати. Вказані аргументи на користь вираженого, обгрунтованого підходу до процесів оподаткування, незважаючи на свою багатовікову історію формування, є актуальними і в час демократичних та ринкових трансформацій України.

Безпосередньо до переліку наук соціологічного спрямування фіскальну соціологію ввів Й. Шумпетер, який визначив її як дисципліну, яка вивчає соціальні процеси, пов'язані з оподаткуванням і державними фінансами⁴. Послідовники Й. Шумпетера, усвідомивши доцільність розвитку фіскальної соціології, по-різному визначали її межі, зводячи її до дисципліни, яка вивчає:

- механізм впливу оподаткування і державних фінансів на широкий спектр політичних, культурних, історичних та інституціональних факторів, а також їх зворотний вплив на процеси оподаткування і державні фінанси⁵;

¹ Новикова Е. Г. Фискальная социология: обзор западных исследований налогообложения и ресурсов интернета [Электронный ресурс] / Е. Г. Новикова // Экономическая социология. – 2005. – Том 6, №1. – Режим доступа : www.ecsoc.msses.ru.

² Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів : Каменяр, 2000. – С. 37.

³ Игнатенко А. А. Ибн-Хальдун / А. А. Игнатенко. – М. : Мысль, 1980. – С. 89.

⁴ Schumpeter J. A. The Economics and Sociology of Capitalism / J. A. Schumpeter ; ed. by R. Swedberg. – Princeton : Princeton University Press, 1991. – P. 100.

⁵ Campbell J. L. The State and Fiscal Sociology. / J. L. Campbell. – P. 164.

- нееконічні причини і наслідки впливу фіскальної політики держави на суспільство¹;
- принципи управління державними фінансами і принципи перерозподілу податкового навантаження між різними верствами суспільства й учасниками фіскальних процесів²;
- вплив доходів і витрат держави на соціальну сферу функціонування суспільства³;
- соціологічний аналіз взаємовпливу та взаємозалежності оподаткування і державних фінансів⁴.

Другий період розвитку фіскальної соціології відносять до 1970–1980-тих років і пов'язують з іменами таких дослідників, як Дж. О'Коннор, Ф. Блок, Д. Якобс і Дж. Кемпбелл. Першочергово ці дослідники зосереджували свою увагу на дослідженні ролі оподаткування в формуванні держави, звертаючи увагу на історичних праформах податків, соціальних процесах, пов'язаних зі збором данини і охоронною рентою, а також тих форм яких набували ці обов'язкові платежі.

Специфіку фіскальної соціології щодо інших наук, Дж. Кемпбелл вбачав в тому, що вона фокусується на складних соціальних взаємодіях в інституційному і історичному контекстах, які нерозривно пов'язують державу і суспільство, формуючи при цьому фіскальну політику держави і визначаючи її ефекти⁵. Крім того, теоретиків цікавив процес трансформації епізодичних зборів данини та інших історичних форм оподаткування в цілком впорядковану податкову систему. На їхню думку, регулярне оподаткування не означало економічного підґрунтя формування держави, а було можливим лише при монополізації державою послуг на надання охорони та інших благ. Як приклад, наводилась перша в світі загальнодержавна податкова система, яка виникла в Франції в XV столітті, і була пов'язана виключно з утриманням регулярної армії і витратами на проведення військових заходів. І лише в XVIII столітті податки стали платою не лише за зовнішню безпеку, але і за дотримання прав власності, особливо заможних членів суспільства в межах держави⁶.

¹ Jacobs D. Corporate Economic Power and the State: A Longitudinal Assessment of Two Explanations / D. Jacobs // *American Journal of Sociology*. – 1988. – Vol. 93. – P. 852–881.

² O'Connor J. The Fiscal Crisis of the State / J. O'Connor. – New York : St. Martin's Press, 1973. – P. 3–5.

³ Padgett J. F. Hierarchy and Ecological Control in Federal Budgetary Decision Making / J. F. Padgett // *American Journal of Sociology*. – 1981. – Vol. 87. – P. 76.

⁴ Mann F. K. The Sociology of Taxation / F. K. Mann // *Review of Politics*. – 1943. – Vol. 5. – P. 225–235.

⁵ Campbell J. L. The State and Fiscal Sociology / J. L. Campbell. – P. 164.

⁶ The Formation of National States in Western Europe / ed. by C. Tilly. – Princeton : Princeton University Press, 1975. – P. 12.

Саме тому прихильники фіскальної антропології впродовж тривалого періоду часу приділяли особливу увагу дослідженню зв'язку між рівнем оподаткування і геополітичними конфліктами. Всі дослідники схилилися до думки, що під час війни держави стягують більші обсяги податків, і тому предметом їх дослідження стають причини (обставини) збільшення податкового навантаження. Цю закономірність як приклад наводить у своїй праці “Осягнення історії” А. Тойнбі стверджуючи, що “...підвищення кількості військових сил тягне за собою відповідне збільшення оподаткування і тим самим зниження рівня життя цивільного населення...”¹. Загалом закономірності і механізми виникнення і розвитку конфліктів між учасниками фіскальних взаємодій, а також принципи і технології попередження, запобігання та управління ними є предметом досліджень фіскальної конфліктології.

Підтвердження думки про те, що податки є еволюційною категорією, що зумовлює необхідність їх дослідження з позицій фіскальної антропології та конфліктології, можна знайти в книзі американського історика Е. Браунлі “Федеральні податки в Америці. Коротка історія”², де на основі аналізу процесів оподаткування в США, що цілком можливо застосувати і до інших країн світу, доведено наявність в історії американських податків чотирьох поворотних моментів: громадянської війни, Першої світової війни, Великої депресії і Другої світової війни. В усіх цих випадках уряди країни повинні були створювати принципово нові податкові режими.

Прихильники теорії суспільного вибору А. Пікок і Дж. Уайзман стверджують, що політична еліта, представлена у вигляді виборчих органів і представників державної бюрократії, як правило, зацікавлена в підвищенні податкових ставок під час війни, так як у цей період громадяни стають більш толерантними в усвідомленні громадського обов'язку щодо утримання держави і фінансування військових витрат. Крім того, на їхню думку, після закінчення військових дій рівень толерантності до сприйняття високого рівня оподаткування залишається на високому рівні, тому в післявоєнний період податки не опускаються до довоєнного рівня. Як наслідок, на думку теоретиків, військові конфлікти збільшують рівень оподаткування³, а Ф. Блок обґрунтовує наявність високих податків

¹ Тойнбі А. Дж. Постигание истории / А. Дж. Тойнби ; [сост. А. П. Огурцов] вступ. ст. В. И. Уколовой; закл. ст. Е. Б. Рашковского. – М. : Прогресс, 1991. – С. 502.

² История американских налогов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.kontinent.org/article_rus.

³ Peacock A. T. The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom / A. T. Peacock, J. Wiseman. – Princeton : Princeton University Press, 1961. – P. 17.

під час війни нездатністю представників великого капіталу відмовитися від інвестицій в економіку, яка переживає кризу через військові витрати¹.

Друга половина ХХ століття ознаменувала собою активний розвиток розробок представників теорії раціонального вибору та прихильників інституціоналізму. І перші, і другі усвідомлювали особливий вплив, який здійснює структура держави на рівень оподаткування і на податкову систему. Політика, згідно з поглядами К. Вікселя, Дж. Б'юкенена і Г. Талока, представляє собою кооперативну гру з позитивною сумою. Суспільство, на їх думку, – це добровільне об'єднання індивідів з метою задоволення їх спільних, суспільних потреб. Ціною суспільних благ є податки, а оплата державних послуг – єдиний можливий вид використання податкових надходжень.

Відомий розробник теорії добробуту А. Пігу, досліджуючи природу ефективного оподаткування, дотримувався філософського принципу обміну “податки – максимальна кількість благ отримувачам”, обґрунтовуючи це сприйняттям внаслідок співвідношення задоволення (*satisfaction*) і незадоволення (*dissatisfaction*), хоча ці два психічні стани не піддаються ні визначенню чи порівнянню². Пігу визнавав, що втручання держави є правомірним з метою підвищення достатку, однак воно повинно здійснюватися на основі принципів компенсації з врахуванням критерію справедливості, принципу рівності та еквімаржинальності (рівності на межі).

Інший прихильник теорії суспільного добробуту В. Парето досліджував залежність між величиною доходу і кількістю його отримувачів. Соціологічні дослідження в роботах Парето ґрунтуються на постулатах раціональності поведінки індивідів, тому, на думку вченого, необхідно більш доскіпливо вивчати природу поведінки індивіда-платника податків. Парето усвідомлював, що це неможливо здійснювати в межах економіки як науки, оскільки вона вивчає лише “логічну” або раціональну поведінку, а заповнити цю односторонність економічної теорії, на думку вченого, повинна інша наука. Тому він поділяв всі людські дії на дві нерівні категорії: більш рідко існуючі “логічні дії” і “дії нелогічні”, що представляють більшість. Сфера перших обмежується достатньо вузьким колом, а різниця між двома категоріями людських вчинків лежить у відносинах між їх цілями і засобами, де кожен вчинок має визначену межу. Логічні дії ґрунтуються на роздумах, нелогічні – на почуттях (*sentimenti*),

¹ Block F. Beyond Relative Autonomy: State Managers as Historical Subjects / F. Block // The Socialist Register / ed. by R. Milliband, J. Saville. – London : Merlin, 1980. P. 227–240.

² Селигмен Б. Основные течения современной экономической мысли / Б. Селигмен. – М. : Прогресс, 1968. – С. 18.

інстинктах, смаках, тобто ірраціональних проявах. Однак людям невласливо зізнаватися в нелогічності своїх вчинків, тому вони намагаються пояснити, “логізувати” (термін Парето) свої дії, які часто суперечать прийнятним у суспільстві нормам, звичаям та положенням законодавства, виступаючи проявом девіантної поведінки.

Найбільший розвиток психологічний напрям фіскальної соціології отримав наприкінці 50-х років ХХ ст. і був ознаменований рядом робіт німецьких теоретиків, зокрема: в 1927 році вийшла в світ робота О. Файта “Основи податкової моралі”, в 1951 та 1960 роках опубліковано книги Г. Шмольдерса “Фінансова психологія” та “Ірраціональність в суспільному фінансовому господарстві”. Саме Г. Шмольдерсом була звернена увага на певні закономірності у сприйнятті, податковому мисленні та податковій етиці платників, що дозволило розглядати питання сплати податків в економічних, правових, етичних, суспільно-політичних, соціально-психологічних аспектах. Дослідником було розроблено особистісні моделі поведінки платників, що перебувають у певних ситуаціях, формування яких дало змогу вивчити можливості створення оптимальної структури системи оподаткування. Особливий інтерес дослідника був спрямований на вивчення фінансової психології громадян у країнах-учасницях європейської інтеграції з метою розробки стратегії податкової гармонізації. Цей науковий пошук був продовжений у роботах К. Хансмейера, К. Макшайдта, Г. Вісведе, А. Левіса, В. Фелдхофена, Г. Вернеріда та інших. Предметом особливо детального аналізу стали такі поняття як “податковий тягар”, “податковий менталітет”, “податкова психологія”, “податкова мораль”, “податкова культура” та ряд інших. Запровадження цих новітніх категорійних імперативів фіскальної науки засвідчили не лише новий етап переосмислення оподаткування як суспільного феномену, але і усвідомлення переваг *“взаємозбагачення і взаємопроникнення відповідних наукових дисциплін з акцентами на соціологізацію та гуманізацію економічної теорії”*¹.

Безумовно, однією із центральних суперечностей будь-якої соціально-економічної системи, що слід відмітити виступає результатом різноманітних ідеологічних доктрин політичної філософії та ідеології, є питання про межі діяльності держави та рівень її втручання в життя суспільства. Мета та цілі державного втручання, еволюціонуючи протягом століть, першопочатково зводились до захисту фізичної особи у феодальні часи до сучасних форм захисту соціальних і економічних

¹ Цит. за: Гальчинський А. С. Економічна методологія. Логіка оновлення : курс лекцій / Анатолій Гальчинський. – К. : АДЕФ-Україна, 2010. – С. 11.

прав індивідів, включаючи структуру власності в суспільстві, політику оподаткування, шляхи фінансування суспільних послуг, рівень контролю та відповідальності.

Адепти фіскальної соціології здійснювали дослідження меж діяльності держави в контексті аналізу причин настання, умов розгортання та способів подолання фіскальних криз. Отримані результати дозволили теоретикам констатувати причинно-наслідковий зв'язок появи фіскальних криз із непомірним зростанням витрат держави для фінансування соціальних зобов'язань¹.

Загалом термін “фіскальна криза” ввів у 1973 році Дж. О'Коннор, на думку якого, фіскальна криза виникає в результаті не просто диспропорції витрат і доходів держави, а безпосередньо полягає в конфлікті між принципами функціонування ринкової економіки і основами демократичного управління, що здійснюється в контексті досягнення держави добробуту.

В своєму творі “Фіскальна криза держави”² (1973) Дж. О'Коннор висловив думку, що фіскальні кризи можуть бути викликані зростанням ряду вимог або ж дійсним скороченням державних доходів. Згідно з О'Коннором, розвинуті капіталістичні держави стикаються з трьома видами вимог, які тягнуть за собою постійне збільшення витрат, а саме:

- розрахунок власників великого капіталу, що держава піде на “соціальні інвестиції”, тобто на надання прямих субсидій капіталістичним підприємствам і створення інфраструктури, необхідної для отримання прибутку;
- збільшення витрат на “соціальне споживання” є бажаним як для власників капіталів, які намагаються покрити витрати на відтворення робочої сили, так і для самих робітників, які зацікавлені в розширенні власних соціальних прав;
- значні обсяги внутрішніх (витрат на соціальне забезпечення) і зовнішніх (зокрема, військових) соціальних витрат.

Ряд авторів, таких як Д. Белл, Х. Віленські, Д. Кемерон, не в повній мірі схвалювали позицію О'Коннора, проте, незважаючи на розбіжності в поглядах, погоджувались з важливістю, окреслення ряду питань у дослідженні проблематики фіскальних криз, а саме: причин і наслідків їх настання; взаємозв'язку неузгодженостей між ринковою економікою і

¹ Block F. The Fiscal Crisis of the Capitalist State / F. Block // Annual Review of Sociology. – 1981. – Vol. 7. – P. 1–27.

² O'Connor J. Fiscal Crisis of the State / James O'Connor. – New York : St. Martin's, 1973.

державою добробуту як причини виникнення фіскальної кризи; політичних і соціальних наслідків фіскальних криз.

Р. Хікс в книзі “Криза і Левіафан”^{1,2} довів, що декілька постійно використовуваних індексів “розміру держави” говорять про наявність в ХХ столітті певного “інерційного феномену”, який полягає в обґрунтуванні значного збільшення розміру держави після кожної серйозної кризи. Після завершення кризи розміри дещо зменшувались, проте не до докризового стану і не до того рівня, який був би досягнутий, якби докризові темпи зростання “розміру” держави збереглися, а не були б змінені подіями, що мали місце під час кризи. Таким чином, на думку Р. Хікса, кризи, як правило, породжували не тільки тимчасове, але постійне збільшення масштабів держави. На прикладі США та наявних криз, що мали місце в країні впродовж ХХ століття, вчений проілюстрував механізм дії інерційного феномену впродовж однієї кризи (див. рис. 3.1).

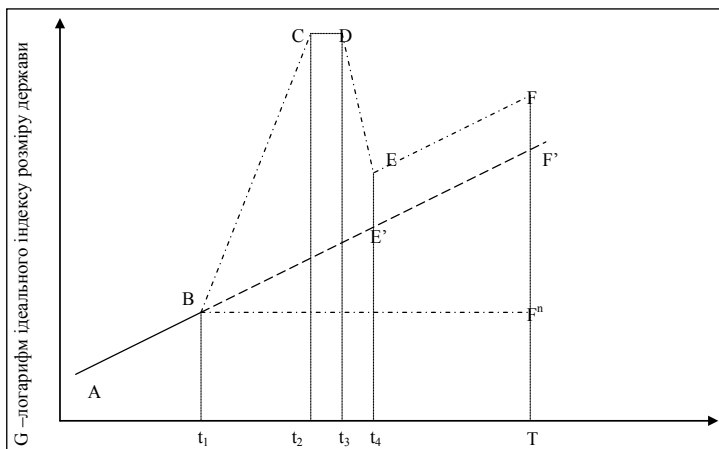


Рис. 3.1. Схематичне зображення інерційного феномену

Безсумнівно, в історії США криз було досить багато, проте, на думку Р. Хікса, кожна з них володіла певними відмінними емпіричними даними та залежала від попередніх явищ і процесів в економіці, проте процес

¹ Higgs R. Crisis and Leviathan: Critical Episodes in the Growth of American Government / R. Higgs. – New York : Oxford University Press.

² Higgs R. Crisis, Bigger Government, and Ideological Change Two Hypotheses on the Ratchet Phenomenon / R. Higgs // Explorations in Economic History. – 1985. – January 1.

розгортання кризи був однаковий. Кожен закінчений епізод складався з п'яти етапів:

- 1) докризовий нормальний стан (фрагмент графіка АВ);
- 2) розширення (сегмент ВС);
- 3) дозрівання (CD);
- 4) закріплення (сегмент DE);
- 5) посткризовий нормальний стан (сегмент EF).

Вертикальна вісь координат на графіку виміряє логарифм ідеального індексу розміру держави, горизонтальна – час. Таким чином, крива часу, яка проходить через точки ABCDEF, вказує на динаміку зростання держави.

Як видно з рис. 3.1, держава зростає однаковими темпами на етапах 1 і 5 – в періоди до і посткризового нормального стану, на етапі 4 темп зростання скорочується приблизно з такою ж швидкістю, як зростає на етапі 2, і його розмір зовсім не змінюється на етапі 3, в період дозрівання.

Тематика дослідження фіскальних криз посткомуністичних країн Східної Європи стала предметом аналізу західних науковців на початку 1990-х років, що зумовлювалось розпадом Радянського Союзу і крахом комунізму. Серед проблем, які також перебували в полі зору дослідників, зокрема К. Веббера, А. Вілдавські та Т. Каррана, було окреслення ідеології держави та її вплив на формування і реалізацію фіскальної політики, а також вплив різних соціальних груп на реалізацію податкової політики.

Відомий американський теоретик Й. Шумпетер порівнював моделі оподаткування з війнами, зазначаючи практично рівнозначний вплив одних і інших на розвиток сучасної держави¹. Тому податкова політика є одним з ключових факторів зростання або занепаду рівня виробництва, підвищення іноваційно-інвестиційної активності, зайнятості та добробуту населення. Проте досить часто прийняття неадекватних управлінських рішень уряду, зумовлених впливом економічної кризи, кон'юктурними фіскальними завданнями щодо пошуку додаткових джерел податкових надходжень у бюджет, не лише не стимулює якісні структурні перетворення в економіці держави, але і негативно впливає на розвиток промислового виробництва, інвестиційну привабливість та динаміку ВВП.

В цьому ж контексті А. Пувіані, аналізуючи підходи держави для максимізації надходжень, отримуваних від оподаткування населення, виділяв 11 стратегій прояву:

1. Використання агрегованих категорій державних витрат, таких як “освіта” або “оборона”, що ускладнює оцінку окремих статей бюджету.

¹ Schumpeter J. The crisis of the tax state / J. Schumpeter // Swedberg R. The economics and sociology of capitalism / ed. by. R. Swedberg. – Princeton, 1991. – P. 108.

2. Штучно ускладнена структура бюджету, що перешкоджає суспільству розібратися в бюджетному процесі.

3. Використання катастрофічної риторики для виправдання зростання державних витрат.

4. Позики, у тому числі внутрішні.

5. Використання непрямих, а не прямих податків, що приховують суму податку в ціні товарів.

6. Використання контрольованої інфляції, яка нівелує вартість грошей всіх інших економічних суб'єктів, крім держави-емітента.

7. Податки на дарування та предмети розкоші, які здаються платнику податків такими, що не відносяться до нього особисто.

8. “Тимчасові” податки, що вводяться під приводом якоїсь критичної ситуації, але не скасовуються згодом.

9. Податки, які спекулюють на соціальному конфлікті: підвищення оподаткування непопулярних суспільних груп (осіб з високими доходами, осіб, що зловживають тютюнопалінням та вживанням алкогольних виробів, тих, які отримують доходи від акцій або біржових операцій).

10. Збільшення загального податкового тягаря відносно невеликими порціями, на противагу разовим щорічним виплатам (наприклад, податок з продажу, податок, що стягується шляхом вирахувань з доходу в момент його отримання, та ін.).

11. Податки, точний розмір яких не можна розрахувати заздалегідь, що не дозволяє платнику податків точно передбачити, скільки він буде платити.

Таким чином, держава, здійснюючи фіскальний вибір, не лише обирає метод *“подальшого використання обмежених ресурсів для задоволення безмежних бажань і потреб громадян”*¹, але і окреслює тип взаємин між учасниками процесів оподаткування.

Вказані прояви цілком закономірно можуть зумовлювати появу суспільної напруги, низки суспільних ризиків і загроз, внутрішніми передумовами яких є конфлікт цінностей, можливостей задоволення різновекторних суспільних та індивідуальних інтересів. Саме тому, проблематика фіскальних конфліктів, питання їх виникнення, природи прояву та механізмів протидії впродовж тривалого часу є об'єктом наукових досліджень різних наукових напрямів та шкіл, зокрема:

- правової (вдосконалення положень податкового законодавства);
- економічної (перегляд структури та кількості податків, механізмів протидії ухиленню від оподаткування);

¹ Юрій С. І. Державні фінанси і демократія: до проблеми раціоналізації бюджетного вибору / С. І. Юрій, А. Ю. Дерлиця Фінанси України. – 2001. – № 6. – С. 5.

- соціологічної та філософської (зміна соціальних моделей поведінки громадян у сфері оподаткування).

Філософське тлумачення конфліктів є виявом закону єдності та боротьби протилежностей одного з класичних законів розвитку. За цим законом будь-який конфлікт інтересів, супротив чи конфронтація розглядаються як єдність протилежних сторін, що взаємовиключають одна одну, долають опір свого антиподу, проте водночас не можуть існувати окремо, обопільно взаємозумовлюються.

За визначенням західного теоретика Д. Майерса, взаємовідносини в системах та організаціях, в яких відсутні конфлікти або вони штучно придушуються, приречені на згасання. Безумовними перевагами конфліктів є їхня здатність до підвищення рівня узгодженості та взаємодії. Тому для досягнення мети побудови демократичного, правового суспільства з ефективно діючими інститутами оподаткування необхідно змінити методи управління, що не відповідають вимогам часу та інтересам суб'єктів оподаткування, запровадивши такі механізми їх узгодження, що виступатимуть дієвим засобом виявлення і орієнтації цілей, які розділяються всім суспільством.

Безумовно, сучасні цивілізаційні трансформації торкнулися усіх суспільних інститутів, що не могло пройти непоміченим у науковому світі. *“Різноплановість фіскально-соціологічного методу”* дозволяє вдало досліджувати оподаткування *“в складному контексті взаємодії державних інтересів, духовних цінностей, інтелектуальних резонів та суспільних уподобань”*¹, ставши предметом дослідження так званої *“нової фіскальної соціології”*. Д. Кемпбелл визначає такі її здатності:

- як галузі фінансового знання комбінувати різні соціальні дисципліни, руйнувати міждисциплінарні кордони, забезпечувати перехресне інтелектуальне наповнення ідеями, що призводить до важливих наукових проривів у поясненні фіскально-бюджетних явищ;
- вносити оподаткування в сферу неоліберальної політики, задіюючи механізми зниження податків і зменшення державних видатків, зосереджуючи увагу на проблемах фіскальних криз та бюджетних дефіцитів ;
- досліджувати причинно-наслідковий вплив глобалізаційних процесів на міжнародну фінансово-економічну, інноваційно-інвестиційну діяльність та зовнішньоекономічну діяльність, розвиток транснаціональних корпорацій, рух капіталів і робочої сили;

¹ Андрущенко В. Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : [моногр.] / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. – К. : Алерта, 2013. – С. 175.

- актуалізувати роль інституціонального середовища з відповідною оцінкою його впливу на розвиток бізнес-структур, підприємницьку активність у суспільстві, рівень трансакційних витрат та інституціональних переваг, наявність інноваційних та “high-tech” технологій, якісний рівень робочої сили та ін.¹

Аналізуючи теоретичні та історичні перспективи нової фіскальної соціології, І. Мартін, А. Мехротра та М. Прасад приходять до висновку, що усвідомлення соціальних характеристик оподаткування може дати розуміння багатьох закономірностей сучасного життя.

По-перше, оподаткування встановлює і охоплює особливий вид відносин, якими поєднані усі фізичні особи в суспільстві й уряд. Незважаючи на фрагментацію сучасних суспільств у міради субкультур, ролі та статусні групи, обов’язок сплачувати податки є спільний для всіх, незважаючи на те, ким вони виступають: споживачами, домовласниками, найманими працівниками або інвесторами. Ця спільність робить оподаткування найважливішим елементом розгляду в розвитку сучасних держав.

По-друге, оподаткування, характеризуючи динамічні відносини між платником податків і державою, завжди обумовлює присутність у них потенційного конфлікту інтересів. Оподаткування, втілюючи державну політику впродовж століть суспільної еволюції, одночасно генерує і втілює історію податкового супротиву.

По-третє, оподаткування є результатом обміну взаємозамінних ресурсів, оскільки ресурси, отримані внаслідок сплати податкових зобов’язань, дозволяють отримувати доступ до задоволення інших ресурсів. Таким чином, чим більшими є зміни у податковій політиці, тим більшими є потенційні наслідки, означені не лише ймовірними суперечностями і конфліктами, але і здійснення більш далекоглядних наслідків: від розширення демократії у країні до передумов формуванні сім’ї?²

Тому розгляд питань оподаткування та знешкодження факторів розгортання конфлікту інтересів не може обмежуватись дослідженням лише з боку фіску, так як важливе значення має і поведінка платника податку, його відношення до податку, що постійно перебуває у процесі свідомої зміни оцінок, установок, мотивацій, втілюючись та проявляючись у неформальних інститутах оподаткування.

¹ The New Fiscal Sociology. Taxation in Comparative and Historical Perspective / ed. by I. W. Martin, A. K. Mehrotra, M. Prasad. – Cambridge etc. : Cambridge University Press, 2009. – P. 256–265.

² Martin I. W. The Thunder of History: The Origins and Development of the New Fiscal Sociology / I. W. Martin, A.K. Mehrotra, M. Prasad ; [Maurer school of law, Indiana University]. – Bloomington, 2009.

3.2. Неформальний інститут податку: сутність, структура та умови розширення

Теорія інституціоналізму впродовж останніх років стала визначним вектором багатьох напрямів дослідження соціально-економічних явищ і процесів, виявлення екзогенних та ендогенних чинників впливу, сприяючи новому осмисленню сучасних закономірностей розвитку.

Різновидом інститутів, що обумовлюють інституціональну рівновагу в процесах оподаткування, якість інституціонального управління, перебіг економічних і соціальних процесів як у середині певної системи, так і запозичення моделей окремих інституціональних одиниць з інших систем, визначаючи ефективність процесів реформування процесів оподаткування, є неформальні інститути. Вміщуючи увесь досвід суспільних взаємодій, починаючи з прадавніх часів і донині, вони володіють широким діапазоном впливу на процеси державного управління, засади функціонування підприємницьких структур, індивідуальний та суспільний вибір.

Інституціональна неформальність є невід’ємним компонентом інституціональної архітекτονіки будь-якого суспільства, обґрунтовуючи використання універсальних, еволюційно вивірених механізмів виживання соціуму, втілюючи індивідуальні інтереси та мотивації індивідів. У цьому контексті пізнання інститутів оподаткування необхідно здійснювати у діалектичній єдності формальної і неформальної складових з метою подальшого узгодженого, взаємного корегування та взаємодії.

Філософське значення категорії “взаємодія” дозволяє трактувати її як об’єктивну і безумовну форму існування та руху матерії у Всесвіті, а на рівні соціально-економічних систем – як процес взаємообумовленості, взаємовпливу різних її елементів один на одного. Це дає підстави виділяти чотири напрями дослідження взаємодії формальних і неформальних інститутів, а саме:

1) процесів безпосередньої та опосередкованої, внутрішньої та зовнішньої взаємодії різних об’єктів один з одним, їх взаємну обумовленість, зміну характеру прояву, взаємоперехід та породження одним об’єктом іншого;

2) взаємодію як інтегруючий чинник, завдяки існуванню якого має місце поєднання різних частин в одне ціле. У відповідності з цим напрямом, інституціональна архітектоніка оподаткування втілює свого роду інформаційно-комунікаційну модель взаємодії формальних та неформальних складових інститутів, відображаючи їх неоднорідність та тип домінування;

3) причинно-наслідкового зв’язку впливу формальних інститутів оподаткування на неформальні, і навпаки, що зводиться до виявлення глибинних передумов, причин виникнення та розширення інститутів, а

також наслідків домінування податкових інститутів певного виду. Наприклад, домінування неформальних інститутів характеризується наявністю інституціональних пасток та дисфункцій інститутів оподаткування;

4) проявів суб'єктно-об'єктних відносин між носіями інституту оподаткування, які вступають у процеси взаємодії, ґрунтуючись на відповідних принципах та виконуючи означені функції з метою досягнення спільних цілей та задач взаємодії. Спільність цілей і завдань є запорукою ефективної взаємодії, в протилежному випадку може наростати дисфункціональність інституту оподаткування, зумовлена порушенням функцій певним учасником та зіткненням економічних інтересів.

Відмінності в характері зміни інститутів оподаткування визначають різні варіанти діалектичного характеру інституціональної взаємодії формальних і неформальних складових. У теорії інституціоналізму існує декілька підходів визначення позитивних та негативних ефектів взаємодії формальних і неформальних інститутів, етапів їх взаємопереходу, що цілком можна перенести і на площину інститутів оподаткування (див. табл. 3.2).

Вищеозначені підходи та етапи взаємопереходу, заміщення неформальних інститутів формальними засвідчують діалектичну сутність процесу трансформації формальних і неформальних інститутів, що можуть бути означені принципами еволюційного розвитку: спадковість – зміна – природний відбір.

Формальні інститути зафіксовані в законах і різного роду письмових розпорядженнях, що є обов'язковими для виконання на певній території. Основними принципами їх реалізації є всезагальність, публічність, обґрунтованість, прозорість, чіткість, зрозумілість та наявність примусу до їх реалізації. При цьому неформальні інститути, функціонуючи як аналог формальних, володіють спільними та відмінними рисами, є “неписаними” нормами, що реалізуються у вигляді суспільних домовленостей та загальноприйнятих обмежень (див. табл. 3.3).

На відміну від формальних інститутів оподаткування, гарантом існування та дотримання яких є держава, неформальні інститути є нормами, правилами поведінки та їх обмеженнями, дотримання яких гарантується усіма членами суспільства. Характерною їх ознакою є максимальна персоніфікація, відсутність жорсткого авторитаризму, загальність формулювань та відсутність жорстких санкцій за порушення, значна інерційність, менша керованість, змінність та маневреність. Доцільність глибокого і систематичного пізнання неформальних інститутів оподаткування зумовлюється можливістю:

Таблиця 3.2

Концептуалізаційні підходи взаємодії формальних і неформальних інститутів

Автор	Типи взаємодії			
	Гармонія		Неузгоджена взаємодія	Конфлікт
Одинцова М. ¹				
Тамбовцев В. ²	Формальні правила вводяться на основі неформального правила, що позитивно себе проявило.	Формальне правило вводиться для протидії існуючим неформальним нормам.	Неформальні правила витісняють формальні, якщо останні породжують невідповідні транзакційні витрати у носіїв інституту.	Виникаючі неформальні правила сприяють реалізації запроваджених формальних правил.
Хайтун С. ³ (етапи взаємодії)	1. Криза існуючої взаємодії			
	2. Зміна існуючих формальних інститутів			
	3. Інституціональні пастки			
	4. Деформація традиційних економічних взаємозв'язків			
	5. Фільтрація неформальних практик			
	6. Визнання нових неформальних практик			
	7. Розширення можливостей економічних агентів			
	8. Становлення нової моделі взаємодії			
Цветкова Г. ⁴ (послідовні адаптації)	1. Криза існуючої моделі взаємодії формальних і неформальних інститутів, що проявляється в нездатності формальних інститутів забезпечити економічне зростання, конкурентоспроможність національної моделі ринку.			
	2. Зміни існуючих формальних інститутів, зокрема нових нормативно-правових основ поведінки агентів ринку, які спрямовані на зниження високих транзакційних витрат.			
	3. Прийняття нових правил поведінки, зумовлених змінами формальних інститутів породжує інституціональні пастки як неефективні стійкі норми поведінки агентів.			
	4. В результаті прийняття нових законів і феномену інституціональних пасток відбувається трансформація традиційних економічних взаємозв'язків.			
	5. Деформації соціально-економічних відносин призводять до ревізії існуючих неформальних практик; коли практики з високими транзакційними витратами відмирають, їм на зміну приходять більш ефективні.			
	6. Визнання нових форм поведінки, неформальних практик, що відповідають цій моделі взаємодії інститутів.			
	7. Розширення можливостей агентів ринку в умовах нової моделі взаємодії формальних і неформальних інститутів ринку.			
	8. Кінцеве закріплення нової моделі інституціональної взаємодії, яка на визначеному історичному проміжку часу буде відносно стабільною.			

¹ Одинцова М. И. Институциональная экономика : уч. пособ / М. И. Одинцова ; [Высшая школа экономики]. – М., 2009.

² Институциональная экономика / под ред. А. А. Аузана. – М., 2011. – С.27–28.

³ Хайтун С. Д. Рынок против войны как менее эффективного средства ускорения социальной эволюции / С. Д. Хайтун // Вопросы философии. – 2009. – № 4. – С. 3–19.

⁴ Цветкова Г. С. Взаимодействие формальных и неформальных институтов рынка: теоретико-методологические аспекты // Теория и практика общественного развития. – 2013. Вып. № 9.

- окреслення сфери неформальності у сфері податкових взаємодій у контексті “*епістемологічного контексту і евристичних перспектив*”¹;
- дослідження складних та супечливих процесів заміни формальних інститутів оподаткування неформальними, способу їх поєднання та координації в інституціональній архітектоніці суспільства;
- виявлення особливостей формування і розширення спектра впливу неформальних взаємодій на процеси оподаткування на рівні домогосподарств, підприємницьких структур, територій та держави загалом;

Таблиця 3.3

Спільні та відмінні риси формальних і неформальних інститутів

	Формальні інститути	Неформальні інститути
Передумова появи	Необхідність впорядкування суспільних відносин певного типу на відповідному рівні суспільної еволюції	Спонтанно сформована система соціальних зв'язків, міжособових та міжгрупових взаємодій і норм
Засоби примусу до виконання	Примусовий спосіб виконання забезпечується гарантом – державою	Примусовий спосіб виконання забезпечується можливістю подальшого функціонування в соціумі, втратою поваги та страхом суспільного осуду
Витрати на функціонування інституту	Підтримка формальних інститутів вимагає витрат на утримання гаранта, наділених відповідними функціями органів, та побудову системи стимулів для учасників	Витрати несуть члени суспільства та їх групи у випадку здійснення різних форм взаємодій
Стандарти взаємодій	Жорстко прописані	Немає жорстко приписаних стандартів, взаємодія має ситуативний характер
Динаміка зміни	Швидкий, дискретний характер зміни	Інертний, інкрементний характер зміни
Порівняльні переваги	Ефективні для великих спільнот: <ul style="list-style-type: none"> – дають можливість зекономити на інформаційних витратах; – формують розуміння обсягу санкцій у випадку порушення формальних норм; – нейтралізують можливі суперечності та спірні моменти взаємодій; – представляють собою механізм вирішення “проблеми безбілетника”, тобто ініціюють нагляд за дотриманням всіма учасниками приписаних правил поведінки в суспільстві; – протидіють різним формам дискримінації 	Ефективні в малих групах, оскільки ґрунтуються на персоналізованих взаємозв'язках С ефективними для економічного розвитку до певної межі, а далі вимагають формалізації

¹ Бахарева Т. В. Неформальные институты как объект научного анализа / Т. В. Бахарева // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2012. – Вып. № 5 (44). – С. 12–16.

– обґрунтування феномену неформальних інститутів зі здійсненням аналізу його сутності, принципів функціонування, внутрішньої організації та зовнішніх форм прояву, закономірностей розширення чи згортання.

Аналіз фахових досліджень у сфері теорії інституціоналізму дозволяє виявити кілька підходів, що характеризують сутнісні характеристики неформальних інститутів (див. рис.3.2).

Існує декілька передумов розширення неформальних інститутів при наявності певного комплексу формальних норм, правил поведінки та їх обмежень, зокрема:

1) неповнота формальних інститутів, які, задаючи параметри поведінки, не враховують усіх її варіантів, що змушує індивідів, які діють у межах формальних інститутів, розробляти доповнюючі існуючі норми і процедури або певним чином спрощувати їх;

2) використання неформальних інститутів в якості запасних стратегій для суб'єктів, які надають перевагу дотриманню формальних норм, але це не завжди є можливим під впливом певних обставин. Крім того, прикладом цього типу є розширення індивідами спектра неформальних взаємодій за умов, коли вони є менш витратними, ніж дотримання формальних норм;

3) третім розновидом передумов розширення неформальних інститутів є намагання досягнення цілей, які вважаються суспільно неприйнятними. Як приклад можна назвати існування демократичних, правових чи інших інститутів, які підкріплюються неформальними механізмами при-мусу і контролю, корупційним підґрунтям.

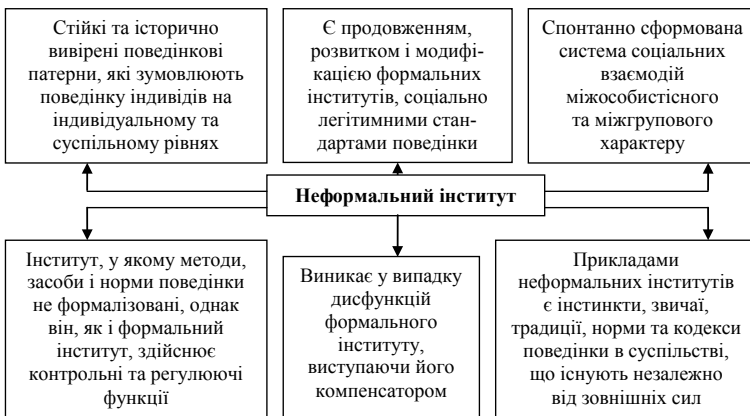


Рис. 3.2. Сутнісні характеристики неформального інституту (виділені на основі домінуючих підходів інституціональних досліджень)

Джерело: складено автором.

Зазначимо, що процеси виникнення неформальних інститутів є доволі різноманітними. Окрім означених ознак неформальних інститутів, виокремимо ті особливості, які характеризують неформальну сферу взаємовідносин в оподаткуванні. Передусім зазначимо, що, незважаючи на констатацію їх існування практично у всіх базових дослідженнях з інституціональної теорії, вони все ж представляють собою певну *terra incognita*, оскільки виступають свого роду підводною частиною айсбергу. Неформальні інститути є продуктом еволюційного розвитку, відображають хронологію взаємодії індивідів і виконують функції контролю, управління, “страхування” та самозбереження.

З цього приводу західний теоретик А. Редкліфф-Браун стверджує, що моральні та правові норми поведінки як втілення зародкових форм неформальних інститутів почали формуватися на зорі первіснообщинного ладу у вигляді магічних і релігійних уявлень та ритуалів. Вони в сукупності склали силу, що тримала під контролем поведінку індивідів, їх дії та вплив на інших людей. При цьому “...найпростішу форму ритуальної санкції представляла загальноприйнята віра в те, що при недотриманні обрядових правил збільшується ймовірність якогось нещастя... відповідно до обставин проведення або значення ритуалу визначають позитивні результати, на які слід сподіватися, або негативні результати, яких належить побоюватися”¹.

Поділ інститутів на формальні і неформальні є традиційним для теорії інституціоналізму, де останнім приписується їх явна нелегітимність, деструктивний характер впливу на економічну поведінку, господарську діяльність та здатність заміщення формальних норм і правил. Проте найбільш повно існування повного переліку негативних властивостей неформальних інститутів відмічається саме у фіскальній сфері. Безумовно, неформальні інститути здійснюють беззаперечний вплив на перебіг соціально-економічних процесів у суспільстві, однак їх деструктивний вплив вважаємо дещо перебільшеним.

Як ми уже попередньо зазначали в §2.3, як тільки має місце порушення, неефективність чи дисфункція формальних норм, що регулюють умови отримання доходу, акумуляції чи перерозподілу ресурсів центром та ін., то економічна система переходить до використання архаїчної, але перевіреної часом і гарантуючої виживання учасникам соціуму моделі неформальних взаємодій. Її метою є мінімізація трансакційних витрат,

¹ Редкліфф-Браун А. Р. Структура и функция в примитивном обществе. Очерки и лекции [Электронный ресурс] / А. Р. Редкліфф-Браун. – М. : Изд. фирма “Восточная литература”, 2001. – РАН.159. – (Этнографическая библиотека). – Режим доступа : http://yanko.lib.ru/books/cultur/radcliffe-brown_struct_function_in_prim_society.htm.

збільшення доступу до обмежених економічних ресурсів, отримання більших конкурентних переваг, максимізація рівня отримуваних доходів.

Інституціональний простір конфліктний априорі, оскільки запровадження нових інститутів завжди зумовлює зміну старих встановлених взаємодій, що задовольняють соціальні позиції та рольові приписи. Таким чином, має місце постійна суперечність між легальністю і легітимністю, тобто визнанням інститутів членами суспільства.

Існування неформальних інститутів певного типу в інституціональній архітектоніці зумовлюється їх характером прояву, який наділяє їх допоміжними, акомодативними, конкуруючими та заміщувальними властивостями¹:

- *допоміжні неформальні інститути* заповнюють прогалини, що виникають у формальних інститутах;

- *акомодативні неформальні інститути* створюють мотиви таких видів поведінки, які суттєво змінюють наслідки дотримання формальних правил без їх прямого порушення. Цей різновид інститутів може створюватися суб'єктами, які не схвалюють наслідки, що зумовлюються дотриманням формальних правил, але які неможливо змінити в реальній практиці. Такі неформальні інститути можуть допомогати поєднувати інтереси суб'єктів із діючими формальними інститутами, зумовлюючи зниження їх ефективності або посилення їх впровадження у випадку зменшення стимулів до їх зміни;

- *конкуруючі неформальні інститути* виникають за умов, коли існуючі формальні правила стають менш результативними та потребують повного чи часткового перезавантаження. У цьому випадку вони функціонують у системі діючих формальних норм та можуть суперечити їм;

- *поява заміщувальних неформальних інститутів* зумовлюється функціонуванням неефективних та слабких формальних норм, тому неформальні взаємодії беруть на себе їх функції з метою подолання інституційних пасток, заміщення відсутніх владних авторитетів та виправлення дисфункцій правових норм, що стає найбільш актуальним у період становлення нових демократичних форм впровадження владних повноважень².

При цьому існує відмінність у механізмах трансформації двох різновидів інститутів, що зумовлюється:

¹ Институциональная структура общества. Формальные и неформальные институты. Сравнение механизмов принуждения [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ornatus.ru/themes/ekonomika/institutsionalnaya-ekonomika/>.

² Гриценко О. А. Неформальні інститути впливу на владу в контексті економічного аналізу / О. А. Гриценко // Вісник Національного університету "Юридична академія України імені Ярослава Мудрого". – 2014. – № 2 (14).

- по-перше, різною швидкістю зміни. Якщо “...закони щодо зниження ставок податків і податкових платежів або запровадження податкових пільг для легалізації тіньових капіталів можуть бути прийняті доволі швидко”, то неформальні правила значно менше піддаються змінам;
- по-друге, інструменти впливу на різні рівні інституційного середовища також є різними. Якщо закони і зміни до них можуть без протидії прийматися законодавчими органами, то “...для впливу на культурні прошарки цього недостатньо. Необхідно ще переконати громадськість у тому, що держава не “лаштує пастки для бізнесу” й не прагне знову підвищувати рівень оподаткування через нестачу коштів для фінансування видатків бюджету, а намагається, сприяючи в такий спосіб економічному зростанню, забезпечити надійну фінансову основу свого функціонування за рахунок розширення податкової бази”¹.

Західний теоретик С. Ліпсет окреслив два критерії міцності інституційної структури. Перший критерій – це ефективність, яка визначається на основі розрахунку, проведеного більшістю членів суспільства. Другим критерієм є законність, проте не у вузькому юридичному, а в широкому соціальному значенні, що означає здатність інституційної структури формувати та реалізовувати такі норми, які визнаються та виконуються державними органами, посадовими особами, громадянами-платниками податків та їх об’єднаннями. Рівень законності інститутів перебуває у тісному зв’язку з власним світоглядом людини і знаходиться у стані постійної переоцінки².

На основі цього С. Ліпсетом зроблено основоположний висновок про природу інститутів, згідно з якою вони створюються і корегуються спільно багатьма людьми на основі “розрахунку”, а не несвідомо. Кожен платник податків робить не раціональний приватний, а загальнозначущий вибір, параметри якого залежать як від ефективності результату, так і від світогляду.

Загалом під *неформальним інститутом оподаткування* ми розуміємо стійку конструкцію взаємопов’язаних, неформалізованих норм, правил та принципів, що, зумовлюючись впливом інтересів, мотивацій, ціннісних установок та культурних патернів, регулюють діяльність носіїв інституту. При цьому під відсутністю мотивації ми розуміємо відсутність фіксації, кодифікації та узаконення у знаковому виразі норм, за допомогою яких встановлюється система ролей і статусів.

¹ Цит за: Крисоватий А. І. Інституційне середовище фіскального регулювання соціально-економічних процесів / А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2011. – № 9. – С. 18–32.

² Ліпсет С. Политическая социология / С. Ліпсет // Социология сегодня. Проблемы и перспективы. Американская буржуазная социология середины XX века. – М., 1965. – С. 142.

Традиційно функціонування неформальних інститутів оподаткування в інституціональній матриці суспільства обґрунтовують специфікою національного менталітету та пов'язують із масовим ухиленням від дотримання законодавчих норм, гальмуванням економічних реформ, зростанням проявів тіньової економіки. Саме це і підтверджується в бюлетні Міністерства економічного розвитку і торгівлі “Тенденції тіньової економіки в I кварталі 2015 року”, де констатується, що тіньова економіка:

- під час стійкого економічного розвитку виступає системним індикатором неефективності державного управління та несприятливих умов ведення бізнесу, а також інструментом збагачення окремих суб'єктів ринку, близьких до влади;
- у період економічних криз вона відіграє роль так званої “амортизаційної подушки”, дозволяючи суб'єктам підприємницької діяльності підтримувати рівень власної конкурентоспроможності;
- в період існування загроз національній безпеці та військових конфліктів на території країни зміна обсягів тіньової економіки, з одного боку, віддзеркалює тенденції до її перетворення на кримінальний бізнес, а з іншого – є реакцією бізнесу на зростання ризиків щодо його знищення¹.

Як зазначають фахівці Міністерства, саме зневіра суб'єктів економічної діяльності в покращенні економічної та політичної ситуації найближчим часом спонукала їх активно використовували схеми приховування частини прибутків, у тому числі такі, як поширення збитковості та неплатежів в економіці. При цьому три з чотирьох методів (за виключенням монетарного), з використанням яких здійснюється оцінка рівня тіньової економіки, показали збільшення її рівня у 2015 році (див. табл. 3.4).

При цьому знаковим є помітне зростання обсягів тіньової економіки за видами економічної діяльності. Найбільший рівень “тіні”, як і раніше, спостерігався у добувній промисловості і розробленні кар'єрів (65% від рівня офіційного ВДВ цієї галузі), що обумовлено насамперед високим рівнем монополізації ринку. Найменший рівень “тіні” традиційно показав ВЕД “Сільське, лісове та рибне господарство” (9% від рівня офіційного ВДВ цієї галузі). Рівень тіньового сектору у ВЕД “Фінансова та страхова діяльність” становив 62% ВДВ, у переробній промисловості – 59%, у

¹ Тенденції тіньової економіки в Україні в I кварталі 2015 року / Мін-во екон. розвитку і торгівлі України, Департамент екон. стратегії та макроекон. прогнозу. К., 2015. – С. 1–19.

Таблиця 3.4

Динаміка рівня тіньової економіки, 2010 р. – I кв. 2015 р.

	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	3 міс 2014 р.	3 міс 2015 р.
Рівень тіньової економіки, % до офіційного ВВП	38	34	34	35	41	42	47
Зміна обсягу реального ВВП України, % до відповідного періоду попереднього року	4,1	5,5	0,2	0,0	5,5	0,2	-17,2
Рівень тіньової економіки (за методом “витрати населення – роздрібний товарооборот”), у % до офіційного ВВП	44	48	46	51	58	51	56
Рівень тіньової економіки за електричним методом	37	29	29	30	39	32	38
Рівень тіньової економіки за монетарним методом, % до офіційного ВВП	30	26	24	24	33	36	35
Рівень тіньової економіки за методом збитковості підприємств, у % до рівня офіційного ВВП	30	25	27	27	31	42	50

Джерело: за даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі.

ВЕД “Операції з нерухомим майном” – 55%, у транспорті – 54%, у будівництві – 52%, в оптовій та роздрібній торгівлі – 43%¹ (див. табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Рівень тіньової економіки за видами економічної діяльності, % від офіційного обсягу ВДВ відповідного виду економічної діяльності

Рівень тіньової економіки за видами економічної діяльності, (% від обсягу ВДВ відповідного виду економічної діяльності)	3 міс. 2014р.	3 міс. 2015р.
Сільське, лісове та рибне господарство	10	9
Оптова та роздрібна торгівля	42	43
Будівництво	44	52
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	50	54
Операції з нерухомим майном	50	55
Переробна промисловість	51	59
Фінансова та страхова діяльність	53	62
Добувна промисловість	59	65

Джерело: за даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі.

Аналіз природи прояву суспільного рівня неформального інституту дозволяє стверджувати про вплив правил, традицій, принципів, норм та

¹ Тенденції тіньової економіки в Україні в I кварталі 2015 року / Мін-во екон. розвитку і торгівлі України, Департамент екон. стратегії та макроекон. прогнозу. К., 2015. – С. 1–19.

установок, що є домінуючими патернами, зумовленими специфікою участі індивідів у певних взаємодіях, визначаючи тип податкової поведінки.

Означене дозволяє виділяти індивідуальний та суспільний рівні прояву неформального інституту оподаткування. На рівні індивіда він представлений у вигляді базових патернів, що обумовлюють його участь як носія інституту у взаємодіях певного типу. Сюди ми відносимо: звички, цінності, інтереси, вподобання, традиції, механізми прийняття рішень, мотивації та ментальні особливості, що визначають тип взаємодії та її результуючий ефект (див. рис. 3.3). Кожен з них, проходячи крізь призму системи статусів та ролей, реалізується, знаходить своє відображення у податковій поведінці відповідного типу.

Податкова поведінка визначається через категорії, що охоплюють майже всі явища процесів оподаткування, специфіку фіскальних правовідносин, виступаючи засобом людської діяльності в податковій сфері, та складається із сукупності таких елементів:

- податкових знань (інтелектуальний зріз);
- власних оцінок механізмів оподаткування та суспільних настанов, впевненості в необхідності та соціальній корисності законів та підзаконних актів (емоційно-психологічний зріз);
- реальної поведінки суб'єктів господарювання, уміння користуватися правовим інструментарієм: законами та іншими нормативно-правовими актами в практичній діяльності (поведінковий зріз).

Моделі економічної поведінки суб'єктів господарювання визначаються тими економічними ресурсами, які є в їх розпорядженні, інституційними і соціальними рамками, в яких вони знаходяться, традиціями, стереотипами, які задають прийняту модель поведінки. Так, під впливом неефективних формальних інститутів формується менталітет приховування хоча б частини податків на свою користь, застосування різних законних методів уникнення оподаткування.

Відомий фахівець у сфері фінансового права П. М. Годме виділяв економічні, політичні, технічні і моральні причини здійснення податкових злочинів¹, проте інші автори доповнюють цей перелік причинами правового й організаційного характеру.

У кожному соціальному суспільстві завжди існують формальні норми, тобто офіційно встановлені правила, та неформальні, за якими суспільство живе. Відхилення або недотримання цих норм є соціальним відхиленням або девіацією (лат. *deviatio* – ухилення; *de-* від + *via* – дорога) – явищем, яке характеризується небажанням повної або часткової сплати податку, що призво-

¹ Годме П. М. Финансовое право / П. М. Годме. – М. : Прогресс, 1978. – С. 399–406.

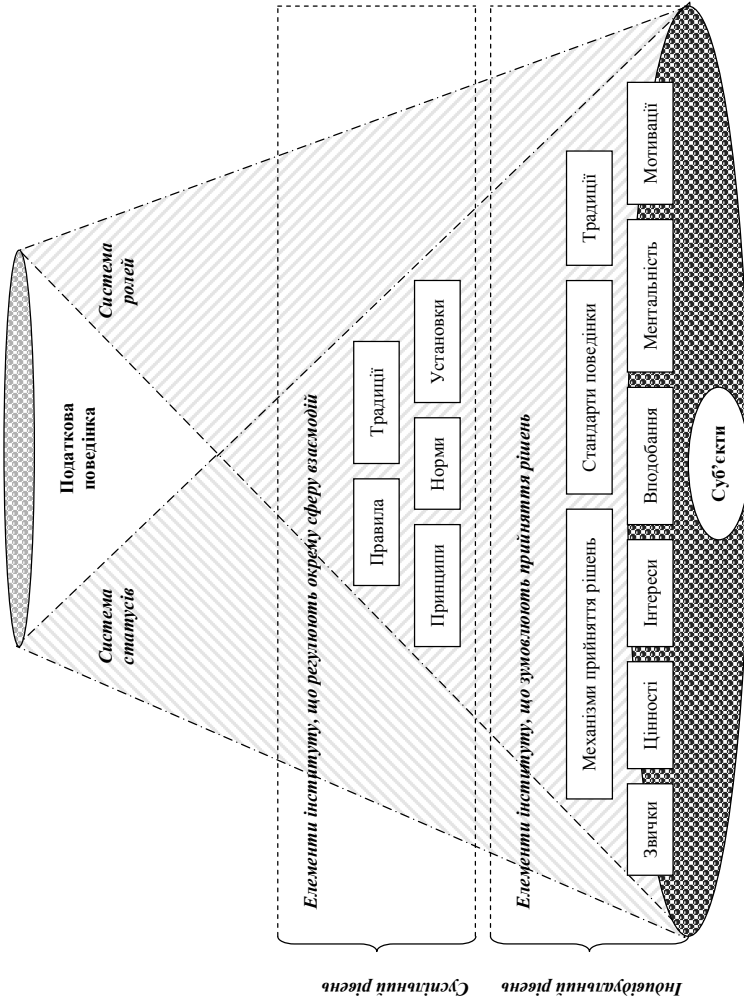


Рис. 3.3. Неформальний інститут оподаткування: складові та вплив на податкову поведінку

дить до вчинення певних заходів, що суперечать загальноприйнятим, законодавчо встановленим нормам податкової поведінки. Загалом під девіантною поведінкою розуміють соціальне явище, виражене в масових поведінкових реакціях, діях людей, що не відповідають офіційно встановленим або фактично сформованим у цьому суспільстві формальним та неформальним нормам (стандартам, шаблонам).

Девіантна поведінка є однією з найважливіших проблем будь-якого суспільства, оскільки явище девіації існує і розвивається разом з процесами оподаткування. Оскільки будь-яка девіація спочатку зароджується на рівні свідомості окремої людини і через його дії проводиться в життя, то цим ще раз підтверджується, що першопричиною соціальної еволюції, активною рушійною силою її є людина, точніше внутрішньоособовий конфлікт, що виникає в процесі вибору нею тієї або іншої форми вмотивованої поведінки (див. рис. 3.4).

Способи, що використовуються для уникнення сплати податків або зниження їх розмірів, достатньо різноманітні і численні, однак за певними ознаками їх можна об'єднати у такі групи та види:

1. *Повне або часткове невіддзеркалення результатів фінансово-господарської діяльності підприємства в документах бухгалтерського обліку.*
2. *Використання необґрунтованих вилучень і знижок: віднесення на витрати виробництва витрат, не передбачених законодавством; віднесення на витрати виробництва витрат у розмірах, що перевищують встановлені законодавством.*
3. *Спотворення економічних показників, що дозволяє зменшити розмір бази оподаткування.*
4. *Спотворення об'єкта оподаткування: зниження об'єму (вартості) реалізованої продукції, робіт, послуг.*
5. *Маскування об'єкта оподаткування: фіктивна здача в оренду основних засобів; підміна об'єкта оподаткування.*
6. *Порушення порядку обліку економічних показників.*
7. *Використання особливих відносин зі спеціально створеними посередницькими фірмами та філіалами, у тому числі зареєстрованими в офшорних зонах.*

У суспільстві, де формальні норми оподаткування є ефективними в забезпеченні індивідуального інтересу, роль неформальних інститутів незначна. В протилежному випадку якщо з урахуванням відповідних причин функції інституту не формалізовані або формалізовані неналежним чином, то більший прояв знаходять саме неформальні інститути. Тому, як зазначає Р. Мертон, "...дослідники, що не беруть до уваги неформальні

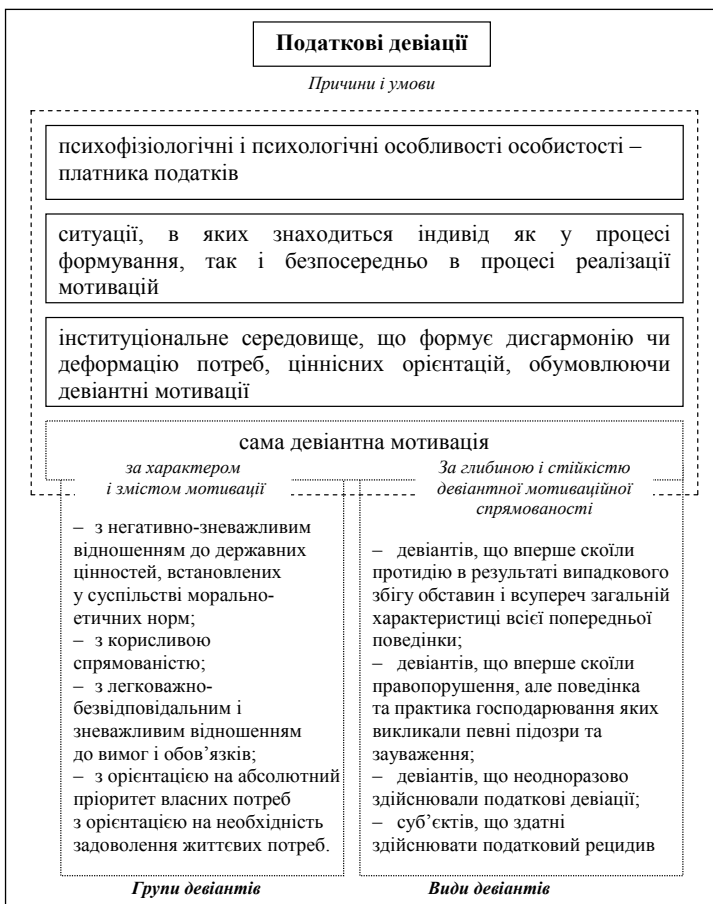


Рис. 3.4. Податкові девіації: причини появи, групи та види девіантів

правила гри, ризикують протавити багато важливих спонукальних мотивів та стримувачів, що визначають політичну поведінку»¹.

В результаті незнання закономірностей функціонування неформальних інститутів та нехтування ними зумовлюють суперечливий характер теоретико-методологічної бази податкового реформування, поспішне прийняття політично ангажованих законодавчих актів та здійснення постійних змін до них, що дискредитує державу як гаранта та базовий

¹ Цит за: Мертон Р. Соціальна теорія і соціальна структура / Роберт Мертон. – М.: АСТ: Хранитель, 2006. – С. 32.

суспільний інститут, провокуючи опортуністичну поведінку учасників економічних процесів. У цьому контексті твердження про домінування неформальних інститутів є всього лише свідченням неефективності функціонування в суспільстві формальних норм, правил поведінки, неефективного трансакційного обміну.

Роль неформальних інститутів неможливо недооцінити, оскільки, будучи закладеними як *“...внутрішньо обов’язкові для людини стандарти поведінки... є частиною тієї спадщини, яку ми називаємо культурою, завдяки якій неформальні вирішення проблем обміну, знайдені в минулому, переносяться в сьогодення і роблять колишні неформальні обмеження важливим джерелом безперервності в ході тривалих соціальних змін”*¹.

3.3. Стандарти та рівні податкової культури

*Національний характер – це конденсат історії народу.
З. Фрейд*

Оподаткування – це соціальний інститут з багатовіковою історією, розвиток і становлення якого є відображенням як рівня суспільної еволюції, так і системи імперативів взаємодії учасників, що формує специфічну сферу взаємопроникнення і взаємовпливу моралі і фіска, втілюючись у відповідній культурі сплати податків та протидії конфліктним ситуаціям.

Саме в податковій культурі найбільш повно, на думку класика німецької школи податкової психології Б. Нерре, представлені результати історично визначених взаємодій сукупності усіх формальних і неформальних інститутів, пов’язаних з функціонуванням національної податкової системи². На думку вченого, “податкова культура”, характеризуючи кожну країну, є результатом традицій оподаткування, зокрема щодо: переважання прямих/непрямих податків, механізмів взаємодії учасників процесів оподаткування, існуючих культурних чи релігійних цінностей, таких морально-етичних імперативів, як “чесність”, “справедливість”, “обов’язок” та інше.

Б. Нерре стверджує, що саме податкова культура є передумовою успішного або провального застосування податкових реформ та елементів трансплантованих економічних моделей у систему країни-реципієнта. Прикладом цього може бути неможливість використання рекомендацій

¹ Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. – М. : Фонд экон. кн. “Начала”, 1997. – С. 57.

² Nerré B. Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice / B. Nerré // Economic Analysis and Policy. – 2008. – Vol. 38, № 1. – P. 155.

представників Колумбійського університету США К. Шопа та Е. Селігмена в складі податкової місії на Кубі в 1931 році. Американська модель оподаткування не була співставна з кубинською податковою культурою чи економічною дійсністю, тому кубинський уряд привселюдно спалив всі копії доповіді, надані після їх опублікування.

Неможливість стандартних економічних моделей пояснити відмінності між країнами залежно від рівня дотримання податкового законодавства і особливостей податкової солідарності лежить у площині аналізу стандартів податкової культури. Вперше цей термін був використаний 80 років тому назад Й. Шумпетером у статті “Економіка і соціологія податкового податку”. Знаковим є те, що “класичне” розуміння податкової культури, окреслене теоретиком в статті “Економіка і соціологія податкового податку”, охоплювало передусім творців податкової системи, де платники податків не розглядались як елемент. І лише згодом, у більш пізньому трактуванні вченого було аргументовано особливу роль поведінки платників податків, впливу їх специфічних взаємодій з фіскальними органами на рівень податкової культури суспільства. Цей термін набув найбільшого поширення в роботах представників Кельнської школи податкової психології. Зокрема, Б. Нерре дає тлумачення податкової культури як *“специфічної для кожної країни сукупності всіх відповідних формальних і неформальних інститутів, пов’язаних з національною податковою системою і її практичною реалізацією, які є історично вмонтованими в культуру країни, включаючи залежності і зв’язки, зумовлені їх постійними взаємодіями”*. На думку теоретика, термін “податкова культура” включає в себе “культуру оподаткування в країні” та “культуру сплати податків”.

Зауважимо, що семантична конструкція “податкова культура” є доволі частим об’єктом наукового пошуку чи дотичним аргументом певних наукових розмірковувань у вітчизняних та зарубіжних фахових дослідженнях як у контексті континентальної традиції, так і в розрізі філософії інституціоналізму.

Відсутність єдності точок зору на поняття “податкова культура” засвідчують різноспрямований та неоднозначний характер тлумачень як серед представників вітчизняної, так і закордонної економічної науки. Так, діапазон визначень податкової культури включає в себе:

- її філософське визначення як *“різновиду культури грошових відносин, форми прикладної, утилітарної етики, що передбачає конкретні процедури і правила, які відрізняють правильне від неправильного, мо-*

ральне від аморального”¹ або “проекції загальної культури на сферу соціально-економічних відносин”²;

- актуалізацію рівня еволюційного розвитку суспільства, який “... виражений в існуючих нормах системи оподаткування, глибини податкових знань населення, умовах розвитку підприємництва, а також в усвідомленні потреби виконання податкових зобов’язань”³ та рівня розвиненості податкових відносин, “...які ґрунтуються на професіоналізмі, відповідальності, правових знаннях представників законодавчої та виконавчої влади, що забезпечує відповідну соціально активну і культурно-етичну поведінку платників податків”⁴;

- акцентування уваги на залежності від норм податкового законодавства та домінуванні обов’язку платників податків щодо сплати податкових зобов’язань, що, на нашу думку, більш точно може бути визначено поняттям “податкова дисципліна”. Прикладами таких трактувань є визначення податкової культури як “частини загальнонаціональної культури країни, що відображає рівень володіння та виконання податкового законодавства щодо правильності, повноти та своєчасності сплати податків в контексті розуміння як платниками податків, так і контролюючими органами важливості цих процесів для держави та суспільства”⁵, “способу поведінки, що передбачає наявність та дотримання стабільного, дійового податкового законодавства в державі, та визначає рівень розвитку суспільства, вираженого в чинних нормах”⁶. Більш спрощене представлення зводиться до “своєчасної сплати податків і обов’язкових відрахувань до державних цільових фондів у терміни, що встановлюються законодавчими і нормативними документами”⁷. На нашу думку, це визначення розкриває зміст поняття “податкова дисципліна” як обов’язку

¹ Андрущенко В. Л. Умови та ідеали податкової культури / В. Л. Андрущенко // Професійна етика працівника державної податкової служби як складова етики державного службовця України : матеріали наук.-практ. конф. – Ірпінь : Нац ун-т ДПС України, 2006. – С. 13–17.

² Богославец Т. Н. Налоговая культура в условиях социальных трансформаций / Т. Н. Богославец // Вестник Омского университета. Серия : Экономика. – 2011. – № 1. – С. 193–196.

³ Воїнова Т. Деякі питання формування податкової культури в сучасних умовах / Т. Воїнова, О. Павленко // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 37. – С. 55–59.

⁴ Василенко А. В. Формування податкової культури в Україні / А. В. Василенко // Економічний вісник університету. Київський національний торговельно-економічний університет. – 2011. – 17/1.

⁵ Іванов Ю. Б. Сутність та ключові аспекти податкової культури як чинника національної економічної безпеки / Ю. Б. Іванов, Ю. В. Бережна // Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи : матеріали ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. – Донецьк, 2009. – С. 34–37.

⁶ Карпінський Б. А. Удосконалення взаємин податкової служби з платниками податків / Б. А. Карпінський // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 2 (68). – С. 128–136.

⁷ Виходец А. М. Культура і етика взаимоотношений налогових инспекторов с налогоплательщиками / А. М. Виходец, Э. А. Кизилова // ВНСУ. – 1999.

суб'єктів податкових відносин дотримуватись чіткого виконання вимог податкового законодавства, що в ідеалі є передумовою попередження конфлікту інтересів в оподаткуванні. При цьому слід зазначити, що податкова дисципліна охоплює не лише обов'язки платників податків, але й держави як учасника процесів оподаткування;

- визначення взаємозалежності проявів діяльності як платників податків, так і держави в особі фіскальних органів на ефективність реалізації податкових процесів. У такому ракурсі тлумачать податкову культуру низка вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема Н. Зикун, А. Жаров, А. Суббот¹, А. Василенко². З. Ілимжанова вбачає в ній *“сукупність суб'єктивних і об'єктивних чинників поведінки платника податків, форм його взаємовідносин... з органами податкової служби, що сприяє гармонійному, еволюційному розвитку податкової системи країни”*³. О. Кирилов та Е. Ткаличева також визначають податкову культуру як систему соціально-психологічних та економіко-правових відносин між платниками податків та працівниками податкових служб з приводу сплати податкових платежів до бюджетів усіх рівнів управління та державних цільових фондів, що ґрунтуються на принципах професійності, відповідальності та культурно-етичних принципах⁴.

Варто відмітити існування у вітчизняних фахових публікаціях, присвячених аналізу ефективності реалізації податкової системи та податкової політики, пошуку напрямів їх вдосконалення і елементів оптимізації, чітко окреслених тенденцій приписування до перешкод податкового реформування саме низького рівня податкової культури. Крім того, означені тенденції прослідковуються і в аналітичних, роз'яснюючих та нормативно-правових документах органів державної влади, в яких вказується необхідність вжиття заходів як інформативного-популярностичного характеру, так і посилення податкового контролю.

Ми не погоджуємось з такою редакцією, оскільки сам термін “культура”, зводячись до сукупності знань, вірувань, законів, моральних норм, звичаїв, різних здібностей і звичок, засвоєних людиною як членом певної

¹ Суббот А. Формування податкової культури як завдання процесу модернізації ДПС України / А. Суббот, Н. Зикун, А. Жарова // Науковий вісник ДПА України. – 2003. – № 4.

² Василенко А. В. Формування податкової культури в Україні / А. В. Василенко // Економічний вісник університету. Київський національний торговельно-економічний університет. – 2011. – 17/1.

³ Ілимжанова З. Налоговая культура и налоговые отношения / З. Ілимжанова // Каржы Каражат – Финансы Казахстана. – 1999. – № 2. – С. 58–60.

⁴ Кирилов О. Д. Проблеми формування податкової культури в Україні [Електронний ресурс] / О. Д. Кирилов, Е. В. Ткаличева // Східноукраїнський національний університет ім. В. Даля. – 2008. – Режим доступу : http://www.taxation.lg.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=112%3A2010-11-19-19-02-32&catid=41%3Ascientific-conference&Itemid=69.

соціальної спільності¹, є результатом матеріального і духовного надбання окремої людської спільноти (етносу, нації), нагромадженого, закріпленого і збагаченого протягом тривалого періоду, що передається від покоління до покоління та відображає рівень розвитку цієї спільноти².

В цьому контексті податкова культура як специфічний інститут оподаткування, що проявляється у вигляді особливо регульованого механізму виживання соціуму, є засобом його адаптації до змінюваних умов середовища проживання, що не може бути ні низькою, ні неефективною, ні недостатньою. Податкова культура суспільства, за аналогією з геномом людини, є пам'яттю суспільства, що, відтворюючись в кожному поколінні як генетичний код, вміщує інформацію про закономірності перебігу економічних криз, трансформаційних перетворень, еволюційно перевірених “ефективних” способів задоволення особистих та суспільних інтересів, найбільш виграшних стратегій поведінки, що забезпечують доступ до обмежених благ і ресурсів.

Тому визнання низького рівня податкової культури платників податків з перенесенням на них всієї повноти відповідальності за неефективність проведення заходів податкового реформування чи реалізації податкової політики, на наше переконання, є подібним до твердження про недостатній рівень історії. Ми погоджуємось з думкою³, що існуючі представлення сутності податкової культури мають досить вузький спектр дослідження, оскільки фрагментарно і звужено розглядають її сутність, залишаючи поза увагою інституціональну природу та вплив культурних норм і стандартів оподаткування на потенціал розвитку інститутів держави.

Реалізація соціальної справедливості в податковій культурі передбачає оцінку прав, обов'язків, потреб та інтересів платників податків, оцінки їх матеріальної забезпеченості та податкоспроможності.

Класик вітчизняної фіскальної теорії В. Андрущенко виділяє три варіанти оцінки справедливості в податковій культурі:

- *еквівалентна справедливість*, що відображає рівень еквівалентного обміну послуг і благ, фінансованих державою на податки;
- *дистрибутивна справедливість*, що обґрунтовує рівень розподілу податкового тягаря за принципом платоспроможності і співставності з отримуваними доходами;

¹ Культурологія. XX век : в 2 т. : енцикл. / гл. ред. и сост. С. Я. Левит. – СПб. : Универ. кн., 1998. – 640 с.

² Про культуру [Електронний ресурс] Закон України від 14 грудня 2010 р., № 2778-VI. – Режим доступу : <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2778-17>.

³ Ручкіна В. М. Формування податкової культури в Україні та аналіз її складових частин // В. М. Ручкіна Економіка промисловості. – 2013. – № 1–2 (61–62). – С. 194.

- морально-етична справедливість, що оцінює рівень відображення в податках та забезпечення державою моральних цінностей та суспільних пріоритетів платників податків¹.

За визначенням теоретика, якщо еквівалентна справедливість відповідає принципу вигоди в оподаткуванні, дистрибутивна актуалізує увагу на рівні платоспроможності платників податків, то визначення рівня морально-етичної є доволі проблематичним через мінливий характер морально-етичних цінностей як суспільства загалом, так і окремих платників податків.

Безумовно, податкова культура, представляючи собою діалектичну єдність складових процесів і результатів оподаткування, в значній мірі залежить від власних еволюційних закономірностей розвитку як історичної зміни специфіки і логіки взаємодії цінностей, норм, стереотипів у податковій сфері, стратегій реалізації податкової поведінки платниками податків, рівня розвитку інститутів оподаткування, меж впливу на їх розвиток суб'єктів оподаткування.

В цьому контексті слухним є використання теоретичного концепту інституціональних закономірностей розвитку соціуму західного теоретика Ю. Хабермаса², який обґрунтовував твердження про формування впродовж суспільної еволюції трьох типів інститутів: інструментальних, нормативно-рольових та комунікативних.

Виникнення інструментальних інститутів зумовлене компенсаційним заміщенням природних інстинктів самозбереження популяції шляхом окреслення спектра різновидів забороненої діяльності за допомогою атрибутів безумовного підпорядкування і примусу. Цей тип інститутів здійснює внутрішній контроль за індивідумом, дозволяючи йому самостійно контролювати власну поведінку на основі прояву в свідомості як “...*приналежної групи в цілому, і тому несвідомої звички, способу мислення та дії*”³. Згідно з поглядами М. Вебера, першопочатково має місце насильна імплементація інститутів певними особами і лише потім їх легітимізація на договірних умовах. За умови відмови індивіда від покладених на нього зобов'язань цілком очікуваним є застосування державою “апарату примусу”⁴.

¹ Андрущенко В. Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : [моногр.] / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. – К. : Алерта, 2013. – С. 319–320.

² Хабермас Ю. Демократія, ра-зум, нравственность / Ю. Хабермас. – М., 1995. – С. 68–73; Habermas J. The theory of communicative action. V. 2. / J. Habermas. – Boston : Beacon Press, 1989. – P. 343–348, 383–403.

³ Кули Ч. Х. Общественная организация. Изучение углубленного разума / Ч. Х. Кули // Тексты по истории социологии XIX–XX веков : хрестом. М., 1994. – С. 382.

⁴ Вебер М. О некоторых категориях понимающей социологии / М. Вебер // Вебер М. Избранные произведения. М., 1990. – С. 536–540.

Завдяки існуванню нормативно-рольових інститутів у суспільстві існує чіткий розподіл функціональних прав і обов'язків (ролей), які окреслюються як формальними, так і неформальними нормами. Еволюційно поява цього інституту зумовлена перенесенням акцентів контролю над індивідом з внутрішнього на зовнішній рівень, або, іншими словами, і з самоконтролю на контроль суспільства, яке загалом функціонує за допомогою приписаних ролей і стандартів поведінки. Підтвердження нормативно-рольової природи інститутів можемо знайти в поглядах провідних теоретиків, зокрема Е. Дюркгейм вбачав в інституті особливий спосіб існування суспільства, що виражався в закріпленні, встановленні поза індивідами визначених способів дій і суджень, які не залежать від окремо взятої волі. А. Т. Парсонс та Р. Мертон вважали інститути нормативними регуляторами людських дій, що не дозволяють виходити за межі приписаної соціальної ролі.

До нормативно-рольового типу інститутів відносять більшість як традиційних інститутів, в яких домінуючу роль відіграють звичаї та традиції, а також сучасних одиниць, які регулюються правовими нормами. Безумовно, нормативно-рольові інститути не володіють таким владним та корегуючим потенціалом як інструментальні, однак їх існування є функціонально необхідним для подальшого розвитку суспільства. Зокрема, в документі, який окреслює Місію податкового управління США, визначено, що *“...роль податкоплатника полягає в розумінні і виконанні своїх зобов'язань щодо сплати податків”*. При цьому роль Податкового управління США (IRS) полягає в тому, *“...щоб допомагати дотриманню податкового законодавства більшістю законослухняних платників податків і забезпечити сплату податків, справедливо належну з тієї меншості податкоплатників, яка не бажає дотримуватися законодавства”*¹. В стратегічному плані Канадського агентства державних доходів (Canadian Revenue Agency, CRA) на 2010–2013 рр. було чітко визначено:

- *мету*: адмініструвати податки, пільги та відповідні програми, забезпечити надходження державних доходів по всій країні таким чином, щоб сприяти розвитку економіки та підвищенню добробуту канадців;
- *мрію*: функціонування агентства державних доходів як правомочного і достойного довіри органу адміністрування податків і пільг, покликаного обслуговувати своїх клієнтів, забезпечуючи персоналу сприятливі можливості кар'єрного зростання;
- *цінності*: чесність, професіоналізм, повага, співробітництво;

¹ Офіційний веб-сайт Податкового управління США [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.irs.gov/>.

- *стратегічні результати*: авторитет податкового відомства і довіра платників як передумова належного виконання податкових зобов'язань, підтримка сталого розвитку бізнесу¹.

Найбільш еволюційно пізнім різновидом інститутів, поява якого зумовлена становленням громадянського суспільства, є комунікативні інститути. Вони характеризуються найбільш гнучкою та керованою інституціональною будовою, оскільки їх функціонування зумовлене можливістю постійної видозміни структури інститутів завдяки участі в комунікативному діалозі.

Комунікативне трактування природи суспільних інститутів найбільш повно досліджувалось представниками феноменологічного напрямку соціології, зокрема А. Шуцом, П. Бергером та Т. Лукманом, які відстоювали теорію конструювання соціальної реальності на основі властивості членам соціуму можливості вирішення конфліктних передумов та усунення різного роду конфліктогенів у процесі комунікації.

За твердженням Ю. Хабермаса, інститути виступають в якості ефективних форм демократичного прийняття рішень². Тому основна проблема дисфункцій суспільних інститутів полягає не в процесі раціоналізації, а в нездатності розвинути і перетворити інститути в ті сфери, в яких раціонально досягнуте розуміння спільної мети координує дії. Іншими словами, в суспільстві у кожен визначений момент часу існують всі три види інститутів (чи їх праобразів), співвідношення яких визначає рівень зрілості суспільства, його інституціональну структуру, відповідність демократичним стандартам розвитку.

Проекція теоретичних підходів Ю. Хабермаса на природу функціонування інститутів оподаткування дозволяє цілком обґрунтовано стверджувати про їх особливу інституціональну сутність, в якій поєднується одночасно властивості та ознаки інструментальних, нормативно-рольових та комунікативних інститутів. На підставі вищезначеного розгляд критичних характеристик та конфліктних передумов функціонування інституціональної моделі оподаткування повинен здійснюватися в межах дисфункцій інструментального, нормативно-рольового та комунікативного типу.

До морально-етичних передумов конфлікту інтересів інструментального типу можемо віднести вимоги завищеного підпорядкування та примусу, необґрунтоване використання засобів їх реалізації, надмірний рівень втручання в усі сфери життя соціуму.

¹ Андрущенко В. Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : [моногр.] / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. – К. : Алерга, 2013. – С. 322.

² Habermas J. The theory of communicative action. V 2 / J. Habermas. – P. 343–348, 383–403.

Передумовами загострення конфронтації за нормативно-рольовим типом можуть бути нечіткість або надмірність імперативних приписів з боку державних органів влади щодо обсягу визначених законодавством податкових обов'язків і прав платника податків.

Особлива сутність податкової культури зумовлюється тим, що вона втілює проекцію загального рівня культури в суспільстві на процеси соціально-економічних відносин. Тому є всі підстави розглядати податкову культуру не як особливу частину культури, а як “проекцію” загальної культури на сферу соціально-економічних відносин, яка виконує низку функцій, зокрема:

- 1) *акумуляції податкового досвіду*;
- 2) *гносеологічна*, що зводиться до можливості формування цілісної картини пізнання процесу оподаткування, а також рівень навичок і вмінь;
- 3) *історичного обміну*, що зводиться до передачі досвіду в оподаткуванні (часто виділяють як інформаційну);
- 4) *комунікативна*;
- 5) *регулятивна* (нормативна), що визначає систему норм і вимог, які пред'являються мораллю і правом до процесів оподаткування;
- 6) *сигніфікативна*, що обумовлює здатність податкової культури створювати цілісні, осмислені уявлення про світ оподаткування, її філософію;
- 7) *гуманістична*, що обґрунтовує сенс створення та існування оподаткування;
- 8) *пізнавальна* сприяє появі нових податкових знань, які стимулюють критичну переоцінку старих уявлень та формують усвідомлення тенденцій розвитку інститутів оподаткування у перспективі;
- 9) *прикладна* функція, що характеризує уміння застосовувати податкові знання на практиці;
- 10) *виховна*, що необхідна для передачі податкових знань, зразків поведінки платника податків.¹

Податкова культура невід'ємно пов'язана з повагою до платника як особи, його прав та свобод, честі та гідності, є надбанням та цінністю громадського суспільства, завданням якого є створення такого податкового, морально-правового клімату в суспільстві, який гарантував би реальну свободу поведінки в поєднанні з відповідальністю перед суспільством, забезпечував права, соціальну захищеність, повагу гідності.²

¹ Богославец Т. Н. Социологический подход в исследовании налоговой культуры / Т. Н. Богославец // Вестник Омского университета. Серия “Экономика”. – 2012. – № 4. – С. 176–179.

² Горян Е. Роль правовой культуры в обеспечении прав и свобод личности та громадянина / Е. Горян // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 11. – С. 88.

В цьому контексті важливим є забезпечення прав і свобод сумлінних платників податків, формування в учасників фіскальних взаємодій мотивації діяти в рамках формальної норми з недопущенням протиправної поведінки несумлінними суб'єктами господарювання. Означене здійснюється завдяки системі заходів упереджувачого впливу як універсальною мірою державного управління, за допомогою якої здійснюється правовий вплив на волю, свідомість, важелі і стимули належної податкової поведінки платників податків¹.

Для окреслення системи заходів, спрямованих на попередження правопорушень, використовується термін “превенція” (англ. *prevent* – запобігати, охороняти, попереджати, не допускати, оберігати, відповідно *prevention* – запобігання, попередження). Цей термін включає в себе:

- 1) сукупність заходів, які сприяють усуненню причин для здійснення податкових правопорушень;
- 2) дію карного покарання в боротьбі з податковими злочинами.

На думку російського теоретика І. І. Кучерова, всі порушення законодавства про податки і збори поділяються на три основних види:

- власне податкові правопорушення;
- порушення законодавства про податки і збори, що містять ознаки адміністративного правопорушення (податкові проступки);
- порушення законодавства про податки і збори, що містять ознаки злочину (податкові злочини)².

Відповідно, виділяють три види юридичної відповідальності за порушення законодавства про податки і збори, а саме: податкової (як різновиду фінансової), адміністративної та кримінальної.

Одним з методів превентивної боротьби з податковими правопорушеннями є накладання адміністративної відповідальності на осіб, які здійснили податкові проступки. Адміністративне покарання переслідує ціль попередження (превенції) і включає в себе попередження здійснення нових правопорушень як окремими девіантами (індивідуальна превенція), так і іншими особами (загальна превенція)³.

Індивідуальна превенція (спеціальне попередження) передбачає такий вплив адміністративного покарання на правопорушника, який у майбутньому буде стримувати платника податків до вчинення нових правопорушень, хоча б через страх перед самим покаранням. Тому превенція індивідуально-

¹ Кобзарь-Фролова М. Н. Направления предупредительной деятельности в налоговой сфере / М. Н. Кобзарь-Фролова // *Налоги и налогообложение*. – 2008. – № 5.

² Кучеров И. И. Уголовная ответственность за налоговые преступления / И. И. Кучеров, И. Н. Соловьев. – М. : АО “Центр ЮрИнфоР”, 2004. – С. 13–14.

³ Максимов И. В. Административные наказания / И. В. Максимов. – М. : Норма, 2009. – С. 93.

го спрямування представляє собою попередження нового правопорушення з боку особи, вже залученої до адміністративної відповідальності. Метою цього попередження є демонстрація девіанту, що за його протиправну поведінку він в обов'язковому і негайному порядку буде покараний¹.

Загальна превенція (загальне попередження) представляє собою попередження податкових девіацій з боку інших осіб, схильних до скоєння правопорушень (нестійких, незаконослухняних громадян), яких від скоєння правопорушень утримує приклад накладення реального адміністративного покарання на конкретного правопорушника. Застосування адміністративного покарання полягає в загрозі позбавлення людини якихось благ: свободи, певного способу життя, до якого вона звикла; відриву від роботи; матеріальних втрат і т. д.

Особлива² роль у системі заходів превентивного впливу належить податковому контролю. Сутність податкового контролю виявляється в тому, що при його проведенні перевіряється дотримання платниками податків та податковими агентами норм податкового законодавства. Тим самим здійснюється виявлення, припинення порушень законодавства про податки і збори, а також попередження більш серйозних порушень правової норми в рамках виявленого порушення та попередження нових порушень (загальна превенція). При виявленні порушень законодавства про оподаткування винні особи притягаються до податкової (адміністративної) відповідальності (індивідуальна превенція).

Ще К. Маркс та Ф. Енгельс вказували на ту обставину, що завданя законодавця *“не перетворювати на злочин те, що має характер проступку...”*, тому що така кваліфікація *“...вирішує тисячі людських долів і визначає моральну фізіологію суспільства”*³.

Превентивні заходи щодо податкових девіацій нерозривно пов'язані з застосуванням принципу законності та повинні забезпечуватися всебічним правовим регулюванням (загальна превенція). Превенція податкових девіацій, з одного боку, забезпечує захист інтересів держави і суспільства, з іншого – є визначальною передумовою стабільного функціонування фіскальної системи.

Беззаперечним є той факт, що податкові надходження складають левову частку в доходах державного бюджету держави, тому розробка заходів попереджувального характеру, спрямованих на запобігання (нейтралізацію) по-

¹ Кобзарь-Фролова М. Н. Отдельные вопросы превенции нарушения законодательства о налогах и сборах / М. Н. Кобзарь-Фролова // Финансовое право. – 2010.

² Там само.

³ Цит за : Маркс К. Сочинения. Т. 13 / К. Маркс, Ф. Энгельс. – С. 56.

даткових девіацій, вивчення зарубіжного досвіду, напрацювань вітчизняної практики правоохоронної діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування щодо застосування заходів не тільки карального, а й профілактичного характеру, є нагальною потребою. В цьому контексті превентивна діяльність повинна бути забезпечена, з одного боку, заходами відповідальності посадових осіб при виконанні ними своїх обов'язків за суворе дотримання прав і законних інтересів громадян і організацій, що підпадають під сферу попереджувальної (профілактичної) діяльності, з іншого – заходами державного примусу до осіб з девіантною поведінкою (індивідуальна превенція).

Превентивні заходи впливу в сфері оподаткування представляють собою складний комплекс різноманітних заходів попереджувальної дії, що здійснюють правовий вплив на волю і свідомість платника податків, тому інструменти та напрями впливу, чітко реагуючи на виклики сучасності, повинні постійно удосконалюватися і оновлюватися.

У випадку, якщо той або інший вид девіації набуває стійкого характеру, стає нормою поведінки для багатьох людей, суспільство зобов'язане переглянути принципи, що стимулюють “порушення правил” або проведення переоцінки соціальних норм. В останньому випадку поведінка, яка вважалася девіантною, оцінюється як нова норма. Для того, щоб деструктивна девіація не набувала широкого поширення, необхідно, дотримуючись соціальної рівності перед законом, постійно удосконалювати формальні інститути оподаткування, приводити їх у відповідність з новими соціальними реаліями.

Все це в сукупності дозволить понизити соціальну напругу в суспільстві, зменшити його криміналізацію. Тільки при виконанні вищеперелічених вимог у рамках комунікативного діалогу суспільство має право називатися правовим і демократичним.

3.4. Передумови появи соціальних ризиків та загроз розгортання суспільних конфліктів

Не внаслідок теоретичних уявлень рухається фінансове життя, ні, воно складається під впливом груп... в цій боротьбі визначаються ті плечі, на які падає несення витрат союзів публічного характеру. Отже, кожна група виступає зі своєю власною програмою, зі своїм знаменем, і той чи інший фінансовий інститут є результатом компромісу між цими групами.

I. X. Озеров

Визначення конфлікту як соціального феномену представляє собою складний процес, який обумовлює пізнання його проявів у всіх сферах життя соціуму. Латентно існуючи в просторі та часі, перманентно заго-

струючись під впливом великої кількості різноманітних причин та наслідків, суспільні конфлікти оцінюються різними методиками аналізу ризиків їх настання та наслідків розгортання.

Усвідомлення з другої половини ХХ століття очевидного факту, що конфлікти несуть об'єктивну загрозу соціально-економічним системам між-індивідуального, локального, національного та глобального рівнів, зумовило необхідність появи самостійної галузі знань – суспільної конфліктології. Практичними передумовами зародження цього наукового напрямку стала необхідність вивчення форм, причин та динаміки розгортання суспільних конфліктів з метою їх аналізу і діагностики для подальшого розв'язання.

Проблематика “розпізнавання”^{*} природи конфліктів пов'язана зі змістом процесу їх діагностики як запоруки вирішення та зумовлюється теоретико-методологічним характером трактування, який може визначатися за кількома основними напрямками їх дослідження (див. *додаток Г*).

Безумовно, соціально-біологічна, соціально-психологічна, марксистська та функціональна концепції мають повне право на існування, підтверджуючись біологічними, соціальними чи історичними аналогіями. Найбільш багатого і розвинутого в цьому плані є психологічна традиція дослідження конфліктів, оскільки саме вона відчувала найбільш тривалий науковий інтерес пізнання цього суспільного феномену, в результаті чого сформувався велика кількість теоретичних і практичних підходів.

В соціальній психології виділяють дві методики дослідження конфліктів: інтерпсихологічна, яка причини появи конфлікту вбачає в самому індивіді; психосоціальна, що визначає джерело появи конфліктів у суспільстві, з яким особа взаємодіє¹. Різновидом психологічного підґрунтя тлумачення конфліктів між групами та їх учасниками є підхід А. Ішмуратова, який конфліктологію трактує як “*практичну науку про специфічне спілкування людей, соціальну взаємодію особистостей, угруповань, організацій, суспільств та держав*”. Конфлікт при цьому розглядається як хвороба спілкування, появу якої автор пов'язує з відсутністю належних комунікацій у здійсненні взаємодій між владою, індивідами та їх групами².

Однак серед означених концепцій суспільного конфлікту найбільш прийнятною, на наш погляд, є діалектична концепція, що визнає конфлік-

^{*} Діагностика (гр. *Diagnosis* – “розпізнавання”) – галузь знань, що вивчає теорію і методи організації процесів постановки діагнозу, а також принципи побудови засобів діагностування кризових явищ у функціонуванні соціально-економічних систем на основі визначених локальних змін, установлених залежностей впливу.

¹ Мадди С. Теории личности: сравнительный анализ / С. Мадди. – СПб. : Речь, 2002. – С. 31.

² Ішмуратов А. Т. Конфлікт і згода: основи когнітивної теорії конфліктів / А. Т. Ішмуратов. – К., 1996. – С. 117.

ти невід'ємною компонентою суспільного життя. Особлива авторська прихильність до теоретичного базису цієї концепції зумовлюється переконливим поясненням закономірностей перебігу соціально-економічних процесів у сучасному соціумі. Саме на цьому акцентує свою увагу німецький теоретик Р. Дарендорф, стверджуючи, що сучасне суспільство потребує відмінного від марксистської парадигми бачення майбутнього, при цьому констатує, що *“...це повинна бути не революційна боротьба, а досягнення цілей різних соціальних груп шляхом домовленостей і угод, толерантності та еволюційних змін”*¹.

За визначенням Р. Дарендорфа, конфлікт, виступаючи джерелом інновацій і соціальних змін, повинен бути легалізованим та інституціоналізованим, володіючи можливістю розв'язуватись на основі існуючих у суспільстві норм і правил. Найефективнішим способом вирішення конфліктів, що відповідає умовам соціальної реальності, на думку вченого, є регулювання конфліктів. Окреслюючи цей спосіб як найменш насильницький, теоретик визнає, що регулювання конфліктів не завжди зумовлює їх зникнення, однак робить їх перебіги менш інтенсивними і більш контрольованими, даючи можливість використання їх творчого начала для подальшого, еволюційного розвитку соціальних структур і систем. Однак регулювання передбачає наявність низки умов, що ставиться теоретиком, зокрема:

1) визнання наявності конфліктів всіма їх учасниками як усвідомленого, неминучого та доцільного засобу подолання протиріч;

2) обмеження втручання в регулювання прояву конфліктів та спроб усунення їх причин, оскільки це лише сприятиме “розмиванню” структур та переліку “конфліктних груп”;

3) узгодження “правил гри” як правил вирішення конфліктів, тобто типових угод, конституцій, уставів, меморандумів та ін., які, за визначенням Р. Дарендорфа, можуть бути ефективними лише в разі, якщо вони із самого початку не віддають переваги одному з учасників на шкоду іншому, обмежуються формальними аспектами конфлікту і передбачають обов'язкове усвідомлення всіх протилежних позицій. За умови, що проведення переговорів між конфліктуючими сторонами не досягає бажаного результату, слухним є залучення “третьої сторони”, що не бере участі в конфліктній конфронтації. При цьому в разі звернення до органу арбітражу виконання його рішення є остаточним і обов'язковим.

Спосіб розв'язання суспільного конфлікту й оперативність його врегулювання залежать від типу соціальної структури суспільства, рівня

¹ Dahrendorf R. Elementares Theorie des sozialen Konflikts / R. Dahrendorf // Dahrendorf R. Gesellschaft und Freiheit / R. Dahrendorf. – München, 1965.

організації та ступеня відкритості. Найбільш адекватною формою суспільства є демократичне, відкрите, мобільне суспільство, в розрізі якого розгортання і протікання конфлікту гранично формалізовано.

Дещо відмінне пояснення передумов появи суспільних конфліктів запропоновано іншим західним теоретиком С. Льюксом, який причину їх виникнення вбачає в наявності будь-яких проявів влади, якій іманентно властиві “негативні” риси через ймовірність нанесення якої-небудь шкоди іншим суб’єктам, придушення або утиск їх інтересів¹. Подібної точки зору дотримуються інші дослідники, наприклад П. Бекрек і М. Беретц, включаючи конфлікт безпосередньо у визначення влади, а Р. Даль аргументує, що “...якби всі були повністю згодні відносно цілей і засобів їх досягнення, то нікому не було б потрібно змінювати дії інших, отже, не було б і відносин влади, і підпорядкування”.

“Конфліктні” концепції влади вельми поширені серед таких теоретиків, як Дж. Найджел, М. Вебер, Р. Берштедт, Р. Кан і Е. Етзіоні. Проте побутує й інша думка, яка заперечує міркування, що передумовою конфліктних відносин є реалізація певних елементів влади, оскільки здійснюється розгляд не стільки проявів влади, що зумовлюють конфлікт, скільки використання різних форм контролю та примусу.

Норвезьський вчений Й. Галтунг довів, що певні соціальні структури можуть визначати щодо інших соціальних структур не лише інтегративні, але і насильницькі задачі, провокуючи цим самим соціальні протиборства і конфлікти. Такий тип суперечностей теоретик називає структурними, а причини їх появи окреслює як “структурне насилля”, досліджуючи яке відмічає часто відсутність усвідомлення окремими групами політичного чи соціального “насилля”, яким вони піддаються².

Згідно з позиціями іншого західного теоретика Л. Крісберга, всі конфлікти володіють спільними структурними і динамічними параметрами, що зумовлюються значним впливом ірраціональних змінних. Тому поява, розвиток чи протидія конфліктам визначається передусім типом взаємодії конфліктуючих сторін, що відбувається в певному соціальному середовищі з властивими йому цінностями та процедурами регулювання конфліктних відносин³.

¹ Ледаев В. Г. Власть: концептуальный анализ / В. Г. Ледаев. – М. : Росс. полит. энцикл. (РОССПЭН), 2001. – 384 с.

² Галтунг Й. Йохан – гражданин мира. По пути к миру через земной шар / Й. Галтунг. – М., 2004. – С. 108–112.

³ Крисберг Л. Мирозидание, мирозохранение и разрешение конфликтов / Л. Крисберг // Социологические исследования. – 1990. – № 11.

Поширеною практикою мінімізації суспільних ризиків є забезпечення дотримання соціальної рівності та справедливості шляхом реалізації державної соціальної та податкової політики. В країнах європейського простору запровадження соціальних стандартів реалізується на основі відповідних моделей, кожна з яких у певному співвідношенні з відповідними перевагами виконує завдання страхування від *суспільних ризиків, допомоги незможним і малозабезпеченим членам суспільства* та здійснює *перерозподіл доходів*.

Суспільні ризики, на нашу думку, є сукупністю загроз соціального, економічного, політичного та іншого характеру, настання яких перешкоджає нормальному функціонуванню суспільства і зумовлює значні втрати його економічних та соціальних ресурсів. Діагностика суспільних ризиків є доволі складним завданням, оскільки здійснюється на основі побудови спектра суспільних пріоритетів, в яких визначаються найбільш значущі для суспільства ризики, яких воно прагне уникнути. Вибір відповідних пріоритетів у значній мірі зумовлюється системою ідеологічних догм, ціннісних переконань, які є домінуючими у визначений період часу, що визначає відповідний “портфель ризиків” кожного суспільства.

Статтею 1 Конституції України визначено, що Україна є суверенною і незалежною, демократичною, соціальною, правовою державою, що засвідчує її різноманітні соціальні зобов'язання. Таким чином, є всі підстави стверджувати, що одними з найвагоміших у структурі суспільних ризиків для України є соціальні ризики (див. рис. 3.5).

Під *соціальними ризиками*, як правило, розуміють загрози, що породжуються об'єктивними соціальнозначущими причинами (падіння доходів нижче прожиткового мінімуму, необхідність отримання медичної допомоги, соціальних послуг та соціального захисту) і призводять до втрати добробуту особи, соціальної групи та суспільства загалом. Їх поява та існування супроводжували усю історію розвитку людської цивілізації, зумовлюючись ускладненням, посиленням їх впливу на перебіг соціальних процесів, все більшим втручанням у життя суспільних груп завдяки втраті індивідуальних проявів та набуттям все більш масових рис.

Стабільний розвиток людського соціуму можливий лише в умовах *“безпеки та захищеності життєво важливих інтересів соціальних суб'єктів макро- та мікрорівнів, збереження і розвитку людського потенціалу, підтримки ефективного стимулювання діяльності людей,*

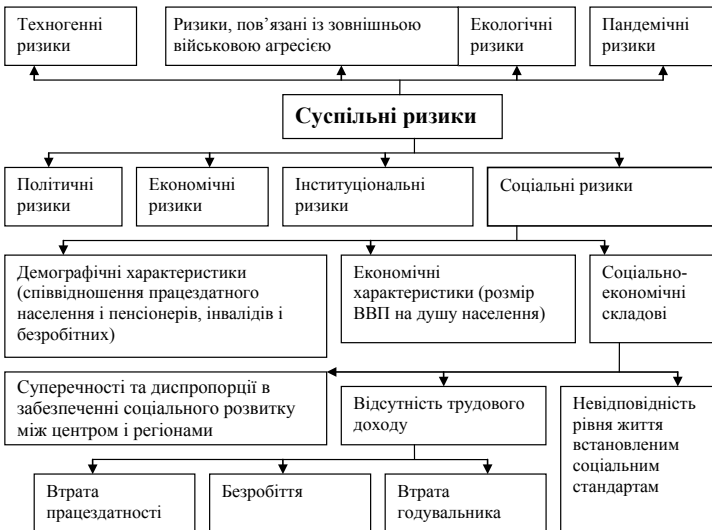


Рис. 3.5. Структура суспільних ризиків

Джерело: складено автором самостійно.

систем їхньої соціалізації та життєзабезпечення”¹. Саме тому спроби опису інституціональних і організаційних форм захисту від певних соціальних ризиків можна знайти у писемних пам’ятках Древнього світу (про створення резервів зерна у Єгипті ще у XXI ст. до н. е.; формування елементів соціального захисту в законодавстві Хаммурапі XVIII ст. до н. е.; у Біблії; римському праві), середньовічних трактатах.

Сучасні соціально-філософські, економічні, соціологічні та психологічні підходи наукових досліджень соціальних ризиків тлумачать їх як багатоаспектне явище, розглядаючи різноманітні аспекти прояву у суспільній реальності. Розглянемо детальніше передумови прояву окремих з них у вітчизняній моделі соціально-економічної системи:

1. Затяжний та обтяжливий характер побудови соціальної держави.

Проголошення незалежності України ознаменувало собою наміри побудови правової, демократичної держави із соціально орієнтованою ринковою економікою, спрямованою на забезпечення високого життєвого рівня, прав і свобод громадян, сприяння всебічному розвитку соціально

¹ Глобалізація і безпека розвитку : моногр. / О. Г. Білорус, Д. Г. Лук’яненко та ін. ; [кер. авт. кол. і наук. ред. О. Г. Білорус]. – К. : КНЕУ, 2001. – С. 544.

значущих сфер, таких як освіта, наука, культура, охорона здоров'я, соціальне забезпечення та підтримка соціально незахищених верств населення. Орієнтація на соціальну модель економіки зумовлювала необхідність дотримання норм Загальної декларації прав людини, що була прийнята Генеральною Асамблеєю ООН 10 грудня 1948 р., та окреслювала вільний і рівний характер прав і свобод людини.

Слід відмітити, що європейські країни, які визначають свою політику як соціально спрямовану, будують її на основі цілого ряду важливих принципів, до яких відносять: економічну свободу людини; соціальну солідарність та активну участь суспільства в процесах перерозподілу доходів; реалізацію соціальної політики у відповідності з чітко окресленою стратегією суспільного розвитку із залученням всіх сфер та інструментів державного регулювання. В цьому контексті поява соціального конфлікту, перебіг протікання та процедури розв'язання якого чітко легалізовані та інституціоналізовані, слугує індикатором наявності певного роду протиріч у задоволенні інтересів і потреб конфліктуючих сторін, однак їх вирішення сприяє зниженню соціальної напруги в суспільстві та підвищенню ефективності взаємодій між групами інтересів.

Трансформаційні перетворення в країнах колишнього “соціалістичного” табору, незважаючи на оголошені вектори побудови соціальної держави, лише окреслили загострення соціальних протиріч, наявність широкого спектра прояву соціальних конфліктів, втрату минулої та пошуки нової самоідентифікації на фоні відсутності розуміння природи функціонування складноорганізованих систем і формацій, позбавлених прямого директивного втручання.

Свідомі та несвідомі прорахунки з проведенням приватизації, жорстка фіскальна політика держави, відсутність ідеологічного бачення стратегії і тактики державотворення призвели до значної диференціації та поляризації населення за доходами, власністю, рівнем та якістю життя. Запровадження інститутів ринкової моделі господарювання на ґрунті реципрокно-редистрибутивної інституціональної моделі, яка характеризувалась високим рівнем державного патерналізму, домінуванням у колективній свідомості суспільних ідеалів, часто досить утопічних, що були притаманні поведінці в тоталітарному соціумі, зумовили появу “ланцюгових” соціальних ризиків (див. рис. 3.6).

В результаті кумулятивного впливу ланцюгових соціальних ризиків традиційним для української “соціальної” моделі стала наявність соціальної напруги в суспільстві, суспільний нігілізм, розчарування в дівості

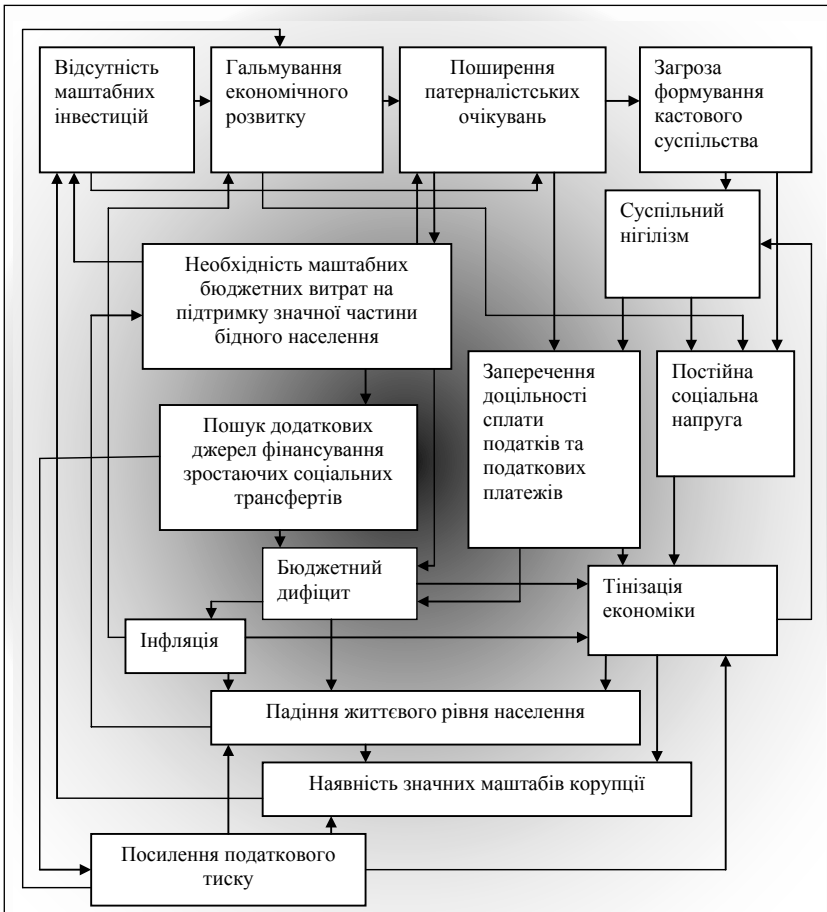


Рис. 3.6. Схема ланцюгового характеру прояву соціальних ризиків держави

Джерело: складено автором самостійно.

економічних перетворень, майнове розшарування, високий рівень тіньової економіки, поширення корупції у владних структурах.

2. Типовою, “видовою” ознакою українського суспільства традиційно є низький рівень оплати праці та високий рівень зареєстрованого безробіття при одному з найвищих в Європі показників освіченості громадян.

Падіння залізної завіси сприяло можливості порівняння переваг та недоліків функціонування різних моделей соціально-економічних систем, рівня життя населення інших країн Європи та США, що, засвідчуючи низькі вітчизняні показники, впливало на зростання соціальної напруги в українському суспільстві.

Орієнтація на соціальну модель економіки, за аналогією з розвиненими країнами світу, зумовлює високі соціальні стандарти оцінки вартості робочої сили, рівень якої в Україні є доволі низьким, порівняно із середнім показником у країнах Європейського Союзу (див. *додаток Д*).

Вартість робочої сили в Україні у порівнянні з країнами ЄС засвідчує подібну структуру витрат на оплату праці, що коливається в діапазоні від 60% до 85%, однак має значно нижчу вартість. За даними Держстату, в 2006–2011 роках частка витрат на оплату праці у структурі операційних витрат з реалізованої продукції складала 5–6%, а у країнах Європи вона сягає до 45%.

Незважаючи на постійне зростання номінальної заробітної плати, її середньомісячний розмір в Україні майже в 9 разів нижче, ніж в ЄС, та найнижчий серед країн СНД.

Низький рівень мінімальної заробітної плати (*додаток Е*), розмір якої повинен бути не лише базовою соціальною гарантією, але і вагомим фактором подолання суспільних дисбалансів, зумовлює зниження продуктивності праці, споживчого попиту, впливає на показники тривалості життя, підвищення рівня захворюваності населення та скорочення його чисельності, активно заохочує розгортання утриманських очікувань громадян щодо державних соціальних допомог та субсидій.

Слід зазначити, що вітчизняний показник мінімальної заробітної плати характеризується прямою залежністю її розмірів від рівня бюджетного наповнення, політичних процесів у країні та жодним чином не виконує функції відтворення робочих зусиль індивіда. Натомість, показник мінімальної заробітної плати в США та низці європейських країн включає рівень базових витрат на відтворення здоров'я працюючого населення, регулярне оновлення професійних знань, розвиток трудового потенціалу в наступних поколіннях працівників на основі статистично встановлених показників забезпечення належного рівня життя сім'ї з 4 осіб.

Щодо мінімальної заробітної плати в структурі середньомісячного заробітку, то її рівень в країнах Європейського Союзу за період 2008–2014 рр. коливався в діапазоні 40–42% (див. *додаток Ж*).

Заходи уряду України щодо підвищення рівня мінімальної заробітної плати не відповідають рекомендованому МОП і Світовим банком рівню і мають тенденцію до зниження.

Ще одним соціальним стандартом, що ставить під сумнів соціальні пріоритети держави, є прожитковий мінімум. В світовій практиці існує декілька способів визначення рівня прожиткового мінімуму як розрахункової вартісної величини, яка формується на основі достатнього для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження його здоров'я набору продуктів харчування, а також мінімальних наборів непродовольчих товарів та послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості. Існуючі у практиці різних країн методики можна ідентифікувати таким чином:

- статистична – встановлює прожитковий мінімум на рівні доходів 10–20% найзаможніших громадян певної країни. Є найбільш поширеною в країнах з досить високим рівнем доходу;
- соціологічна (суб'єктивна) – ґрунтується на проведенні соціологічних опитувань населення про рівень доходів та витрат, а також необхідно – бажаний обсяг витрат;
- ресурсна – виходить з поточних можливостей бюджету забезпечити прожитковий мінімум;
- комбінована – є комбінацією кількох методів, що дозволяє рівень витрат, наприклад на харчування, визначати за нормами, житлово-комунальні послуги – за фактичним споживанням, а витрати на непродовольчі товари – за часткою у загальних витратах;
- нормативна – встановлює вартісну величину прожиткового мінімуму на основі споживчого кошика;
- відносна – ґрунтується на визначенні медіанного доходу і є характерною для розвинутих країн.

В Україні прожитковий мінімум визначається нормативним методом у розрахунку на місяць на одну особу залежно від вікового критерію та залежно від соціальної та демографічної групи осіб: для дітей віком до 6 років; для дітей віком від 6 до 18 років; для працездатних осіб; для осіб, які втратили працездатність (див. табл. 3.6).

Згідно із законодавчими нормами, прожитковий мінімум має переглядатися кожних 5 років. Проте, будучи востаннє затвердженим в 2000 році на основі Постанови Кабінету Міністрів України від 14.04.2000 р., № 656, до сьогоднішнього дня цей набір не переглядався, хоча законодавчо визначено, що його перегляд має відбуватися кожних п'ять років. Тому,

Динаміка розміру прожиткового мінімуму, грн.

	2012 рік		2013 рік		2014 рік		2015 рік										
	з грудня		з січня		з грудня		з січня										
							Фактичний розмір прожиткового мінімуму ¹										
							В січня	В лютому	В березня	В квітня	В травня	В червня	В липня	В серпня	В вересня		
В розрахунок на місяць на одну особу	1095		1108	1176	1176	1176	1536	1605	1757	2211	2466	2555	2571	2497			
для дітей віком до 6 років	961		972	1032	1032	1032	1477	1535	1669	2109	2356	2419	2439	2381	1167		
для дітей віком від 6 до 18 років	1197		1210	1286	1286	1286	1877	1952	2137	2593	2858	2930	2934	2873	1455		
для працездатних осіб	1134		1147	1218	1218	1218	1611	1687	1851	2317	2580	2681	2698	2610	1378		
для осіб, які втрадили працездатність	884		894	949	949	949	1224	1276	1391	1822	2055	2113	2135	2084	1074		

¹ За даними офіційного веб-сайту Міністерства соціальної політики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.misp.gov.ua/labour/control/uk/publish/category?cat_id=141688.

не переглядаючись за останні 15 років і не формуючись за відповідною методикою впродовж 10 років, він встановлюється відповідно до економічних можливостей держави та її бюджету.

Величина прожиткового мінімуму в Україні не враховує життєво необхідних витрат та потреб сучасної людини, що пов'язані з витратами на оплату комунальних послуг, лікування та оздоровлення, освіти, навчання дітей у шкільних та дошкільних навчальних закладах.

Крім того, показник прожиткового мінімуму жодним чином не відповідає рівню соціально-економічного розвитку країни, загальнолюдських потреб людини, означених вимогами життя у громадянському суспільстві.

Для прикладу, у Великій Британії в споживчий кошик включено 350 складових, у тому числі алкогольні напої, музичні інструменти, предмети домашнього вжитку та інше. Французи у споживчому кошику враховують витрати на відвідування перукарні, придбання косметичних засобів, оренду автомобіля, таксі, харчування для домашніх улюбленців.

Якщо порівняти деякі складові затверджених норм продуктів харчування для працюючого населення у голодних 1932–1933 роках в СРСР, в'язнів таборів НКВС СРСР у 1939 році та німецьких військовополонених у 1941 році із сучасними в Україні, то можна констатувати, що рівень державних соціальних гарантій у нашій країні не дозволяє людині не тільки гідно жити відповідно до вимог сучасного світового рівня якості життя, але й навіть виживати (див. *додаток 3*).

При аналізі суспільних конфліктів крізь призму соціальних прав і гарантій особи беззаперечною є їх пряма залежність від економічних можливостей держави, оскільки *“...ефективність реалізації соціальних прав значною мірою залежить від рівня економічного розвитку держави, кваліфікації і моральних якостей законодавців та державної бюрократії, стану державного бюджету, і набагато менше, ніж інших прав – від волі особи, яка володіє правами”*¹. Ця залежність знаходить своє втілення в ст. 22 Загальної декларації прав людини 1948 р., де визначено, що *“...кожна людина, як член суспільства, має право на соціальне забезпечення і на здійснення необхідних для підтримання її гідності і для вільного розвитку її особи прав в економічній, соціальній і культурній галузях за допомогою національних зусиль і міжнародного співробітництва та відповідно до структури і ресурсів кожної держави”*².

¹ Цит за: Алебастрова И. А. Социальные права: конституционные обещания, пожелания или привидения? / И. А. Алебастрова // Государство и право. – 2010. – № 4. – С. 31.

² Цит за: Загальна декларація прав людини : від 10 груд. 1948 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/995_015.

Стає очевидним, що Україна, проголосивши себе соціальною державою, взяла на себе певні соціальні зобов'язання, однак специфіка їх визначення, методика розрахунку, механізми “допустимого” відхилення від встановлених соціальних пріоритетів та практика “ручної” заміни* норм Законів України рішеннями Конституційного Суду України чи Постановами Кабінету Міністрів України дають підстави стверджувати:

3. Соціальні гарантії в Україні є здебільшого нормами декларативного характеру, а не нормами прямої дії.

Гострою необхідністю вбачаємо побудову нової моделі соціальної політики держави шляхом встановлення соціальних стандартів і гарантії на основі удосконалених і адекватних методик соціального забезпечення з врахуванням економічних можливостей держави та всебічного сприяння розвитку тих суб'єктів економіки, які можуть “фінансово” забезпечити вирішення проблем соціально незахищених груп населення, а саме плат-

* 9 липня 2007 р. Конституційний Суд України прийняв рішення № 6-рп/2007 (справа про соціальні гарантії), де зазначалось, що “... пільги, компенсації і гарантії є складовою конституційного права громадян на соціальний захист і достатній рівень життя кожного”, яким констатував, що звужувати при прийнятті нових законів або внесенні змін до чинних не можна не лише саме право, а й гарантії, завдяки яким право може бути реалізоване. Суть цього рішення зводилась до встановлення норм, згідно з якими Верховна Рада України не повноважена при прийнятті Закону “Про Державний бюджет України” на відповідний рік вносити в нього положення про зміну законів, що встановлюють соціальні виплати та гарантії, а також призупиняти соціальні виплати. Проте через чотири роки вона приймає рішення від 26 грудня 2011 р., № 20-рп/2011 та від 25 січня 2012 р., № 3-рп/2012, згідно з якими встановлюється, що розміри соціальних виплат є залежними від соціально-економічних можливостей держави, оскільки “...передбачені законами соціально-економічні права не є абсолютними. Механізм реалізації цих прав може бути змінений державою. Зокрема, у зв'язку з неможливістю їх фінансового забезпечення шляхом пропорційного перерозподілу коштів з метою збереження балансу інтересів усього суспільства”. Цим рішенням Конституційний Суд України легітимізував конституційність прав уряду України щодо обмеження розмірів соціальних виплат на основі принципу збалансованості соціального захисту населення та фінансових можливостей держави. Подальшим рішенням від 25 січня 2012 р. Конституційний Суд щодо Пенсійного фонду знову підтвердив повноваження уряду розподіляти витрати на соціальні потреби, виходячи з фінансового стану держави. Проте, згідно з положеннями Конституції України, уряд не наділений правом установлювати, змінювати чи ліквідувати як соціальні права й свободи, так і соціальні гарантії громадян. Крім того, Верховна Рада України не має повноважень делегувати Кабінету Міністрів України права вирішення питання соціальних прав, свобод та гарантії, так як конституційно встановлено, що ці питання регулюються виключно законами України. Крім того, прийняття відповідних змін в системі соціальних прав та гарантії на основі рішень Конституційного Суду України та постанов Кабінету Міністрів України автоматично наділяє їх правами законодавчого органу, що явно суперечить їх цілям та завданням діяльності. Зокрема, соціальні гарантії у 2012 і 2013 рр. визначалися не законами України, а Постановою Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2011 р., № 1381 “Про підвищення рівня соціального захисту найбільш вразливих верств населення”. Джерело: Плахотнюк Н. Г. Соціальні гарантії прав людини та економічні можливості держави / Н. Г. Плахотнюк // Вісник НАДУ. – 2013. – № 3. – С. 77–85.

ників податків та суб'єктів підприємництва. Однак на перешкоді цьому стоїть низка чинників, серед яких значну роль відіграють низькі стандарти оплати праці та поширення бідності як серед непрацевдатних верств суспільства, так і серед працюючого населення (див. табл. 3.7).

Низький рівень оплати праці зумовлює бідність працюючих верств населення, унеможлиблює забезпечення гідного рівня життя, підтримує мотивацію населення до економічної активності, нівелює зусилля, спрямовані на покращення якості робочої сили та є вагомим чинником внутрішньої та зовнішньої міграції робочої сили. Проте аналіз структури сукупних доходів доводить, що одне з центральних місць у ній належить саме оплаті праці і становить більше ніж 50% впродовж останніх років (див. *додаток К*). При цьому невисокий рівень заробітної плати, що успадкований Україною від колишньої командно-адміністративної системи, та механізми реалізації соціальної політики на сучасному етапі посилюють нерівність у суспільстві, де доходи від підприємницької діяльності та самозайнятості, як засвідчують офіційні статистичні дані, не становлять навіть десятої частини сукупних доходів (див. *додаток Л*).

Неможливість забезпечення базових потреб та інтересів за рахунок мізерних доходів змушують громадян звертатися за допомогою до держави, яка, реалізуючи політику загального добробуту, спрямовує свої фінансові сили та управлінські заходи на захист вразливих верств населення. Проте, незважаючи на реалізацію системи заходів соціального вирівнювання та спроб здійснення ефективного та справедливого перерозподілу доходів різновекторно орієнтованими політичними силами, представленими в українському уряді, загальна диференціація доходів населення впродовж періоду реформування лише посилювалась. На сьогоднішній день за межею бідності, яка, відповідно до стандартів Організації Об'єднаних Націй, встановлена на рівні 5 доларів на день, проживає більш як 80% населення України¹, що наближається до порогу бідності африканських держав.

Таким чином, можемо констатувати:

4. Гіперболізовану залежність груп індивідів від держави щодо можливості забезпечення власних соціальних свобод, які на фоні незначних економічних прав не дають їм можливість відчувати себе економічно незалежним, а “декларативні” політичні права – впливати на державу².

¹ Офіційний веб-сайт УНІАН [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.unian.ua/society/1067370-za-mejeyu-bidnosti-v-ukrajini-jive-ponad-80-naselelnnya-deputat.html>.

² Плахотнюк Н.Г. Соціальні гарантії прав людини та економічні можливості держави Вісник НАДУ. – 2013. – № 3. – С. 77–85.

Динаміка індикаторів бідності за 2000–2015 рр.

Індикатори	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2015
Частка населення, чие добове споживання є нижчим за 5,05 дол. США за ПКС, %	11,9	11,0	7,4	4,0	3,2	1,3*									
Частка бідного населення за національним критерієм, %	26,4	27,2	27,2	26,6	27,3	27,1	28,1	27,3	27,0	26,4	24,1	24,3	25,5	24,5	25,0
Частка бідних серед дітей, %	33,4	34,9	34,0	34,9	35,0	36,7	36,6	36,3	35,1	33,2	32,7	32,0	33,1	32,6	29,0
Частка бідних серед працюючих осіб, %	21,6	22,6	22,0	21,1	21,6	22,3	27,2	21,7	21,1	20,6	19,7	19,6	20,7	20,0	15,0
Частка населення, чие споживання є нижчим за рівень фактичного прожиткового мінімуму, %	71,2	69,2	65,0	59,9	51,0	38,7	31,0	30,5	19,9	24,8	23,5	25,8	24,0	22,1	–

Джерело: за даними щорічного моніторингу Програми розвитку Організації об'єднаних націй (ПРООН).

* До 2005 року використовувалося значення 4,3 дол. США на добу за паритетом купівельної спроможності валют (ПКС), тому значення індикатора "Частка населення, чие добове споживання є нижчим за рівень ПКС, у %" представлено двома динамічними рядками.

Нерівність доходів, пошук механізму їх справедливого розподілу є одвічною проблемою розвинутих держав світу і як наслідок – об’єктом вивчення багатьох економістів США та Західної Європи з кінця XIX – початку XX століття. На хвилі підвищеного наукового інтересу до питань справедливого розподілу доходів у 1905 році американським статистиком М. Лоренцом було розроблено графічний метод оцінки ступеня нерівності в розподілі доходу в галузі та суспільстві, а також у розподілі багатства, що отримав однойменну назву кривої Лоренца.

Для побудови цієї кривої на осі абсцис відкладається частка населення, а на осі ординат – частка доходів у суспільстві в процентному відношенні. За умови абсолютно рівного розподілу доходу крива приймає вигляд прямої (бісектриса на графіку), яка визначається лінією абсолютної рівності.

Крива Лоренца відображає частку доходу, що припадає на різні групи населення, сформовані на підставі розміру доходу, який вони отримують. Оскільки цей метод може використовуватися для різних способів оцінки нерівності розподілу доходів, нами за основу були взяті сукупні ресурси домогосподарств за децильними (10%-ми) групами із середньодушовими еквівалентними загальними доходами домогосподарств, отриманими ними за 2013 рік¹ (див. *додаток М*).

Безумовно, говорити про абсолютну точність авторського графічного представлення кривої Лоренца, здійсненого на основі даних вибіркового обстеження домогосподарств за їх сукупними ресурсами, було б не зовсім доречно. І одна з причин цього полягає у неточності та неповній достовірності даних обстеження домогосподарств. Однак навіть в такому ракурсі неможливо не помітити значну диференціацію населення України за рівнем доходів, адже, як видно з рисунка, існує значне відхилення кривої Лоренца від лінії рівномірного розподілу.

Знаковим є помітне заломлення кривої на межі 4–5-ої децильних груп, що відповідає середньодушовим еквівалентним загальним доходам у розмірі до 3772,06 грн. Цей діапазон характеризує рекомендовану стандартами Організації Об’єднаних Націй межу, еквівалентну 5 долларам на день (у середньому 3750 гривень на місяць).

В цьому контексті, що підтверджується графічним представленням, цілком закономірним і соціально доцільним заходом було б прийняття законодавчого рішення щодо затвердження поняття “межа бідності” та

¹ Витрати і ресурси домогосподарств України у 2013 році : стат. зб. (за даними вибіркового обстеження умов життя домогосподарств України). Ч. 1. Державна служба статистики України. – К., 2014 р.

встановлення неоподаткованого порогу на рівні 5 доларів на день на кожного члена сім'ї.

Важливим показником нерівності розподілу доходів є коефіцієнт Джині, що є статистичним показником, який засвідчує ступінь розшарування суспільства країни або регіону стосовно певної ознаки. Як і крива Лоренца, запропонований у 1921 році італійським статистом і демографом К. Джині індекс характеризує рівень суспільної нерівності за рівнем диференціації грошових доходів населення у вигляді ступеня відхилення фактичного розподілу доходів від абсолютно рівного їх аналогу.

Цей індекс може визначатися за різними методиками, проте, як зазначають фахівці, усі способи мають ряд недоліків і є досить суб'єктивними, відносними та заниженими через небажання громадян з високими доходами оприлюднювати власний рівень доходів і витрат. Саме тому індекс Джині, обчислений Державною службою статистики України, щорічно визначаючись (див. табл. 3.8), не може вважатися точним.

Таблиця 3.8

Індекс Джині, у 2009–2013 рр, %

	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Індекс Джині	0,256	0,249	0,243	0,233	0,236

Джерело: Складено автором за даними Державної служби статистики України.

Однак, незважаючи на досить “оптимістичні” рейтинги рівня соціального добробуту в суспільстві, можемо стверджувати, що успадкована з радянських часів система забезпечення соціальних прав і свобод жодним чином не забезпечує ні індивідуальні інтереси населення, ні суспільні пріоритети економічного розвитку, не відповідає потребам суспільства, не забезпечує принципів соціальної справедливості, зумовлюючи неефективне витрачання коштів та є загрозою наростання суспільних конфліктів.

3.5. Роль інститутів оподаткування в регулюванні суспільних конфліктів

Той, хто вміє справитися з конфліктами шляхом їх визнання і регулювання, той бере під свій контроль ритм історії. Той, хто втрачає таку можливість, отримує цей ритм собі в суперники

Р. Дарендорф

Упродовж розвитку теорії і практики формування соціально- економічної системи держави людство усвідомило доцільність функціонування інститутів оподаткування, трансформували розуміння їх сутності від

примусу до осмисленої, об'єктивної необхідності. Дослідження податків як фінансового підґрунтя реалізації державою покладених на неї функцій відображає діаметрально протилежну спрямованість інтересів економічних агентів та їх груп, зумовлюючи існування найбільш знакового і очевидного конфлікту інтересів між двома найголовнішими його учасниками: державою та платниками податків.

Однак соціальна неоднорідність суспільства, відмінності в рівні доходів, власності, влади, престижу, горизонтальна та вертикальна мобільність громадян закономірно зумовлюють не лише загострення суспільних протиріч та конфліктів, але є передумовою їх різнопланового та диференційованого характеру прояву.

Окреслюючи конфлікти, пов'язані з процесами оподаткування, теоретики, як правило, зводять їх до конфліктів, що виникають між платником податків і державою в особі фіскальних органів щодо повноти та своєчасності виконання податкового обов'язку. Однак ми вважаємо таке трактування надто спрощеним, оскільки воно відображає лише частковий випадок. Вбачаємо в існуванні конфлікту між платниками податків і державою більш ширший спектр причин, ніж перелік тих, які виникають у процесі податкового адміністрування.

Специфічна природа інститутів оподаткування зумовлюється напрямками їх поширення та спектром впливу, що охоплює практично всі сфери життєдіяльності суспільства і тому вони можуть виступати як передумова появи нових та загострення вже існуючих суспільних конфліктів або як дієвий засіб їх попередження (див. рис. 3.7).

Одним з першопочаткових завдань, що стоять перед інститутами оподаткування, є подолання соціальних диспропорцій шляхом забезпечення соціальної рівності та справедливості. На обґрунтуванні особливої сутності конфлікту наголошував А. Сміт в роботі "Дослідження про природу та причини багатства народів", вважаючи, що в його основі лежить поділ суспільства на класи, та економічне суперництво, ним спровоковане.

Безумовно, кожна епоха, кожне соціальне утворення чи соціально-економічна система, що знайшли свій відбиток на різних етапах еволюційного розвитку соціуму, привносять щось своє у побудову моделі суспільних відносин та ідеалів соціальної справедливості.

Забезпечення соціальної справедливості та рівності є одним з найскладніших завдань суспільного розвитку, поліструктурність якого зумовлює окреслення суспільно значущих ідеалів та принципів організації суспільних відносин та одночасно є втіленням суперечливих вимог, надій та сподівань індивідів. Багатогранність проявів соціальної рівності визна-

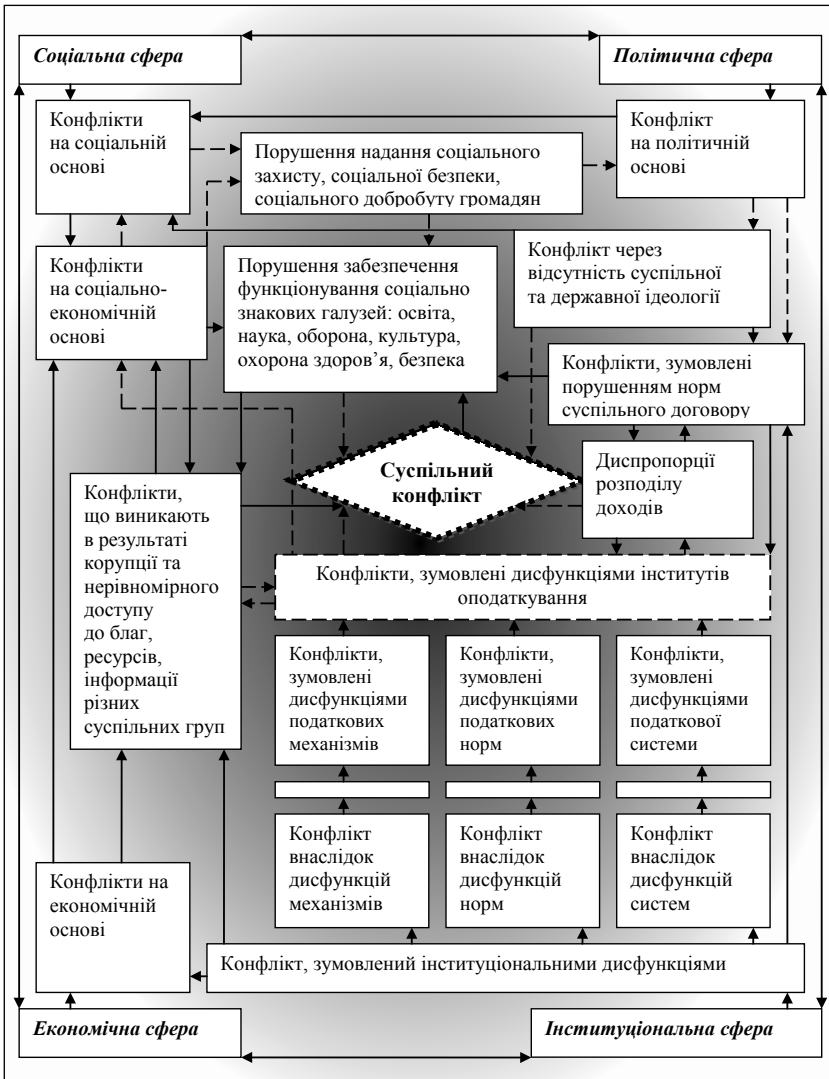


Рис. 3.7. Роль інститутів оподаткування в регулюванні суспільних конфліктів

Джерело: складено автором самостійно.

чається діалектичною природою взаємодії структурних елементів інтересів, їх одночасною єдністю і протилежністю орієнтації.

Бажання досягнення соціальної рівності є недосяжним ідеалом навіть для країн з високим рівнем доходів у розрахунку на душу населення. Однак утвердження принципу формальної рівності дає можливість, окресливши ідею соціальної держави, забезпечувати більш-менш ефективно суспільні інтереси, які необхідні для підтримки балансу різних соціальних сил, та досягнення консенсусу в суспільстві. Зауважимо, що серед дослідників побутує думка, згідно з якою, формальна рівність, скільки б її не декларували, та яка б Конституція її не проголошувала (навіть за умов її найдосконалішого формулювання та максимально вдалого окреслення принципу повної справедливої рівності), ніколи не буде задовольняти всіх. З цього приводу цілком слушним є міркування, згідно з яким “...повна рівність людей не здійснима, а рівноправність у житті часто звужується настільки, що перетворюється на свою протилежність”¹.

На відміну від західної наукової школи, в Україні, як і в інших країнах посттоталітарного простору, дослідження суспільних конфліктів було закритим, оскільки стверджувалось, що “...соціалізму з його природою не властиві соціальні конфлікти”². Це призвело не тільки до фактичного вилучення суспільної конфліктології зі сфери наукового дослідження, а й до того, що в суспільстві не сформувалися механізми розв’язання та попередження конфліктів, зокрема в такій особливій сфері їх появи як оподаткування. Тому визначальна роль і завдання, що стоять перед інститутами оподаткування, актуалізують побудову податкових механізмів подолання конфліктів у взаємодіях між індивідами, соціальними групами та суспільством у питаннях фіску як втілення соціальних взаємодій, об’єктами яких є протилежноспрямовані інтереси, цілі та позиції суб’єктів.

Одним з напрямів забезпечення справедливого перерозподілу доходів є запровадження ефективних механізмів оподаткування, які нейтралізують негативний вплив диференціації в доходах. Безумовно, різні країни використовують достатньо великий арсенал інструментів впливу як шляхом застосування системи оподаткування доходів фізичних осіб, так і оподаткування нерухомості, споживання, прибутку.

¹ Керимов Д. А. Методология права (предмет, функции, проблемы философии права) / Д. А. Керимов. – М., 2000. – С. 467.

² Нечипоренко Л. А. Марксизм-ленинизм о социальных конфликтах и критика буржуазных интерпретаций : автореф. дис. на соиск. уч. степ. докт. филос. наук / Л. А. Нечипоренко. – М., 1986. – С. 25.

Ефективність використання різноманітних механізмів вирівнювання суспільної диференціації шляхом використання податкових інструментів впливу підтверджується динамікою індексу Джині, який засвідчує їх рівень до та після оподаткування (*додатки Н1 та Н2*).

Загалом інститути оподаткування і витрати на соціальні потреби в більшості країн мають значний корегуючий вплив на нерівність доходів (див. рис. 3.8).

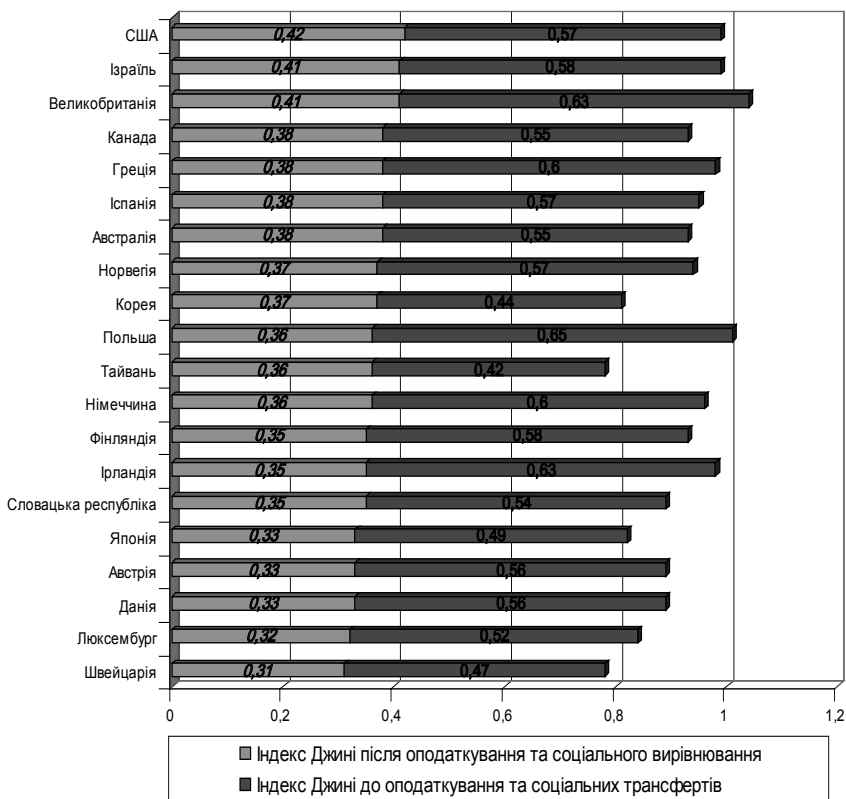


Рис. 3.8. Оцінка рівня нерівності доходів і якості та їх перерозподіл на основі індексів Джині, 2013 р.¹

¹ Gini in the bottle [Electronic resources]. – Mode of access : <http://www.economist.com/blogs/democracyinamerica/2013/11/inequality-america>.

Як видно з рисунка, Сполучені Штати Америки як одна з найбільш розвинених країн світу одночасно має і один з найвищих рівнів нерівності доходів у світі. Можемо констатувати більш ефективний рівень перерозподілу доходів за допомогою оподаткування в таких “агресивно-егалітарних” країнах, як Люксембург і Норвегія (0,20), Німеччина, Нідерланди і Швеція (0,24) та його найвищий аналог в Ірландії (0,28).

За свідченням багатьох західних експертів, що підтверджується даними з рисунка ефективність перерозподілу доходів у США є однією з найнижчих у світі. Однак, незважаючи на констатацію цього факту, мусимо визнати, що ефективність державної політики перерозподілу доходів в Україні не йде в жодне порівняння з “неефективною” американською моделлю.

І в цьому контексті надзвичайно важливим є високий рівень ефективності функціонування інститутів оподаткування, здатних на основі дієвих механізмів суспільного перерозподілу мінімізувати негативний вплив соціальних ризиків і загроз. Проте існування інституціональних дисфункцій оподаткування зумовлює зворотний ефект – неусунення ймовірного негативного впливу диспропорцій розвитку, а навпаки, посилення та поглиблення кризових явищ в економіці. Соціальна рівність досягається шляхом створення відносно рівних умов для всестороннього розвитку кожного індивіда, підтримки гранично допустимих меж відхилень у доходах населення, рівної відповідальності громадян перед законами держави незалежно від соціального статусу, посади чи рівня достатку.

Зокрема, за інформацією академіка Е. Лібанової, лише за показником розподілу сум прибуткового податку (в Україні – ПДФО) в 2013 році вітчизняний рівень розподілу доходу найбагатших 1% громадян становить 4,4% проти 36,7% в США, що засвідчує низький рівень оподаткування доходів найзаможніших членів суспільства. При цьому, на відміну від США, в Україні має місце оподаткування незаможних та бідних громадян, рівень якого становить 36,3% проти 2,2% в американському аналозі. Таким чином можемо констатувати “фіскальну недосяжність” доходів заможних членів суспільства з перенесенням податкового навантаження на економічно незахищених членів суспільства (див. рис. 3.9).

На відміну від розвинутих країн, де податок з доходів сплачують заможні верстви населення, в Україні порушується головний принцип прибуткового оподаткування – принцип соціальної справедливості, що, у свою чергу, впливає на частку податкових надходжень до зведеного бюджету, зумовлює розгортання соціальної напруги в суспільстві та є підтвердженням масштабного конфлікту інтересів між різними соціальними групами.

В розвинених країнах світу способом нейтралізації такого стану справ є поетапне реформування оподаткування доходів громадян шляхом розширення їх бази, створення більш однорідного режиму оподаткування різних джерел доходу, а також перебудова системи пільг соціального спрямування в оподаткуванні доходів малозабезпечених верств населення.

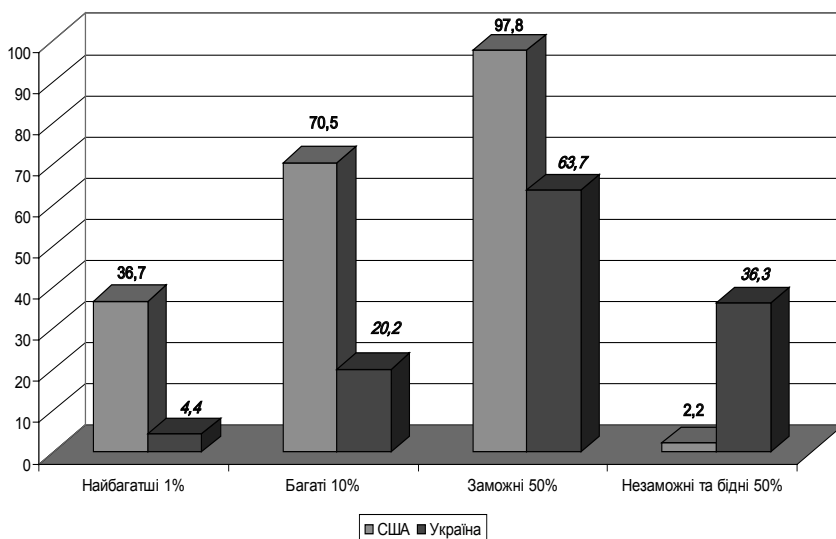


Рис. 3.9. Розподіл сум прибуткового податку з населення між окремими групами, % 2013 р.¹

Впродовж останніх років в Україні мала місце “податкова реформа”, заходи якої за свідченням її організаторів повинні були б зумовити економічне зростання в державі та реальні стимули для детінізації заробітної плати. Безумовно, говорити про кінцеву ефективність такого реформування рано, однак за підсумками року можемо оцінити окремі її аспекти.

На сьогоднішній день в Україні оподаткування доходів у вигляді заробітних плат, які, як ми вже зазначали, становлять ліву частку всіх доходів домогосподарств, відбувається за чотирма основними схемами та залежить від розміру заробітної плати (див. табл. 3.10).

¹ Лібанова Е. Соціальна справедливість: чи є вона в Україні. Презентація [Електронний ресурс] / Е. Лібанова. – Режим доступу : <http://www.fpsu.org.ua/pro-fpu/chlenski-organizatsiji/teritorialni-ob-ednannya-organizatsij-profspilok/196-20-lyutogo-2015-roku-den-sotsialnoj-i-spravedlivosti/7124-sotsialna-spravedlivist-chi-e-vona-v-suchasnij-ukrajini>.

**План-схема механізму оподаткування доходів,
одержаних у вигляді заробітної плати в Україні у 2015 році**

	Заробітна плата (до оподаткування), грн.			
	<1710	1710-12180	12180-20706	>20706
ПДФО	15% на суми >609 грн.	15%	15% на 12180 грн. і 20% на суми, що перевищують	15% на 12180 грн. і 20% на суми, що перевищують
Військовий збір (запроваджений з серпня 2014 року до "завершення реформи Збройних сил України")	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%
ЄСВ з працівника	3,6%	3,6%	3,6%	3,6% (з сум >20706 грн. не стягується)
ЄСВ з працедавця	36,76% (не менше, ніж 1218 грн.)	36,76	36,76	36,76% (на суми >20706 грн. не нараховується)
Опис схем	Стосується заробітних плат, розмір яких не перевищує 1,4 прожиткового мінімуму (1710). Застосовується податкова соціальна пільга.	Стосується заробітних плат, розмір яких становить від 1,4 прожиткового мінімуму до 10 мінімальних заробітних плат. Схема не передбачає податкових пільг.	Схема застосовується, якщо заробітна плата більше 10 мінімальних заробітних плат, але менше 17 прожиткових мінімумів. Застосовуються дві ставки ПДФО: звичайна 15% (на суму в розмірі 10 мінімальних заробітних плат) та підвищена 20% (на суму збільшення).	Схема застосовується для найвищих заробітних плат, які перевищують 20706 грн. (17 прожиткових мінімумів). Застосовуються дві ставки ПДФО. З сум понад 17 прожиткових мінімумів ЄСВ не нараховується і не стягується.

Певним чином зміни торкнулися заробітних плат невеликого розміру, однак це нововведення більше стосується працедавців, ніж найманих працівників. Зокрема, якщо заробітна плата за основним місцем роботи є меншою мінімального розміру, роботодавець все одно змушений платити ЄСВ як з мінімальної заробітної плати. Тобто, якщо працівнику за основним місцем роботи (місце роботи де знаходиться його трудова книжка) заробітна плата нарахована в розмірі, що не перевищує мінімальну заробітну плату (з січня 2015 року – до листопада 2015 року – в розмірі, що не перевищує 1218,00 грн., а в грудні 2015 року – в розмірі, що не перевищує 1378,00 грн.), роботодавець зобов'язаний нарахувати та сплатити єдиний соціальний внесок у вигляді нарахувань за такого працівника в сумі, яка визначається як добуток розміру мінімальної заробітної плати та ставки єдиного соціального внеску, встановленої для цієї категорії платника*.

Можемо відмітити певну спробу урядовців трансформувати сплату ЄСВ для працедавців шляхом застосування понижуючого коефіцієнта (0,4). Проте, надавши право застосування понижуючого коефіцієнта, законодавець одночасно встановив ряд умов, які всупереч гучним заявам характеризуються недостатньою ефективністю зокрема та реформаторських заходів загалом. Ця “податкова реформа” жодним чином не торкнулася принципів оподаткування доходів в Україні, а залишивши незмінними до грудня поточного року показники прожиткового мінімуму і мінімальної заробітної плати, ще більше спровокувала зниження купівельної спроможності громадян, падіння економіки та зубожіння населення.

Динаміку зміни податкових вирахувань із заробітної плати можемо проілюструвати на рівні мінімальної заробітної плати (1218 грн.), середньої заробітної плати (3500 грн.) та достатньо великих розмірів заробітних плат (15000 і 25000 грн.).

Оподаткування заробітної плати у мінімальному розмірі (1218 грн.) у 2015 році зазнало незначних змін в основному через запровадження військового збору, а загальне податкове навантаження зросло на 1,5 пункту (див. *додаток III*).

* При цьому в Законі про ЄСВ не йде мова про те, коли роботодавець може не платити ЄСВ, виходячи з мінімальної заробітної плати, за працівника, який працює за основним місцем роботи. Тобто роботодавець зобов'язаний сплатити ЄСВ, виходячи з розміру мінімальної заробітної плати, незалежно від причини, чому в працівника зарплата менше, ніж 1218,00 грн. (із січня 2015 року до листопада 2015 року), чи менше, ніж 1378,00 грн. (в грудні 2015 року). А таких причин може бути чимало, зокрема: перебування працівником у відпустці без збереження заробітної плати; робота в умовах неповного робочого дня; невиходи на роботу та прогули; розмір середнього заробітку мобілізованого працівника за місяць менше мінімальної заробітної плати по тій причині, що працівнику на момент його призову був встановлений неповний робочий час.

Як і у випадку з оподаткуванням мінімальної заробітної плати, податкові вирахування із середньої заробітної плати, взятої для розрахунку на рівні 3500 грн., у 2015 році не зазнали значних змін. Податкове навантаження також зросло на 1,5 пункту порівняно з минулим роком, що в грошовому еквіваленті становить 52 грн. (див. *додаток П2*).

Незначно вплинули податкові нововведення і на осіб з достатньо високим рівнем заробітної плати, яка для аналізу нами взята в розмірі 15000 грн. Незважаючи на те, що зростання ставки податку торкнулося осіб з таким розміром заробітної плати, сума ПДФО порівняно з минулим роком зросла лише на 68 грн., податкове навантаження для осіб з таким рівнем заробітної плати зросло у поточному році з 18,4% до 20,3% (див. *додаток П3*).

Відмінності для осіб, чий рівень заробітної плати становить 25000 грн., на нашу думку, зазнав найбільше змін. Згідно із законодавчими нововведеннями, якщо “валова” зарплата у 2015 році перевищує 20706 грн., то ЄСВ нараховується тільки на 20706 грн., тому сума ЄСВ не змінилася порівняно з минулим роком. Зростання рівня податкового навантаження з 18,5 до 21,4 у 2015 році відбулося за рахунок зростання сум податкових зобов’язань з ПДФО (362,2 грн.) та запровадження військового збору (375 грн.). Це певним чином вплинуло на обсяг сплачених податків у 2015 році порівняно з минулим роком, що зросло на 2,9 пункту (див. *додаток П4*).

Таким чином, порівняння обсягів податкових відрахувань із заробітних плат різного рівня можемо констатувати, що громадян з різним рівнем оплати праці торкнулися законодавчі реформи у 2015 році. Найбільший вплив вони мали на осіб з високими заробітними платами саме через зростання ставки податку. Проте навіть здійснення цих заходів жодним чином не вплинуло на зміну рівня соціальної диференціації.

Усвідомлення високого рівня оподаткування доходів, одержаних у вигляді заробітної плати, та неспроможність дотримання усіх умов законодавця, наприклад щодо використання понижуючих коефіцієнтів та пільг, змушують багатьох підприємців ухилятися від оподаткування, вступати в приховані трудові відносини з найманими працівниками та виплачувати тіньові заробітні плати в конвертах. На сьогоднішній день, за оцінками Мінсоцполітики, на тіньовому ринку праці щорічно виплачується близько 200 млрд. грн. тіньової заробітної плати, внаслідок чого Пенсійний фонд з року в рік недоотримує понад 70 млрд. грн. Його дефіцит зростає щорічно і в бюджеті 2015 року збільшений на третину до 28,8 млрд. грн.

Цілком ймовірно, що, формуючи план надходжень податків та податкових платежів, уряд очікував на отримання 40 млрд. грн., які повинні були надійти за рахунок проведення податкової реформи. Однак у результаті її недостатньої ефективності ці суми до бюджету не надійшли. Як видно з представленого аналізу, найбільшу загрозу становить не ПДФО, а механізми оподаткування єдиного соціального внеску.

Очевидним є те, що непродумане наповнення бюджету України шляхом перманентної заміни окремих елементів не дасть очікуваного результату як через масштабні соціальні зобов'язання держави, так і через неефективність інститутів оподаткування. В Україні, за даними Державної служби статистики України, налічується 20 млн. працездатного населення, які не в змозі прогнати зростаюче число пенсіонерів. При цьому перспективи для України є невтішними. Якщо в 2004 році витрати державного бюджету на фінансування пенсій становили 14%, то у 2014 році – уже 26%.

За оцінками експертів CASE Ukraine, витрати на охорону здоров'я в 2014 році склали близько 9 млрд. грн., оборону – 16 млрд., освіту – 32 млрд., а витрати на виплату пенсій становили понад 82 млрд. грн. За рівнем пенсійних витрат Україна є в числі світових “лідерів”, оскільки їх рівень складає 17% ВВП. Однак наше “лідеруюче” положення в порівнянні з такими європейськими країнами, як Німеччина, Франція, Японія, Іспанія, Швеція, США, Нідерланди, Польща та багато інших країн, погіршується показником розміру середньої пенсії, що не перевищує 1,5 тис. грн., і становить 71 дол. США, або 65 євро, при цьому аналогічний показник у Німеччині становить 970 євро, в Іспанії – 850, у Польщі – 195 євро.

У 2014 році платники податків сплатили 166,9 млрд. грн. ЄСВ, ще 64,6 млрд. були профінансовані державою. Аналіз здійснених заходів дає підстави говорити про те, що, за підсумками 2015 року, ситуація кардинально не зміниться. Однак це жодним чином не вирішує ситуацію як з питанням наповнення Пенсійного фонду, так і забезпечення належних соціальних стандартів пенсіонерів та соціально незахищених верств суспільства.

Ще одним різновидом оподаткування, що має особливе значення з огляду на вирішення комплексу соціально-економічних проблем та попередження ймовірних суспільних загроз, є оподаткування нерухомості.

З точки зору реалізації принципу соціальної справедливості необхідність запровадження податку на житлову нерухомість полягає в тому, що він дає змогу нівелювати значний рівень диференціації доходів, що склався між різними верствами населення, особливо в Україні, яка є одним зі світових лідерів за рівнем диференціації доходів і майна населення,

а також матеріальною нерівністю між громадянами. Так, співвідношення між доходами найбідніших і найбагатших домогосподарств, виміряне за допомогою децильного коефіцієнта (співвідношення рівня грошових доходів 10% найбагатшого та 10% найбіднішого населення), становить, за різними даними, 22–27 разів, тоді як, за світовим стандартом, цей коефіцієнт не повинен перевищувати 10–12¹. Тому, за оцінками фахівців, податок на нерухомість необхідно розглядати як інструмент справедливого перерозподілу соціальних благ.

До передумов та обґрунтувань доцільності запровадження податку на нерухомість виділяють таке:

- відсутність необхідності врахування результативності господарської діяльності на відміну від основних податків (на додану вартість, прибуток, доходи фізичних осіб), які важко прогнозуються через невизначеність і вірогідність результатів господарської діяльності;

- можливість безперешкодного адміністрування фіскальних інституцій, через: візуальний контроль, сталість місця розташування, обов'язковість державної реєстрації;

- ймовірність досягнення високого рівня стабільності та прогнозованості податкових надходжень до місцевого бюджету ²;

- виконання одночасно соціально-регулюючої та фіскальної функції оподаткування. Соціально-регулююча функція зводиться до здатності перерозподіляти кошти від більш заможних до менш заможних членів суспільства, а фіскальна – забезпечує стабільні надходження в бюджет та поповнення фінансових ресурсів регіонів. Перший крок у запровадженні податку на нерухоме майно вже було зроблено, а саме під час реалізації пілотних проєктів в Івано-Франківській та Луганській областях у 2006 р., де була змодельована спрощена форма оподаткування на основі дуже низьких ставок податку з квадратного метра площі будівель (0,1 гривні – з житлових та 2,9 гривні – з комерційних). Навіть за таких умов додаткові надходження від сплати цього податку були досить значними і склали у середньому 25% доходів бюджетів найнижчого рівня з власних джерел³.

¹ Карлін М. І. Роль податку на нерухомість в соціальній політиці країни з транзитивною економікою [Електронний ресурс] / М. І. Карлін, Н. М. Бобох. – Режим доступу : http://dspace.nbuv.gov.ua:8080/dspace/bitstream/handle/12345_6789/9107/13Karlin.pdf?sequence=1.

² Бобох Н. М. Податок на нерухомість: функції та цілі запровадження в Україні як необхідної складової частини податкової системи [Електронний ресурс] / Н. М. Бобох // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. – 2008. – № 7. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvvnpu/ekonomika/20087/3/Bobox.pdf>.

³ Концепція реформування податкової системи України : розпор. Кабінету Міністрів України від 19.02.2007 р., № 56-р // Офіційний вісник України. – 2007. – № 13. – С. 481.

Проте ефективність оподаткування житлової нерухомості та його іманентна властивість мінімізувати суспільні протиріччя ускладнюється декількома моментами, зокрема:

- необґрунтованість визначення об'єктів, яким надаються пільги, та їх незначна соціальна роль, зокрема вилучення пункту про звільнення окремих категорій громадян від сплати податку на нерухомість. До 2015 року не підлягали оподаткуванню об'єкти житлової нерухомості, які належать малозабезпеченим, багатодітним або прийомним сім'ям, опікунам та піклувальникам дітей. На нашу думку, вилучення пільги для сімей з доходом нижче прожиткового мінімуму є нелогічним, оскільки, будучи позбавленими стабільних доходів, вони навіть житлово-комунальні послуги оплачують переважно з допомогою державних субсидій. Те ж стосується сімей пенсіонерів, чи одиноких пенсіонерів які, отримуючи мізерні пенсії, змушені платити цей податок. Вказане жодним чином не відповідає декларованим державою соціальним стандартам, якими, наприклад у Франції, встановлено, що особи, які досягли 65-річного віку, підпадають під значні соціальні знижки;
- неврахування того факту, що житловий фонд держави – це здебільшого житло радянської забудови, більшість якого потребує капітального ремонту (див. *додатки P1 та P.2*);
- прийняття суперечливих, колізійних норм оподаткування житлової нерухомості, що вимагає постійного доопрацювання починаючи з часів його запровадження і донині;
- відсутність повної бази даних про об'єкти нерухомості, оскільки інформація про більшість з них міститься на паперових носіях або взагалі не внесена в жодні реєстри. Це зумовлює ймовірність допущення помилок у підрахунку сум податку, а також до того, що повідомлення не знаходять своїх господарів чи приходять до тих, хто внаслідок купівлі-продажу уже не є власником нерухомості;
- інше.

Слід зазначити, що у багатьох країнах, таких як США, Швейцарія, Швеція, Данія, Індонезія, Японія, Південна Корея, Австралія, цей податок встановлюється на основі оціночної вартості нерухомості і жодним чином не залежить від площі. Однак використання площі об'єкта нерухомості (а не його ринкової вартості) як бази оподаткування, незважаючи на певну абсурдність, очевидно, є єдиноможливим виходом, оскільки оцінка за ринковою вартістю можлива лише за умови наявності повноцінного ринку нерухомості, який дозволяє легко зорієнтуватися в ринкових цінах або вирахувати їх. Стан же нинішнього вітчизняного ринку нерухомості далекий від існуючих

у розвинених країнах, зважаючи на те, що рівень цін на нерухомість в Україні є необґрунтовано високим, а в окремих випадках – значно вищим від світових аналогів. Відповідно, без існування повноцінного ринку не може бути і реальної вартості об'єкта оподаткування, і будь-які керівні методики оцінки не зможуть адекватно і точно відобразити вартість об'єктів нерухомості.

Зрозуміло, що сам податок на нерухомість не відіграє певної помітної ролі у зменшенні розриву між багатими і бідними категоріями населення, проте у разі усвідомлення суспільством необхідності відмови від зайвої диференціації доходів і впровадження заради цього комплексу соціально-економічних заходів податок на нерухомість може стати суттєвим елементом нового економічного устрою та дієвим інструментом підтримки соціальної сфери.

Ще одним податком, який покликаний знижувати напругу в суспільстві шляхом оподаткування споживання, є ПДВ. Функціонуючи в практичній більшості розвинених держав світу та характеризуючись потужними фіскальними можливостями, він ліг в основу податкової системи незалежної України.

Запровадження в Україні податку на додану вартість, ознаменоване прийняттям Закону України “Про податок на додану вартість” 1 січня 1992 року¹, припало на період економічного спаду в економіці держави (1992–1995 рр.). В цей хронологічний період Україна, як і більшість постсоціалістичних держав, всупереч очікуванім швидким результатам від реалізації ринкових перетворень поринула в глибоку, всеохоплюючу економічну кризу. Спад виробництва, який межував із загрозою повної зупинки української економіки, став причиною різкого зменшення фінансових ресурсів держави. Проте вже в перший рік запровадження ПДВ виправдав себе, оскільки частка податку становила 31,3% доходів Зведеного бюджету.

Незважаючи на те, що ПДВ є податком на споживання, при його запровадженні було зроблено акцент не на його соціально-регулюючій, а на фіскальній ролі. Зокрема, ставка ПДВ на момент її запровадження була значно вищою, ніж у високорозвинених країнах: в Австрії ставка податку становила 20%, у Бельгії – 19,5%, в Данії – 25%, у Франції – 18,6%, в Німеччині – 14%, у Норвегії – 20%, у Швеції – 25%, у Великобританії – 17,5%, в Японії – 6%.

Безумовно, переваги ПДВ найбільш повно проявляються у фіскальному просторі країн з розвинутою ринковою моделлю економіки. Однак

¹ Про податок на додану вартість : Закон України від 20.12.91 р., № 2007-ХІІІ // Відомості Верховної України. – 1992. – № 14. – (7 квіт.).

його запровадження в Україні на фоні нерозвинутого ринку, низького рівня платоспроможності більшої частини населення, кризи платежів, інфляції, криміналізації бізнесу є передумовою зниження ефектів ПДВ (див. рис. 3.10).

Крім того, в Україні, незважаючи на більш як дводесятилітній досвід функціонування ПДВ, досі не сформований оптимальний механізм оподаткування, який би одночасно поєднував фіскальні можливості податку та його регуляторний потенціал впливу на економічні процеси.

Запровадження ПДВ як податку, що характерний податковим системам розвинених країн світу, відбулося без належної підготовчої роботи

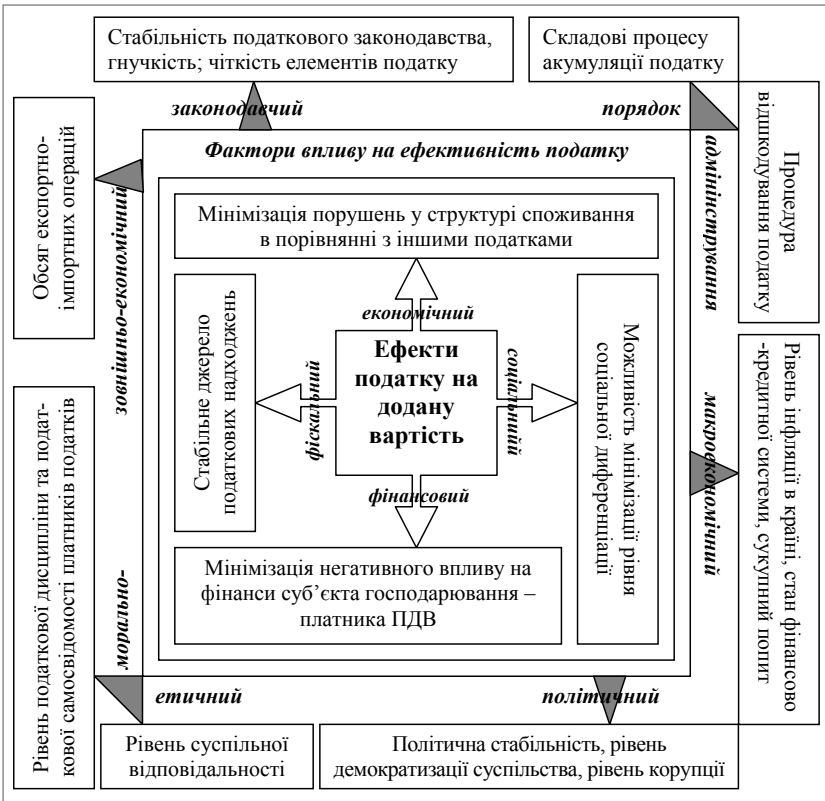


Рис. 3.10. Ефекти податку на додану вартість та фактори впливу на нього

Джерело: складено автором.

за умови відсутності ринкових відносин, необхідних інституціональних перетворень, кризових явищ у банківській системі. Бажання проявити національний, самобутній підхід у запровадженні ПДВ зумовив використання власних, вітчизняних “ноу-хау”, які всупереч зарубіжній практиці, де традиційно встановлювалися мінімальні ставки з поступовим їх підвищенням та диференціацією, ініціювали високі ставки податку. Як наслідок, високе податкове навантаження лише провокувало ухилення від оподаткування, що здійснювалось шляхом:

- відсутності реєстрації платником ПДВ;
- заниження обсягу виручки;
- віднесення до податкового кредиту сум податку, сплаченого за товари/послуги, що входили до валових витрат, проте використовувались для виробництва товарів, які звільнялися від сплати ПДВ. Це особливо стосувалося підприємств, що продавали звільнені та не звільнені від ПДВ товари, оскільки не завжди вдавалося встановити зв'язок між певними витратами та кінцевою продукцією;
- завищення сум, заявлених на відшкодування ПДВ, сплаченого за товари/послуги, вартість яких відноситься до валових витрат;
- пред'явлення заявок на відшкодування ПДВ, сплаченого за товари, на які не поширювався податковий кредит, наприклад, автомобіль, що не використовувався у виробничій діяльності;
- експортна продукція, яка, оподатковуючись за нульовою ставкою, поверталася на внутрішній ринок. Виробник отримував документи на експорт, вимагав відшкодування та реалізовував продукцію в межах країни;
- ПДВ стягувався фірмою-”одноденкою”, яка не сплачувала його до бюджету і потім зникала¹.

За низкою зовнішніх параметрів вітчизняний ПДВ досить схожий на свої закордонні аналоги, проте суттєвою перешкодою ефективності вітчизняного взірця є відсутність оцінки впливу податку на соціально захищені верстви населення. Так, на відміну від України, в країнах-членах ЄС є три режими оподаткування залежно від соціальної значущості товарів: товари широкого вжитку оподатковуються за стандартною ставкою – не менше 15%, до товарів розкоші застосовується підвищена ставка – від

¹ Бетлій О. ПДВ в Україні: чи справляє інший непрямий податок ліпше? [Електронний ресурс] / О. Бетлій, Р. Джуччі, Р. Кірхнер ; [Ін-т екон. дослідж. та політ. консульт., Нім. консульт. група]. – К.–Берлін. – 2013. – Берез. – Режим доступу : http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_papers/German_advisory_group/2013/PP_02_2013_ukr.pdf

25% до 33%, а соціально важливі товари і послуги – продукти харчування та ліки оподатковують за зниженою ставкою 5%. Запровадження такого соціально-справедливого підходу є на часі для України, яка характеризується високим рівнем соціальної диференціації.

Резюмуючи, відмітимо, що наявність дієвих та ефективних інститутів оподаткування відкриває можливості для пошуку ефективних способів подолання конфліктних ситуацій, які враховують інтереси всіх економічних суб'єктів та сприяють досягненню цілей і пріоритетів функціонування держави. Однак відсутність системного розуміння ролі податкових інститутів, їх дисфункціональний характер та постійне перманентне “реформування” є постійним каталізатором соціальної напруги та передумовою розгортання суспільних конфліктів, ігнорування природи, ризиків, настання чи “придушення” яких загрожує соціальною катастрофою для держави.

РОЗДІЛ IV

ДЕТЕРМІНАНТИ ДОСЯГНЕННЯ ОПТИМІЗАЦІЙНОГО КОНСЕНСУСУ ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНСТИТУТІВ ОПОДАТКУВАННЯ: КРИТЕРІЇ ТА ПАРАДОКСИ

4.1. Інституціональні основи реалізації фіскальних взаємодій

*Якщо б ти хотів цього, ти не зможеш
відділити своє життя від людства.
Ти живеш в ньому і для нього.
Ми всі створені для взаємодії, як ноги, руки і очі.*

Марк Аврелій

Взаємодія є однією з основних філософських категорій, що відображає вплив різних об'єктів один на одного, їх взаємну обумовленість, зміну стану або взаємоперехід, а також породження одним об'єктом іншого. Загалом взаємодія має об'єктивний і універсальний характер, оскільки нею охоплені всі форми буття і форми їх відображення. В силу своєї універсальності, вона є процесом безкінечним, оскільки кожне явище – лише ланка загального ланцюга взаємодій. Поняття взаємодія знаходиться в глибокому зв'язку з поняттям структури, виступаючи як інтегруючий фактор, за допомогою якого відбувається об'єднання частин у певний тип цілісності¹.

Категорія взаємодії є істотним методологічним принципом пізнання природних і суспільних явищ, оскільки для того, щоб розкрити суть об'єкта, необхідно виявити його закономірні взаємодії². Будь-який об'єкт може бути зрозумілий і визначений лише в системі відносин і взаємодій з іншими явищами, їх частинами, сторонами і властивостями. Наприклад, взаємодія між ядром і електронами створює структуру атома, а взаємодія людей між собою і зі світом, тобто суспільні контакти, визначають структуру суспільства, людську поведінку і свідомість.

¹ Философский энциклопедический словарь / за ред. П. Н. Федосеева, С. М. Ковалева. – М., 1980.

² Философский энциклопедический словарь / сост. С. С. Аверницев, Э. А. Араб-Оглы, Л. Ф. Ильичев, С. М. Ковалева. – М., 1980.

У філософії взаємодія конкретизується у вченні про причинність, так як визначає відношення причини і наслідку: кожна з взаємодіючих сторін виступає як причина іншого і, як наслідок, одночасного зворотно-го впливу протилежної сторони.

Взаємодія, обумовлюючи розвиток об'єктів, є найглибшим джерелом, основою і кінцевою причиною виникнення, саморуху і розвитку об'єктів, їх появи та трансформації. Кожна форма руху матерії має в своїй основі певні типи взаємодії структурних елементів, тобто процесів (лат. *processus* – просування) послідовної зміни явищ і станів об'єктів та їх складових у процесі розвитку.

Загалом феномен взаємодії є одним із важливих інтегральних індикаторів суспільного розвитку, що має місце внаслідок фактичних взаємодій між індивідуумами та різними соціальними групами¹.

Взаємовідносини ґрунтуються на відповідних мотивах (інтерес, усвідомлення необхідності взаємодії, співпраці, спілкування і т. д.), вони визначають окремі поведінкові аспекти, включають відповідні емоційні стани і почуття, пізнання, вольові прояви. Завдяки міжособовим взаємодіям індивід включається в систему соціальних та суспільних взаємодій.

Сучасна теорія систем доводить, що всяка взаємодія пов'язана з матеріальними полями і, супроводжуючись перенесенням матерії, руху та інформації, може здійснюватися лише за допомогою специфічного матеріального носія.

Специфіка взаємодії особливого рівня матерії – соціально організованої – визначається не стільки фізичною і біологічною природою людей як живих організмів, скільки системою відносин, що виникають між людьми і різними їх об'єднаннями в процесі спілкування, трудової і пізнавальної діяльності. Тому вихідними чинниками соціальної реальності, перш за все, є матеріальні та суспільні відносини з природою.

Поняття “дія”, “соціальна дія” уперше було вжито і обґрунтовано німецьким соціологом М. Вебером, під яким вчений розумів людську поведінку, якій суб'єкт надає певний сенс (мотивацію). Соціально дією вчений назвав дію, яка за своїм сенсом (обумовленим індивідом чи групою) орієнтована на відповідну поведінку інших співучасників взаємодії, тобто на певні очікування. М. Вебер класифікував соціальні дії за ознаками та типами (див. табл. 4.1).

¹ Платонов Ю. П. Социальная психология поведения : уч. пособ. / Ю. П. Платонов. – СПб. : Питер, 2006. – С. 10.

Таблиця 4.1

Ознаки та типи соціальних дій за М. Вебером¹

Ознаки соціальних дій	суб'єктивна мотивація індивіда чи групи	
	усвідомленість	
	орієнтованість на минулу, нинішню чи очікувану в майбутньому поведінку інших людей	
Типи соціальних дій	цілераціональні	орієнтовані на очікування певної поведінки інших людей і стану об'єктів зовнішнього світу, побудовані на свідомому виборі засобів досягнення усвідомлених цілей з визначенням усіх можливих побічних наслідків власної поведінки
	ціннісно-раціональні	пов'язані з вірою в етичну, естетичну, релігійну чи якусь іншу самодостатню цінність (гідності, добра, обов'язку, честі) певної поведінки, незалежно від її успіху
	традиційні	базуються на звичках людей, а не на смислі і відбуваються за давно засвоєним взірцем. Вони частіше перебувають на межі або й за межами неусвідомленого і є автоматичною реакцією на звичні подразники згідно з певною установкою
	афективні	грунтуються на емоціях і є реакцією на несподівані, незвичні подразники, однак нерідко виступають як свідомі емоційна розрядка

Найбільш ефективними для суспільного розвитку є цілеспрямовані дії, проте ймовірність реалізації того чи іншого типу мотивації соціальної дії залежить як від особливостей індивіда, його культури, освіти, інтелектуальних можливостей, так і від типу суспільства, соціокультурного середовища, масштабу поширення неформальних взаємодій. Можна беззаперечно стверджувати, що домінуючий тип взаємодій визначає тип суспільних відносин та характер самого суспільства.

Соціальна система суспільства є не чим іншим як “системою соціальної взаємодії множини індивідів”, які виступають суб'єктами цих взаємодій, що здійснюють взаємозумовлені соціальні дії, пов'язані причинною залежністю, за якої дії одного суб'єкта є одночасно причиною і наслідком відповідних дій інших суб'єктів.

Процеси розвитку індивідів, суспільних груп та держави загалом зумовлюються їх функціонуванням у відповідних координатах розвитку, створюючи багатомірну суспільну реальність. Завдяки тому, що усі – від індивідів, інституцій, суспільних інститутів – функціонують у взаємодії з

¹ Вебер М. О некоторых категориях понимающей социологии / М. Вебер // Вебер М. Избранные произведения / М. Вебер. – М., 1990. – С. 502.

іншими, здійснюється як внутрішній, так і зовнішній вплив та відбувається корекція як власної поведінки, так і поведінки інших.

Здійснення сумісних координованих і не зовсім дій реалізується в процесі обміну інформацією, реалізації власної поведінки та реакцією на поведінкові імпульси контрагентів, що є не чим іншим як інтеракцією або взаємодією.

Велику роль у здійсненні взаємодії відіграє система взаємних очікувань (експектацій), які пред'являються учасниками один до одного. У кожного з них існує певна система очікуваної поведінки, яка є загальноприйнятною, тому якщо ці очікування не виправдовуються для однієї зі сторін, то взаємодія може перерватись і залишитись ситуаційною. Якщо ж очікування з обох сторін виправдаються, то виникнуть нові експектації (очікування), які вже будуть пов'язаними з особистими особливостями цього учасника, з його статусом, способом виконання соціальної ролі, з інституційними нормами, володіючи стійкими, багаторазовими і навіть постійними параметрами.

В період існування Радянського Союзу питанням взаємодій надавалося виключно політичного змісту, що зводилось до ідеї побудови суспільства без податків та зумовлювалось командно-адміністративним типом господарювання. В умовах демократичних та ринкових трансформацій в Україні беззаперечним є те, що податкові взаємодії виражають цілісну систему, яка динамічно розвивається і знаходиться в стані взаємодії та взаємообумовленості. Тому можна говорити, що тип економіки та спосіб господарювання визначають не лише характер взаємодій, швидкість трансформаційних зрушень, але й параметри середовища та подальші вектори руху учасників цих взаємодій, надаючи їм більшої або меншої прозорості, відкритості і законності, чи навпаки.

Соціальні взаємодії здійснюються у різних сферах функціонування суспільства, проте одними з найбільш важливих видів є взаємодії індивідів та їх груп з державою або державними інституціями з приводу створення, розподілу та перерозподілу доданої вартості.

Взаємодії, що здійснюються в межах інститутів оподаткування, на певному рівні фіскального простору відповідно до багатовимірності статусних ролей, позицій та інтересів суб'єктів є *фіскальними взаємодіями*.

Перш за все, відмітимо, що фіскальні взаємодії здійснюються в трьох можливих формах та залежно від рівня фіскального простору, охоплюючи відповідні процеси та задіюючи різні групи учасників у різні моделі (див. рис. 4.1).

Якщо прийняти як об'єкт сам процес взаємодії, то можна виявити доволі значний перелік груп змінних, класифікація яких дозволяє виділи-

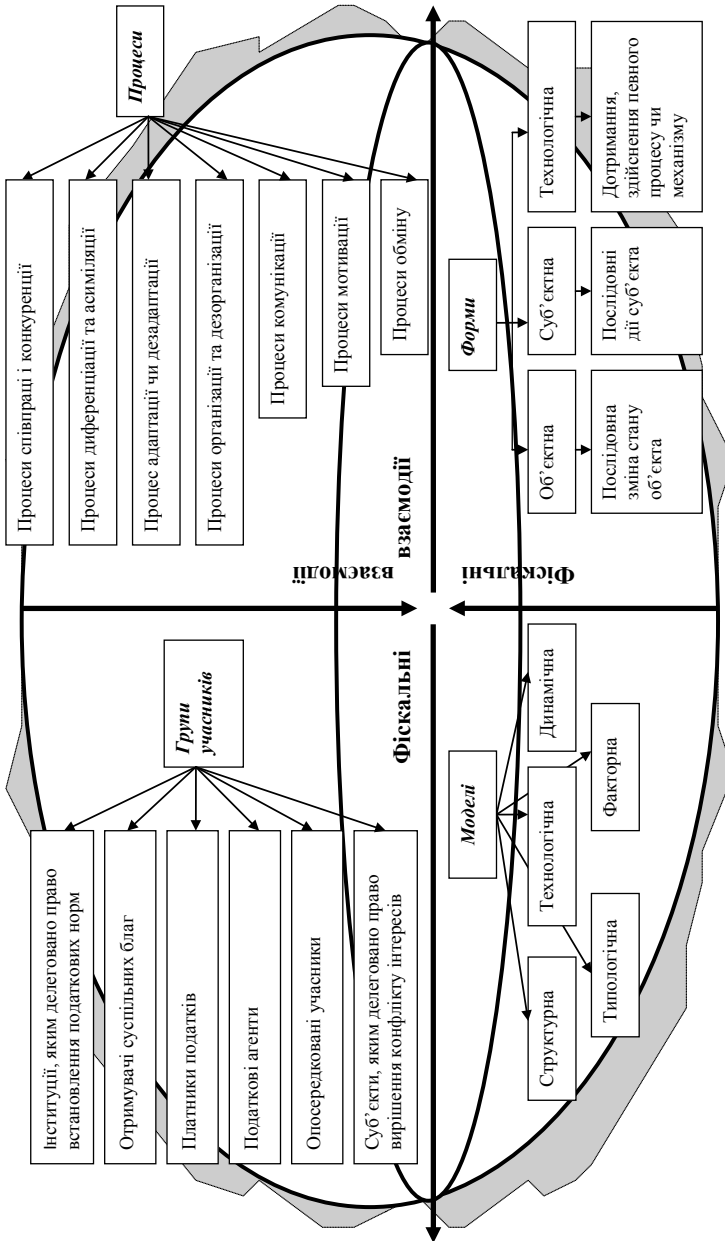


Рис. 4.1. Концептуалізація форм прояву, моделей, процесів реалізації та суб'єктів фіскальних взаємодій
 Джерело: складено автором.

ти п'ять моделей фіскальних взаємодій: структурна, динамічна, факторна, топологічна і соціально-технологічна.

Структурна модель фіскальних взаємодій є структурним “зрізом” фіскальних взаємодій у визначений момент часу. Аналізувати структуру фіскального процесу означає визначити його зміст і форму, учасників, напрям і масштаб.

Масштаб податкового процесу – це фіскальний простір, на який він поширюється. Залежно від параметрів можна вирізнити локальні і глобальні процеси. *Локальні* (обмежені певним місцем) охоплюють частину податкового простору, *глобальні* поширюються на весь фіскальний простір.

Динамічна модель фіскальних взаємодій, на відміну від попередньої, враховує фактор часу, розглядає фіскальні взаємодії у часовому вимірі, досліджує фази (стадії), тривалість, інтенсивність, темп, ритм, стан.

Процеси фіскальних взаємодій детерміновані не однією, а кількома факторними змінними, які в сукупності формують **факторну модель**, яка актуалізує роль та характер впливу на процеси фіскальних взаємодій певних чинників, або *факторних змінних*. Факторні змінні, що впливають на фіскальні взаємодії, здатні змінювати їх характеристики (форму, тривалість, інтенсивність і т. ін.), при цьому роль окремих з них неоднакова: одні викликають їх, інші зумовлюють, треті впливають на тривалість, темп і т. ін.

Фактори впливу на фіскальні взаємодії можуть бути класифіковані в такий спосіб:

- *внутрішні і зовнішні* (внутрішні чинять вплив на процес зсередини, зовнішні – ззовні);
- *позитивні або негативні* (позитивні – сприяють процесові, негативні – перешкоджають йому);
- *безпосередні і опосередковані* (безпосередні фактори діють на процес фіскальних взаємодій безпосередньо, непрямі – опосередковано, через джерела або умови процесу фіскальних взаємодій).

При цьому джерела і умови детермінують процес та зміст фіскальних взаємодій загалом, а фактори впливають на окремі їх змінні.

Джерела можна характеризувати як *внутрішні і зовнішні*. Внутрішні діють у самому фіскальному просторі, що перебуває в цьому процесі, зовнішні – у взаємодії цього фіскального простору з іншими.

Умови фіскальних взаємодій є *достатніми і недостатніми*. За умов недостатності фіскальний процес або взагалі не може здійснюватися, або здійснюється в деформованому вигляді.

Типологічна модель класифікує фіскальні взаємодії за типом процесів, розрізняючи:

- зародження, формування, розширення фіскального простору;
- стабілізації процесів фіскального простору;
- функціонування фіскального простору;
- адаптації фіскального простору до зміни внутрішніх і зовнішніх умов.

Технологічна модель аналізує процес фіскальних взаємодій з точки зору їх оптимізації, визначення і пошуку адекватних шляхів, способів, методів та характеристик, зокрема:

Результат – це те, що досягається по завершенні процесу фіскальних взаємодій або їх циклу, який може бути фактичним, очікуваним і ймовірним.

Наслідки фіскального процесу фіскальних взаємодій – це його непрямі результати, що мають значення для інших процесів і для інших результатів.

Ступінь керованості – змінна, що виражає можливість спрямованого впливу на процес фіскальних взаємодій загалом, визначаючи співвідношення керованих і некерованих змінних. На основі цього процеси поділяють на керовані, некеровані і регульовані.

Ефективність – змінна, яка характеризує процеси фіскальних взаємодій, втілюючи їх оцінку в контексті досягнення очікуваного результату.

Усвідомлюючи всю важливість і доцільність дослідження фіскальних взаємодій для подальшого аналізу, все ж обмежимося їх податковою складовою.

Першопочатково відмітимо, що учасники взаємодій функціонують у межах існуючих інститутів оподаткування, які встановлюють відповідні права та обов'язки їх носіям, та легітимно обмежують їх з метою ефективного функціонування всієї архітектури оподаткування.

Традиційно в науковій літературі розгляд процесів оподаткування зводиться до аналізу економічних інтересів і ефектів двох основних гравців: держави і платника податків. Однак оскільки податок є нормою багатосторонніх взаємодій “економічних агентів”, тому вважаємо, що розгляд засад функціонування інститутів оподаткування не може здійснюватися лише у звуженому діапазоні “держава – платник податків”.

Взаємодії між державою та іншими економічними агентами – платниками податків, як правило, завжди реалізуються крізь призму відносин відповідних агентів, які, як і будь-який інший учасник “гри”, керуючись принципами методологічного індивідуалізму, приймають рішення на основі власних економічних інтересів і пріоритетів. Аргументом на користь обґрунтування багатосторонності податкових взаємодій є той факт, що процеси

оподаткування регулюють відносини не лише між державою і платниками податків як економічними агентами, але й агентів між собою. Типовим прикладом є взаємодії підрозділів платників – юридичних осіб щодо відповідності документального обґрунтування доходів і видатків як підстави для підтвердження податкового кредиту з податку на додану вартість.

Вказана багатоформатність податкових процесів була врахована українським теоретиком-правником М. Кучерявенком, який здійснив класифікацію системи суб'єктів податкових процедур, виділивши в ній чотири групи учасників:

- *перша група* включає суб'єктів, що представляють владну сторону в податкових правовідносинах, і включає державу, територіальні громади, органи, наділені владними повноваженнями;
- *друга група* охоплює представників зобов'язувальної сторони податкових правовідносин: юридичних та фізичних осіб, що виконують податкові обов'язки;
- *третья група* учасників податкових процедур включає осіб, пов'язаних з процедурним регулюванням виконання податкового обов'язку, але які або не відносяться до перших двох груп (збирачі податків), або залежно від особливостей аналізу податкових відносин виконують владні функції (передусім у сфері контролю), або реалізують обов'язки (податкові агенти), сюди теоретик відносить також осіб, які займають особливий статус на стадіях вирішення податкового спору (експерт, спеціаліст);
- *четверту групу* учасників податкових процедур складають судові органи як загальної юрисдикції, так і адміністративні суди всіх рівнів, які приймають активну участь у вирішенні податкових спорів¹.

Передумовою такого поділу є особливий статус “економічного агента” в ході здійснення податкових процедур, призначення яких, за визначенням вченого, “орієнтоване на реалізацію приписаних правових норм”. Абсолютно погоджуючись та підтримуючи таку логіку класифікації учасників, зазначимо, що вона цілком описує перелік агентів-носіїв формального інституту оподаткування. Однак особливий статус процесів оподаткування та їх неформальна складова обґрунтовують доцільність виділення переліку груп учасників податкових взаємодій, кожен з яких має власну стратегію поведінки, інтереси та пріоритети. Ці взаємодії реалізуються як у прямому – зворотному напрямках, так і у внутрішньому-зовнішньому.

¹ Кучерявенко Н. П. Налоговый процесс : уч. пособ. / Н. П. Кучерявенко. – К. : Алерта : КНТ : ЦУЛ, 2010. – С. 126.

Ми погоджуємось з думкою провідних теоретиків у сфері оподаткування, серед яких: В. Ю. Захарченко, Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, П. В. Мельник, С. Г. Міщенко, О. О. Папаїка, Р. А. Руденський, Л. Л. Тарангул, які наголошують на необхідності чіткої обізнаності кожним з учасників у процесі взаємодії не лише своїх обов'язків, але і вигід, що є запорукою "...формування узгодженої податкової системи на добровільних засадах"¹. При цьому, як зазначають вчені, така узгодженість потребує її позитивного сприйняття усіма активними агентами, оскільки поведінка кожного з них, по-перше, не є безальтернативною, по-друге, впливає на поведінку і сприйняття податкової системи іншими її учасниками, а по-третє, наявність домінуючого негативного ставлення до діючих норм оподаткування хоча б у одного з учасників порушує цілісність взаємодій, зумовлюючи появу конфлікту інтересів. Отже, розуміння процесів оподаткування на локальному, державному та міжнародному рівнях фіскального простору як втілення взаємодії учасників, поведінка яких зумовлюється різними мотиваційними установками, інтересами, ресурсним, фінансовим потенціалом та наявними конкурентними перевагами, дозволяє окреслити певну концептуалізаційну схему фіскальних взаємодій.

Згідно з нею, усіх учасників податкових взаємодій можна представити у певній класифікації з виділенням таких шести груп, кожна з яких в межах своєї групи може створювати мережі та ієрархії інших:

- *перша група учасників*, представлена законотворчими органами, яким делеговано право визначення норм і механізмів реалізації інституту податку як на державному, територіальному (територіальні громади наділені владними повноваженнями встановлювати та регулювати рівень оподаткування), так і на міждержавному рівні;
- *друга група учасників*, представлених індивідами, домогосподарствами – отримувачами суспільних благ територіального, державного і глобального рівнів;
- *третья група учасників* – платники податків у розрізі фізичних та юридичних осіб, що можуть оподатковуватись за принципом резидентства, джерела отримання доходу, його використання та ін.;
- *четверта група учасників* – податкові агенти, що задіяні в: процесі контролю за правильністю обчислення, повнотою та вчасністю сплати податкових зобов'язань платників податків (фіскальні органи); виконують покладений на них нормами інституту податковий обов'язок (податкові агенти);

¹ Інноваційна система податкового адміністрування в Україні [Електронний ресурс] / В. Ю. Захарченко, Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий [та ін.]. – Режим доступу : <http://www.kdpu-n.gov.ua/work/innovaciyna-sistema-podatkovogo-administruvannya-v-ukrayini>.

- *п'ята група учасників* територіального, державного та міждержавного рівнів, які наділені правом вирішення конфлікту інтересів між учасниками та податкових спорів, що виникають у процесі оподаткування;
- *шоста група* охоплює інших учасників та їх групи, які опосередковано задіяні у процесах фіскальних взаємодій. До них відносимо фінансово-банківські установи, кредитні, страхові організації, інше.

Обґрунтування вихідних передумов природи вибору, що здійснюється учасниками-носіями інституту оподаткування, зводиться до визначення спектра характерних для кожної конкретної групи економічних інтересів. І ось тут найбільш важливими для аналізу є економічні інтереси основних двох груп учасників – держави і платників податків.

Вважаємо, що *економічні інтереси груп учасників* є різновидом економічних інтересів як економічної категорії, що виражає соціально та історично обумовлену необхідність задоволення потреб, які, будучи зумовленими об'єктивним змістом та суб'єктивними формами прояву інтересів, окреслюють параметри розвитку інститутів оподаткування.

Взаємовідносини держави як одного з найбільших учасників фіскальних взаємодій та інших суб'єктів будуються на основі великої кількості факторів, чинників та моделей взаємодії. Зарубіжні теоретики Т. Фрай і А. Шляйфер виділили три основні варіанти взаємодії держави та інших учасників (див. табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Основні моделі взаємодії держави і суб'єктів господарювання (за Т. Фреєм і А. Шляйфером)¹

Моделі	Правове середовище	Адміністративне регулювання
“Невидима рука”: більшість країн Східної Європи	Уряд не стоїть над законом. Контракти захищаються судами.	Уряд дотримується узаконених правил. Регулювання мінімальне. Корупція слабка.
“Допомагаюча (підтримуюча) рука”: КНР, Південна Корея, Сінгапур	Уряд стоїть над законом, використовуючи владу для допомоги бізнесу. Контракти захищаються державними чиновниками.	Уряд агресивно допомагає окремим підприємцям. Організована корупція.
“Грабуюча рука”: більшість пострадянських республік	Уряд стоїть над законом, використовуючи владу для отримання ренти. Правова система не працює, контракти захищаються мафією.	Багаточисельні напівсамостійні державні інститути здійснюють грабїжницьке регулювання. Дезорганізована корупція.

¹ Frye T. The Invisible Hand and the Grabbing Hand [Електронний ресурс] / T. Frye, A. Shleifer // American Economics Review. – 1997. – May. – Режим доступу : <http://papers.nber.org/papers/W5856.pdf>.

В умовах моделі “невидимої руки” уряд добре організований, в основному не корумпований, функції якого обмежуються наданням найважливіших суспільних благ – таких, як захист контрактів, закону і порядку, а також деякої регламентації. Право прийняття рішень, пов’язаних із розподілом ресурсів, залишається у приватного сектору. Багато країн Східної Європи (особливо ті, що прагнуть вступити до Європейського Союзу) орієнтувались у своїх реформах саме на цю модель.

У двох інших альтернативних моделях уряд відіграє більш значну роль. У моделі “підтримуючої руки”, яка представлена в Китаї, бюрократи часто залучені до підтримки приватної економічної діяльності: вони підтримують одні фірми і знищують інші, а також часто мають тісні економічні сімейні зв’язки з окремими підприємцями. Законодавчі інститути в такій моделі мають дуже обмежене значення, так як більшість суперечок вирішується чиновниками. Чиновницький апарат корумпований, але корупція обмежена і організована. Крайній варіант такої моделі – модель “залізної руки”, існує в деяких східно-азійських країнах, таких як Південна Корея і Сінгапур. Однак у перехідних економіках модель “підтримуючої руки” поширена значно менше.

У третій моделі “грабуючої руки” уряд в тій же мірі інтервенціоністський, але значно менш організований, ніж у моделі “підтримуючої руки”. Органи влади складаються з великого числа відносно незалежних чиновників, які переслідують власні цілі, включаючи хабарництво. У той час як на словах чиновники дотримуються риторики “підтримуючої руки”, в дійсності вони навряд чи керуються загальнодержавною політикою і в значній мірі виявляються незалежними від судів і здатними нав’язувати власну волю у комерційних спорах, а також володіють достатньою владою, щоб змушувати бізнес підкорятися всьляким грабіжницьким приписам. У крайніх випадках уряд стає настільки дезорганізованим, що взагалі втрачає здатність гарантувати закон і порядок, а також забезпечувати основні законні права. Внаслідок цього контракти починають підтримуватися приватними особами.

Найбільш яскраво різниця між трьома моделями проявляється у здатності судів вирішувати господарські конфлікти. У моделі “невидимої руки” суди ефективно вирішують спори, а тому немає місця для рекету. В моделі “підтримуючої руки” суди відіграють менш значну роль, особливо у вирішенні суперечок між приватними сторонами і урядом, при цьому уряд є досить сильним, щоб не допустити рекету. В моделі “грабуючої руки” уряд неефективно забезпечує своїх громадян послугами захисту, суди не здатні вирішувати спори, а тому домовленості підтримуються певними приватними способами.

Важливою відмінністю між “допомагаючою рукою” і “грабуючою рукою” є переважні форми корупції: у першому випадку спостерігається “організована корупція”, у другому – “неорганізована”. Корупція в рамках так званого “неорганізованого” (децентралізованого) бюрократичного апарату, існуючого в країнах колишнього Радянського Союзу, завдає, як вважає Т. Фрай, набагато більшого економічного збитку, ніж у випадку “організованого” (централізованого).

“Невидима”, “допомагаюча” і “грабуюча рука” – всі ці три моделі взаємодії є ідеальними типами, реальні ж моделі виявляються змішуванням усіх трьох типів.

У кожного з учасників фіскальних взаємодій існує власний набір ціннісних орієнтацій та кожен з них здійснює власну діяльність на основі власних пріоритетів. Тому особливо важливим є проведення податкової та фіскальної політики з врахуванням ціннісних орієнтацій усіх учасників фіскальних взаємодій. Вказане можливо реалізувати на основі оптимуму Парето, досягнення якого здійснюється шляхом забезпечення фіскальних інтересів держави без погіршення економічної ефективності господарювання платників податків, а заодно і суспільного добробуту громадян-виборців (або покращення економічної ефективності діяльності платників податків без погіршення фіскальних інтересів держави і послаблення соціального захисту громадян-виборців).

Специфіка фіскальних взаємодій у значній мірі залежить від особливостей побудови, делегованих завдань та принципів реалізації функцій фіскальних інституцій. Загалом фіскальні інституції різних країн світу, незважаючи на наявність спільних критеріїв організації управління процесами оподаткування, володіють неповторністю та самобутніми особливостями, що зумовлює необхідність більш прискіпливої уваги до особливостей їх функціонування. Загалом існує чотири типи побудови інституційної структури органів управління оподаткування:

- **(Тип О)** одне управління в складі Міністерства фінансів: виконання функцій управління процесами оподаткування здійснюється однією організаційною одиницею (структурою, управлінням, директором), розташованою в складі Міністерства фінансів (або його еквіваленті);
- **(Тип М)** множинні управління в Міністерстві фінансів: здійснення функцій управління процесами оподаткування покладені на множинні організаційні одиниці, що розміщуються в структурі Міністерства фінансів, для функціонування яких необхідні відповідні інформаційні технології підтримки та людські ресурси;

- (Тип У) уніфікована напівавтономна структура: функції податкового управління включно з функціями підтримки та забезпечення інформаційних технологій та людськими ресурсами покладено на уніфіковану напівавтономну структуру, глава якої підзвітний урядовому міністру;
- (Тип Ус) уніфікована напівавтономна структура із суспільним наглядом: функції податкового адміністрування здійснюються уніфікованим напівавтономним управлінням, глава якого підзвітний урядовому міністру і наглядовому органу, сформованому із залучених службовців.

В більшості країн світу податкові інституції створені у вигляді уніфікованих напівавтономних структур, яким делеговані функції управління процесами оподаткування, в тому числі і митного (див. *додаток С1*). Різниця у моделі організації зводиться до відмінностей у політико-правовому базисі держави, системі забезпечення та надання суспільних благ і послуг, специфіці історичного розвитку. На основі цих особливостей кожною державою формується власна структура податкових органів з характерною “самобутньою” специфікою і характером делегованих повноважень (див. *додаток С2*).

Впродовж останніх років характерною ознакою функціонування фіскальних інституцій є новачі не тільки щодо механізмів адміністрування податків та податкових платежів, але і трансформації в системі акумуляції соціальних платежів. Слід відмітити наявність двох цивілізаційних тенденцій реформування системи мобілізації соціальних платежів: перша, згідно з якою відбувається передача делегованих повноважень щодо акумуляції, крім податків і податкових платежів, соціальних внесків відповідним податковим структурам; друга характеризує поєднання інформаційних баз, систем оцінки ризику чи раціоналізації діяльності функціональних процедур автономних фіскальних інституцій у складі як податкових органів, так і органів мобілізації соціальних платежів.

Основні переваги об'єднання функцій щодо мобілізації податкових і соціальних платежів у структурі єдиного фіскального органу полягають у можливості:

- 1) ідентифікації і реєстрації платників податків та соціальних внесків шляхом надання єдиного реєстраційного номеру;
- 2) формування систем накопичення інформації від роботодавців та самозайнятих осіб про базові елементи доходу;
- 3) мінімізації витрат часу та зусиль для роботодавців та утримувачів податків і соціальних внесків щодо сплати відповідних коштів на уніфіковані рахунки банківських установ;

- 4) підвищення ефективності контролю за платниками податків та платниками соціальних внесків – як незареєстрованих, так і таких, що приховують або уникають сплати обов'язкових платежів;
- 5) доступу та перевірки точності поданої інформації на основі ризикоорієнтованої системи податкового аудиту;
- 6) сприяння підвищенню ефективності використання ресурсів (людських, фінансових, інформаційних, адміністративних);
- 7) зниження вартості адміністративних послуг та витрат на адміністрування податків і соціальних платежів.

В ряді країн світу, в тому числі й розвинених, серед перспективних пріоритетів розвитку фіскальних інституцій визначено синхронізацію системи збору податкових та соціальних платежів (див. *додаток С3*).

Характерною особливістю інститутів оподаткування, що покликані мінімізувати рівень та гостроту суперечностей між учасниками процесів оподаткування, є функціонування спеціальних структур (офісів Омбудсмена), мета діяльності яких зводиться до обробки скарг на діяльність урядових структур, у тому числі й фіскальних органів (податковий омбудсмен). Завдання таких структур полягає в здійсненні функцій контролю за дотриманням законних прав громадян та інтересів платників податків щодо питань законодавчого та нормативно-правового забезпечення процесів оподаткування, адміністрування податків та податкових платежів, розгляд скарг щодо дій або бездіяльності структурних підрозділів фіскальних органів. Перелік та специфіка здійснюваних функцій, правова ідентифікація повноважень податкового омбудсмена, як і назва, є індивідуальними для кожної країни (див. табл. 4.3).

Загалом у світовій практиці найбільш поширеними є три моделі ієрархічно-мережевої структури управління процесами оподаткування на локальному рівні, кожна з яких характеризує як рівень розвитку механізмів і технологій податкового управління, так і орієнтацію на певний підхід, що визначає перелік завдань і функцій податкового адміністрування, зокрема:

- *"П"* – *"податкоорієнтована" організаційна модель.*

Організаційна модель, що сформована за типом податків, представлена мультифункціональними відділами, які відповідальні за адміністрування кожного податку, є самодостатніми та незалежними від інших. Ця модель втілює найбільш ранні форми організації управління процесами оподаткування і володіє рядом недоліків:

- неефективне і надмірно дороге адміністрування через неодноразове дублювання функцій (зокрема, реєстрація, облік, обчислення, інформаційні процеси);

**Особливості функціонування суспільних інституцій
щодо нагляду за процесами оподаткування**

Країна	Назва структури
Австралія	Омбудсмен і Генеральний інспектор з оподаткування
Австрія	Податковий омбудсервіс
Бельгія	Податковий медіатор
Бразилія	Публічний омбудсмен
Болгарія	Національний омбудсмен
Чеська Республіка	Публічний правозахисник-омбудсмен
Данія	Громадський представник
Фінляндія	Парламентський омбудсмен
Франція	Медіатор
Греція	Омбудсмен /Генеральний інспектор публічного адміністрування
Угорщина	Комісар з дотримання фундаментальних прав
Італія, Південна Африка	Податковий омбудсмен
Японія	Підтримувач платників податків
Південна Корея	Адвокат платників податків
Мексика	Продекон (Офіс адвокатів платників податків)
Ісландія, Люксембург, Норвегія, Португалія, Кіпр, Індія	Омбудсмен
Іспанія	Консул платників податків
Великобританія	Офіс арбітрів
США	Адвокатський сервіс платників податків
Колумбія	Адвокат платників податків
Канада, Ірландія, Гонконг, Мальта	Офіс Омбудсмена
Україна	Фіскальний бізнес-омбудсмен

Джерело: складено автором.

- платники податків з диверсифікованими видами діяльності відчують певні незручності через необхідність мати справу з багатьма відділами зі схожих питань;
- наявність певних ускладнень як щодо аналізу структури доходів, так і щодо платників податків в управлінні і координації зусиль з різних податків;

- відокремлене адміністрування податків збільшує ймовірність вжиття не-
послідовних чи багаторазових заходів податкового сервісу, протидії зрос-
тання податкової заборгованості чи здійсненні податкового аудиту;
- така модель податкового адміністрування перешкоджає формуван-
ню широких професійних навичок персоналу фіскального органу,
що обізнаний з процесами адміністрування лише окремих податків;
- обтяженість системи необхідністю адміністрування кожного подат-
ку сприяє зниженню ефективності податкового планування та про-
гнозування;
- **"Ф"** – *функціонально-організаційна модель*.

В цій моделі персонал згруповано за функціональним критерієм (реєстрація, інформаційна обробка, облік, аудит, подання апеляцій та ін.). Такий підхід до організації податкового адміністрування дозволяє стан-
дартизувати процеси обчислення податків, сприяючи цим самим спро-
шенню, комп'ютеризації процесів нарахування та сплати податків.

На відміну від податкоорієнтованої моделі, ця модель володіє рядом переваг, що зумовлюють підвищення продуктивності на основі єдиної точки доступу до податкових консультацій, розвиток уніфікованої систе-
ми реєстрації платників податків, загальні підходи до обчислення і сплати податків і більш ефективне управління податковим аудитом та протидії податковій заборгованості. Недоліком моделі цього типу є надто жорстке дотримання процедур, що нівелює врахування окремих особливостей як діяльності фіскального органу, так і поведінки платників податків;

- **"С"** – *сегментоорієнтована організаційна модель*.

Це найбільш пізня в історичному плані розвитку і досконала за ефектив-
ністю модель податкового адміністрування, яка використовується небагатьма
найбільш розвиненими країнами світу. Окреслення завдань і функцій управ-
ління процесами оподаткування тут здійснюється на основі окремих сегментів
платників податків (великий бізнес, малий/середній бізнес, платники податків,
що займаються виробництвом і продажем високорентабельних товарів). Такий
підхід до побудови податкового адміністрування дозволяє враховувати особли-
вості діяльності сегментів платників податків з відмінними характеристиками
прибутковості, поведінкою, наявністю різних ризиків мобілізації податкових
доходів, що вимагає врахування різноманітних підходів. Ці підходи в кожному
конкретному випадку зумовлюють відповідні дії: аналіз елементів податкових
баз, необхідність більш ґрунтового аудиту та ін.

Втілення цієї моделі вимагає доволі високого рівня підготовки
персоналу, достатньо високого рівня соціально-економічного розвитку
суспільства, готовності фіскальних органів використовувати клієнтоорі-

ентований підхід до платників податків. Неспроможність на сьогоднішній день втілити цю модель на практиці в окремих країнах через низку перешкод зумовлює часткове її використання – у вигляді інституційних структур обслуговування великих платників.

Слід зауважити, що всі вищезначені моделі податкового адміністрування в повній мірі використовуються як розвиненими країнами світу, так і тими, що знаходяться на етапі запровадження інститутів цивілізованого суспільства (див. *додаток С4*).

Розбіжність інтересів учасників процесів фіскальних взаємодій в умовах відсутності ефективно діючих інститутів оподаткування на фоні невисокого рівня життя населення призводить до того, що фіскальні органи сприймаються громадськістю переважно негативно, розглядаються здебільшого як органи примусу, а не як інституція, що виконує важливе державне та суспільне завдання.

Безумовно, держава і платники податків характеризуються різним правовим статусом, тому, як правомірно зазначає Е. Горян, правам держави обернено пропорційно відповідають обов'язки платників податків, а врахування методу владно-правових розпоряджень, які встановлюються законодавчими та виконавчими органами щодо платників податків, визначає їх залежне становище¹.

Впродовж багатьох століть надмірний податковий тягар, зумовлений абсолютизмом влади на фоні мінімізації прав і свобод платників податків зумовлював існування різноманітних форм несприйняття – починаючи від податкових бунтів і закінчуючи розробкою вишуканих форм ухилення від оподаткування².

У випадку прояву податкового волонтаризму зі сторони влади, що реалізовувалося в недотриманні законодавчих норм та їх ігнорванні, як наслідок, мало місце дистанціювання держави і платників податків. У цьому контексті розширення обсягу прав і свобод платників податків, підвищення рівня їх захисту є безперечною умовою законності, ефективності та справедливості як процесів оподаткування, так і функціонування громадянського суспільства. Зокрема, порівняння прав і обов'язків платників податків у США і в Україні, що відповідним чином закріплені в Декларації прав платників податків та Податковому кодексі України, засвідчує значні відмінності як за формою, так і за змістом (див. *додаток Т*).

¹ Горян Е. Роль правової культури в забезпеченні прав і свобод людини та громадянина в Україні / Е. Горян // Підприємництво, господарство і право. – № 11. – 2002. – С. 88.

² Санина А. Г. Уклонение от уплаты налогов как проблема социального управления / А. Г. Санина. – М. : Альянс-Архео, 2009. – С. 9.

На думку вітчизняного правознавця М. Кучерявенка, передумови податкових спорів можуть мати і об'єктивну основу, а саме неякісний та дефектний характер актів податкових органів¹. На підтвердження цієї тези вітчизняного вченого можемо використати доробок відомого теоретика фінансового права Г. Шмольдерса, який з 50-х років минулого століття проводив порівняльний аналіз фінансової психології громадян у країнах-учасниках європейської інтеграції спеціально з метою розробки стратегії податкової гармонізації. За його даними (в т. ч. статистичними), в південноєвропейських країнах (до яких автор зараховував Італію, Іспанію, південь Франції) *“...податкова дійсність перетворює багато норм чинного законодавства у майже фарс”*².

Відмітимо, що процес податкового регулювання також не позбавлений конфліктів, тому що інтереси і локальні цілі його учасників не збігаються. Особливо гостро конфліктні передумови суспільних взаємодій виникають у періоди кризових явищ в економіці, що характеризуються спадом ділової активності, посиленням недобросовісної конкуренції. Це зумовлює пошук концепції побудови інститутів оподаткування, спрямованої на максимальне зниження конфліктних передумов з метою збереження стабільності та цілісності суспільства, зменшення соціальної напруги.

4.2. Концептуалізація податкових конфліктів як інституціональних дисфункцій

“...Дія починається лише тоді, коли виступила назовні протилежність, що міститься в ситуації. Але так як дія зіткнення порушує певну протилежну сторону, то цим розладом вона викликає проти себе протилежну силу, на яку нападає, і внаслідок цього з акцією безпосередньо пов'язана реакція... Тепер протистоять один одному в боротьбі два вирваних з їх гармонії інтереси, і вони в своєму взаємному протиріччі вимагають певного розв'язання”.

Г. Гегель

Суспільні, політичні та соціально-економічні процеси трансформації, що мають місце на теренах України, перебувають у центрі уваги теоретиків та практиків, дослідників і експертів різних наукових галузей та практичних напрямів. Характерною ознакою цих різновидів фундаментального та прикладного аналізу економічних процесів в умовах транс-

¹ Кучерявенко Н. П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация : моногр. / Н. П. Кучерявенко ; Науч.-исслед. ин-т гос. строительства и мест. самоупр. Акад. прав. наук Украины. – К. : Прав. єдність, 2009. – С. 442.

² Зорилэ Д. В. Развитие налогового законодательства ФРГ во второй половине XX в. : дисс. ... к.э.н. : 12.00.01 / Д. В. Зорилэ. – М. : МГУ им. М. В. Ломоносова, 2003. – С. 174.

формації є використання відповідного методологічного інструментарію, властивого кожному окрему парадигмальному напрямку.

Процеси суспільних трансформацій є досить багатопланові у своїх проявах, поліаспектний характер яких дозволяє виявити не лише закономірності функціонування соціально-економічних систем, обґрунтувати тенденції розвитку їх інституціональних складових, але і окреслити спектр суперечностей взаємодії, що перешкоджають динамічному розвитку українського суспільства.

Як підтверджує практика, розв'язання конфліктів є доволі довготривалим процесом, зумовленим значною інерційністю та неможливістю одномоментного вирішення за рішеннями владних інституцій. Тому фундаментальний аналіз суспільних конфліктів, ідентифікація їх передумов, окреслення природи прояву, змісту, функцій, значення та впливу на економічні процеси та розвиток суспільства загалом повинен виконувати низку завдань. До них можемо віднести окреслення якісно нових підходів осмислення неефективних механізмів взаємодії та шляхом усвідомлення суперечностей суспільного розвитку передбачати, моделювати та попереджувати багатомірні протиріччя явищ функціонування соціуму.

Усвідомлення поліструктурності суспільних суперечностей, складної та багатосторонньої структури інституціональної структури соціуму призвели до розуміння необхідності побудови як рівноважної, так і конфліктної моделі суспільного розвитку. В цьому контексті західний теоретик Р. Дарендорф правомірно стверджує, що у людського суспільства завжди присутні дві сторони, наділені однаковою реальністю: одна сторона стабільності, гармонії і консенсусу, а інша – зміни, конфлікту та примусу¹.

В цьому контексті конфлікти, відображаючи існуючі порушення інституціональної рівноваги і балансу, пропорційності і співрозмірності між елементами інституту оподаткування, є неодмінною умовою подальшого розвитку, невід'ємним атрибутом еволюційних змін.

Згідно з діалектичним законом єдності і боротьби протилежностей, розвиток єдиноможливий лише у випадку існування і боротьби протилежних, але одночасно взаємодоповнюючих сил. Протистояння, порушення рівноваги ознаменовує “...розпад, який з часом переходить у новий еволюційний процес”, тому “...все, що існує, проходить через цей цикл розвитку і розпаду”².

¹ Дарендорф Р. Тропы из утопии. Работы по теории и истории социологии / Р. Дарендорф. – М. : Праксис, 2002. – 534 с. – (Серия : Образ общества).

² Всемирная энциклопедия: философия / гл. науч. ред. и сост. А. А. Грицанов. – М. : АСТ; Мн. : Харвест, Современ. литератор, 2001. – С. 1011.

Конфлікти, проявляючись у свіх без винятку сферах життя суспільства та його інститутів, можуть зумовлюватися суперечностями, пов'язаними з: необґрунтованістю мети функціонування (призначення формальних норм і правил); інструментами реалізації та сферою охоплення; надмірним чи невідповідним переліком виконуваних функцій; великими трансакційними витратами функціонування та втратами трансакційного обміну; ступенем відторгнення норм, що вводяться ззовні чи зсередини; здатністю до мутацій інституціональних структур.

Інститути оподаткування постійно зазнають впливу відповідних суперечностей та складностей розвитку, характеристика параметрів яких зумовлює серйозні інституціональні, суспільні та соціально-економічні наслідки. При цьому порушення, розлад виконуваних функцій певного елемента, норми, системи інституту оподаткування, що має як якісний, так і кількісний вираз, є не чим іншим як дисфункцією* інституту.

Російський теоретик О. Сухарев типовою та постійною ознакою всіх інститутів і їх систем вважає наявність відповідних дисфункцій, які *“...незалежно від маніпуляцій з ними, природно, можуть як погіршити, так і поліпшити цей стан* (функціонування системи чи інституту. Виділено нами)*(тобто збільшити чи зменшити глибину дисфункції)”*¹.

Розглядаючи природу дисфункцій, вчений здійснив їх поділ на макродисфункції (або системні дисфункції) та мікродисфункції. До перших він відніс такий стан інституту чи господарської системи, при якому всі основні параметри інституціональних структур та систем зазнають втрати якості та скорочуються кількісно. Другі відображають динамічний стан інституту чи організації, при якому лише окремі параметри цієї системи характеризуються втратою якості (або кількості), що призводить до *“девіації моделі поведінки агентів, інституту (організації) чи закріплення неефективної норми”*².

Виникнення макродисфункцій зумовлює необхідність здійснення кардинальних змін у правовому полі економічних взаємодій з метою по-

* Дисфункція (гр., лат -dis- –додаток, що означає затруднення, порушення, розлад і лат. functio – здійснення, виконання, діяльність) – поняття, що характеризує такий тип відносин, коли наслідки деякої події, дії чи процесу виявляються несприятливими для цього об'єкта. Цей термін у науковий обіг ввів американський соціолог Р. Мертон у книзі “Соціальна теорія і соціальна структура” (“The social theory and social structure”, 1957).

¹ Цит за: Сухарев О. С. Теория дисфункции институтов и экономических систем (к 15-летию разработки данной теории в России) / О. С. Сухарев // Журнал экономической теории Института экономики Уральского отделения РАН. – 2014. – № 1. – С. 28.

² Сухарев О. С. Российская экономика. Опыт системной диагностики и лечения / О. С. Сухарев // Инвестиции в России. – 1999. – № 9. – С. 28–37.

будови принципово нової комбінації елементів інституціональної матриці та корекції заходів економічної політики. Подолання системних дисфункцій вимагає відповідних системних заходів управління, однак дисфункції самого управління цілком здатні посилити макродисфункції, призводячи до ще більш катастрофічних наслідків. Погоджуючись з існуванням певних інституціональних розладів, вітчизняний теоретик Т. Пасенко¹ констатує, що за умови, якщо “...формальні інститути не відповідають умовам життєдіяльності економічних суб’єктів, а держава продовжує штучне насадження таких норм, то це рано чи пізно призведе до інституціональних деформацій*”, спектр яких представлено в табл. 4.4.

Зазначимо, що логічно обгрунтованішим, на нашу думку, є тлумачення певних інституціональних розладів саме як дисфункцій, оскільки гносеологічно, цей термін найбільше пов’язаний з обгрунтуванням недоліків функціонування системи відносин чи реалізації взаємодій суб’єктів. Таким чином, погоджуючись з позицією О. Сухарева, вважаємо, що інституціональні дисфункції існують завжди, будь-яка система чи інститут зазнають їх впливу, однак причини їх появи зумовлюються порушенням чи відхиленням від заданих параметрів. У силу певних обставин чи під впливом факторів величина і глибина дисфункцій можуть збільшуватись, зумовлюючи як наростання кризи або провокуючи крайнє неефективне функціонування інституту. Важливим у цьому плані є усвідомлення того факту, що, маючи низьку ефективність, інститут продовжуватиме функціонувати навіть за умов масштабних дисфункцій, глибина яких визнається переліком факторів впливу та їх силою (див. табл. 4.5).

Наприклад, збільшення рівня оподаткування може зумовити протестні настрої серед платників податків, однак скорочення обсягу мобілізованих податків не відповідає інтересам фіскальних органів, які як економічний суб’єкт зацікавлені в збільшенні витрат на утримання штату та структури, фінансування яких займає значну частку трансакційних витрат. Як зазначає проф. Т. Меркулова, “...як будь-яка організація, податкова служба має власні корпоративні інтереси: вона намагається, як мінімум, вижити, тобто довести свою необхідність і корисність, як максимум, розширити і зміцнити своє становище: збільшити число працівників, оплати їх праці, покращити умови праці”.

¹ Цит за: Макроэкономическое регулирование финансовых потоков страны: теория и практика : моногр. / под ред. к.э.н., проф. А. Д. Данилова. – К. : Киев. экон. ин-т менеджмента, 2012. – С. 14.

* Деформація (лат. *deformatio* – “спотворення”) – зміна розмірів, структури і форми об’єкта під дією зовнішніх сил чи факторів впливу.

Різновиди інституціональних деформацій^{1, 2}

Деформація	Сутність
Інституціональна пастка	Неефективна, нестійка норма (нестійкий інститут), що вимагає підтримуючого впливу.
Інституціональна яма	Інституціональне середовище, в якому одночасно присутня необхідність інституціональних трансформацій і відсутні інституціональні механізми таких змін.
Інституціональний розрив	Виникає у випадку порушення зв'язку між взаємозалежними інститутами.
Інституціональні пустоти	Частина інституціонального простору, в якому відсутні належні інституціональні утворення (правила, норми, закони, установи). Вони можуть виникнути в результаті інституціональних розривів, або в результаті інституціональної незавершеності системи.
Інституціональна петля*	Така залежність між інститутами, яка призводить до постійного звуження і згасання процесів, які ці інститути повинні забезпечувати. Наприклад, для вирішення проблеми збільшення доходів бюджету приймаються закони, які підвищують податковий тиск, але внаслідок цього зменшується податкова база і надходження в бюджет ще більше скорочуються, що вимагає подальшого підвищення податків.
Інституціональний обвал	Порушення ряду взаємопов'язаних інституціональних ланок, які частково руйнують інституціональний простір.
Інституціональна катастрофа	Колапс інституціональної культури.

¹ Гриценко А. А. Особливості інституційної архітектури українського суспільства XXI століття / А. А. Гриценко // Економіка України: стратегія і політики довгострокового розвитку / за ред. акад. НАН України В. М. Гейця. – К.: Ін-т екон. прогноз. : Фенікс, 2003. – С. 163.

² Макроэкономическое регулирование финансовых потоков страны: теория и практика : моногр. / под ред. к.э.н., проф. А. Д. Данилова. – К.: Киев. экон. ин-т менеджмента, 2012. – С. 14.

* Приклад такої інституціональної петлі навів у своїй роботі стародавній арабський мислитель Ібн Хальдун. Ось уривок глави 38, розділу 3 "Про збір податків і фактори, що впливають на його розмір": "Знай, що [статті] податків на початку існування держави невеликі за своєю часткою, а сума податків велика, тоді як в кінці існування держави частки великі, а сума мала. Причина цього в тому, що держава, якщо вона наслідє релігійним настановам, не вимагає нічого, крім встановлених зборів – садаки, тобто добровільних пожертв, хараджа, тобто поземельного податку, джиз'ї – подушного податку, і частки їх незначні. Невеликий також і розмір зак'ята, тобто десятини. Це стосується і десятини, що сплачується зерном чи худобою, і джиз'ї, і хараджу, і всіх встановлених зборів, бо вони мають межу, яку не можна переступати. Якщо держава слідує законам переваги і асаб'ї, то вона в своєму початку є примітивною, як уже було сказано. А примітивність вимагає поблажливості, щедрості, відсутності погорди, утримання від вилучення майна людей, що інколи може статися через неувагу. Тому розмір кожної статті невеликий, і невелика частка податку щодо майна. А якщо частки невеликі і статті небагатовисхідні, то піддані намагуються працювати і прагнуть праці, і збільшується освітлення світу, і множиться воно на користь людям по причині малої кількості податків. А якщо збільшується освітлення людьми світу, збільшуються кількості, що припадають на кожну статтю, і росте кожна частка, а через це збільшується збір податків і їх сума. При тривалому існуванні держави, коли володарі наслідують один одного і характеризуються зніженістю, і втрачається секрет примітивності і наївності і її вдача, тобто поблажливості і стриманість, і з'являється злобне володарювання і цивілізація, що закликає до витонченості, і державні люди набувають владі витонченості і множаться її звички, [то множаться] і потреби державних людей по причині того, що вони загрузи в благополуччі і розкоші, і тоді вони множать статті і збільшують частки податків на майно підданих, на землеробів і на всіх платників податків. Вони значно збільшують кількість статей і їх частки, щоб збільшити збір. Вони встановлюють податки на торгівлі угоди і на в'їзд в міста, які ми про це пишемо далі. Ці нові податки поступово все більше зростають через посилення схильності держави до розвою і примноження потреб, і відповідно, і витрат, що з цього витікають. І лягають побори тягарем на підданих, і гнітять їх, і поступово стають встановленим звичаєм, бо збільшення відбувається почасти, і ніхто не розуміє, хто саме їх збільшив і хто наклав. Піддані втрачають надію, так як малою стає користь, яку дає освітлення світу. І якщо хтось порівняє користь і побори, а також результати праці і вигоду, то багато взагалі відвернуться від праці по освітненню світу. Сума зборів стає тоді недостатньо через недостатність розміру частин. Можливо, державні люди збільшать розміри статей, якщо побачать що нестачу в зборах, і насильно будуть вилучати недостачу, поки кожна частка і кожна стаття не дійде до такої межі, за якою уже не буде жодної користі через множення виплат і велику кількість поборів і нема надії на вигоду. Сума зборів постійно зменшуватиметься, а кількість статей і розміри часток податків збільшуватимуться. І почне занепадати культура через втрачену надію, а згубність всього цього позначиться на державі..." Див.: Прологомени к "Книге поучительных примеров и дивану сообщений о днях арабов, персов и берберов и их современников, обладавших властью великих размеров"; / сист.: А. А. Игнатенко, Ибн-Хальдун. – М.: Мысль, 1980. – С. 142. – (Мыслители прошлого).

Таблиця 4.5

Фактори впливу на виникнення інституціональних дисфункцій

Фактори впливу	Наслідки впливу
Високий рівень трансакційних витрат	Змушує економічних агентів до зміни формально визначених параметрів поведінки (навіть до конфлікту), якщо це дозволяє мінімізувати трансакційні знижки
Державні органи виступають в якості економічних агентів, якими керують також економічні інтереси	Втрата довіри до формальних інститутів загалом, збільшення частки неформальних інститутів як наслідок зростання тінювих взаємодій
Антиринковий характер неформальних інститутів	Переважає реципрокних та редистрибутивних відносин у неформальних інститутах
Відсутність взаємодоповнюючих інститутів	Формування інституціональних розривів, які заповнюються неформальними взаємодіями
Асиметрія інформації	Масштабна тінізація економічних процесів
Демонтаж старих інститутів без належного формування нових	Формування інституціональних пустот, які заповнюються неформальними інститутами
Штучний імпорт інститутів	Через неврахування специфіки інституціональної матриці створюються інституціональні пастки
Інституціональний вакуум у нормативно-правовій базі	Спрощення інтерпретації формальних інститутів та активізація тінювих взаємодій (ухилення від оподаткування)
Суперечності між формальними і неформальними інститутами	Формування інституціональних розривів, петель, пустот
Незавершеність інституціоналізації	Незавершеність процесу інституціонального конструювання

Джерело: авторська інтерпретація на основі опрацювання^{1, 2}

Економічні інститути і їх системи характеризуються відповідною величиною дисфункціонального стану, що зумовлена неспроможністю інституту виконувати приписані йому функції. За умови, якщо ці функції не виконуються або втрачаються, іноді навіть назавжди, або ж виконуються не на належному, очікуваному рівні, а тим більше спостерігаються збої у функціонуванні певних підсистем, то є всі підстави говорити про іманентну дисфункціональність та низьку ефективність інституту. Навіть у розвинених демократичних країнах, де весь арсенал заходів державного впливу спрямований на те, щоб, мінімізувавши рівень інституціональних дисфункцій, забезпечити рівний, “парето-оптимальний” доступ до благ і ресурсів, це залишається ідеалом, оскільки в “...практичну політику втручаються сильні інтереси різних груп і змушують політику відхилитись від свого ідеалу”³.

¹ Гриценко А. А. Особливості інституційної архітектури українського суспільства XXI століття / А. А. Гриценко // Економіка України: стратегія і політики довгострокового розвитку / за ред. акад. НАН України В. М. Гейця. – К. : Ін-т екон. прогнозів. : Фенікс, 2003. – С. 163.

² Макроэкономическое регулирование финансовых потоков страны: теория и практика : моногр. / под ред. к.э.н., проф. А. Д. Данилова. – К. : Киев. экон. ин-т менеджмента, 2012. – С. 14.

³ Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Вып. 1. Учение об обыкновенных доходах : курс лекций / И. Х. Озеров. – М., 1909. – С. 23.

Недостатньо ефективні (дисфункціональні) інститути оподаткування роблять інституціональні розлади стабільним станом інституціональної динаміки, де формування нових засад функціонування стає можливим лише за умови відповідних модифікацій у структурі суспільних інститутів. Найбільш гостро дисфункції інститутів проявляються на рівні взаємодії економічних агентів – груп та їх учасників, які в координатах динамічно змінюваного інституціонального середовища постійно відчують конкуренцію за розподіл ресурсів, доступ до відповідних благ, джерел та способів задоволення власних інтересів.

Особливий вид міжособистісної взаємодії та взаємодії на рівні груп, в основі якої лежить суперечність цілей, пріоритетів та мотивів поведінки, породжує “об’єктивну конфліктну ситуацію”, або “конфлікт інтересів”, філософське тлумачення якого є виявом закону єдності та боротьби протилежностей. За цим законом будь-яке явище чи ситуація розглядається як єдність протилежних сторін, що взаємовиключають одна одну, долають опір свого антиподу, проте водночас не можуть існувати окремо, обоюдно взаємозумовлюються.

Визнання наявності конфліктів у кожній точці суспільного розвитку зумовлює потребу їх вивчення для підвищення ефективності прогнозування подальшого розвитку шляхом окреслення ймовірних ризиків і загроз, що перешкоджають гармонізації суспільних відносин. Проте характерне для вітчизняного фіскального простору здійснення інституціональних трансформацій на фоні недостатньої чіткості стратегічних та тактичних пріоритетів, відсутності системності у формуванні внутрішньої структури податкового законодавства та багато інших факторів лише сприяють виникненню конфлікту інтересів між платниками податків та державою в особі фіскальних органів.

Розуміння “конфліктності” кожного етапу суспільного розвитку створило передумови для виокремлення самостійної галузі знань – конфліктології (лат. *konflikt* – зіткнення, гр. *logos* – вчення, наука), предметом вивчення якої є закони й категорії, що характеризують конфлікт як соціальне явище, як різновид соціальної поведінки та взаємодії. Конфліктологія як наука сформувалася в 50–60-х рр. XX ст. як напрям західної політології і соціології, предметом якої стало вивчення процесів життя, функціонування і розвитку суспільних систем та інститутів за допомогою категорії конфлікту.

Конфліктологія аналізує причини, форми та особливості конфліктів між суб’єктами правовідносин, розробляє правові методи усунення конфліктів, включаючи судові процедури та інші засоби, передбачені правом. Юридичні механізми вирішення конфліктів є найбільш ефективними, оскільки сприяють подоланню суперечностей закону, стабілізують ситу-

ацію, породжують реально визначені правові, соціальні та економічні наслідки, гарантують реалізацію прийнятого рішення авторитетом держави чи міжнародного співтовариства¹.

Загалом, конфлікт – це ситуація, набір обставин, при якій виникає:

- 1) *зіткнення протилежних сторін, сил чи поглядів*; або має місце
- 2) *відсутність згоди між двома чи більше суб'єктами*;

або спостерігається

- 3) *внутрішній дискомфорт однієї особи*.

У *конфліктній ситуації* кожна зацікавлена сторона прагне відстоювати та досягати реалізації власної мети, цілей, думок, завдань, точки зору, при цьому вона наводить аргументи на свою користь, перешкоджає опоненту чинити так само, використовує всі прийнятні у цій ситуації заходи та форми впливу і намагається здолати опір іншої сторони.

Першоджерелом конфлікту або умовою його виникнення вважається *конфліктна ситуація*, тобто ситуація, в якій одна із складових змінює свої кількісні чи якісні значення, що призводить до загострення стосунків між конфліктуючими сторонами. Тут вступає у силу ще один з основних законів філософії – закон переходу кількісних змін у якісні. Конфлікт не виявляється доти, поки існуюча ситуація або влаштовує усі задіяні чи зацікавлені сторони, або ж ці сторони ще не в змозі вплинути на розвиток ситуації, не володіють достатнім потенціалом (тобто конфлікт прихований).

Як зауважує О. Десятнюк, *“...саме зіткнення протилежних інтересів суб'єктів податкових правовідносин є основною ознакою конфліктології у сфері оподаткування... протиборотство інтересів зазначених суб'єктів податкових правовідносин призводить до конфлікту цих інтересів”*².

Конфліктна ситуація, що вимагає вирішення, передбачає існування кількох обов'язкових елементів:

- **учасників конфлікту.** Учасниками податкового конфлікту виступають *“усі зацікавлені сторони, його реальні та потенційні учасники”*³, які є *“соціальними суб'єктами, тобто окремими особистостями, групами, спільнотами, суспільствами і державами, що володіють певним статусом (рангом) у системі суспільних відносин”*⁴, де існують конфліктні передумови;

¹ Building K. Conflict and Defence: A General Theory / K. Building. – N. Y., 1963. –P. 120.

² Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика: моногр. / О. М. Десятнюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – С. 30.

³ Божко Ю. Конфлікт у сфері податкових відносин як передумова виникнення податкового спору / Ю. Божко // Юридична Україна. Фінанси, податки, бюджет. – 2012. – № 1. – С. 25–29.

⁴ Саркісов А. К. Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового решения : автореф. дис. на соискание уч. степени докт. юрид. наук / А. К. Саркісов. – М., 2006.

- **об'єкт конфлікту** (конкретне явище; норма оподаткування, наявність, відсутність чи принципи дотримання якої провокує конфлікт);
- **предмет конфлікту** – це суперечність між учасниками конфлікту щодо усвідомлення та трактування їх статусу та позицій, можливості задоволення інтересів та потреб, доступу до ресурсів, виконання завдань, обов'язків та повноважень, зумовлених необхідністю виконання ними норм оподаткування;
- **рушійну силу** – інцидент (факт зіткнення протилежних сил та інтересів учасників).

Закон функціонування конфлікту встановлює його дію та функцію в суспільстві. Остання залежить від типу конфліктів та їхньої структури, до якої входять носій (суб'єкт) конфлікту, проблема, об'єкт, інцидент. Інцидент призводить до початку конфлікту, відіграє роль каталізатора. Конфліктна ситуація визначається об'єктивними обставинами, а інцидент виникає випадково, коли створені необхідні передумови.

Тип конфлікту зумовлюється сферою, в якій він відбувається, або суб'єктом (носієм конфлікту). За цією ознакою конфлікти поділяються на інституціональні, організаційні, міжгрупові, групові та міжособистісні.

Конфліктність проявляється у розбіжності прагнень, засобів досягнення поставленої мети за умов нетотожності інтересів зацікавлених сторін. У своїх дослідженнях А. Скрипник зазначає, що *“...типовий конфлікт можна охарактеризувати трьома основними складовими: зацікавлені сторони, можливі варіанти стратегій зацікавлених сторін; інтереси конфліктних сторін”*¹.

Етапи конфлікту відображають суттєві моменти, які характеризують розвиток конфлікту з моменту його виникнення і до розв'язання. Тому знання основного змісту кожного з етапів конфлікту є необхідним для його прогнозування, оцінки і вибору технологій управління ним. Фази конфлікту безпосередньо пов'язані з його етапами і відображають динаміку конфлікту передусім з точки зору реальних можливостей його розв'язання.

В Україні критичний стан податкових взаємовідносин, на нашу думку, склався через тенденцію кумулятивного нарощування сукупності причин та наслідків прояву взаємостосунків суб'єктів податкових правовідносин (див. рис. 4.2). Однією із головних і найбільш болючих причин виникнення конфлікту між державою і платниками податків є недостатня відпрацьованість податкового законодавства, наявність великої кількості

¹ Сулим В. Поняття податкової дисципліни / В. Сулим // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 34. – С. 48.

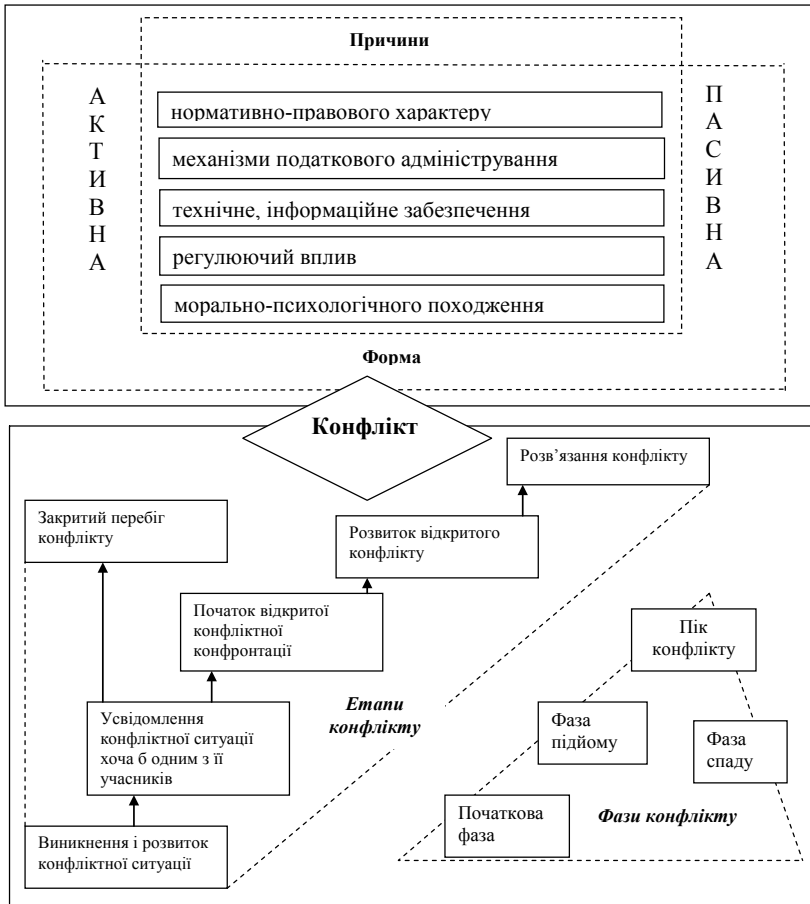


Рис. 4.2. Причини конфлікту інтересів між платниками податків та податковими органами

Джерело: складено автором самостійно.

прогалин, які не дозволяють з достатньою точністю визначити законність або незаконність того або іншого способу мінімізації податків, “законслухняний” статус контрагента тощо. Це, в свою чергу, створює можливість для розробки чи часто ненавмисного застосування схем ухилення від сплати податків.

Виходячи з вищесказаного, *конфлікт інтересів між державою в особі фіскальних органів і платниками податків можна тлумачити як*

ситуацію, що виникла внаслідок неетичних чи неправомірних дій (або бездіяльності) котрогось з учасників конфлікту (держави, фіскального органу чи платника податків), у результаті чого одному з них завдано чи може бути завдано шкоду.

Зіткнення протилежних інтересів суб'єктів податкових правовідносин є основною конфлікту інтересів, що може виникати на різних стадіях та формах відносин між державою та платниками податків (див. рис. 4.3).

Усвідомлення того, як саме виникають конфлікти, має суттєве значення для визначення способів його розв'язання. Загалом конфлікти, що виникають в суспільстві, можна згрупувати в три групи, умовно об'єднавши їх у групи А, Б і В та окресливши формули їх розв'язання¹.

Практичне значення застосування формул конфлікту полягає в тому, що вони дозволяють достатньо швидко проводити аналіз багатьох конфліктних ситуацій і знаходити шляхи їх розв'язання. Однак ці формули

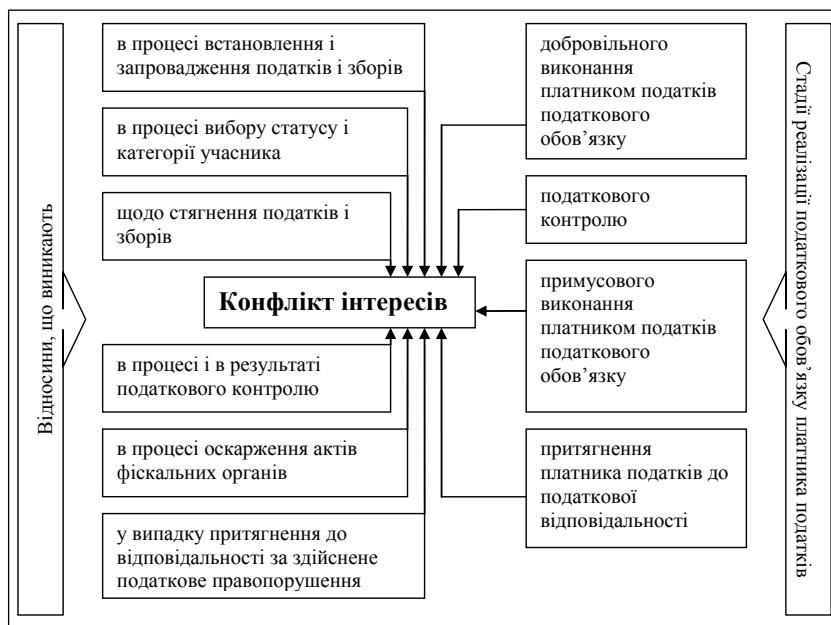


Рис. 4.3. Конфлікт інтересів у розрізі стадій та форм реалізації податкових відносин

Джерело: складено автором самостійно.

¹ Шейнов В. П. Конфликты в нашей жизни и их разрешение / В. П.Шейнов. – Минск, 1996.

не можуть бути універсальним засобом оцінки і розв'язання абсолютно всіх конфліктів, а є лише орієнтиром у суперечливому процесі управління конфліктами.

Конфлікти типу А відображають залежність розгортання конфлікту від конфліктогенів, які виступають діями, мотивами поведінки та поведінковими реакціями, наявність або відсутність яких призводять до появи чи загострення конфлікту. Механізм розвитку конфліктів цього типу ґрунтується на негативному сприйнятті і негативній реакції учасника, стосовно якого виникає конфліктоген. При відсутності регулювання такої реакції вона має тенденцію розвитку за законом ескалації або наростання.

Схематично формулу розв'язання конфлікту цього типу можна відобразити таким чином:

$$K\Phi\Gamma_1 \rightarrow K\Phi\Gamma_2 \rightarrow K\Phi\Gamma_3 \rightarrow K\Phi, \quad (1)$$

де $K\Phi\Gamma_1$ – перший конфліктоген;

$K\Phi_2$ – другий конфліктоген як відповідь на перший;

$K\Phi\Gamma_3$ – третій конфліктоген як відповідь на другий.

При цьому

$$K\Phi\Gamma_2 > K\Phi\Gamma_1, K\Phi\Gamma_3 > K\Phi\Gamma_2 \text{ і т. д.} \quad (2)$$

Кожен наступний конфліктоген є більш сильнішим, ніж той, на який він відповідає, що є втіленням закону ескалації конфліктогенів.

Конфлікти типу А характеризуються виникненням поза волею учасників, і для його подолання не слід використовувати конфліктогени як відповідь на попередні конфліктогени. На суспільному рівні вирішення конфліктів цього типу здійснюється за допомогою стабілізації економічної ситуації, побудови чіткого і зрозумілого правового поля, нейтралізації ризиків, загроз та різноманітних передумов появи конфліктів.

Конфлікти другої групи зумовлюються залежністю появи конфлікту (КФ) від появи конфліктної ситуації (КС) та інцидента (І) і відображаються таким чином:

$$KC + I = K\Phi. \quad (3)$$

Ця формула вказує на спосіб розв'язання конфліктів типу Б, що полягає у вирішенні конфліктної ситуації в усуненні інциденту. Конфлікти цього типу характеризуються досить великою гостротою, проте їх вирішення є найбільш простим, оскільки зводиться до усунення певного чинника, що спровокував інцидент.

Розв'язання конфліктів типу В, які виникають за формулою:

$$KC_1 + KC_2 + \dots + KC_n = K\Phi, \quad (4)$$

при цьому $n \geq 2$, зводиться до усунення конфліктних ситуацій, оскільки для конфліктів цього типу саме наростання конфліктних ситуацій призводить до конфлікту. Конфлікти цього типу є найбільш латентні в своєму прояві, і лише виникнення певного інциденту призводить до ескалації ситуації¹.

Незважаючи на певне теоретичне обґрунтування природи конфлікту інтересів, вважаємо, що цілком правильним є його поділ залежно від типу прояву на дві групи: відкриту і приховану (див. рис. 4.4).

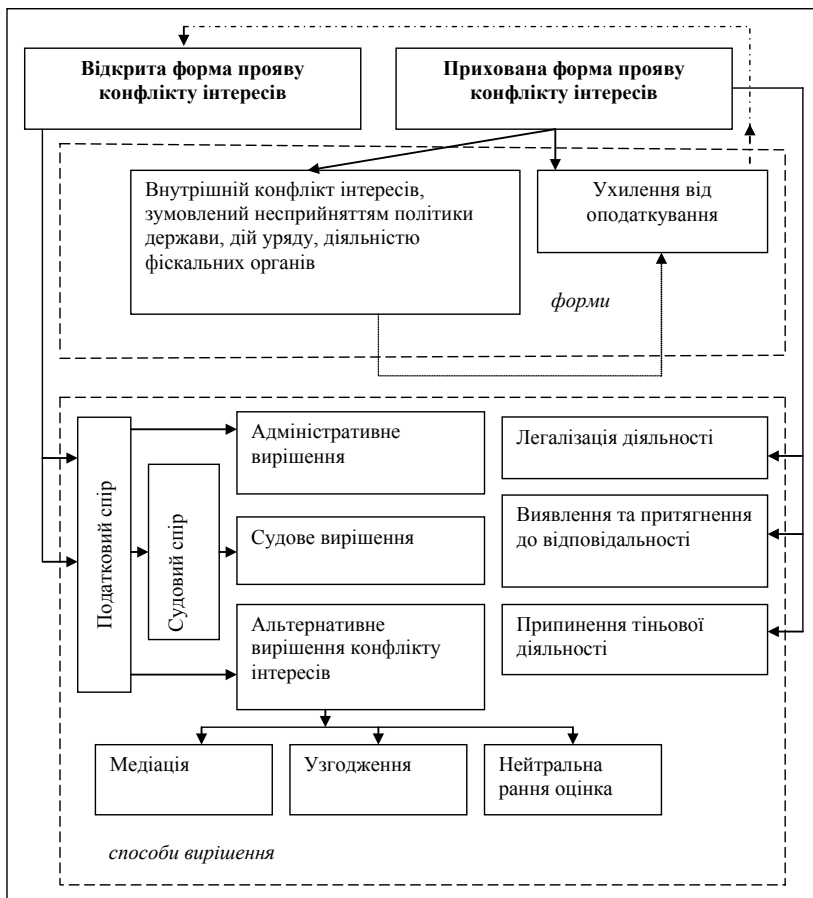


Рис. 4.4. Прояви конфлікту інтересів та способи його вирішення

Джерело: складено автором.

¹ Шейнов В. П. Конфликты в нашей жизни и их разрешение / В. П.Шейнов. – Минск, 1996.

Вирішення конфлікту інтересів, який проявляється у відкритій формі, здійснюється шляхом розв'язання:

- а) судового спору, що вирішується при ініціюванні судових процедур при передачі на розгляд уповноваженого юрисдикційного органу протиріччя між учасниками податкових правовідносин, пов'язаного з нарахуванням та сплатою податків, з приводу взаємних прав та обов'язків, а також умов їх реалізації, що потребує його вирішення на основі правової оцінки умовних прав сторін та перевірки законності дій учасників податкових правовідносин;
- б) податкового спору як переданого на розгляд уповноваженого юрисдикційного органу суперечності між учасниками податкових правовідносин, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податків, з приводу виконання та дотримання встановлених прав та обов'язків, з метою правової оцінки дій як платника податків, так і владно-уповноваженого суб'єкта;
- в) у зарубіжній практиці, на відміну від України, досить поширеним є альтернативне вирішення податкових спорів, тобто форми позасудового вирішення спорів за допомогою третьої нейтральної, неупередженої сторони – медіатора – з метою пошуку взаємовигідного вирішення конфлікту для його сторін.

Оскільки сторони конфлікту інтересів з самого початку знаходяться в нерівному положенні, тому в цілях демократизації податкової системи у законодавстві прописуються організаційні та правові гарантії реалізації прав та законних інтересів фіскальнозобов'язаних осіб. Відповідно організаційними гарантіями такого захисту виступають спеціальні інститути захисту права (судовий та адміністративний), а правовими – наявність відповідної правової бази для захисту прав та інтересів платників податків.

4.3. Оцінка ефективності розв'язання конфлікту інтересів учасників податкових взаємодій

Формалізоване розв'язання конфлікту інтересів з дотриманням прав зацікавлених осіб щодо збалансування державних та приватних інтересів має ряд переваг, оскільки відбувається:

- захист та відновлення порушеного (оспорюваного) права, попередження його порушення в майбутньому та недопущення певних дій або примус щодо реалізації відповідних обов'язків;
- вирішення юридичного конфлікту, що виникає між фіскальним органом та платником податків, з приводу реалізації прав та виконання обов'язків;

- забезпечення стабільності умов реалізації правової норми та оптимізація правового регулювання;
- розгляд спору уповноваженим органом державної влади забезпечує стабільність правової системи суспільства.

Щодо прихованої форми конфлікту інтересів, то вона може реалізуватися у вигляді внутрішньоособистого конфлікту, який, зумовлюючись “соціально-психологічною” позицією платника податків, фіксується на рівні емоцій, проявів поведінки та залежно від низки факторів знаходить своє кінцеве вираження.

Однією з найбільш частих причин податкового спору є визнання недійсними чи нечинними податкових повідомлень-рішень. Табл. 4.6 ілюструє динаміку розгляду справ за позовами платників податків до органів ДФС України про визнання протиправними таких рішень.

Таблиця 4.6

**Результати оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень в Україні у 2013 р. – I півріччі 2015 р.
(за позовами до органів ДФС України)**

Рік	Кількість справ		Вирішено на користь ОДФС		Вирішено на користь платників податків	
	К-ть	на суму млн. грн.	К-ть	на суму, млн. грн.	К-ть	на суму млн. грн.
2013 р. (за станом на 1.01.2014 р.)	54772	143412,4	8557	28621,8	13336	41114,1
2014 р. (за станом на 1.01.2015 р.)	53148	135335	7144	20481,1	15788	34556,7
2015 р. (за станом на 1.07.2015 р.)	48697	138787,6	3309	8732,9	5486	12149

Джерело: за даними ДФС України.

Як видно з таблиці, найбільша кількість оскаржень платниками податків податкових повідомлень спостерігалась у 2013 році і становила 54772 справи. Знаковим є те, що якщо у 2014 році сума оскаржуваних податкових повідомлень-рішень становила 135,3 млрд. грн., то за 6 місяців 2015 року – вже 138,8 млрд. грн. Таким чином спостерігається збільшення суми на 205%.

Іншою категорією справ та причиною податкового спору є оскарження платниками податків податкових вимог та інших рішень майнового характеру (див. табл. 4.7).

Таблиця 4.7

Результати оскарження платниками податків податкових вимог та інших рішень майнового характеру в Україні у 2013 р. – I півріччі 2015 р. (за позовами до судових органів України)

Рік	Кількість справ, що перебувала в судах		Розглянуто впродовж року		Вирішено на користь ОДФС		Вирішено на користь платників податків	
	К-ть	на суму млн. грн.	К-ть	на суму млн. грн.	К-ть	на суму, млн. грн.	К-ть	на суму млн. грн.
2013 р. (за станом на 1.01.2014 р.)	1356	7970,1	496	3030,9	155	1888,5	341	1142,4
2014 р. (за станом на 1.01.2015 р.)	1213	7595,2	379	1593	64	874,1	314	718,9
2015 р. (за станом на 1.07.2015 р.)	1070	6929	128	467,5	30	152,3	98	315,2

Джерело: за даними ДФС України.

Впродовж 2013 року на розгляді в судових інстанціях перебувало 1356 справ, пов'язаних з оскарженням рішень майнового характеру на суму 7970,1 млн. грн. Справи 2013 року становили 16,2% від загальної кількості на суму 1676,4 млн. грн. (21%). Загалом за 2013 рік було розглянуто 496 справ на загальну суму 3030,9 млн. грн.

При цьому на користь фіскальних органів вирішено 155 справ на суму 1888,5 млн. грн., що становить 31,3% від їх загальної кількості та 62,3% від суми розглянутих справ, у 87 з яких, за підсумками 2013 року, на суму 128,7 млн. грн. провадження закрито.

Впродовж 2014 року на розгляді в судах перебувало 1213 справ на суму 7595,2 млн. грн. Нововідкриті справи 2014 року становили 11,8% від загальної кількості справ, що перебували на розгляді в судових інстанціях у 2014 році (143), загальною сумою 352,5 млн. грн. (4,5%). Загалом було розглянуто 378 справ на суму 1593 млн. грн. При цьому, на користь ДФС України було вирішено 64 справи на суму 874,1 млн. грн., що становило 16,9% від їх загальної кількості та 54,9% від суми розглянутих справ. За результатами майже половини з них (30 справ) на суму 713 млн. грн. було винесене остаточне судове рішення.

За перше півріччя 2015 року на розгляді в судах перебувало 1070 справ на суму 6929 млн. грн. З них справи 2015 року становили 7,6% загальною сумою 257,5 млн. грн. (3,7%). Загалом було розглянуто

128 справ на суму 467,5 млн. грн., з них: на користь фіскальних органів вирішено 30 справ на суму 152,3 млн. грн., або 23,4% від загальної кількості та 32,6% від суми розглянутих справ. З них по 9 справах судом винесене остаточне рішення.

Результат вирішення справ засвідчує значну їх перевагу як у кількісному, так і в абсолютному значенні на користь платників податків порівняно з кількістю справ, вирішених на користь фіскальних інституцій, зокрема:

- у 2013 році на користь платників податків вирішено 341 справу, що становить 68,8% загальною сумою 1142,4 млн. грн., або 37,7%, з них у 230 на суму 389,3 млн. грн. судом винесено остаточні рішення;
- у 2014 році на користь платників податків було вирішено 314 справ (або 83%) на суму 718,9 млн. грн. (або 45,1%), з них 174 на суму 227,1 млн. грн. остаточного;
- за січень-червень 2015 року на користь платників податків вирішено 98 справ, що становить 76,6% на суму 315,2 млн. грн. (або 67,4%). По 4 справах на суму 202 млн. грн. судом винесене остаточне рішення.

Впродовж 2013 року на розгляді в судових інстанціях різного рівня перебувало 8915 справ, якими оскаржувалися рішення майнового характеру, дії та бездіяльність органів ДФС України на суму 3322,5 млн. грн. У 2013 році загалом було відкрито 3357 (що становили 37,7% у загальній кількості) справ цієї категорії на суму 712 млн. грн. (або 24,4%) (див. табл. 4.8).

Таблиця 4.8

**Результати оскарження платниками податків рішень майнового характеру, дій та бездіяльності органів ДФС України у 2013 р. – I півріччі 2015 р.
(за позовами до судових органів України)**

Рік	Кількість справ, що перебувала в судах		Розглянуто впродовж року		Вирішено на користь ОДФС		Вирішено на користь платників податків	
	К-ть	на суму млн. грн.	К-ть	на суму млн. грн.	К-ть	на суму, млн. грн.	К-ть	на суму млн. грн.
2013 р. (за станом на 1.01.2014 р.)	8915	3322,5	3814	1084,4	2504	884,6	1310	199,8
2014 р. (за станом на 1.01.2015 р.)	11262	3528,2	4750	1269,6	2131	618,3	2619	651,3
2015 р. (за станом на 1.07.2015 р.)	10972	3340	2110	738,1	953	457	1157	281,1

Джерело: за даними ДФС України.

За аналізований період 2013 року – I півріччя 2015 року найбільшу кількість справ було розглянуто у 2014 році – 4750 справ на 1269,6 млн. грн. при 3814 справах на 1088,7 млн. грн., у 2013 році та 2110 справах на суму 738,1 млн. грн. у I півріччі 2015 року відповідно.

Нововідкриті справи становили: у 2013 році – 37,3% ((3357 справ) на суму 712 млн. грн. (21,4%)), у 2014 році – 37,1% ((4173 справи) на суму 1287,7 млн. грн. (36,5%)) та 13,7% у I півріччі 2015 року ((1507 справ) на суму 245,5 млн. грн. (7,4%)) відповідно.

На користь фіскальної служби у 2013 році було вирішено 2504 справи на суму 884,6 млн. грн., або 65,7% від загальної кількості та 81,6% від суми розглянутих справ, з них у 999 справах на суму 272,7 млн. грн. провадження було завершено. Частка вирішення справ щодо оскардження рішень майнового характеру, дій та бездіяльності органів ДФС України у 2014 та за перше півріччя 2015 року була практично однакова і становила 44,9% та 45,2% відповідно. У 2014 році на користь ДФС України було вирішено 2132 справи на суму 618,3 млн. грн., що становило 48,7% від суми розглянутих справ, з яких у 679 справах на суму 255,1 млн. грн. провадження було завершено. У січні-червні 2015 року на користь ДФС України було вирішено 953 справи на суму 457 млн. грн., що становило 61,9% від суми розглянутих справ. За підсумками розгляду 214 справ на суму 29,2 млн. грн. судом було винесено остаточні рішення.

Щодо показника кількості вирішених справ у цій категорії на користь платників податків, то найнижчий показник спостерігався в 2013 р., і становив 1310 справ, або 34,3% на суму 199,8 млн. грн. (18,4%). При цьому 553 справи на суму 70,7 млн. грн. були вирішені остаточо. У 2014 році на користь платників податків було вирішено 2619 справ, що становило 55,1% у загальній кількості на суму 651,3 млн. грн., або 51,3%. По майже половині з них (1049 справ на суму 123,6 млн. грн.) було винесене остаточне рішення.

У I півріччі 2015 року на користь платників податків було вирішено 1157 справ, що становило 54,8% загальною сумою 281,1 млн. грн. (або 38,1%). З них по 339 справах судом було прийняте остаточне рішення.

Ініціювати розгляд податкового спору в судовій інстанції можуть як платники податків, так і підрозділи ДФС України. У 2013 році на розгляді в судах перебувало 29698 справ майнового характеру за позовами підрозділів ДФС України.

Кількість справ (19251), відкритих в 2013 році, становила 64,8% від загальної кількості справ, що перебували на розгляді в судах на суму 5533,3 млн. грн. За цією категорією справ на ДФС України вирішено

20003 справи, з них у 16308 справах на суму 5071,1 млн. грн. судом винесене остаточне рішення. На користь платників податків вирішено 175 справ, з них 76 на суму 56,3 млн. грн. остаточо.

Щодо результатів розгляду справ за позовами органів ДФС України про визнання недійсними / нікчемними угод та про стягнення коштів за результатами здійснення таких угод, то зазначимо, що впродовж 2013 року на розгляді в судах перебувало 663 справи з вказаної категорії справ, з них 2 справи було ініційовано у 2013 році. За підсумками вирішення спору в судових органах на користь платників було вирішено 76 справ, а на користь ДФС України 38 справ, що становило 33,3%.

Аналогічна тенденція спостерігалася і у 2014 році, де в судах перебувало 381 справа загальною сумою 14757,8 млн. грн., з них лише 8 справ було розпочато у 2014 році. Відсоток задоволення позовів фіскальних органів становив лише 21%, при цьому на користь платників податків було вирішено 62 справи, що становило 78,5%.

У I півріччі 2015 року відсоток задоволення позовів фіскальних органів становив 32%, а на користь платників податків – 68% відповідно.

Щодо результатів розгляду справ немайнового характеру за позовами органів ДФС України, спостерігається їх спадна динаміка. Так, на розгляді в судах перебувало у 2013 році 35453 справи, у 2014–28026 справ, та у I півріччі 2015 року – 14800 справ вказаної категорії. Відсоток розгляду нових справ у кожному з років становив 77,5%, 77% та 38,6% відповідно. Однак за цією категорією справ судовими органами, як видно з таблиці, здебільшого задовольняються позови фіскальних органів. Зокрема, у 2013 році на користь ДФС України вирішено 26964 справи на суму 377,2 млн. грн., або 99,6%, у 2014 – 20071 справу на суму 482,9 млн. грн., або 98,4%, та у I півріччі 2015 р. – 5632 справи на суму 133,3 млн. грн., або 98,1%.

Низький рівень ефективності фіскальних взаємодій суб'єктів груп інтересів, податковий та правовий нігілізм, недосконалість правової бази, дефективність сформованих у суспільстві соціальних відносин та інші причини провокують вчинення певних дій, які суперечать загальноприйнятим, законодавчо встановленим нормам реалізації податкової поведінки і знаходять своє втілення в порушеннях податкового законодавства, або податкових девіаціях*.

Однак навіть коли обставини життя, зростання кумулятивного впливу факторів можуть мотивувати до втілення емоційних скеровувань щодо приховування чи уникнення від оподаткування, перешкодою їх здійснен-

*Податкові девіації (лат. *deviatio* – ухилення; *de-* від + *via* – дорога) – вчинення певних заходів, що суперечать загальноприйнятим, законодавчо встановленим нормам податкової поведінки.

Таблиця 4.9
Результати розгляду справ майнового характеру за позовами ДФС України у 2013 р. – I півріччі 2015 р.

Період	Всього справ		Розглянуті з прийняттям постанови		Вирішені на користь платників податку				Вирішені на користь органів ДФС			
	Кількість	Сума, млн. грн.	Кількість	Сума, млн. грн.	Кількість	% к-ті	Сума, млн. грн.	% суми	Кількість	% к-ті	Сума, млн. грн.	% суми
За позовами майнового характеру												
2013 р.	29698	15702	20178	8024,8	175	0,9	130	1,6	20003	99,1	7895,3	98,4
2014 р.	24130	11921,60	15107	6767,9	278	1,8	565,2	8,4	14829	98,2	6203	91,6
Січень-червень 2015 р.	19056	10735	6857	3291,70	157	2,3	364	11,1	6 700	97,7	2928	88,9
За позовами про визнання угод недійсними/нікчемними та/або стягнення коштів за такими угодами												
2013 р.	663	4 802,20	114	339,3	76	66,7	150	44,3	38	33,3	189	55,7
2014 р.	381	14757,80	79	2929,10	62	78,5	964	32,9	17	21,5	1966	67,1
Січень-червень 2015 р.	286	12180,20	25	230	17	68,0	47	20,5	8	32,0	183	79,5
За позовами немайнового характеру												
2013 р.	35453	1007	27069	399,2	105	0,4	22	5,5	26964	99,6	377,2	94,5
2014 р.	28026	1325,7	20392	20392	321	1,6	163,4	25,3	20071	98,4	482,9	74,7
Січень-червень 2015 р.	14800	1400,8	5743	250,8	111	1,9	117,5	46,8	5632	98,1	133,3	53,2

Джерело: за даними ДФС України.

ня стають рівень освіти, суспільне становище, моральні принципи громадянина. Тому ухилення від оподаткування як явище хоч і присутнє у провідних демократичних, економічно розвинених державах, проте його рівень є значно нижчим порівняно з країнами, що перебувають на етапі трансформаційних перетворень.

Загалом до чинників і передумов появи конфлікту інтересів слід віднести такі:

- фрагментарність інституційного середовища, незавершеність формування ринкового середовища, його ринкових механізмів впливу;
- незадовільність реалізації демократичних та ринкових перетворень;
- неузгодженість реалізації податкової політики держави щодо цілей та засобів;
- низька ефективність реалізації заходів держави щодо протидії тінізації економіки на фоні значних обсягів державної корупції;
- несприятливий підприємницький клімат в Україні;
- незбалансованість та часткова неузгодженість правового поля як з питань оподаткування зокрема, так і законодавства загалом;
- неефективність принципів управління державною власністю і захисту прав власників;
- недоліки планування та прогнозування бюджетних показників;
- надмірна фіскальна орієнтація податкової системи;
- деформації структури зайнятості¹.

Досить часто прихована форма конфлікту зумовлена небажанням повної або часткової сплати податку, що призводить до правопорушень як прояву особливостей позиції, властивостей особистості, пов'язаних з деформацією суспільних потреб, інтересів, ціннісних орієнтацій розвитку. У взаємозв'язку з особливостями економічного, політичного середовища, в якому функціонує особистість чи фірма, ці особливості визначають мотиви і мотивацію правопорушень, вибір і реалізацію їх цілей і способів². Проте оскільки податок є платою за суспільні блага, надані державою, тому будь-яка аргументація платника податку на користь уникнення від оподаткування не звільняє інших громадян від сплати частини власних доходів за блага, що надаються всім громадянам для суспільного споживання, в тому числі і тим, що уникають їх плати.

¹ Тищук Т. А. Тінізація економіки України у контексті кризових тенденцій / Т. А. Тищук, О. В. Іванов // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 2. – С. 279–291.

² Безгубенко О. Ю. Податкове мислення та форми девіантної поведінки податкоплатників / О. Ю. Безгубенко // Фінанси України. – 2002. – № 9. – С. 35–41.

Масова свідомість людей містить два основні шари: свідомість буденна у вузькому значенні цього слова і свідомість практична. Наявність у масовій свідомості суперечливих елементів є основою для її оцінки як дуже мінливої, рухомої, тому завдяки традиційним формам закріплення відрізняється інерційністю, консерватизмом, стереотипністю. Крім цього, масова свідомість має ряд особливостей:

- 1) складність і суперечність – у масовій свідомості присутні несумісні погляди – прогресивні і негативні реакції;
- 2) синкретизм;
- 3) розмитість, фрагментарність, аморфність, поділ на елементи й ін.;
- 4) емоційність;
- 5) “спрошене” віддзеркалення соціальної дійсності.

Загалом опір виконанню податкового обов’язку може мати:

- 1) радикальний характер бунту – реалізація різноманітних форм ухилення від оподаткування;
- 2) пасивний характер мовчазного опору – “психологія антисупільної інерції”.

Остання модель реалізації поведінки платників податків була типом у 2010–2011 рр., що зумовлювалось ухваленням Податкового кодексу України. За цей період кількість зареєстрованих підприємців була меншою показника кількості ліквідованих одиниць. За даними Державної податкової служби України, реєстрацію пройшло 176000 фізичних осіб-підприємців, а було ліквідовано – 245 тисяч. Тобто 69000 громадян вирішили більше не займатися підприємництвом, не створювати робочі місця і не відраховувати до бюджету податки або просто перейшли в тінь. Збитки від цієї невтішної динаміки як на рівні держави, так і на рівні підприємницького прошарку не були оцінені, і ніхто не був притягнений до відповідальності за неефективне управлінське рішення чи відсутність спроб забезпечення функціонування цих суб’єктів підприємницької діяльності.

Розрізняють кілька способів ухилення від оподаткування та способів їх реалізації, зокрема:

- неумисні правопорушення і помилки, які виникають внаслідок складності чинного законодавства, частоті зміни податкових норм, необізнаності платників з причинами недостатнього інформування та роз’яснення податковими органами і т. ін.;
- нелегальна діяльність з виробництва товарів та надання послуг, або “тіньова економіка”;
- приховування об’єктів оподаткування в межах легальної діяльності;
- фальсифікація обліку;

- маскування дійсних ситуацій іншими фіктивними юридичними ситуаціями.

За вчинення різних видів правопорушень згідно з нормами вітчизняного законодавства передбачена адміністративна, фінансова та кримінальна відповідальність. При цьому найбільшу питому вагу займають злочини, пов'язані з ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як щодо показника спрямування кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом, так і щодо кількості закритих кримінальних справ. Так, протягом 2014 року розпочато 8357 кримінальних проваджень, що на 4982 провадження менше, ніж у 2013 році (13 339) (див. рис. 4.5).

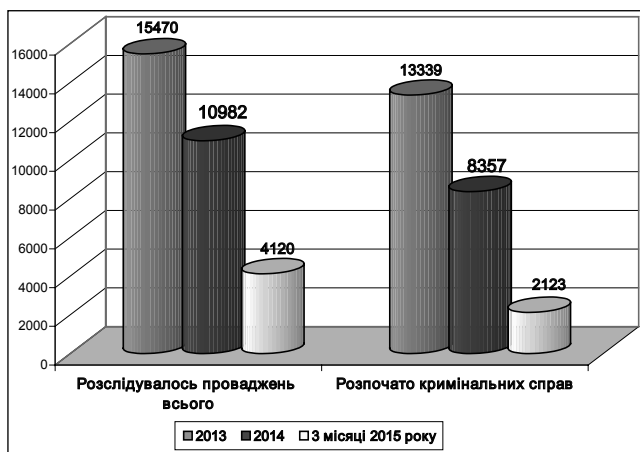


Рис. 4.5. Динаміка кількості розслідуваних кримінальних справ в Україні за період 2013 р. – I кв. 2015 р.

Джерело: складено автором за даними ДФС України.

У провадженні слідчих фінансових розслідувань протягом 2014 року перебувало 10982 кримінальних проваджень (рядок 1+2 табл. 3.1), у т. ч. – 4671 (42,5%) про тяжкі та особливо тяжкі злочини, закінчено 4608 проваджень, у т. ч. – 1648 про тяжкі та особливо тяжкі злочини.

До суду за підсумками року було направлено 1110 кримінальних проваджень, по яких забезпечено відшкодування збитків у розмірі 699,7 млн. грн., або 73% суми встановлених збитків (у 2013 році цей показник становив 63%). На підставі ч. 4 ст. ст. 212 і 212-1 КК України до суду направлено 271 кримінальне провадження, відшкодовано збитків на загальну суму 609,9 млн. грн. (див. табл. 4.11).

Таблиця 4.10

**Результати розслідування кримінальних правопорушень
в Україні за підсумками 2014 р.**

Показник		Рядок	Значення	
Залишок незакінчених кримінальних проваджень на початок звітного року		1	2625	
Розпочато провадження у звітному періоді, у т. ч. по виділених в окреме провадження згідно із ст. 217 КПК		2	8357	
З них:	Відновлено провадження у раніше зупинених кримінальних провадженнях	3	97	
	Відновлено провадження у раніше закритих кримінальних провадженнях	4	623	
Усього закінчено кримінальних проваджень у звітному періоді		5	4608	
У т. ч. розслідування, які розпочато у звітному періоді		6	2101	
Закінчено кримінальних проваджень у строки понад 2 місяці		7	49	
З них (з рядка 4) Направлено до суду	Проваджень з обвинувальним актом	8	692	
	У т. ч.	З угодою про примирення	9	
		З угодою про визнання винуватості	10	270
	Клопотань про застосування примусових заходів медичного характеру		11	1
	Клопотань про звільнення підозрюваного від кримінальної відповідальності		12	418
	Закрито кримінальних проваджень із числа закінчених		13	3497
	З них: закрито прокурором		14	90
Направлено кримінальних проваджень за підслідністю		15	1612	
Приєднано кримінальних проваджень до інших проваджень		16	2459	
Зупинено кримінальних проваджень		17	119	
Залишок незакінчених кримінальних проваджень		21	2184	
Число слідчих		28	670	

Джерело: складено автором за даними ДФС України.

Економічна привабливість ухилення від оподаткування полягає в тому, що найчастіше воно є високодохідною сферою діяльності, норма прибутку якої компенсує окремим громадянам або групі людей матеріальні витрати та моральні збитки від ризиків її здійснення. Вона перебуває поза межами доступу держави, не враховується офіційною статистикою, внаслідок чого її обсяги не включаються у ВВП і не оподатковуються. Високий рівень тіньового сектору економіки в Україні дає підстави говорити про Україну як країну з критичним рівнем тіньової економіки і корупції. У таких умовах ускладнюється державне регулювання суспільно-політичними і соціально-економічними процесами.

Таблиця 4.11

**Кримінальні провадження, у яких закінчено досудове розслідування
(без повторних) за станом на 1.01.2015 р.**

	Направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом		Направлено клопотань до суду для звільнення від кримінальної відповідальності		Закрито кримінальних проваджень	
	Всього	Стосовно якої кількості осіб	Всього	Стосовно якої кількості осіб	Всього	У т. ч. пп. 1-3 ч. 1 ст. 284 КПК
Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підкацюзних товарів (ст. 204)	209	228	7	7	354	354
Фіктивне підприємництво (ст. 205)	167	173	38	38	36	33
Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (ст. 209)	17	18			54	54
Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212)	165	171	235	239	2431	2427
Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 212-1)	14	14	42	42	49	49
Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених контрольних марок (ст. 216)					2	2
Доведення до банкрутства (ст. 219)	1	1			55	55
Інші кримінальні правопорушення	71	78	12	12	71	70
Всього	644	683	334	338	3052	3044
Клопотання про застосування примусових заходів медичного характеру	1	1				
Провадження про тяжкі та особливо тяжкі злочини	100	116	27	27	1159	1156
Провадження про правопорушення, вчинені ОГ та ЗО	6	17				
Провадження про корупційні правопорушення	3	3				
Провадження про правопорушення, вчинені у сфері земельних відносин	6	6			2	2
Провадження про правопорушення, вчинені у бюджетній сфері	3	3			1	1
	1407	1512	695	703	7266	7247

Джерело: складено автором за даними ДФС України.

Методи боротьби з конфліктом інтересів, що виникає в результаті не-ефективних фіскальних взаємодій, визначаються національною специфікою кожної держави, особливостями соціально-економічного розвитку, фіскальними пріоритетами, характером економічної культури держави та менталітетом громадян. Одним з ефективних заходів вирішення конфлікту інтересів, зумовленого приховуванням значних сум “тіньових” доходів, отриманих як у межах, так і поза межами держави, є податкові амністії. В міжнародній практиці їх проведення є достатньо поширеним явищем як на загальнодержавному, так і на регіональному рівні, зокрема в Європі “податкова індульгенція” надавалась платникам у Франції, Бельгії, Італії, Ірландії та інших країнах.

Перевагами здійснення податкових амністій є виведення капіталів з тіні, звільнення від різних видів відповідальності, зменшення бюджетних витрат та витрат часу працівників фіскальних органів на стягнення податкової заборгованості в примусовому порядку, стимулювання інвестиційного наповнення країни внаслідок процесів легалізації.

Світовою практикою вироблено кілька варіантів податкових амністій, що можуть поширюватися на всю державу чи локалізуватися на рівні певних територіальних утворень, охоплювати усю податкову систему чи стосуватись лише окремих видів податків. Крім того, під амністію можуть підпадати виявлена фіскальними органами податкова заборгованість, спірні суми податкових зобов'язань та обсяги ймовірних доходів, наявність яких виявлена за допомогою непрямих методів.

Проведення податкової амністії в більшості країн світу здійснюється в межах обраної податкової доктрини держави у вигляді відповідних законодавчих рішень парламенту чи на національному референдумі, ознаменовуючись важливим інституціональним реформуванням системи управління процесами оподаткування.

Незважаючи на певні особливості проведення, все ж найбільш успішною була реформа, спрямована на боротьбу з ухиленням від оподаткування, проведена в 1988 році в Ірландії. Будучи підкріпленою вагомою інформаційною підтримкою з публікацією прізвищ та фактів, що свідчили про тіньові доходи чи капітал громадян у засобах масової інформації, вона дозволила зібрати в бюджет коштів, еквівалентних 2,5% ВВП держави.

Податкова амністія в Італії в 2002 році повернула в офіційний обіг близько 30 млрд. євро з наданням гарантії зі сторони держави і контролюючих органів не цікавитися джерелами походження капіталів. При цьому ставка податку для неофіційних капіталів становила 2,5% або могла бути замінена купівлею державних облігацій на суму, еквівалентну 12% від прихованого капіталу. Уряд держави досить часто використовував податкові

амністії, зокрема наступна була оголошена в 2004 році. Їх частота змусила ОЕСР рекомендувати Італії відмовитися від цієї практики, оскільки це може підірвати її економіку. Не виправдали очікувань податкові амністії Франції та Аргентини, проведені у 1980-х роках минулого століття.

В 2012 році Іспанія оголосила здійснення податкової амністії для широких верств населення. Нею передбачалось здійснення ряду заходів які ставили за мету збільшення надходження податків до бюджету, зокрема:

- скорочення дефіциту бюджету з 8,9% до 6,3%;
- надання можливості платникам податків, у яких є наявний тіньовий капітал, легалізувати його, сплативши 10% від суми незадекларованих коштів або майна. Незадекларовані доходи від інвестицій за кордоном можна легалізувати, сплативши 8% від їх обсягу;
- обмеження операцій готівковими коштами до 2,5 тис. євро;
- нові вимоги щодо декларування рахунків і активів, які знаходяться за кордоном;
- обмеження пільг по сплаті ПДВ і подохідного податку для індивідуальних підприємців;
- розширення повноважень податкових органів щодо застосування штрафних санкцій і контролю за збором податків.

Визначальними рисами тіньової економіки Іспанії є досить велика кількість підпільних робочих місць у будівельному, сільськогосподарському та інших секторах, яка виросла з 1,5 млн. на початку 1980-х років до більш ніж 4,9 млн. в 2008 році. Крім того, більшість договорів купівлі-продажу є сірими, тобто не підлягають оподаткуванню, лише незначна частина з них сплачується офіційно, інша – “чорним налом”. За підрахунками фахівців, в Іспанії на руках у громадян знаходиться найбільша кількість 500-єврових банкнот, що пояснює наявність значних фінансових капіталів у населення.

Вказані риси не є унікальними лише для Іспанії, так як у ряді європейських держав уряди закривають очі на подібні фактори, пояснюючи це неможливістю чіткого розподілу між офіційною економікою і неофіційною, раннім чи пізнім виведенням коштів з тіньової сфери, можливістю згладити економічний тягар для населення під час рецесії, будучи свого роду страховкою при несприятливих економічних умовах.

Проте п'ять місяців існування податкової амністії не призвели до бажаних результатів, оскільки в бюджет надійшло лише 50,4 млн. євро, що становить 2% від очікуваних на кінець року 2,5 млрд. євро.

На нашу думку, є кілька передумов ефективності здійснення податкової амністії, серед них такі:

- 1) загальна лібералізація податкового режиму;

- 2) потужна інформаційна підтримка;
- 3) реформа податкової системи і трудового законодавства;
- 4) наявність чіткого покрокового алгоритму реалізації податкової амністії з передбаченням ймовірних ситуативних особливостей;
- 5) гарантія відсутності відповідальності як щодо здійснених правопорушень, так і порушень, здійснених з метою уникнення оподаткування;
- 6) метою здійснення податкової амністії має бути досягнення суспільного компромісу між державою та платниками податків;
- 7) відсутність дискримінаційного характеру шляхом встановлення певних пільг чи переваг для платників, що скористалися можливістю використання податкової амністії;
- 8) запобігання недопущенню зростання обсягів тіньового капіталу в подальшому;
- 9) гарантії недоторканності активів та відсутності будь-яких видів відповідальності при сплаті певної частини заборгованості без сплати штрафних санкцій або сплати всієї суми заборгованості зі сплатою певної частини штрафних санкцій.

В низці країн, зокрема в Бельгії, успішною передумовою проведення податкової амністії стало гарантування анонімності, внаслідок якого платники податків позбавлялись обов'язку подачі податкових декларацій та повідомляти податкові органи про сплату недоїмки. Легалізація тіньових доходів підтверджувалась сплатою штрафу у банківській установі, що підкріплювалося видачею сертифіката за встановленою формою з дотриманням гарантій анонімності такої сплати.

Передумовою ефективності податкових амністій є врахування психологічного підґрунтя ухилення від оподаткування. Як правило, люди, які приховують свої доходи, і надалі будуть дотримуватися тієї ж лінії поведінки, надіючись, що податкові органи не доберуться до них. Проведення податкових амністій, на думку ряду фахівців, змушує громадян думати про те, що вони можуть не сплачувати податки державі, оскільки пізніше з'явиться можливість їх списати за символічну винагороду. Саме зменшення добросовісності платників податків і зниження податкових надходжень зумовили в 1998 році у США відмову від практики проведення податкових амністій на території країни, оскільки з 1982 по 1997 рік у різних штатах їх було проведено більш ніж 80 з надходженням у бюджет близько 2 млрд. дол.

В Україні, де, за розрахунками іноземних фахівців, питома вага тіньової економіки в 2014 році склала близько 40% від офіційного ВВП з метою подолання кризових явищ в економіці, на основі використання

існуючих у світовій фіскальній практиці методів протидії тіньовому сектору економіки було оголошено проведення податкової амністії.

Запровадження податкової амністії на теренах України здійснювалось у формі так званого податкового компромісу на основі прийняття Закону України № 63VIII від 25.12.2014 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов’язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу”¹, який набрав чинності 17.01.2015 р.

Основними умовами досягнення вітчизняного податкового компромісу стало:

– *по-перше*, визнання його згідно з підрозділом 92 розділу 20 “Перехідні положення” Податкового кодексу України як “режиму звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їхніх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов’язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1.04.2014 р.” з урахуванням встановлених Податковим кодексом термінів давності, що становлять 1095 днів;

– *по-друге*, право платника податків, який вирішив скористатися процедурою податкового компромісу, подати відповідні уточнені розрахунки податкових зобов’язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, в яких визначено суму завищення витрат, що враховуються при визначенні об’єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суму завищення податкового кредиту з податку на додану вартість. Право подання уточнюючих розрахунків з метою застосування податкового компромісу існує у платників податків впродовж протягом 90 календарних днів, тобто з 17.01.2015 р. по 17.04.2015 р.;

– *по-третє*, право фіскального органу у прийнятті рішення щодо необхідності проведення документальної позапланової перевірки або відсутності необхідності в її проведенні протягом 10 робочих днів від дня, наступного за днем подання уточненого розрахунку. У випадку отримання повідомлення від фіскального органу про відсутність необхідності в проведенні документальної позапланової перевірки податкові зобов’язання платника податків вважаються узгодженими від дати одержання такого повідомлення. Отримання повідомлення від функціонального підрозділу фіскальної служби зобов’язує платника податків сплатити 5% занижено-

¹ Закон України № 63VIII від 25.12.2014 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов’язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/T140063.html.

го податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість впродовж 10 календарних днів від дати такого узгодження;

– *по-четверте*, у випадку прийняття фіскальним органом рішення про необхідність проведення документальної позапланової перевірки податкові зобов'язання вважаються узгодженими в розмірі, зазначеному в уточненому розрахунку, від дати отримання довідки, що підтверджує правомірність визначення сум податкових зобов'язань в уточненому розрахунку, або в розмірі, зазначеному в податковому повідомленні-рішенні, від дати його отримання платником податків, якщо уточнений розрахунок, на думку податкового органу, є неправильним. У цьому разі платник податків зобов'язаний сплатити 5% заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість протягом 10 календарних днів від дати такого узгодження. Якщо ж платник не погоджується з розміром податкових зобов'язань, визначених податковим органом унаслідок податкової перевірки, та здійснює адміністративне чи судове оскарження такого податкового повідомлення-рішення, то вказане дає підстави вважати, що податковий компроміс не був досягнутий. Датою досягнення податкового компромісу вважається дата сплати платником податків повної суми занижених податкових зобов'язань;

– *по-п'яте*, за умови досягнення податкового компромісу платник податків та його посадові особи звільняються від кримінальної відповідальності за ст. 212 Кримінального кодексу України та від відповідальності у справі про адміністративні правопорушення за ст. 1631 Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Однак особливий, так би мовити самотутній характер проведення податкової амністії не позбавив її низки недоліків та прорахунків, до них можемо віднести такі:

1) відсутність законодавчих норм, на основі яких фіскальні органи були б у праві нараховувати за результатами перевірки більший розмір податків, ніж ті, що мають бути сплачені платником податків для досягнення податкового компромісу. За умови, що розмір нарахованих фіскальним органом зобов'язань є, на думку платника, завищеним, він не має права та можливості оскаржити їх розмір, оскільки це, по-перше, буде суперечити умовам досягнення податкового компромісу, а по-друге, зобов'яже платника податків після закінчення процедур оскарження сплатити не 5%, а 100% податкових зобов'язань, які він самостійно задекларував шляхом подачі уточненого розрахунку;

2) ймовірність нівелювання “благих намірів і поривань” платників податків щодо легалізації їхніх тіньових активів у випадку недосягнення податкового компромісу, але подання уточнюючого розрахунку, який може розглядатись як доказ вчинення порушення податкового законодавства;

3) у випадку застосування податкового компромісу платник податків звільняється від відповідальності, передбаченої Податковим кодексом України, ст. 212 Кримінального кодексу України, ст. 1631 Кодексу України про адміністративні правопорушення. Проте, таке звільнення від вини у вчиненні правопорушень, передбачених зазначеними нормами, не звільняє від інших видів відповідальності, що можуть бути кваліфікованими і за іншими статтями Кримінального кодексу України, а саме:

- “Підробка документів” (ст. 366 Кримінального кодексу України) – стосується складання документів, які супроводжують безтоварні операції;
- “Привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем” (ст. 191 Кримінального кодексу України) – стосується розкрадання державного майна шляхом штучного збільшення обсягів закупівлі товарів, робіт, послуг за державні кошти;
- “Фіктивне підприємництво” (ст. 205 Кримінального кодексу України) – стосується створення “конвертаційних центрів” на підставних осіб без мети здійснення підприємницької діяльності;
- “Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом” (ст. 209 Кримінального кодексу України) – стосується переведення в готівку коштів за удаваним правочином для легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, тощо.

Таким чином, можемо констатувати, що, здійснюючи податкову амністію, законодавець не врахував ймовірність притягнення до відповідальності платника за іншими, так би мовити “суміжними” статтями. Таким чином, добровільне зізнання платника податків у вчиненні антифіскальних дій може бути підставою для початку досудового слідства щодо інших можливих складів злочину. Однак жодного звільнення від потенційної кримінальної відповідальності, що передбачено іншими статтями ККУ, крім статті 212, не передбачено;

4) податковий компроміс не гарантує звільнення від відповідальності контрагентів платника податків, що не бажали застосовувати податковий компроміс, але були втягнуті в процес. У результаті цілком очікуваним буде здійснення щодо таких платників податкових перевірок з

ймовірним донарахуванням сум податкових зобов'язань, необхідністю доведення власної невинуватості в судовому порядку;

5) податковий компроміс поширюється виключно на податок на додану вартість та податок на прибуток, проте заниження податкових зобов'язань з цих податків неминуче супроводжувалось зняттям коштів з розрахункових рахунків, виплатою тіншової заробітної плати, залученням тіншових “конвертаційних центрів”. Таким чином, держава позбавила можливості платників податків легалізувати діяльність шляхом досягнення податкового компромісу з ще як мінімум двох податків – податку з доходів фізичних осіб та ЄСВ;

6) обмеження спектра поширення податкового компромісу виключно податковими зобов'язаннями з ПДВ та податку на прибуток фактично позбавило можливості взяти участь у цій процедурі фізичних осіб-підприємців, які перебувають на загальній системі оподаткування. Це, на нашу думку, є свідченням порушення принципу рівності всіх платників податків перед законом, передбаченого підпунктом 4.1.2 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, незважаючи на те, що норми відповідальності згідно з Кримінальним кодексом України є однаковими для всіх платників;

7) відсутність можливості сплати узгоджених 5% сум податкових зобов'язань на умовах розстрочення, оскільки якщо сума є досить значною, то не у кожного платника є можливість сплатити її одномоментно. Таким чином, застосування податкового компромісу є особливо вигідним для представників великого бізнесу;

8) наявність корупційної складової внаслідок залежності від волі посадовця щодо прийняття заяви про податковий компроміс та ймовірності організації податкової перевірки;

9) в результаті поспішності прийняття Закону про податковий компроміс залишилася низка неврахованих прорахунків, внаслідок яких його застосування має сумнівну ефективність у ряді випадків та є безпрограшним варіантом лише для тих платників податків, які перебувають у процесі оскарження податкових повідомлень-рішень та розуміють, що процедура оскарження, скоріш за все, завершиться не на їхню користь.

Таким чином, усунення системних недоліків за рахунок внесення змін та доповнень до Податкового кодексу України шляхом розширення переліку гарантій непритягнення до відповідальності в разі застосування податкового компромісу платників податків та їх контрагентів слугувало б стимулом для підвищення ефективності вітчизняної моделі податкової амністії.

Як відзвітувала Державна фіскальна служба України, за станом на 16 квітня 2015 року від платників надійшло 6764 заяви про намір щодо застосування цього механізму, за результатами досягнення якого до бюджету надійшло 358,8 млн. грн.

Із загальної кількості поданих заяв 2236 заяв надійшло від платників податків з наміром досягнення податкового компромісу до неузгоджених сум податкових зобов'язань, щодо яких триває процедура адміністративного/судового оскарження, по 1511 таких звернень було досягнуто податковий компроміс, за результатами застосування якого до бюджету надійшло 138,1 млн. грн.

Серед переважної кількості платників податків, які виявили бажання скористатись можливістю досягнення податкового компромісу, було чимало суб'єктів господарювання, щодо яких слідчими податкової міліції провадилось досудове слідство за фактами ухилення від сплати податків. У результаті досягнення податкового компромісу закрито 170 кримінальних проваджень, у яких до бюджету сплачено майже 131 млн. грн.¹

Однак вказані заходи з метою легалізації неоподатковуваних доходів виглядають надто громіздко порівняно з американською програмою “Податкова амністія”, суть якої полягає в тому, що податковим управлінням штатів дозволяється платникам податків, які свого часу включили у звіт або декларацію неповну суму податків або взагалі не вважали за потрібне їх заповнювати, надати такі документи та сприяти сплаті належної суми податкового зобов'язання після закінчення терміну його сплати. При цьому не передбачено жодних штрафів чи відсотків за прострочену сплату податку, а також з'ясування причин затримки. Особам, бажаним скористатися цією програмою, необхідно заповнити відповідний формуляр та, додавши до нього чек або платіжне доручення на необхідну суму, відправити його в податкове управління. Слід відмітити, що при витрачених в одну з таких кампаній з бюджету 10 млн. дол. на рекламу в пресі, поштові відправлення, обробку пошти і розміщення надісланих чеків реальна сума сплачених податків склала 125 млн. дол.

Резюмуючи, зазначимо, що в стабільних соціально-економічних системах існує дієвий комплекс захисних механізмів, що напрацьований впродовж десятиліть, а у трансформаційних системах такий механізм захисту повинен бути створений заново як шляхом цілеспрямованого докладення зусиль держави, так і частково завдяки адаптивному механізму самої системи, оскільки інтенсивність адаптації суспільства до змін є показником врівноваження негативних дисфункцій.

¹ Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/194554.html>.

4.4. Практика протидії конфлікту інтересів між суб'єктами оподаткування: вітчизняний та зарубіжний контекст

Кричущою несправедливістю є примушення людей до сплати податків, які потім витрачаються на діяльність, що не відповідає інтересам платників податків або таку, що навіть суперечить їм.

К. Віксель

Вирішення конфлікту інтересів між державою в особі фіскальних органів і платниками податків зумовлюється, перш за все, умовами досягнення базових цілей і мети, яку ставить перед собою кожен з учасників. Оподаткування є сферою зіткнення і гострого протистояння індивідуальних та суспільних інтересів суб'єктів втілення діалектичних закономірностей єдності і боротьби суперечностей. Проте імперативний метод регулювання та узгодження податкових відносин між учасниками процесів оподаткування характеризується відносинами підпорядкування індивідуальних інтересів суспільним.

Завдяки імперативним приписам реалізується система заходів та процедур, що здійснюються з метою досягнення першочергової мети – забезпечення суспільного інтересу, через який є можливим задоволення індивідуальних потреб громадянина в отриманні належних соціальних стандартів, освітніх, медичних послуг, безпеки, охорони правопорядку тощо.

Тому основною передумовою протидії появі конфлікту інтересів є досягнення оптимального співвідношення інтересів із закріпленням ефективних конструкцій взаємодії суб'єктів оподаткування та здійсненням системи заходів щодо належного захисту їх інтересів. В юридичному сенсі під захистом розуміють безпосереднє відновлення прав та інтересів суб'єктів, що згідно із законодавством України налічує цілий ряд правових і організаційних засобів реалізації.

Незважаючи на те, що права й інтереси є дещо відмінними правовими та суспільними категоріями, однак вони характеризуються спільними рисами прояву, виступають самостійними елементами правового статусу особи та є об'єктами гарантії і захисту держави. Вказаний взаємозв'язок категорій дозволяє стверджувати про процедуру захисту не лише прав суб'єкта оподаткування, але і його матеріального чи фінансового інтересу.

Прийняття Податкового кодексу України було зумовлено необхідністю систематизації та становлення податкового законодавства, яким чітко прописувались принципи захисту прав платника податків. Проте реформа податкового законодавства не призвела до значного зниження

конфлікту інтересів між державою та платниками податків. Як зазначають вітчизняні правознавці, навпаки, прийняття Податкового кодексу України “...сприяло появі нових податкових категорій судово-арбітражних справ, безпосередньо пов’язаних із застосуванням його нормативних положень, а також призвело до збільшення позовів, що обумовлено розширенням прав платників податків і гарантій їх захисту”¹.

Способами захисту прав платників податків згідно з Податковим кодексом є скасування рішень контролюючих органів (ст. 55 ПК України), оскарження рішень контролюючих органів (ст. 56 ПК України), повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов’язань (ст. 43 ПК України) тощо².

Безумовно, захист і забезпечення задоволення прав та інтересів платників податків є об’єктивною необхідністю і умовою забезпечення суспільних інтересів держави. Однак якщо інститути оподаткування не належним чином захищають права суб’єктів оподаткування як держави, так і платників податків, то такі інститути характеризуються як дисфункціональні, а їхні норми декларативні. В цьому контексті цілком слушним є думка Д. Чечота, згідно з якою, видаючи норму права і тим самим передбачаючи можливість виникнення на її основі суб’єктивних прав, держава зобов’язана передбачити і відповідну форму їх захисту³.

Проте на сьогоднішній день нормами податкового законодавства не передбачено форми захисту прав та інтересів платників податків, що зумовлює існування інституціональних пустот. Натомість, законодавчо визначено порядок захисту прав, що здійснюється певними юрисдикційними органами, яким залежно від виду існуючих завдань делеговано здійснення судового та позасудового захисту.

Податковим кодексом України не встановлено норми, в яких безпосередньо йдеться про форми захисту прав платників податків, однак ст. 56 містить редакцію “у судовому порядку” та “в адміністративному порядку”. Проте “форма захисту та її порядок – поняття не тотожні: форма захисту вказує на те, хто її здійснює, а порядок захисту розкриває, як вона здійснюється”⁴. Таким чином, є підстави стверджувати, що певній юрисдикційній формі відповідає певний порядок захисту, що може бути судовим та адміністративним.

¹ Цит за: Литвинов С. В. Класифікація засобів, способів та форм захисту прав платників податків / С. В. Литвинов // Наукові праці МАУП. – 2014. – Вип. 1(40). – С. 181–186.

² Шишов О. О. Форми захисту прав платників податків / О. О. Шишов // Young Scientist. – 2015. – № 2 (17). – С. 221.

³ Чечот Д. М. Суб’єктивное право и формы его защиты / Д. М. Чечот. – Л., 1968. – С. 53.

⁴ Абова Т. Е. Охрана хозяйственных прав предприятий / Т. Е. Абова. – М. : Юрид. лит., 1975. – С. 103.

Як зазначає О. Шишов, порядок захисту безпосередньо визначається завданнями, компетенцією та процедурою діяльності того чи іншого органу, якому делеговано здійснювати захист прав та інтересів платників податків¹.

Реалізація безпосереднього механізму захисту прав платників податків при судовому і адміністративному розгляді містить кілька хронологічних стадій, в ході яких вирішуються завдання визначення суті справи, її юридичної основи та прийняття рішення.

Рішення, що приймається юрисдикційним органом як у процесі судового, так і адміністративного розгляду, приймається за індивідуальною справою, повинне містити відповідне законодавче підґрунтя прийняття рішення, а також владний припис, орієнтований на індивідуальне регулювання суспільного інтересу.

Загальноприйнятою є думка, що найбільш ефективною формою захисту прав та інтересів платників податків є судовий розгляд. Однак, за офіційною статистикою, частка розгляду податкових спорів є незначною і становить близько третини від загальної кількості спорів, що розглядаються місцевими територіальними судами (див. табл. 4.12).

Дещо інші дані, за підсумками 2014 року, подаються Державною фіскальною службою України², зокрема за станом на 01.01.2015 р. на розгляді у судах різних інстанцій перебували:

- 65623 справи на суму 146,5 млрд. грн. *за позовами платників податків* до територіальних органів ДФС про визнання недійсними/нечинними податкових повідомлень-рішень, з них на користь платників податків вирішено 18721 справу на суму 35,9 млрд. грн.
- 58011 справ на суму 39,5 млрд. грн. *за позовами органів ДФС* до платників податків, з них на користь органів ДФС вирішено 35720 справ на суму 11 млрд. грн.

Крім того, протягом 2014 року до Головних управлінь ДФС надійшло 14360 первинних скарг на 20893 податкових повідомлень-рішень, за результатами розгляду скасовано повністю та частково 3948 податкових повідомлень-рішень на 4324,9 млн. грн.

Протягом 2014 року до Державної фіскальної служби України надійшло 8247 повторних та первинних скарг на 11866 податкових повідомлень-рішень, за результатами розгляду скасовано повністю та частково 618 податкових повідомлень-рішень на 2111,2 млн. грн.

¹ Шишов О. О. *Форми захисту прав платників податків* / О. О. Шишов // *Young Scientist*. – 2015. – № 2 (17). – С. 221.

² Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.

Показники надходження адміністративних справ і матеріалів до адміністративних судів різних рівнів в Україні впродовж 2014 р.

Найменування показника	2014 рік
За формою звернення до суду	
Місцеві адміністративні суди	
Надійшло справ і матеріалів, з них	315 437
%, у загальній кількості справ і матеріалів, що надійшли на розгляд	85%
Звернень органів державної фіскальної служби	2095
%, у загальній кількості справ і матеріалів, що надійшли на розгляд	1%
За категоріями адміністративних справ	
Місцеві адміністративні суди (адміністративні справи)	
Надійшло справ усіх категорій	235 080
Справи зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства	85 179
%, у загальній кількості справ, що надійшли на розгляд	36%
Окружні адміністративні суди	
Справи зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства	84 616
%, у загальній кількості справ, що надійшли на розгляд	54%
Місцеві загальні суди як адміністративні суди	
Надійшло справ усіх категорій	78 329
%, у загальній кількості справ, що надійшли на розгляд	6%
Справи зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства	563
%, у загальній кількості справ, що надійшли на розгляд	1%
Вищий адміністративний суд України (касаційні скарги)	
Надійшло справ усіх категорій	68 672
Справи зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства	25 159
%, у загальній кількості справ, що надійшли на розгляд	37%

Джерело: за даними Вишого адміністративного суду України.

З початку 2015 року (за станом на 01.07.2015 р.) на розгляді у судах різних інстанцій перебували:

- 48,7 тис. справ за позовами платників податків до територіальних органів ДФС про визнання недійсними/нечинними податкових повідомлень-рішень на загальну суму 138,8 млрд. грн., з них на користь платників податків вирішено 3,3 тис. справ на суму 8,7 млрд. грн.
- 39,2 тис. справ за позовами органів ДФС до платників податків на загальну суму 36,2 млрд. грн., з них на користь органів ДФС вирішено 12,6 тис. справ на суму 4,3 млрд. грн.

Протягом січня-червня 2015 року до Головних управлінь ДФС надійшло 7246 первинних скарг на 10498 податкових повідомлень-рішень, за результатами розгляду скасовано повністю та частково 1424 податкових повідомлень-рішень на 1180,1 млн. грн.

Протягом січня-травня 2015 року до Державної фіскальної служби України надійшло 4675 повторних та первинних скарг на 6838 податкових повідомлень-рішень, за результатами розгляду скасовано повністю і частково 220 податкових повідомлень-рішень на 920,0 млн. грн.

Позиція Конституційного суду України щодо форм захисту прав та інтересів суб'єктів податкового процесу зумовлює домінуючу роль саме судового розгляду, можливість якого *“...не може бути поставлена законом, іншими нормативно-правовими актами у залежність від використання суб'єктом правовідносин інших засобів правового захисту, у тому числі досудового врегулювання спору”*¹. При цьому допускається можливість використання досудового врегулювання спорів, що за умови дотримання принципів правосуддя визнаються додатковим засобом правового захисту прав та інтересів суб'єктів податкових правовідносин.

На сьогодні питання оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень або інших рішень органів державної фіскальної служби під час адміністративного оскарження регулюється чинним Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів, затвердженим наказом Міністерства доходів і зборів України від 25.12.2013 р., № 848, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 17.01.2014 р. за № 99/24876*.

Цим Порядком визначено, що скарга подається до органу фіскальної служби вищого рівня протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання платником податків рішення органу, що оскаржується.

За умови, що орган Державної фіскальної служби України приймає рішення про повне або часткове незадоволення скарги платника податків, такий платник податків має право звернутися протягом десяти календар-

¹ Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням ТОВ “Торговий Дім “Кампус Коттон клуб” щодо офіційного тлумачення положення частини другої ст. 124 Конституції України (справа про досудове врегулювання спорів) : Рішення Конституційного Суду України від 9 липня 2002 року, № 15-рп/2002 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 28. – Ст. 1333.

* Міністерством фінансів України розроблено проект наказу “Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами” відповідно до вимог статі 191 розділу I, статей 55, 56 глави 4 розділу II Податкового кодексу України, статті 24 Митного кодексу України з урахуванням вимог Закону України “Про звернення громадян”.

них днів, наступних за днем отримання рішення про результати розгляду скарги, зі скаргою до органу вищого рівня.

У випадку, якщо відповідно до Податкового кодексу України орган Державної фіскальної служби України самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків за причинами, не пов'язаними з порушенням податкового законодавства, такий платник податків має право на адміністративне оскарження такого рішення протягом тридцяти календарних днів, що настають за днем надходження такого рішення.

Скарга платника податку подається в письмовій формі та має включати таку інформацію:

- найменування платника податку, його місцезнаходження, податкова адреса для юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові та місце проживання для фізичної особи – платника податків;
- найменування органу Державної фіскальної служби, яким прийнято оскаржуване рішення, дата і номер, назва та сума податку, збору та/або штрафної (фінансової) санкції;
- підстави, за якими оскаржується рішення, обставини справи, які, на думку заявника, встановлені органом Державної фіскальної служби неправильно чи не встановлені взагалі;
- обґрунтування незгоди платника податків із рішенням органу Державної фіскальної служби з посиланням на норми законодавства;
- суть вимог та клопотань платника податку;
- відомості про повідомлення чи неповідомлення відповідного органу Державної фіскальної служби про подання скарги до органу доходів і зборів вищого рівня;
- відомості про подання чи неподання позовної заяви про оскарження рішення органу Державної фіскальної служби до суду;
- адресу, на яку слід надіслати рішення, прийняте за результатами розгляду скарги;
- перелік документів, які додаються до скарги.

При розгляді скарги орган Державної фіскальної служби приймає одне з таких рішень:

- 1) повністю задовольняє скаргу платника податків та скасовує рішення органу Державної фіскальної служби, яке оскаржується;
- 2) частково задовольняє скаргу платника податків та в окремій частині скасовує рішення органу Державної фіскальної служби, яке оскаржується;
- 3) залишає скаргу без задоволення, а рішення органу Державної фіскальної служби, яке оскаржується, без змін.

При прийнятті цих рішень орган Державної фіскальної служби України має право зменшити (збільшити) суму грошового зобов'язання або податкового боргу, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків.

Ми погоджуємось з аргументами М. Кучерявенка щодо визначення появи податкового конфлікту в момент порушення органом державної податкової служби прав платника податків, які гарантовані йому законодавством України, в тому числі і Податковим кодексом України. У випадку звернення платника до суду цей конфлікт перетворюється у податковий спір, що виникає з ініціюванням платником податків судового провадження шляхом звернення до суду з позовом. Таким чином, при наявності звернення платника податків до суду з позовом на захист своїх прав та охоронюваних законом інтересів не можна говорити про відсутність спору між сторонами по справі, оскільки саме таке звернення перетворює наявний між ними податковий конфлікт у податковий спір. Виходячи з такого, подача до суду позовної заяви в будь-якому випадку констатує про наявність між сторонами по справі спірних правовідносин.

Фахівець також відмічає існування певного конфлікту, зумовленого розмежуванням юрисдикцій господарського і адміністративних судів у вирішенні податкових спорів¹. Представники господарського судочинства відстоюють позицію, згідно з якою податкові спори безпосередньо та нерозривно пов'язані з господарською діяльністю, що обумовлює відповідні засади саме господарської юрисдикції стосовно такого типу спорів.

Знаковим є те, що норми вітчизняного господарського і податкового законодавства практично однозначно трактують господарську діяльність як таку, що пов'язана з виробництвом, реалізацією, виконанням робіт чи наданням послуг. Так, стаття 3 Господарського кодексу України "Господарська діяльність та господарські відносини" під господарською діяльністю розглядає діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямовану на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність². Крім цього, пп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України господарська діяльність визначається як діяльність особи, що

¹ Кучерявенко М. "Господарська діяльність" як вихідний критерій юрисдикційності податкових спорів: чи можна з цим погодитись? [Електронний ресурс] / М. Кучерявенко. – Режим доступу : <http://kucheryavenko.com.ua/gospodarska-diyalnist-yak-vixidnij-kriterij-yurisdikcijnosti-podatkovix-sporiv-chi-mozhna-z-cim-pogoditis/>.

² Господарський кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 18, 19-20, 21-22, ст. 144.

пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами¹. Таким чином, з означених трактувань господарської діяльності жодним чином не впливає підстав для віднесення податкових спорів конкретно до господарських судів. Як виняток, допустимим може бути віднесення до господарської юрисдикції спорів, що виникають стосовно оподаткування доходів та діяльності, пов'язаної з їх отриманням, а також непрямих податків.

Вважаємо за необхідне наголосити на ще одному спірному моменті. Аргументація його суті зводиться до визнання органу Державної фіскальної служби в Україні органом державної влади та відповідно до приписів п. 41.1.1 п. 41.1 ст. 41 Податкового кодексу України контролюючим органом щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи Державної фіскальної служби. При цьому для виконання встановлених контролюючих функцій органам Державної фіскальної служби делеговані повноваження, в тому числі й щодо застосування ряду санкцій та примусу до платника податків².

Однак, на противагу цьому, інші суб'єкти процесів оподаткування, а саме платники податків правом щодо застосування до контролюючих органів примусу або санкцій не наділені, та й загалом їх можливості впливу на діяльність фіскальних органів і державу мізерні. Платнику з метою захисту своїх законних прав та інтересів законодавством надано право на вирішення конфлікту інтересів з фіскальним органом у судових органах, звернення до яких породжує податковий спір. Таким чином, відсутній механізм притягнення суб'єкта владних повноважень, до відповідальності за невиконання або неналежне виконання процесуальних обов'язків актуалізує необхідність законодавчих змін щодо підвищення такої відповідальності органів Державної фіскальної служби.

Безумовно, сучасні процеси глобального розвитку ринків, впливаючи на функціонування країн та їх податкових систем в умовах розширеного

¹ Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, 15-16, 17, ст. 112.

² Кучерявенко М. “Господарська діяльність” як вихідний критерій юрисдикційності податкових спорів: чи можна з цим погодитись? [Електронний ресурс] / М. Кучерявенко. – Режим доступу : <http://kucheryavenko.com.ua/gospodarska-diyalnist-yak-vixidnij-kriterij-yurisdikcijnosti-podatkovix-sporiv-chi-mozhna-z-cim-pogoditis/>.

фіскального простору, характеризуються складністю, динамізмом та суперечністю. З одного боку, вони актуалізують завдання забезпечення повного виконання податкових зобов'язань платниками податків з вимогами створення належних умов їх розвитку в мінливому бізнес-середовищі.

Функціонування фіскальних органів в означених умовах змушує їх здійснювати пошук стратегій подолання одвічного конфлікту інтересів між державою та платниками податків, розробляючи нові механізми, процеси і можливості, щоб гарантувати належне використання обмежених фінансових ресурсів.

В цьому контексті здійснюється система заходів вдосконалення податкового законодавства, адміністрування податків і зборів, обміну інформацією з фіскальними органами інших країн та корегування усталених підходів взаємодії з платниками податків.

Засобом ефективного подолання ймовірного конфлікту інтересів між державою і платниками податків та ризику його настання в межах глобального, міждержавного, державного та локального фіскального простору є альтернативні методики вирішення конфлікту інтересів. Відмінність цього методу від судового та адміністративного розгляду полягає в залученні неупереджених осіб чи структур до вирішення податкових спорів, що включає посередництво (медіацію), погоджувальні процедури та ранню нейтральну оцінку (див. рис. 4.6). Процедури альтернативного вирішення конфлікту інтересів можуть мати місце на двох стадіях: до моменту подачі податкової декларації та після.

Існує певна відмінність у здійсненні цих процедур у різних країнах світу, проте їх характерною ознакою є можливість внесення платником податків у декларацію даних, законність операцій щодо яких попередньо узгоджена і тому не може бути оскаржена фіскальним органом.

Методи вирішення конфлікту інтересів альтернативним способом до моменту подачі податкової декларації у міжнародному податковому праві відомі як рулінги (rulings) з визначених питань. Зокрема, використання податкових рулінгів у США реалізовується шляхом здійснення платником податків запиту з проханням письмового роз'яснення від Асоційованого головного радника щодо питань, пов'язаних із заповненням та поданням податкової декларації.

В письмовому запиті платнику податків надається інтерпретація норм податкового законодавства, можливостей його застосування за певних умов, результатів економічної діяльності платника податків загалом чи окремої обладки зокрема. За вимогою платника податків, за відповідну плату, що становить близько 11500 дол. США, йому може бути нада-

Альтернативне вирішення конфлікту інтересів	
Після подання декларації	До подання декларації
<p>Переговори між платниками податків та фіскальними органами при наявності фактичного конфлікту інтересів, спроба вирішення якого уже була здійснена в судовому органі</p>	<p>Прийняття рішення по конкретному платнику податків щодо окремих оподатковуваних операцій чи їх декларування, на основі яких формується впевненість про законність</p>
<p>Участь незалежного посередника у випадку неможливості досягнення згоди між платником податків і фіскальним органом</p>	<p>Рішення або вказівки, що впливають на платників податків, або їх галузеві групи, на основі яких фіскальні органи випускають рекомендації щодо правильності застосування тих чи інших норм податкового законодавства у визначених обставинах</p>
Типи	
<p><i>Медіація</i> Австралія, Бельгія, Канада, Нідерланди, США</p>	<p><i>Прийняття рішення по конкретному платнику податків щодо окремих оподатковуваних операцій чи їх декларування</i> Бельгія, Бразилія, Канада, Франція, Німеччина, Гонконг, Південна Корея, Сінгапур, США</p>
<p><i>Узгоджувальна процедура</i> Австралія</p>	<p><i>Попередні рішення фіскальних органів</i> Індія, Південна Корея</p>
<p><i>Нейтральна оцінка</i> Австралія, США</p>	<p><i>Експериментальні програми «покращення відносин»</i> Нідерланди, США</p>
<p><i>Програма прискороного вирішення спорів США</i></p>	<p><i>Резолюції з галузевих питань</i> США</p>
<p><i>Арбітражне примирення</i> Австралія <i>Арбітраж</i> Австралія, ЄС, Мексика, США</p>	
<p><i>Адміністративна перевірка</i> Китай</p>	
<p><i>Мирова угода</i> Італія, Туреччина, Бельгія</p>	

Рис. 4.6. Передумови ефективного вирішення конфлікту інтересів альтернативним способом (складено автором)

но угоду про податкові зобов'язання з відповідним письмовим рішенням щодо угоди, з приводу якої подано запит.

Використання альтернативного вирішення конфлікту інтересів володіє низкою переваг як для конкретних платників податків і фіскальних органів, так і для бізнес-середовища держави загалом та зростання конкурентних переваг інститутів оподаткування конкретної країни (див. табл. 4.13).

Таблиця 4.13

Переваги механізму альтернативного вирішення конфлікту інтересів

Вид переваги	Перевага
Індивідуальні переваги	Зменшення витрат, пов'язаних з вирішенням конфлікту інтересів, зокрема: <ul style="list-style-type: none"> – ймовірність вирішення конфлікту набагато швидше, ніж у судовому процесі; – при використанні стимулюючих і консультативних процедур вирішення конфлікту здійснюється швидше самими його сторонами; – вища ймовірність досягнення консенсусу сторін у стимулюючих і консультативних процедурах, що мінімізує необхідність участі третьої сторони
Переваги для громадян і бізнесу	Сприяння розвитку приватного сектору економіки шляхом створення кращого бізнес-середовища; <ul style="list-style-type: none"> – скорочення прямих і непрямих витрат на забезпечення виконання угод та вирішення конфлікту інтересів; – зниження трансакційних витрат для бізнес-структур; – широкое використання методів ведення бізнесу на основі переговорів (залежно від виду методу альтернативного вирішення конфлікту інтересів)
Інституціональні переваги	Підвищення ефективності функціонування інститутів оподаткування за рахунок зменшення рівня конфлікту інтересів у судах та підвищення ефективності судової системи; <ul style="list-style-type: none"> – сприяння кращому доступу до правосуддя через більш широкий вибір методів вирішення конфлікту інтересів; – підвищення рівня репутації судової системи через ефективніше вирішення спорів (в окремих юрисдикціях); – зростання рівня конкурентних переваг інститутів оподаткування конкретних держав

Джерело: складено автором на основі робіт з аналізу міжнародного досвіду вирішення конфлікту інтересів¹.

Досить поширені попередні рішення податкових органів в Індії (Advance Rulings), відповідно до яких платник податків, показники діяльності якого відповідають критеріям Закону про прибутковий податок, може

¹ Балко Т. Исследование по анализу действующей ситуации в Казахстане, изучению и применимости международного опыта в области независимого внесудебного института рассмотрения налоговых споров и по совершенствованию института внесудебной налоговой апелляции в налоговом органе / Т. Балко, В. Тютюрюков ; Ассоциация налогоплательщиков Казахстана. – Алматы, 2014.

надсилати до фіскального органу запит з проханням визначення ймовірних доходів чи порядку їх оподаткування у випадку наявності оподатковуваних операцій з нерезидентом. Крім того, підприємства державного сектору мають можливість подати запит щодо розрахунку податкових зобов'язань.

Експериментальні програми покращення відносин “Enhanced relationship” є законодавчо дозволеними процедурами, що, як правило, використовуються транснаціональними компаніями і стосуються практично всіх видів податкових зобов'язань та їх декларування. Відмітимо, що використання таких програм представлено в дуже небагатьох країнах, зумовлене високими вимогами довіри, інформаційного та кадрового забезпечення. Цей метод у вигляді горизонтального моніторингу застосовується у Нідерландах та експериментальної програми “Забезпечення коректності податкового обліку” в США.

Протидія конфлікту інтересів між державою та платником податків шляхом прийняття резолюції з галузевих питань (Industry Issue Resolution, IIR) найбільш широко використовується в США з 2003 року. Ці програми представлені широким висвітленням у засобах масової інформації та спеціалізованих виданнях рекомендаційного характеру фіскальних органів спірних податкових питань, що властиві суб'єктам господарювання, які здійснюють свою діяльність у певній галузі.

Вирішення конфлікту інтересів альтернативним способом після подання декларації, як правило, має місце у випадку розходження в думках чи професійних судженнях за визначеними фактами, що спонукає платників податків до участі в конструктивному діалозі з представниками фіскальних органів з метою досягнення компромісу без його доведення до судових інстанцій. Найбільш часто такі процедури мають місце у випадку визначення оцінки об'єктів оподаткування, розподілу доходів чи витрат, можливості різної інтерпретації норм податкового законодавства.

У випадку існування конфлікту інтересів на стадії, коли податкову декларацію вже подано, сторони конфлікту можуть вступити у переговори в межах регульованих законодавством норм з метою досягнення справедливого й ефективного рішення. При цьому учасники переговорів, якими може бути певна група працівників фіскального органу, яким делеговано право і обов'язок проведення податкової перевірки, та платники податків з метою небажання переведення конфлікту інтересів у судову площину можуть передати матеріали у відповідний підрозділ. У США діє програма “Прискорене вирішення спорів” (AIR), яка зумовлює прискорений розгляд передачі матеріалів, що підтверджують конфлікт інтересів, у Департамент апеляцій, якому надано повноваження прийняття рішення з оцінкою індивідуальних та суспільних ризиків і небезпек такого протистояння.

Знаковим є те, що у більшості країн світу платники податків і працівники фіскальних органів згодні брати участь в усіх законодавчо окреслених межах вирішення конфлікту інтересів, які не включають судовий розгляд. Зокрема, в Китаї платник податків, не бажаючи переводити конфлікт інтересів у судову площину, може вимагати проведення адміністративної перевірки з метою оскарження спірних рішень фіскального органу. Незважаючи на те, що подання такого оскарження є доволі трудомістким, вимагає здійснення великої кількості підтверджуючих процедур та збору доказової бази, все ж платники йдуть на нього більш охоче, ніж розгляд конфлікту в суді.

Поширеним у світовій практиці вирішення конфлікту інтересів між державою і платником податків, що має місце після подачі податкових декларацій, є залучення незалежного посередника-медіатора за організації діалогу та досягнення консенсусу. Цей альтернативний спосіб вирішення конфлікту інтересів застосовується у випадку неможливості його вирішення у площині держава-платник податків. В окремих країнах, зокрема в США, існує постапеляційна медіація, призначення якої зводиться до можливості сприяння сторонам конфлікту у визначенні спірних аспектів та окресленні ймовірних шляхів виходу з кризової ситуації. У Нідерландах цей метод здійснюється за допомогою незалежної медіації.

Досить цікавою є практика вирішення міжнародного конфлікту інтересів. Зокрема, у країнах європейського простору існує так звана Арбітражна конвенція (EU – arbitration convention), яка визначає процедури досягнення взаємного консенсусу з метою протидії подвійному оподаткуванню та допускає засідання спеціальної комісії з питань, не передбачених законодавством ЄС, з правом прийняття рішення, виконання якого є обов'язковим.

Процедури арбітражу в Мексиці зумовнюються особливостями реалізації та умовами окремих податкових угод, укладених між різними країнами. Найбільш поширена така практика між Мексикою та Канадою, Мексикою і Нідерландами, проте знаковим тут є правовий принцип прецеденту. В Мексиці він реалізовується шляхом автоматичного перенесення способів вирішення конфліктних ситуацій на основі ухвалених попередньо рішень фіскальних органів Мексики в ході арбітражу.

У Канаді досить поширеною є практика використання медіації в ході апеляційного оскарження (Mediation process for Appeals), що представляє собою адміністративний процес, ініційований подачею заявки на медіацію платником податків у Департамент апеляцій. Ці процедури, як правило, використовуються для фактичних спорів, але не встановлення правоти того чи іншого суб'єкта в низці спірних питань і реалізуються третьою стороною,

вибір якої узгоджується сторонами. В результаті формується угода, в якій прописується перелік питань, що розглядаються в процесі медіації. За умови незгоди платника з оцінкою податкової бази чи запропонованих угодою необхідних заходів вона може бути оскаржена в Податковому суді Канади.

В Австралії та США застосовується такий метод альтернативного вирішення конфлікту інтересів, як нейтральна оцінка (Neutral evaluation). При здійсненні цієї оцінки особлива роль відводиться “оператору”, який на основі власних знань та досконалого володіння правовою базою дає рекомендації щодо ймовірного вирішення конфлікту інтересів, ймовірності його вирішення в судовому розгляді. Сторони можуть на власний розсуд прийняти рекомендації оператора, послугами якого можуть користуватися впродовж всіх стадій конфлікту.

Подібні процедури властиві і при арбітражному примиренні (Conciliation), коли, подібно до попередніх особливостей, сторони конфлікту залучають “оператора” як посередника, який проводить оцінку спірних питань, розробляє ймовірні варіанти дій, пропонує альтернативні шляхи вирішення конфлікту та окреслює систему ймовірних заходів для обопільного задоволення інтересів сторін. Аналогічні процедури використовуються і при погоджувальній процедурі (Conferencing), практика використання якої поширена в Австралії.

Дещо відмінною є практика досягнення мирової угоди (Settlement Procedure), використання якої поширене в Греції, Італії, Туреччині. Фіскальний орган пропонує платнику податків угоду, в якій внесена обґрунтована сума податкового зобов’язання з мотивованими розмірами пені та штрафів.

Для великих платників податків у США використовується програма “Прискорене вирішення спорів” (Fast Track Settlement Program). Ця програма реалізовується Службою внутрішніх доходів США за участю фахівців з Апеляційного управління (структурного підрозділу Служби внутрішніх доходів США). Існування цієї програми є доволі ефективною: в ході її використання вирішується близько 86% конфліктів, терміни досягнення згоди скоротилися з 684 днів до 84, незважаючи на законодавчо дозволений період використання програми впродовж 120 днів.

В Китаї платник податків, що не погоджується з рішеннями податкового органу, має право вимагати проведення адміністративної перевірки. Незважаючи на те, що цей процес здійснюється представниками податкового органу, а не незалежною третьою стороною та зумовлює необхідність проходження великого обсягу процедур і підтверджуючих документів, платники йдуть на нього більш охоче, оскільки він вважається менш трудомістким, ніж звернення в судові інстанції.

Як бачимо, альтернативні методи вирішення конфлікту інтересів широко використовуються практично в усіх країнах світу, проте вони можуть не бути настільки ефективним за наявності низки факторів, зокрема: нестачі часу на здійснення альтернативних процедур, небажання участі у ньому однієї зі сторін або існування певних законодавчих обмежень (див. рис. 4.7).



Рис. 4.7. Передумови неефективності альтернативного вирішення конфлікту інтересів (світова практика)

Джерело: складено автором на основі робіт з аналізу міжнародного досвіду вирішення конфлікту інтересів¹.

Перехід на нові механізми та стандарти протидії конфлікту інтересів між фіскальними органами і платниками податків зумовлює необхідність поглибленого дослідження досвіду держав з розвинутою економікою. Вважаємо, що найбільш розвиненими в цьому плані є технології протидії та попередження конфлікту інтересів, що мають місце у Сполучених Штатах Америки.

¹ Балко Т. Исследование по анализу действующей ситуации в Казахстане, изучению и применимости международного опыта в области независимого внесудебного института рассмотрения налоговых споров и по совершенствованию института внесудебной налоговой апелляции в налоговом органе / Т. Балко, В. Тютюрюков ; Ассоциация налогоплательщиков Казахстана. – Алматы, 2014.

Технології податкового адміністрування у США, на відміну від України, зумовлені трирівневою, а іноді чотирирівневою податковою системою, оскільки податки встановлюються на федеральному (національному) рівні, на рівні штатів, міст, іноді навіть районів. Податки у федеральний бюджет адмініструє Національна податкова служба (IRS), а податки в бюджети штатів і місцеві бюджети – служби, створені урядами штатів та органами місцевого самоврядування, тому між цими службами функціонує доволі ефективна система обміну інформацією. При наявності такого механізму один і той же об'єкт контролюється кількома службами, що ускладнює спроби знизити оподаткування.

Для зручності виконання платником податкових зобов'язань та зменшення кількості конфліктних передумов у США діє програма попереднього моніторингу операцій (CAP), основна мета якої – напрацювання узгоджених рішень між податковим органом та платником щодо відображення в податковому обліку окремих операцій ще до подання податкової звітності. Для участі в програмі CAP від платників вимагається більш високий рівень прозорості та довіри у порівнянні зі звичайним аудитом вже поданої податкової звітності. При цьому платники зобов'язані надавати в податкові органи достовірну інформацію про істотні операції.

Досить ефективним нововведенням стало запровадження в структуру підрозділу по роботі з великими платниками і міжнародним бізнесом США офісу зі складання попередніх цінових угод (APA – advance pricing agreements). Таким чином, платник податків у США на платній основі може звернутися в офіс із заявою про укладення попередньої цінової угоди, в якій буде встановлюватися механізм визначення трансфертних цін.

У США тривалість проведення документальних перевірок платників податків податковими органами не обмежена часовими рамками. Перевірка великого платника податків може тривати кілька років із залученням великої кількості перевіряючих (більше 20 осіб), які в процесі перевірки підлягають ротации, щоб запобігти проявам корупції. Разом з тим, при проведенні перевірки окремої компанії її керівництво постійно інформують про хід перевірки та її результати.

У США також активно використовують непрямі методи визначення податкових зобов'язань платників, зокрема інформацію з третіх джерел, у тому числі від спеціальних агентів. Крім того, податкові органи в США наділені більш широкими, ніж в Україні, правами на отримання інформації від третіх осіб про об'єкти оподаткування платників податків. Так, податківці безперешкодно отримують інформацію від банків, брокерських компаній про доходи і від будь-яких інших сторін, які виплачують гроші конкретній особі.

У США введений електронний сервіс (вікно) для платників податків на сайті податкових органів як елемент спрощення спілкування та інструмент обслуговування платника. Головною стратегічною метою електронного сервісу є різке зменшення конфліктних ситуацій з податковими органами, забезпечення стовідсоткового нарахування та сплати податкових зобов'язань та зменшення кількості перевірок.

Реєстрація платника на сайті податкових органів здійснюється за допомогою коду (Taxes Identification Number) і пароля (Web file number). За допомогою електронного сервісу (вікна) платник представляє, уточнює звітність і сплачує податки з будь-якого комп'ютера через мережу Інтернет. Платник також має постійний доступ до своїх облікових даних (картки особового рахунка). Крім того, при заповненні податкової звітності на сайті податкових органів платник автоматично отримує підказки щодо правильності заповнення. При подачі заяви на подання звітності через веб-сайт особи, уповноважені платниками представляти таку звітність, надають у податкові органи зразки відбитків пальців. Якщо платник податків подає недостовірну інформацію кілька разів, то податкові органи можуть заблокувати доступ цього платника на сайт.

На завершення відмітимо ряд ключових ремарок. Конфлікти інтересів між суб'єктами податкових правовідносин є неодмінною ознакою функціонування інститутів оподаткування на локальному, державному та міждержавному рівнях фіскального простору. Тому їх вирішення, попередження і протидія є запорукою досягнення нового рівня розвитку, обумовленого ефективнішою структурно-функціональною та організаційно-інституційною реструктуризацією елементів і взаємозв'язків фіскальних взаємодій.

Разом з тим, конфлікти інтересів як у відкритій, так і у прихованій формі здійснюють негативний вплив на державу та платників податків, зумовлюючи значні витрати часу, фінансові та моральні втрати. При цьому безпека податкових конфліктів для суб'єктів бізнесу може зумовлюватись не лише непередбаченими грошовими витратами через протерміновану заборгованість та штрафні санкції, але й загрожувати згортанням підприємницької діяльності, скороченням робочих місць, а в деяких випадках – кримінальним переслідуванням керівництва, позбавленням свободи, ліквідацією юридичної особи. Усе це в підсумку негативно впливає не лише на діяльність окремих бізнес-структур, але й зумовлює скорочення податкових надходжень, зниження рівня довіри до державних інституцій та згортання підприємницької активності.

Можемо виділити низку найбільш гострих і актуальних причин появи податкових конфліктів у вітчизняному фіскальному просторі, зокрема:

- досі існуюча гостра потреба окреслення парадигми суспільного розвитку з встановленням чітких цілей та пріоритетів, завдань, які стоять перед суспільними інститутами, в тому числі інститутами оподаткування;
- відсутність чіткої, науково обґрунтованої податкової доктрини держави, що негативно впливає на ситуативне реформування інститутів оподаткування держави, провокуючи цим самим поширення неформальних форм взаємодій;
- наявність суперечностей та інституціональних ям у податковому законодавстві, що є однією з основних причин як довільного трактування норм суб'єктами, так і появи податкових конфліктів. Вказане може бути усунене за умови наявності ефективного механізму, що сприятиме, з однієї сторони, однозначному і послідовному застосуванню податкового законодавства, а з іншої – забезпечить надання чітких і своєчасних роз'яснень застосування та інтерпретації норм податкового законодавства у визначених ситуаціях;
- відсутність ефективних механізмів протидії конфлікту інтересів між суб'єктами податкових правовідносин, наприклад, податкової медіації, арбітражу та інших способів альтернативного вирішення конфлікту інтересів, в ході яких визначаються спірні моменти, окреслюються варіанти їх вирішення та способи досягнення спільного консенсусу.

В серпні 2015 року Державна фіскальна служба ініціювала створення інституту уповноваженого з питань підприємництва, що є досить позитивним та ефективним інструментом вирішення податкових конфліктів, зокрема в таких країнах, як Австралія, Індія, Іспанія, Канада та США. Згідно із законодавством цих країн, податковий омбудсмен може функціонувати як незалежний орган або підпорядковуватись Міністерству фінансів чи Міністерству юстиції. Перелік завдань, що входять до повноважень правозахистника, охоплює розгляд скарг платників податків пов'язаних з порушеннями законодавчих правил та норм фіскальними інституціями. До них можуть відноситися необґрунтована затримка в поверненні податків, порушення при здійсненні податкових перевірок, адміністративні правопорушення, перевищення повноважень працівниками фіскальних органів, неправильне застосування норм законодавства тощо.

Однак вітчизняний спосіб запровадження посади фіскального омбудсмена характеризується відсутністю чітких завдань та приписуваних функцій, засобів впливу та способів вирішення податкових конфліктів. Така "розмитість" повноважень не в повній мірі забезпечує досягнення

усіх завдань, що здійснюються зарубіжними аналогами інституту уповноваженого з питань підприємництва.

Ще одним аспектом, що здатен мінімізувати роль фіскального омбудсмена, є його приналежність до структури Державної фіскальної служби України, а відповідно – і підпорядкованість їй. Безумовно, у світовій фіскальній практиці відомі моделі такого підпорядкування, однак, на нашу думку, така практика в Україні не забезпечуватиме повною мірою виконання тих завдань та очікувань, що окреслюються платниками податків в умовах конфліктного фіскального середовища держави.

Аналіз міжнародного досвіду дозволив дійти висновку, що кожна держава обирає власну модель альтернативного вирішення податкових конфліктів, у тому числі за допомогою податкової медіації. Вважаємо, що запровадження інституту податкової медіації у вітчизняному фіскальному просторі є гострою передумовою не лише зниження рівня конфліктності у податковій сфері, але й підвищення рівня ефективності інститутів оподаткування, а відповідно, рівня їх конкурентоспроможності в глобальному вимірі.

4.5. Конкурентоспроможність інститутів оподаткування як індикатор еволюційного потенціалу держави в глобальному фіскальному просторі

Інституціональні зміни здійснюються в процесі соціокультурної еволюції, що виступає як продовження еволюції біологічної. Ринок інститутів також проводить вибір найбільш ефективних інститутів (загальних правил поведінки). В інституціональній конкуренції перемагають ті інститути, які забезпечують більш високий життєвий рівень більшому числу людей.

Ф. Хаєк

Визначальною подією минулих десятиліть ХХ століття стало розщеплення біполярної системи світу, що, ознаменувавши собою новий еволюційний етап розвитку, зумовило появу декількох цивілізаційних центрів розвитку. Якщо економічні системи закритого типу характеризувалися протистоянням офіційних формальних і неформальних інститутів, результатом чого було розширення проявів тіньової економіки, ознаменоване бажаннями носіїв інституту знизити трансакційні витрати, то відкритість економіки, полегшуючи переміщення мобільних факторів, слугувала потужним імпульсом мінімізації інформаційних витрат, витрат трансакційного обміну та доступу до ресурсів.

Трансформаційні перетворення як потужний каталізатор інституціональних змін, зумовлений зростанням відкритості економіки, надали можливість здійснення порівняльної оцінки особливостей функціонування, виявлення інституціональних переваг та ефектів того чи іншого різновиду інститутів соціально-економічних систем.

В результаті цілком очевидною стала необхідність пошуку кожною країною власної геополітичної ідентичності, означеної низкою конкурентних переваг, які забезпечили б можливість максимального задоволення потреб та інтересів, найоптимальнішого використання ресурсів як у масштабі території, регіону, держави, так і в масштабі глобальної спільноти. На цьому наголошував і класик економічної теорії А. Сміт, стверджуючи таке: *“Кожній людині, доки вона не порушує законів справедливості, надається зовсім вільно переслідувати за власним розумінням свої інтереси і конкурувати своєю працею і капіталом з працею іншої особи і цілого класу”*¹.

Загалом конкуренція, виступаючи рушійною силою розвитку суб'єктів, об'єктів управління та інститутів загалом, представляє собою не заборонену формальними нормами діяльність, спрямовану на отримання вигід і переваг перед конкурентами для досягнення одних і тих же довгострокових цілей.

Аналізуючи причини появи конкуренції, необхідно усвідомлювати, що її пізнання, як і будь-якого іншого явища, ґрунтується на відповідних підходах дослідження та функціях прояву (див. рис. 4.8).

Конкуренція (лат. *concurrere* – бігти разом, суперничати) втілює специфіку економічних відносин у відкритих системах, що функціонують у ринкових умовах. Представляючи собою визначену форму розвитку виробничих сил, факторів виробництва чи економічних ресурсів суспільства, вона пронизує усі сфери економічних процесів (виробництво, розподіл, обмін і споживання) та рівні управління (місцевий, регіональний, територіальний, міжнаціональний та глобальний).

Як зазначає І. Педь, міжнародна конкуренція проявляється як суперництво урядів, у процесі якого кожен уряд намагається привабити обмежені економічні ресурси або мобільні фактори виробництва. При цьому теоретик зазначає, що головними напрямками міжнародної конкуренції є інституціональна та фіскальна, де інституціональна виступає конкуренцією встановлених країнами регуляторних режимів функціонування економічних суб'єктів. У структурі фіскальної конкуренції І. Педь розмежовує по-

¹ Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М. : Соцэкгиз, 1962.

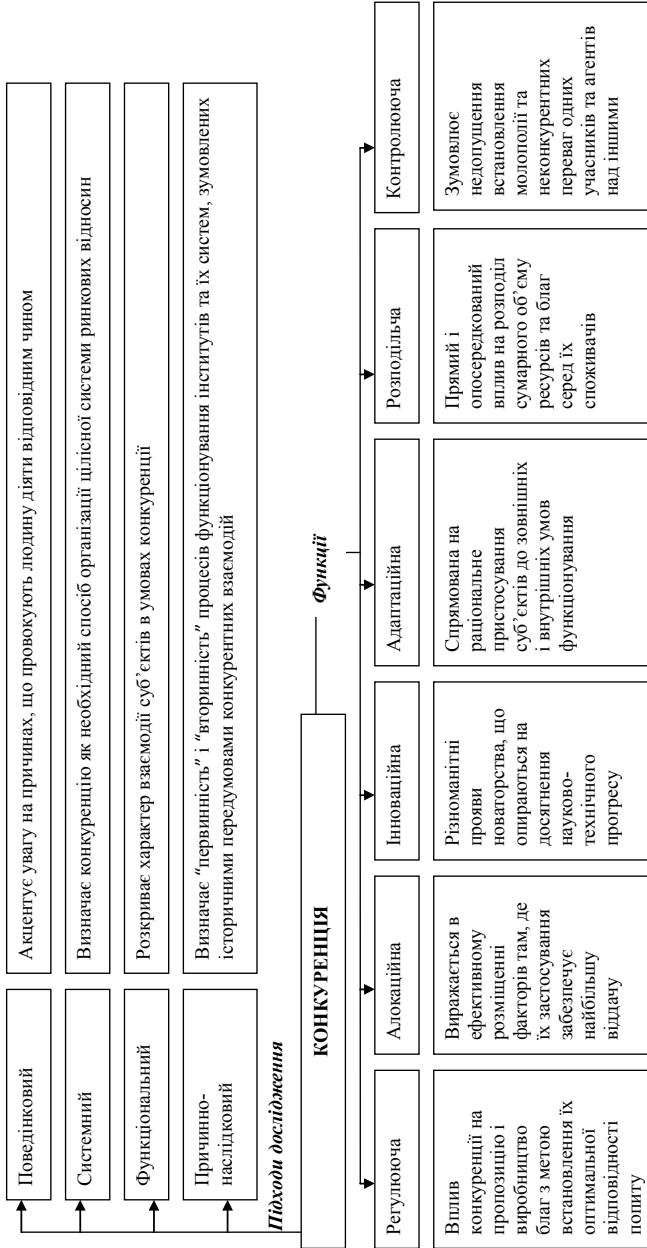


Рис. 4.8. Підходи дослідження конкуренції та функції її прояву

Джерело: складено автором.

даткову конкуренцію та бюджетно-видаткову конкуренцію (конкуренцію у сфері державних закупівель і трансфертів)¹.

Ми погоджуємось з позицією Ю. Іванова та О. Чумакової, які правомірно вважають податкову конкуренцію формою економічної конкуренції, зміст якої зводиться до змагання суб'єктів у досягненні поставлених цілей, більш ефективних результатів. При цьому теоретики рекомендують розглядати конкуренцію як сукупність відносин щодо ефективного управління власними конкурентними перевагами задля підвищення конкурентоспроможності вітчизняної податкової системи й економіки країни загалом.²

Виокремлюють п'ять класифікаційних ознак форм податкової конкуренції:

- *територія дії* відображає географію дії окремих форм податкової конкуренції;
- *функціональна структура учасників* характеризує форми податкової конкуренції залежно від підпорядкованості відносин між її учасниками, відповідно до їх функцій і статусу;
- *об'єкт конкуренції* виокремлює види податкової конкуренції залежно від рівня залучення та мобільного капіталу;
- *характер дії учасників* розкриває особливості поведінки державних та місцевих органів влади при розробці податкової політики під впливом податкової конкуренції;
- *характер методів конкуренції* ілюструє добросовісність сукупності заходів, що здійснюються урядами з метою отримання конкурентних переваг у податковій сфері³.

На основі цих класифікаційних ознак формується класифікація видів податкової конкуренції (див. табл. 4.14).

На сьогоднішній день відсутня єдина точка зору щодо податкової конкуренції, її позитивних чи негативних наслідків. При цьому до позитивних ефектів податкової конкуренції відносять загальне зниження податкового навантаження на інвестиції, зменшення податкового тягаря, скорочення втручання уряду в економіку держави й інші (див. табл. 4.15).

¹ Педь І. В. Сучасні форми податкової конкуренції / І. В. Педь // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 11(90). – С. 193.

² Іванов Ю. Б. Щодо визначення видів податкової конкуренції / Ю. Б. Іванов, О. О. Чумкова // Економіка розвитку. – 2010. № 1 (53). – С. 5–8.

³ Педь І. В. Сучасні форми податкової конкуренції / І. В. Педь // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 11(90). – С. 193.

Класифікація видів податкової конкуренції

Класифікаційні ознаки	Різновиди податкової конкуренції	Сутність
За складом учасників відповідно до їх статусу та функцій	Вертикальна Горизонтальна	Конкуренція між різними рівнями влади за оподаткування однієї податкової бази Конкуренція юрисдикцій одного рівня (міжрегіональний рівень у межах однієї країни або між окремими державами)
За галузевою ознакою	Внутрішньогалузева Міжгалузева	Конкуренція між виробниками певної галузі шляхом надання податкових пільг окремим галузям або товаровиробникам Місце між виробниками різних галузей шляхом застосування спеціальних режимів оподаткування для окремих видів діяльності з метою отримання більш високої норми прибутку
За сферою поширення	Внутрішньодержавна Міжнародна	Конкуренція між територіально-адміністративними одиницями в межах однієї країни Податкова конкуренція між урядами суверенних держав
	Конкуренція, що виникає внаслідок застосування податкових пільг, які надають можливість платнику податків безпосередньо зменшити суму податкових зобов'язань	Використання пільг, що надають можливість платнику податків безпосередньо зменшити суму податкових зобов'язань (зменшення об'єкта, бази оподаткування, податкових ставок, суми податку, що підлягає сплаті до бюджету). Дозволяє збільшити інвестиційні можливості (за умови цільового використання коштів, що вивільнюються) або знизити ціну продукції, яка влючає цю суму податку, а отже, більш успішно конкурувати з виробниками аналогічних товарів (послуг)
За характером використовуваних інструментів	Конкуренція, що виникає внаслідок застосування пільг, результатом яких є поліпшення фінансових показників діяльності платника без зміни суми податків	Використання пільг, які звільняють від виконання окремих обов'язків та правил, пов'язаних з оподаткуванням, або інших процедур, виконання яких необхідне для ведення бізнесу, без зміни суми податку, що підлягає сплаті до бюджету (збільшення тривалості податкового періоду, застосування спеціальних методів податкового обліку; скорочення тривалості та спрощення процедури реєстрації й постановки на облік підприємства та ін.). Результатом використання другої групи пільг є загальне поліпшення фінансових показників діяльності платника податків шляхом зниження адміністративних витрат, пов'язаних з декларуванням податку, уникнення відволікання власних обігових коштів задля сплати податку

За методами конкурентної боротьби	Добросовісна	Рівноправність в оподаткуванні резидентів та нерезидентів, а також гарантії дотримання законів і загальновизначених світових стандартів в оподаткуванні	Конкуренція податкових ставок		
			Конкуренція режимів оподаткування (методик розрахунку податкової бази, характеру використовуваних податкових пільг, методів податкового адміністрування)		
За об'єктом	Недобросовісна	Відсутність податків або номінальні податки; відсутність ефективного обміну інформацією; відсутність прозорості діяльності компанії; відсутність вимог до реальності діяльності компанії	Процес зменшення податків з метою заохотити реальну господарську діяльність компанії	Капітал	Робоча сила
	За реальну податкову базу (за мобільні фактори виробництва)	Процес зменшення податків з метою заохотити реальну господарську діяльність компанії			
За характером дії учасників		За штучну податкову базу	Процес зменшення урядами держав податкових зобов'язань платників податків, яке не спрямоване на фактичне переміщення виробництва до цих країн		
	Активна		Свідоме використання фіскальних інструментів як засобу досягнення певних цілей. Вона виникає, коли уряд запроваджує податкові стимули для покращення економічної ситуації у країні		
	Пасивна		Неузгоджені дії урядів у сфері оподаткування, які не мають на меті створення впливу на умови функціонування інших юрисдикцій		

Джерело: складено автором на основі розробок І. Пель¹, Ю. Іванова, О. Чумакової².

¹ Пель І. В. Сучасні форми податкової конкуренції / І. В. Пель // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 11(90). – С. 193.

² Іванов Ю. Б. Щодо визначення видів податкової конкуренції / Ю. Б. Іванов, О. О. Чумкова // Економіка розвитку. – 2010. – № 1 (53). – С. 5–8.

Ефекти податкової конкуренції

Позитивні	Негативні
Ефективне використання бюджетних коштів	Скорочення податкових надходжень, “тонка до дна”
Зниження податкового навантаження на інвестиції	Диспропорції в розподілі та забезпеченні суспільних благ
Активна боротьба з тіньовою економікою, шахрайством і корупцією	Зниження податкових надходжень до державного бюджету
Трансформація податкової системи	Перекладання податкового тягаря з одних суб’єктів економіки на інших
Ефективне функціонування глобальних ринків	Надання фірмам державних субсидій, що призводить до чистого негативного ефекту
Зростання добробуту населення	“Соціальний демпінг” та “екологічний демпінг”
Відсутність монополії окремої країни	Підвищене оподаткування низькомобільних факторів виробництва
Скорочення втручання уряду в економіку	
Зменшення податкового тягаря	

Джерело: узагальнено автором.

Противники податкової конкуренції апелюють до того, що вона зумовлює неефективний розподіл суспільних благ як наслідок скорочення податкових надходжень. Натомість, її прихильники наполягають на недоцільності боротьби з податковою конкуренцією, оскільки вона сприяє не лише покращенню податкового середовища, але і стимулюванню розвитку підприємницьких структур, що неможливе без ефективною фіскальної та банківської політики держави. Крім того, беззаперечним є тісний зв’язок податкової конкуренції з глобалізаційними перетвореннями, інтеграцією ринків, товарів, послуг, інформації, всього того, що є передумовами науково-технічного прогресу. Високий рівень податкової конкурентоспроможності полегшує залучення інвестицій в економіку країни, сприяє підвищенню підприємницької активності, організації робочих місць, крім того, зумовлюється збільшенням державних доходів. Однак існує низка аргументів на користь безпідставності побоювань щодо негативного впливу податкової конкуренції на скорочення доходів держави. Перш за все, держава, ефективно формуючи податкову та банківську політику, може відшкодовувати ймовірний дефіцит коштів за рахунок залучення іноземного капіталу, що сприятиме зниженню рівня безробіття

в країні, стимулюватиме діяльність як підприємницьких, так і фінансово-кредитних установ. По-друге, наявність низького рівня оподаткування стримуватиме відтік капіталів, робочої сили, сприяючи збільшенню рівня зайнятості та обігу грошових коштів.

Необхідність врахування конкурентних чинників при розгляді інститутів оподаткування зумовлюється тим, що функціонування тих чи інших одиниць фіскального простору або забезпечує існування конкурентних переваг на рівні територій, держав, чи їх об'єднань, або перешкоджає їх формуванню, гальмуючи економічний розвиток. Розуміння особливих проявів конкуренції між локальними, територіальними рівнями фіскального простору, зумовлених суперництвом інститутів оподаткування, сприяло появі нового напрямку наукових досліджень – податковій конкуренції, а в міждержавному аспекті – її міжнародного підходу.

Інститути оподаткування стають активними індикаторами активності та конкурентоспроможності держави в умовах глобального перерозподілу факторів виробництва. Без перебільшення можна стверджувати, що вони є визначальним інтегрованим параметром, який окреслює здатність держави забезпечувати фінансову самостійність та спроможність у досягненні основних пріоритетів розвитку, і на основі конкурентних переваг сприяє залученню додаткових фінансових ресурсів у фіскальний простір держави.

Загалом в економічній теорії існує три підходи до визначення джерел формування конкурентних переваг: ринковий, ресурсний та інституціональний (див. рис. 4.9).

Згідно з визначенням ОЕСР, національна конкурентоспроможність – це *“здатність країни за умов вільних та прозорих ринкових відносин виробляти товари і послуги, які відповідають вимогам міжнародних ринків, і одночасно підтримувати та підвищувати протягом тривалого часу реальні доходи свого населення”*¹. Подібним є трактування конкурентоспроможності вітчизняними дослідниками, що зводять її до:

- зумовленого економічними, соціальними і політичними факторами стійкого становища країни або її продуцента на внутрішньому і зовнішньому ринках;
- здатності країни в умовах соціально орієнтованої економіки виробляти товари та послуги, що відповідають установленим міжнародним стандартам;

¹ Global Competitiveness Yearbook 2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.weforum.org.

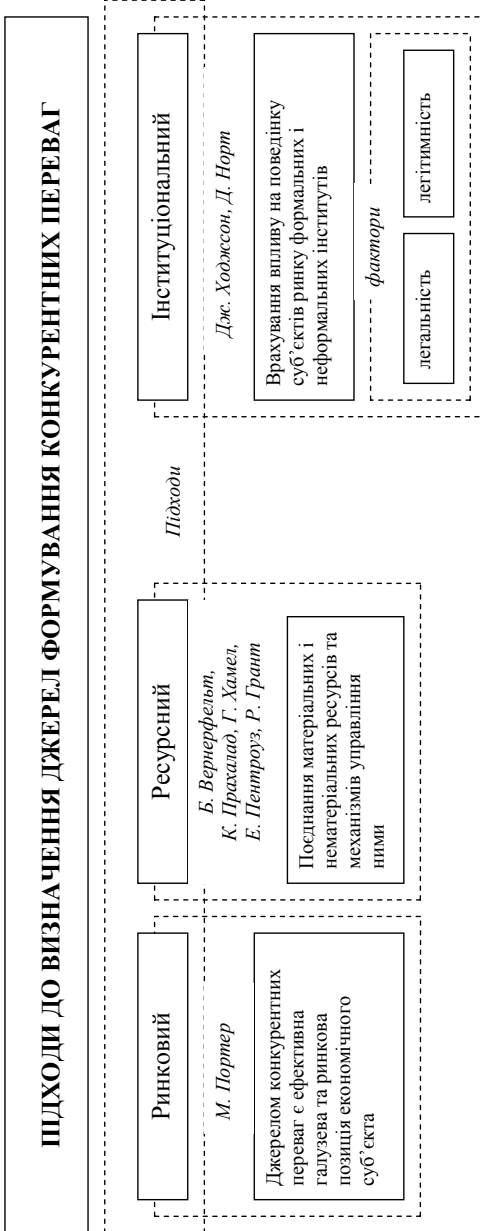


Рис. 4.9. Підходи до визначення джерел формування конкурентних переваг

Джерело: складено автором.

- спроможності країни забезпечувати соціально-економічну оптимальність за будь-якого впливу внутрішніх і зовнішніх чинників та на цій основі підвищувати рівень реальних доходів населення і підтримувати його у довготривалій перспективі¹.

На думку вітчизняного теоретика Н. Гражевської, національна конкурентоспроможність проявляється також у здатності економічної системи протистояти зовнішнім та внутрішнім потрясінням, що має місце поряд із забезпеченням високого рівня життя населення на основі ефективної системи виробництва товарів та послуг². Тому, в сучасних умовах глобалізаційних трансформацій роль інститутів оподаткування як індикатора конкурентоспроможності держави та її економіки зростає.

Виділення хронологічного етапу конкуренції інститутів локального і фіскального простору зумовлене еволюційними закономірностями їх інститутогенезу (§ 2.2), в основі якого лежать об'єктивні намагання членів суспільства щодо зменшення трансакційних та трансформаційних витрат. Відповідно, в умовах конкуренції інститутів найбільш конкурентоспроможними, а відповідно, і більш еволюційно здатними є системи, що характеризуються більш широким та ефективним набором внутрішніх і зовнішніх правил регулювання розміру трансакційних витрат.

Усвідомлення наявності переліку конкурентних переваг в умовах глобалізації спровокувало значний пізнавальний інтерес теоретиків різних галузей наукових досліджень, якими окреслено індикатори та індекси конкурентоспроможності держав, згруповані у певні рейтинги. Таким чином, конкурентоспроможність кожної держави різними теоретиками та практиками визначається як результат зіставлення з аналогічними показниками економічного та соціального розвитку інших держав, що є своєрідною діагностичною картою не лише наявних конкурентних переваг, але й її місця в глобалізованому світі.

Порівняння низки міжнародних рейтингів по Україні хоч і дають не зовсім втішні результати (зокрема, Агентство Fitch, Агентство Standard&Poog's, Агентство Moody's підтвердили "негативні" прогнози розвитку на найближчу перспективу), але і засвідчують наявність певних позитивних зрушень (див. табл. 4.16).

¹ Конкурентоспроможність економіки України в умовах глобалізації / за ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2005.

² Гражевська Н. І. Економічні системи епохи глобальних змін / Н. І. Гражевська. – К. : Знання, 2008. –С. 336.

Таблиця 4.16

Міжнародні рейтинги України

	Рейтинг	Покращення/ погіршення (пунктів)	Місце	Загальна кількість учасників
Економічні	Рейтинг сприйняття корупції	↑ 2	142	174
	Рейтинг економічної свободи	↓ 1627		178
	Рейтинг конкурентоспроможності економіки	↓ 11	60	62
	Рейтинг легкості ведення бізнесу	↑ 16	96	189
	Рейтинг розвиненості фінансової системи		59	62
	Рейтинг відкритості бюджетної системи		35	100
	Рейтинг процвітання країни	↑ 1	63	142
	Індекс інвестиційної привабливості	↑ 0,01 бала	2,5	з 5 можливих
	Рейтинг інноваційності економіки	↑ 8	63	143
	Рейтинг недієздатності держав	↓ 4	113	178
	Рейтинг схильності до дефолту	↑ 3	7	70
	Рейтинг простоти податкової системи	↑ 1	164	189
	Рейтинг розвитку інформаційно-комунікаційних технологій	↓ 5	73	166
	Соціальні	Рейтинг благополуччя	↑ 37	63	142
Рейтинг миролюбності		↓ 18	150	162
Рейтинг народжуваності		↑ 12	203	224
Рейтинг, де краще народитися		↓ 57	78	80
Рейтинг міграції населення		↑ 4	113	220
Рейтинг очікуваної тривалості життя		↑ 32	124	191
Рейтинг розвитку людського потенціалу		↓ 5	83	187
Рейтинг гендерного розриву		↑ 8	56	142
Рейтинг демократії			80	167
Рейтинг свободи преси		↑ 11	129	180
Рейтинг щастя		↓ 11	111	158

В рейтингу податкових систем Paying Taxes 2015, підготованому Світовим банком спільно з Pricewaterhouse Coopers, Україна займає 108 місце серед 189 країн, в яких проводилось дослідження. Аналіз легкості оподаткування включає в себе загальну кількість платежів, які сплачують платники податків, кількість годин на визначення податкового

зобов'язання, заповнення податкової звітності та контакти з фіскальними органами. Порівняння 2014 року з даними 2015 року засвідчують позитивну динаміку зниження усіх показників, проте ці зміни є досить віддаленими від подібних індикаторів ефективності податкової системи в ряді країн Європи та країн ОЕСР (див. табл. 4.17).

Таблиця 4.17

Показники легкості сплати податків за рейтингом “Doing business”¹

Рік	Оподаткування							
	Рейтинг Doing Business	Рейтинг	Виплати (кількість)	Час (години)	Податок на прибуток (процент прибутку)	Податок і виплати на заробітну плату (процент прибутку)	Інші податки (процент прибутку)	Загальна податкова ставка (процент прибутку)
2004	..		..	..	..	..	..	..
2005	..		..	..	..	..	..	..
2006	..		147.0	2085.0	..	..	..	57.3
2007	..		147.0	2085.0	..	..	..	57.0
2008	..		147.0	2085.0	..	..	..	56.6
2009	..		147.0	860.0	..	..	..	57.2
2010	..		147.0	736.0	..	..	..	57.2
2011	181..		135.0	657.0	..	..	..	55.5
2012	181		135.0	657.0	..	..	..	57.1
2013	..		28.0	491.0	..	..	..	55.4
2014		157	28.0	390.0	11.3	43.1	0.1	54.4
2015	96	108	5.0	350	9.7	43.1	0.1	52.9
2015 Європа і Центральна Азія			20.5	234.3	10.4	21.4	03.1	34.9
2015 ОЕСР			11.8	175.4	16.4	23.0	01.9	41.3

Як бачимо, у 2010–2015 роках спостерігається поліпшення в усіх трьох складових оподаткування – кількості платежів, які враховують п'ять податків: на прибуток, податок на додану вартість, єдиний соціальний внесок, земельний та екологічний. Проте, як зазначають аналітики, скорочення кількості платежів відбулося лише формально, за рахунок пе-

¹ Офіційний веб-сайт Групи Світового банку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://russian.doingbusiness.org/custom-query>.

реходу основної частини платників податків на електронну подачу звітності за єдиним соціальним внеском.

Розробники проекту “Ведення бізнесу”, здійснюючи порівняльний аналіз існуючих систем оподаткування, визначають критерії “хорошої” податкової системи (див. табл. 4.18).

Таблиця 4.18

Критерії ефективності податкової системи згідно з оцінкою розробників проекту “Doing business”

Критерій	Суть
1	2
Наявність чіткої мети	1. Податкова система призначена для забезпечення певного доходу, необхідного для фінансування державних витрат.
	2. Вона спрямована на досягнення збалансованості бюджету країни, можливо, протягом певного терміну.
	3. Вона враховує соціальні завдання, такі як питання перерозподілу добробуту.
	4. Вона враховує фінансові можливості сплачувати податки.
Наявність стратегії	5. Податкова система стабільна і послідовна для забезпечення можливості прийняття рішень про довгострокові інвестиції з упевненістю в тому, що податкові правила не зроблять істотного впливу на комерційну доцільність таких рішень.
	6. Вона передбачає вилучення справедливої частки вартості природних ресурсів країни в якості суми податкових надходжень і при цьому надає можливість компаніям, що працюють у цій сфері, отримувати справедливу винагороду за свою діяльність.
	7. Вона сприяє бізнесу і торгівлі, а не створює для них труднощі. Якщо держава прагне брати участь у міжнародній торгівлі, то податкова система повинна бути конкурентоспроможною і враховувати особливості податкових систем інших країн.
Доступність та ефективність	8. Вона володіє гнучкістю і здатністю своєчасно реагувати на економічні та соціальні зміни всередині країни. Вона здатна не тільки збільшувати податкові надходження, але і заохочувати зміни в поведінці, схвалені товариством.
	9. Податкова система повинна мати в наявності механізми, що дозволяють отримувати необхідні попередні консультації у зацікавлених осіб (учасників економічної діяльності), що допомагають у наданні інформації та наданні сприяння тим, хто визначає політику і розробляє закони. Консультації можуть допомогти у впровадженні законодавства, яке вирішує поставлені завдання.
	10. Вона є зрозумілою, ясною і доступною.
	11. Всебічний розгляд і забезпечення чітких взаємозв'язків між різними видами податків. Цей принцип застосовується до міждержавних взаємин при їх наявності.
	12. Вона зводить до мінімуму адміністративне навантаження як на платників податків (зокрема, на бізнес), так і на державні органи в частині підготовки, подання звітності та сплати податків. Подання звітності в електронному вигляді і скорочення кількості податкових платежів можуть допомогти в цьому.

1	2
Справедливе і прозоре застосування законодавства	13. Податкові правила повинні відображатися в законодавстві, доступному для користувачів, а не залежати від практики податкових органів.
	14. Податкові органи повинні проявляти послідовність у застосуванні принципів податкової системи.
	15. Повинен існувати чіткий і доступний спосіб розгляду та врегулювання суперечок між платниками податків і податковими органами в розумні терміни.
	16. Внутрішнє податкове законодавство не повинно вступати в конфлікт з іншими галузями законодавства – як міжнародного, так і неподаткового.
Позитивне ставлення і позиція податкових органів, що сприяє розвитку співпраці	17. Необхідно розуміти, що податкові органи повинні не лише контролювати платників податків, але й надавати їм необхідну допомогу і підтримку.
	18. Конструктивний діалог між податковими органами та підприємцями, а також відхід від відносин протидіючості.
	19. Необхідно розуміти важливість ролі консультантів з оподаткування в забезпеченні нормальної роботи податкової системи.
	20. Система функціонує на основі взаємної довіри і поваги, виходячи з презумпції сумлінності платника податків за відсутності доказів про протилежне, а платники податків повинні, у свою чергу, демонструвати відкритість і прозорість у відносинах з податковими органами

Джерело: складено автором на основі проекту “Ведення бізнесу”¹.

Ознайомлення з означеними критеріями ефективності дозволяє дійти висновку про неповну відповідність їм механізмів і принципів реалізації вітчизняної податкової системи та про необхідність їх реформування з орієнтацією на відповідні зарубіжні аналоги. Поява ефективно діючих зразків суспільних інститутів соціально-економічних систем провідних країн світу зумовлювалася закономірностями багатоступінчастого розвитку, забезпечуючи планомірну трансформацію більш високими темпами без руйнування господарських систем і формацій, втрати економічного, інноваційного та кадрового потенціалу.

Україна, як і низка інших країн, обравши для себе “...шлях трансформаційних перетворень, якісного оновлення суспільного устрою і його соціально-економічної системи передусім, повинна точно визначити модель переходу системи в нову якість... шляхом революційного “прориву” чи поступового еволюційного сходження на вищі щаблі прогресу”².

¹ Pricewaterhouse Coopers (PwC) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/index.jhtml>.

² Лукинов И. И. Эволюция экономических систем / И. И. Лукинов. – М. : Экономика, 2002. – С. 12.

Очевидною є орієнтація на революційний механізм трансформації, що за задумом повинен поширюватись як на всю інституціональну архітектуру, так і на її складові внаслідок імпорту інститутів, формування нових їх моделей та легалізації неформальних норм взаємодії.

Ключовим питанням ефективності інституціонального запозичення є відповідність цілям і пріоритетам розвитку суспільства. За умови співпадіння формальних і неформальних норм спостерігається прискорення інституціонального розвитку суспільства без суттєвого впливу на зміну економічної чи політичної траєкторії. У цьому випадку і інститут, і суспільство прискорюють реалізацію означених цілей, досягнення яких займе більш тривалий час у випадку еволюційного розвитку. І навпаки, у випадку неспівпадіння формальних та неформальних норм відбувається сповільнення не лише інституціонального розвитку, але і поява суспільних деформацій, загроз відхилення від оптимальної траєкторії розвитку¹.

Запозичення моделей інститутів соціально-економічних систем Заходу і механічне їх перенесення на національний ґрунт, тобто в інші соціально-економічні умови не дозволило отримати аналогічні результати та досягнути аналогічних соціальних і економічних ефектів, ще раз актуалізувавши увагу на необхідності врахування особливостей вітчизняного інститутогенезу, узагальнення еволюційних передумов розвитку та системного аналізу національних інституціональних одиниць.

На сьогоднішній день є чинники, які перешкоджають економічному розвитку, а відповідно, і належному рівню конкурентоспроможності держави та її інститутів у глобальному ринку.

Згідно з еволюційним підходом, у процесі інституціональної конкуренції виживають найбільш ефективні системи й інститути, а неефективні здійснюють тривалий за терміном протікання та масштабний за сферою впливу супротив інституціональним трансформаціям. І в цьому контексті беззаперечною на етапі конкуренції інститутів глобального і локального фіскального простору є роль держави, яка, з одного боку, нівелюється в системі глобальних взаємодій, а з іншого – набуває особливих завдань та пріоритетів управління і регулювання суспільного розвитку, забезпечення належного рівня конкурентоспроможності інститутів та систем.

Лише в умовах домінування демократичних принципів і свобод має місце побудова інститутів, що відповідають вимогам часу та потребам

¹ Болдырев С. Н. Эволюционный контекст изменения институтов российской экономики / С. Н. Болдырев // Социально-экономические явления и процессы. – 2011. – № 12. – С. 48.

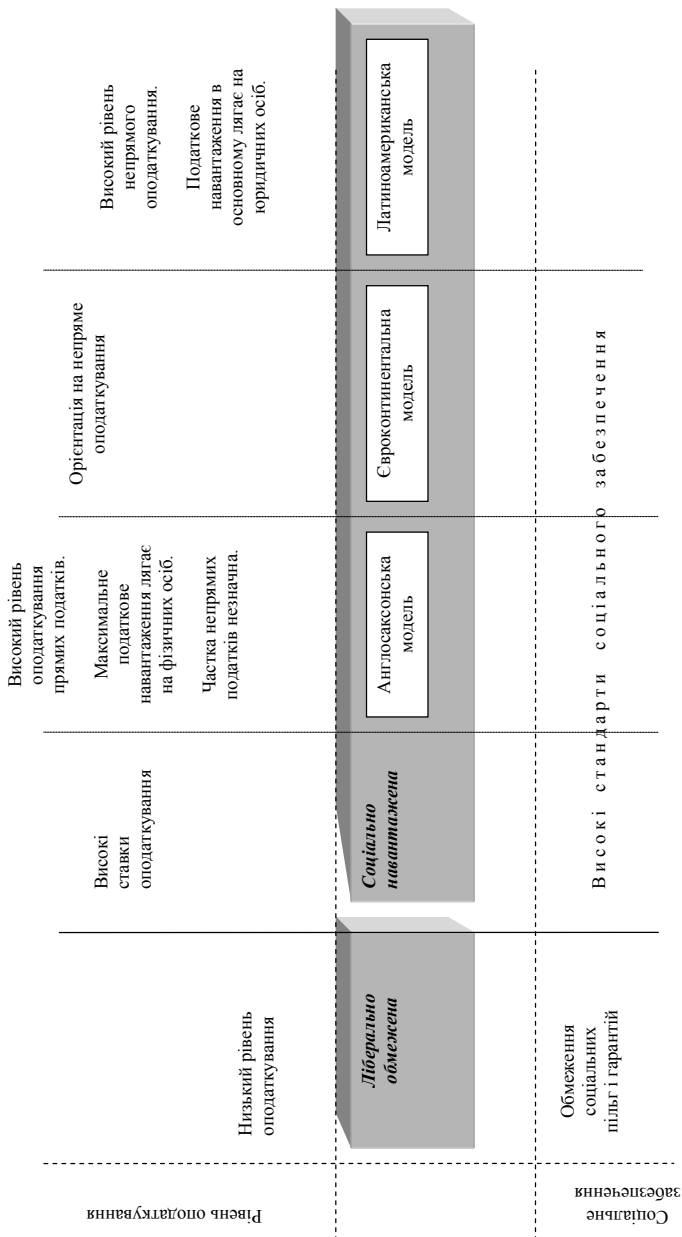
носіїв інституту, і навпаки, як тільки держава втрачає свої регулюючі функції і контроль за процесами реформування на основі ослаблення формальних норм, у силу вступає ринкова анархія з домінуванням криміногенних і корумпованих структур, що грабують раніше накопичені багатства, створюють фіктивний капітал і непомітно розвалюють економіку держави. Таким чином, свобода є остеологічним фундаментом інституціональних змін у суспільстві, базовим імперативом еволюційного потенціалу суспільного розвитку.

Аналіз інституціональної еволюції дозволяє констатувати, що побудова інститутів оподаткування, які сприяють формуванню нової економічної системи, може відбуватися лише за умови формування інерційного вектора розвитку інституціональної системи, яка, узгоджуючи взаємодію формальних і неформальних норм, закріплюється в поведінкових моделях носіїв інституту, адже інститути змінюються під впливом попиту, встановленим індивідами, які володіють свободою вибору.

Аналіз засад здійснення інституціональної еволюції дозволяє констатувати, що функціонування ефективних інститутів оподаткування є можливим за умови формування такої філософії розвитку національної інституціональної моделі, яка, не лише сприятиме задоволенню інтересів носіїв інституту, але розширюючи їх свободу вибору, наділятиме творчим потенціалом побудови соціально-економічної системи своєї держави.

ДОДАТКИ

Характеристика податкових доктрин за ознаками рівня оподаткування та соціального забезпечення



Частка окремих прямих та непрямих податків, соціальних платежів у загальному обсязі податкових надходжень країн ЄС-15 за станом на 1 січня 2013 р., %*

Країни	Непрямі податки			Прямі податки			Соціальні платежі		
	ПДВ	Акцизи і податки на споживання		Персональний	Корпоративний	Інші		Всього	
		Інші	Всього						Корпоративний	Інші	Всього
Бельгія	15,8	4,6	9,1	29,4	28,0	6,8	3,5	38,3	32,2
Данія	20,7	7,0	7,3	35,0	50,9	6,3	6,4	63,6	1,9
Німеччина	18,6	6,3	4,3	29,2	22,5	6,9	1,6	31,0	39,8
Ірландія	21,7	8,4	9,0	39,1	33,8	8,5	3,3	45,6	15,3
Греція	21,0	10,7	5,9	37,6	20,6	3,3	6,4	30,3	32,1
Іспанія	17,0	6,6	9,2	32,9	23,8	6,6	2,2	32,6	36,8
Франція	15,6	4,9	14,4	34,9	18,8	5,0	3,8	27,7	37,9
Італія	13,9	5,4	15,3	34,5	27,8	5,1	1,7	34,7	30,8
Люксембург	18,2	9,1	5,8	33,0	22,0	13,4	2,4	37,7	29,3
Нідерланди	17,8	5,5	7,0	30,4	19,6	5,4	3,6	28,6	41,0
Австрія	18,6	5,8	10,1	34,4	23,5	5,5	2,2	31,1	34,6
Португалія	26,2	8,2	8,5	42,9	18,3	8,7	2,1	29,1	28,0
Фінляндія	20,8	8,9	3,6	33,3	29,4	5,0	2,6	37,0	29,8
Швеція	21,0	5,9	15,5	42,3	34,4	6,5	0,5	41,4	16,2
ВБ	20,5	9,8	8,2	38,5	27,1	8,1	7,5	42,7	18,8
ЄС-28	18,1	6,8	9,6	34,6	23,9	6,3	3,2	33,4	32,4
Зона євро-18	17,0	6,0	9,9	32,8	22,9	6,0	2,6	31,4	36,1

Джерело: складено автором за даними: Taxation trends in the European Union Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Statistical books.—2014. — Р. 178, 180, 182, 184, 186, 188, 190, 192, 194, 196.

**Кількість зареєстрованих юридичних осіб
станом на 1.10.2011, 1.01.2013 та 1.01.2015 року**

	Станом на 1.10.2011	Станом на 1.01.2013	Станом на 1.01.2015
АР Крим	43688	69147	71285
Вінницька	14500	21706	24093
Волинська	11525	16547	17932
Дніпропетровська	80291	111221	118233
Донецька	68341	106033	110378
Житомирська	17591	24167	26212
Закарпатська	15709	25635	27011
Запорізька	39776	55173	58168
Івано–Франківська	22811	32239	33826
Київська	39550	53871	59137
Кіровоградська	18993	27223	28845
Луганська	33303	52139	53975
Львівська	45392	57658	61796
Миколаївська	30658	41023	43584
Одеська	59793	89991	95254
Полтавська	20268	30385	32757
Рівненська	13978	21074	22493
Сумська	18491	26523	27840
Тернопільська	12102	18300	19587
Харківська	57162	95029	100058
Херсонська	22731	33091	34881
Хмельницька	18344	26768	28741
Черкаська	15318	24472	26423
Чернівецька	13954	18884	19859
Чернігівська	12201	20305	21776
м.Київ	241156	284536	316591
м. Севастополь	14288	21929	22698

Джерело: Офіційний веб-сайт Державної реєстраційної служби України. Електронний ресурс: Режим доступу: <http://www.drslu.gov.ua/>

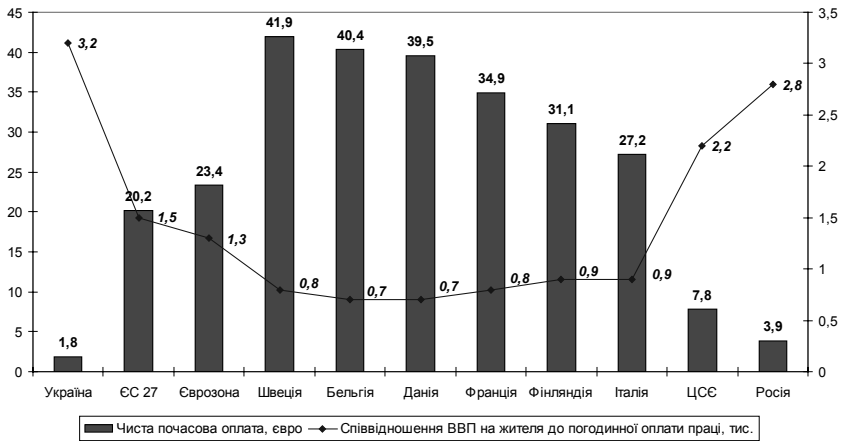
Концепції суспільного конфлікту

	Представники, суть
<p>Концепції конфлікту, їх теоретичне підґрунтя</p> <p>Соціально-біологічна Теорія природного відбору Ч. Дарвіна, що обґрунтовує наявність постійної боротьби за виживання як природний механізм відбору найбільш життєздатних видів</p> <p>Соціально-психологічна Стан дезорганізації внутрішнього стану особистості як втілення реакції на існування перешкод до досягнення цілей.</p>	<p>Конфлікт властивий будь-яким живим біологічним та соціальним системам.</p> <p>Г. Спенсер вважав, що стан протиприборства універсальний і забезпечує рівновагу в суспільстві.</p> <p>У. Самнер стверджував, що в боротьбі за існування гинуть найбільш слабкі учасники.</p> <p>М. Вебер</p>
<p>Концепція насилля Книга К. Маркса “До критики політичної економії” (1859)</p>	<p>Розвигнок суспільства зумовлюється станом дисгармонії в стосунках між індивідом і соціальним середовищем.</p>
<p>Концепція насилля Книга К. Маркса “До критики політичної економії” (1859)</p>	<p>Суспільний конфлікт відтворюється на основі домінування певних соціальних груп.</p> <p>К. Маркс вважав, що конфлікт у суспільстві відбувається через розподіл людей на певні класи у відповідності з їх становищем в економічній системі. Основними класами є буржуазія і пролетаріат, між якими відбувається постійна боротьба, антагоністичне загострення яких призводить до крайньої форми суспільних конфліктів – революцій.</p> <p>Ф. Енгельс, Г. Маркузе, В. Парето, Г. Моска, Р. Міхельс</p>
<p>Функціональна концепція Домінування ідей, згідно з якими в ефективно діючій соціальній системі повинен домінувати консенсус, а конфлікт є свідченням низької дієвості суспільних інститутів</p>	<p>Конфлікт розглядається як спотворення, дисфункціональний процес у суспільних системах.</p> <p>Т. Парсонс трактував конфлікт як соціальну аномалію, наслідки якої необхідно долати шляхом: – задоволення основних біологічних та психологічних особливостей більшої частини суспільства; – ефективної діяльності органів суспільного контролю, що виховує громадян у відповідності з прийнятими в суспільстві нормами.</p> <p>Р. Мертон, Е. Мейо</p>

<p>Діалектична концепція Конфлікт розглядається як невід'ємна частина соціальних взаємин людей, які неминуче пов'язані з конфліктними передумовами</p>	<p>Конфлікт є функцією соціальних систем.</p> <p>Л. Козер (США) є розробником "концепції позитивно – функціонального конфлікту", згідно з якою доводив, що значна кількість незалежних один від одного конфліктів суспільства є запорукою його єдності.</p> <p>Позитивна роль конфлікту проявляється в тому, що: конфлікт окреслює проблему та існуюче протиріччя, посилює здатність системи до зміни, зміцнює мораль, поглиблюючи та збагачуючи взаємини між людьми, підвищує якість прийнятих рішень. Конфлікт — ідеологічне явище, що відображає намагання соціальних груп або індивідів досягнути об'єктивних цілей: влади, зміни статусу, перерозподілу доходів, переоцінки цінностей та інше.</p> <p>Р. Дарендорф (Німеччина) розробив "конфліктну модель суспільства", де обґрунтовував наявність конфлікту як перманентне становище соціального організму, що визначає творче начало його розвитку.</p> <p>Суть концепції Р. Дарендорфа:</p> <ul style="list-style-type: none"> – будь-яке суспільство у будь-який момент зазнає змін; – соціальні зміни всюдисутні; – будь-яке суспільство відчуває конфлікт у кожен момент свого розвитку; – будь-яке суспільство опирається на примус одних членів над іншими. <p>К. Боулдинг (США) сформував "загальну теорію конфлікту", як прояв живої і неживої природи, індивідуального і суспільного життя.</p> <p>Основні положення ґрунтуються на тому, що:</p> <ul style="list-style-type: none"> – конфлікт є невід'ємною частиною суспільного життя; – в природі людини лежить намагання постійного протиставлення собі подібних; – конфлікт можна долати або обмежувати; – всі конфлікти мають загальні зразки розвитку; – ключовим поняттям конфлікту є конкуренція.
---	--

Джерело: складено автором.

Показники оцінки вартості робочої сили



Джерело: за даними Eurostat, CIA, 2012 р.

**Рівень мінімальної заробітної плати в деяких країнах світу
та в Україні (євро)**

За станом на 01.01	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Люксембург	1570,28	1570,28	1641,74	1682,76	1757,56	1801,49	1874,19
Бельгія	1259	1309,6	1387,5	1387,5	1415,24	1443,54	1501,82
Нідерланди	1300,8	1335	1381,2	1407,6	1424,4	1446,6	1469,4
Ірландія	1402,7	1461,85	1461,85	1461,85	1461,85	1461,85	1461,85
Франція	1254,28	1280,07	1321,02	1343,77	1365	1398,37	1430,22
Сполучене Королівство	1314,97	1242,24	995,28	1076,46	1136,22	1201,96	1264,25
Сполучені Штати	677,81	688,81	815,79	872,32	940,48	971,22	998,15
Словенія	521,8	538,53	589,19	597,43	748,1	763,06	783,66
Іспанія	665,7	700	728	738,85	748,3	748,3	752,85
Мальта	601,9	617,21	634,88	659,92	664,95	679,87	697,42
Греція	730,3	794,02	817,83	862,82	862,82	876,62	683,76
Португалія	470,17	497	525	554,17	565,83	565,83	565,83
Туреччина	301,77	354,34	309,94	338,33	384,89	362,84	428,57
Польща	244,32	313,34	307,21	320,87	348,68	336,47	376,58
Хорватія	:	:	373,46	385,48	381,15	373,36	374,31
Угорщина	260,16	271,94	268,09	271,8	280,63	295,63	340,55
Словаччина	220,71	241,19	295,5	307,7	317	327	337,7
Естонія	230,08	278,02	278,02	278,02	278,02	290	320
Чеська Республіка	291,07	300,44	297,67	302,19	319,22	310,23	312,01
Литва	173,77	231,7	231,7	231,7	231,7	231,7	289,62
Латвія	172,12	229,75	254,13	253,77	281,93	285,92	287,07
Болгарія	92,03	112,49	122,71	122,71	122,71	138,05	158,5
Румунія	115,27	138,59	149,16	141,63	157,2	161,91	157,26
Росія	31,7	64,01	104,52	99,63	113,89	110,65	129,39
Білорусь	63,5	66,34	61,42	62,84	114,65	92,48	122,84
Україна	60,18	69,13	55,93	74,98	88,53	103,14	107,18
Казахстан	58,35	59,55	78,84	69,92	81,33	90,76	93,75

**Щомісячна мінімальна заробітна плата як частка
середнього місячного заробітку в країнах ЄС за 2008–2014 рр. (%)**

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Бельгія	47,3	45,8	44,7	44,3	46,1	:	:
Болгарія	40,6	39,1	36,3	35,5	37,8	38,2	:
Чеська Республіка	35,2	34,3	33,3	32,4	31,6	32,5	:
Естонія	34,8	36,4	35,5	33,5	33,0	34,1	:
Ірландія	41,5	44,9	44,7	44,5	44,1	43,7	:
Греція	48,9	46,6	43,4	56,4	:	:	:
Іспанія	37,6	37,6	37,8	36,7	36,4	36,1	:
Франція	46,5	47,0	46,5	46,2	46,9	:	:
Хорватія	37,6	37,9	38,0	37,5	37,0	37,5	:
Латвія	37,4	41,3	41,9	44,8	43,4	42,0	:
Литва	40,2	42,4	43,6	42,6	42,0	48,3	:
Люксембург	:	47,8	48,6	49,3	49,5	50,4	50,3
Угорщина	38,8	38,3	38,0	38,6	42,5	43,3	:
Мальта	50,6	47,2	47,4	47,8	46,7	47,5	46,9
Нідерланди	44,2	43,9	44,7	43,6	43,3	43,3	:
Польща	39,1	42,2	42,0	41,7	43,5	44,6	:
Португалія	44,2	42,8	42,4	42,2	42,9	42,9	42,9
Румунія	31,3	34,9	32,4	35,4	34,1	36,3	:
Словенія	43,4	44,2	50,5	51,7	52,2	53,2	:
Словаччина	33,6	35,7	36,0	36,1	35,6	36,0	:
Великобританія	38,2	38,6	38,7	39,1	39,7	40,0	41,4
Сербія	36,0	49,5	46,6	45,2	46,6	45,0	44,0

Джерело: за даними Eurostat.

Добові норми продуктів харчування, г¹

	Робочий у СРСР, 1932–1933 роки	ГУЛАГ НКВС, 1939 рік (для виконуючих норму)	Німецькі військово-полонені, 1941 рік	Постанова КМУ від 14.04.2000 р. № 656 (для працездатного населення)
Хліб	600	1100	600	277
Борошно, макаронні вироби	–	61	30	37
Круп'яні та бобові вироби	200	127	90	25
Картопля та овочі	500	650	600	562
Молоко -продукти	200 (молоко)	–	–	407 (у т. ч. масло вершкове та сири)
М'ясо- та рибопродукти	200	39+155	40+120	145+36
Олія та маргарин	60	14	20	25
Цукор	50	17	20	66

¹ Інформаційно-аналітичні матеріали Федерації профспілок України / Департамент виробн. політики та колект.-договірн. регулювання. – К., 2014.

**Розподіл домогосподарств залежно
від основного джерела доходу домогосподарства у 2013 р.**

	тисяч	%
Всі домогосподарства	16958,7	100
у тому числі за основним джерелом доходу домогосподарства:		
Оплата праці	8528,8	50,2
дохід від підприємницької діяльності	93,3	0,6
дохід від самостійної трудової діяльності	1080,7	6,4
трансферти, доходи від власності та інші доходи	7255,9	42,8

Джерело: Складено автором за даними Державної служби статистики України.

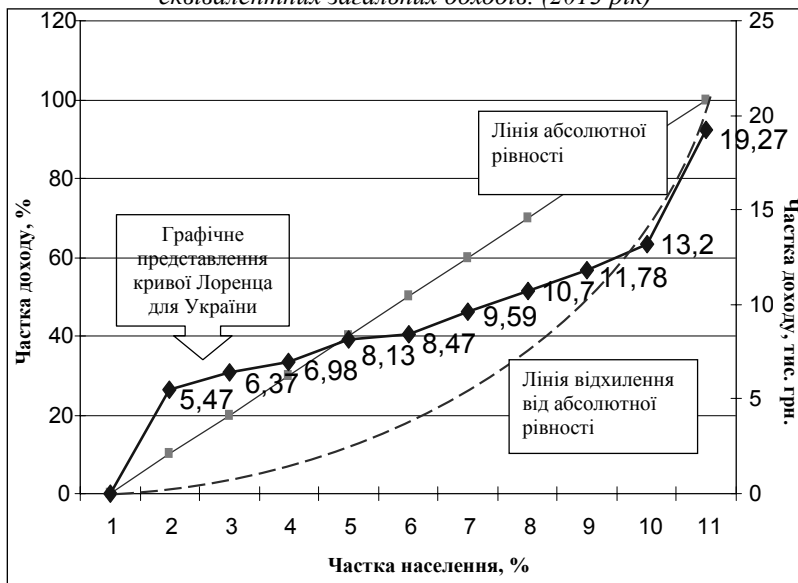
Структура сукупних ресурсів

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Сукупні ресурси в середньому за місяць у розрахунку на одне домогосподарство, грн.	332,0	422,9	520,8	608,1	708,6	911,8	1321,4	1611,7	2012,1	2892,8	3015,3	3469,1	3841,7	4134,2	4454,2
Структура сукупних ресурсів домогосподарств	відсотків														
Грошові доходи	63,8	68,1	75,8	80,0	81,1	85,1	86,4	87,6	89,0	87,9	88,5	90,1	89,9	91,6	91,4
– оплата праці	34,1	37,1	40,8	42,8	44,9	45,2	46,0	48,4	50,6	49,4	47,9	47,9	49,3	50,9	50,8
– доходи від підприємницької діяльності та самозайнятості	2,6	2,4	3,1	3,2	3,4	4,4	4,9	4,6	5,2	5,3	5,1	6,2	4,6	4,1	4,0
– доходи від продажу сільськогосподарської продукції	3,8	5,3	5,5	5,0	5,4	4,8	4,6	3,8	3,6	3,3	2,9	3,4	3,2	2,9	2,8
– пенсії, стипендії, соціальні допомоги, надані готівкою ¹	16,2	15,9	18,0	20,4	18,4	22,2	24,0	23,7	23,0	23,1	26,0	25,9	25,5	27,1	27,2
– грошова допомога від родичів, інших осіб та інші грошові доходи	7,1	7,4	8,4	8,6	9,0	8,5	6,9	7,1	6,6	6,8	6,6	6,7	7,3	6,6	6,6
Вартість сировини, продукції, отриманої з особистого підсобного господарства та від самозайнятості	23,0	17,1	13,1	10,3	9,5	7,0	6,0	5,4	4,8	4,0	4,6	4,8	4,5	3,6	3,8
Пільги та субсидії безготівкові на оплату житлово-комунальних послуг, електроенергії, палива	3,7	2,9	2,5	2,0	1,4	0,9	0,5	0,6	0,7	0,5	0,6	0,5	0,6	0,5	0,5
Пільги безготівкові на оплату товарів та послуг з охорони здоров'я, туристичних послуг, путівок на бази відпочинку тощо, на оплату послуг транспорту, зв'язку ²	0,9	0,9	0,7	0,7	1,0	0,9	0,6	0,6	0,5	0,5	0,6	0,5	0,5	0,5	0,5
Інші надходження	8,6	11,0	7,9	7,0	7,0	6,1	6,5	5,8	5,0	7,1	5,7	4,1	4,5	3,8	3,8
Довідково: загальні доходи, грн.	322,5	397,8	500,4	583,2	678,6	876,3	1262,1	1544,4	1939,1	2722,8	2892,0	3377,2	3720,9	4032,9	4336,9

¹ Починаючи з 2002 р. з урахуванням субсидій на відшкодування витрат для придбання скрапленого газу та палива, наданих готівково.² У 1999–2002 рр. – пільги безготівкові на оплату санаторно-курортних путівок, послуг міжміського транспорту, зв'язку.

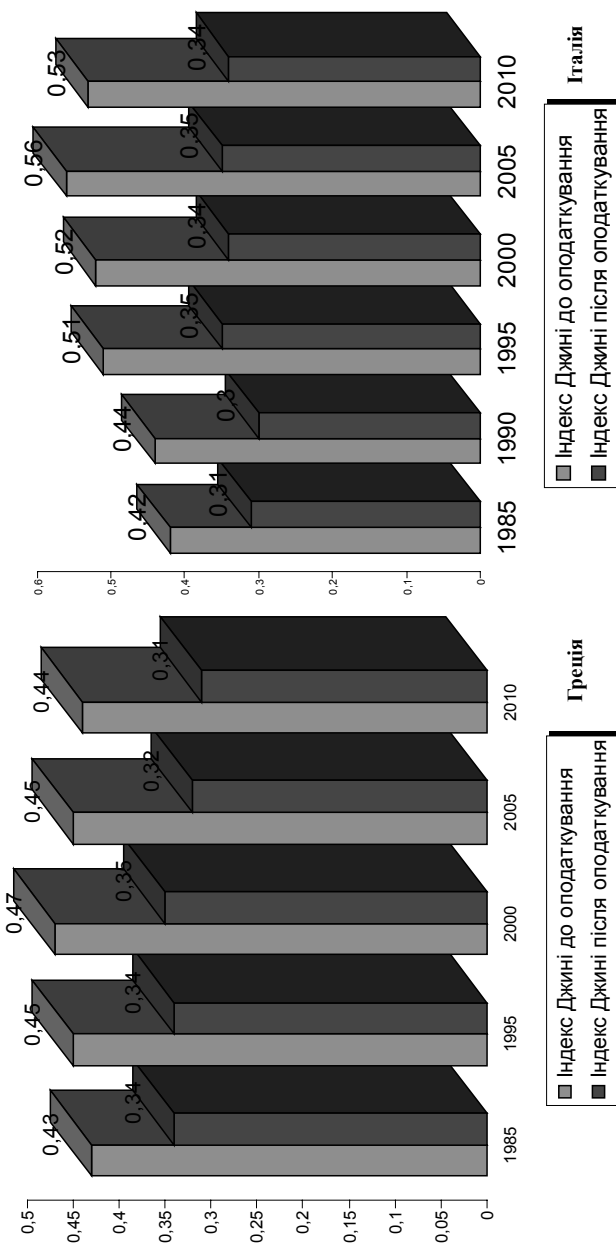
Крива Лоренца

(побудована на основі оцінки сукупних ресурсів домогосподарств за децильними (10%-ми) групами залежно від розміру середньодушових еквівалентних загальних доходів. (2013 рік)



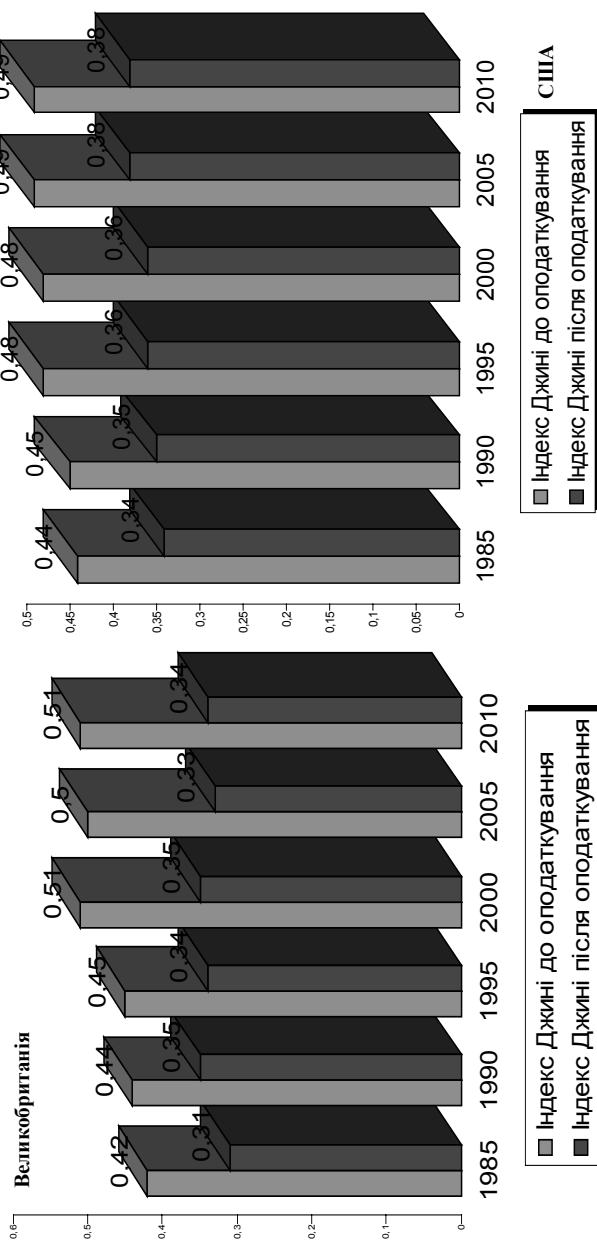
Джерело: Складено автором за даними вибіркового обстеження Державної служби статистики України.

Динаміка індексу Джині до та після оподаткування в Греції та Італії



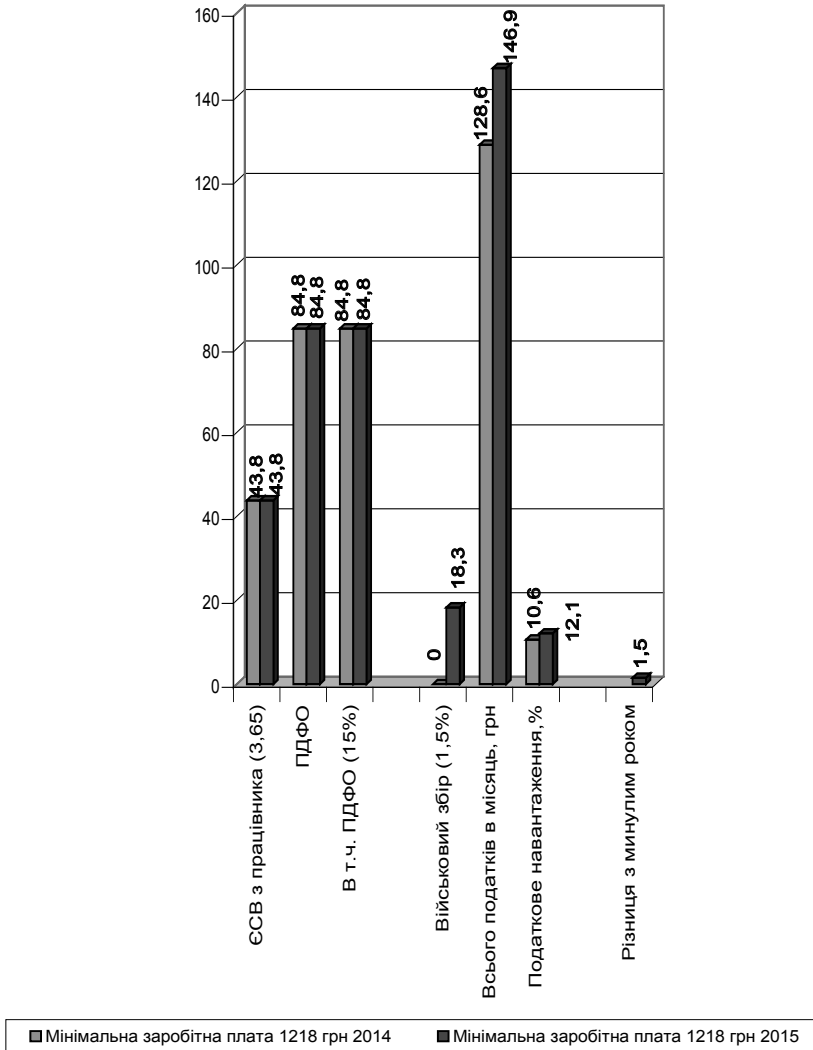
Джерело: "Income distribution – Inequality: Income distribution – Inequality – Country tables". OECD. 2012.

Динаміка індексу Джині до та після оподаткування у Великобританії та США



Джерело: "Income distribution – Inequality: Country tables". OECD. 2012.

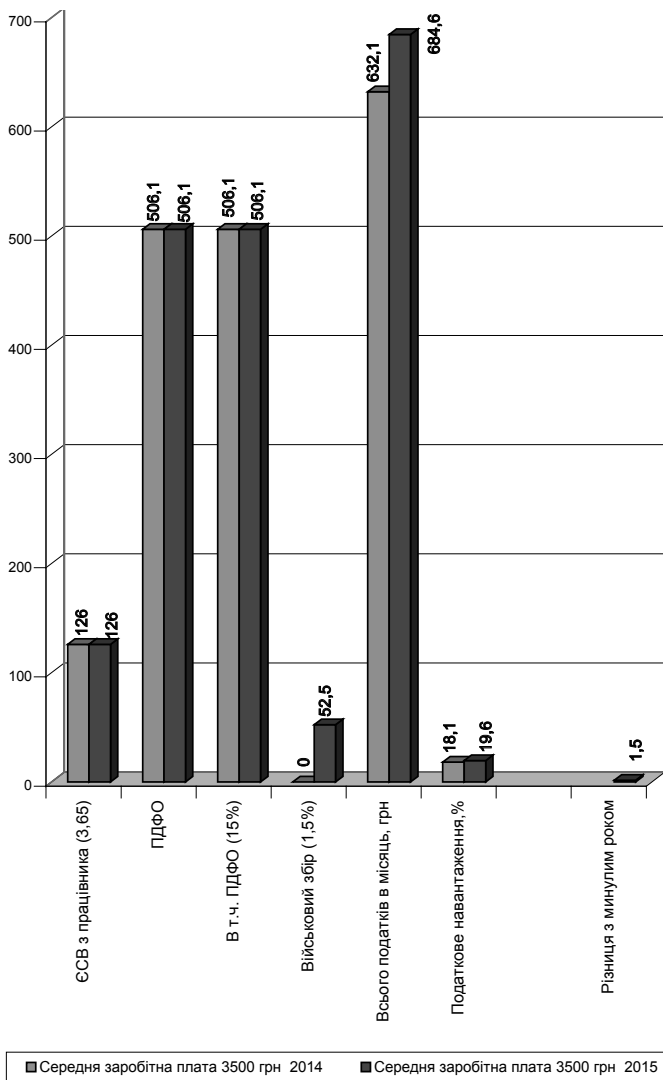
Динаміка зміни основних податкових вирахувань з мінімальної заробітної плати у 2014–2015 р.



Джерело: побудовано автором на основі ЛігаІнформ¹.

¹ Офіційний веб сайт ЛігаІнформ [Електронний ресурс].– Режим доступу : liga.net.

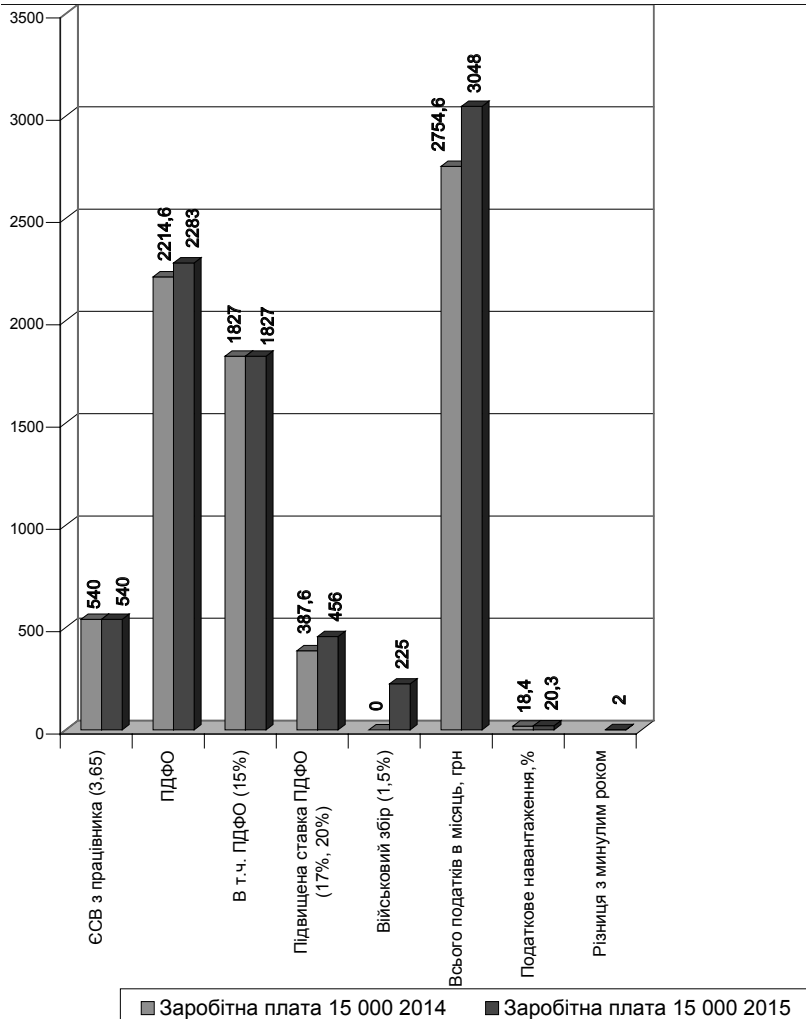
**Динаміка зміни основних податкових вирахувань
з середнього розміру (3500 грн.) заробітної плати у 2014–2015 р.**



Джерело: побудовано автором на основі Ліганформ¹.

¹ Офіційний веб сайт Ліганформ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : liga.net.

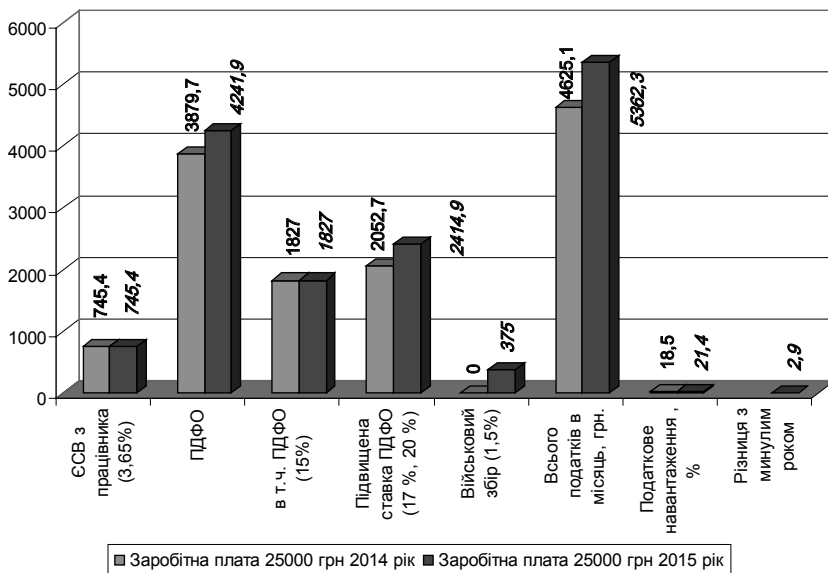
**Динаміка зміни основних податкових вирахувань
з високої (15000 грн.) заробітної плати у 2014–2015 р.**



Джерело: побудовано автором на основі ЛігаІнформ¹.

¹ Офіційний веб сайт ЛігаІнформ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : liga.net.

**Динаміка зміни основних податкових вираховань
з високої (25000 грн.) заробітної плати у 2014–2015 рр.**



Джерело: побудовано автором на основі ЛігаІнформ¹.

¹ Офіційний веб сайт ЛігаІнформ [Електронний ресурс].– Режим доступу: liga.net.

**Розподіл міських та сільських домогосподарств у 2013–2014 рр.
за часом будівництва їх житла¹**

	У 40-х роках і раніше		У 50-х роках		У 60-х роках		У 70-х роках		У 80-х роках		У 90-х роках		У 2001 році та пізніше	
	Міські дом-ва	Сільські дом-ва	Міські дом-ва	Сільські дом-ва	Міські дом-ва	Сільські дом-ва	Міські дом-ва	Сільські дом-ва	Міські дом-ва	Сільські дом-ва	Міські дом-ва	Сільські дом-ва	Міські дом-ва	Сільські дом-ва
2013 р.	6,5	10,0	10,6	15,2	21,8	25,2	26,4	22,0	24,6	18,4	8,5	7,1	1,6	2,1
2014 р.	6,1	10,9	10,2	15,2	19,8	26,2	25,4	20,5	27,2	17,6	8,2	7,2	3,1	2,4

¹ Соціально-демографічні характеристики домогосподарств України у 2014 році (за даними вибіркового обстеження умов життя домогосподарств України) : Стат. зб. — К., 2014.

**Розподіл міських та сільських домогосподарств у 2013–2014 рр.
за часом будівництва та ремонту їх житла¹**

	Всі домогосподарства		У тому числі, які проживають				У сільській місцевості	
			У великих містах		У малих містах				Всього
	2013	2014	2013	2014	2013	2014	2013	2014
Кількість домогосподарств (тисяч)	16958,7	16945,4	7372,0		4400,4	11765,0	4193,7	5173,0
Розподіл домогосподарств (%) за часом будівництва їх житла								
У 40-х роках і раніше	7,6	7,6	5,8	6,6	6,5	6,1	10,0	10,9
У 50-х роках	12,0	11,7	8,4	13,3	10,6	10,2	15,2	15,2
У 60-х роках	22,9	21,8	19,6	20,2	21,8	19,8	25,2	26,2
У 70-х роках	25,0	23,9	26,2	24,2	26,4	25,4	22,0	20,5
У 80-х роках	22,7	24,3	29,1	23,9	24,6	27,2	18,4	17,6
У 90-х роках	8,1	7,9	7,4	9,5	8,5	8,2	7,1	7,2
У 2001 році та пізніше	1,7	2,8	3,5	2,3	1,6	3,1	2,1	2,4
Розподіл домогосподарств (%) за часом проведення останнього капітального ремонту їх житла								
До 1970 року	0,8	1,1	1,6	0,6	0,7	1,2	1,0	0,8
У 1970-1980 роках	1,2	1,4	1,7	0,9	1,1	1,4	1,4	1,5
У 1980-1990 роках	4,1	3,9	2,4	3,9	3,8	3,0	4,9	6,0
У 1991-2001 роках	12,2	11,7	7,9	10,5	9,6	8,9	18,0	18,1
У 2001 році та пізніше	30,6	31,0	20,7	34,6	25,5	25,9	41,9	42,7
Капітальний ремонт не проводився	51,1	50,9	65,7	49,5	59,3	59,6	32,8	30,9

¹ Соціальнодемографічні характеристики домогосподарств України у 2014 році (за даними вибіркового обстеження умов життя домогосподарств України) : Стат. Зб. – К., 2014 р.

**Функції податкових інституцій ряду країн світу
щодо управління процесами оподаткування¹**

Країна	Тип структури	Персональний прибутковий податок	Соціальні внески	Корпоративний прибутковий податок	Податок на додану вартість	Акцизи	Податок на нерухомість	Митні платежі
Австралія	У	+	-	+	+	+	-	-
Австрія	О	+	-	+	+	+	-	+
Аргентина	Ус	+	+	+	+	+	-	+
Бельгія	М	+	-	+	+	+	-	-
Бразилія	У	+	+	+	-	-	+	+
Болгарія	Ус	+	+	+	+	-	-	-
Канада	Ус	+	+	+	+	+	-	-
Чилі	У	+	-	+	+	+	+	-
Чеська Республіка	У	+	-	+	+	-	+	-
Данія	У	+	-	+	+	+	+	+
Естонія	О	+	+	+	+	+	+	+
Фінляндія	У	+	+	+	+	-	+	-
Франція	О	+	-	+	+	-	+	-
Німеччина	інше	+	-	+	+	-	+	-
Греція	Ус	+	-	+	+	+	+	+
Угорщина	У	+	+	+	+	+	-	+
Ісландія	У	+	+	+	+	+	-	-
Ірландія	У	+	+	+	+	+	-	+
Ізраїль	О	+	-	+	+	+	+	+
Італія	інше	+	-	+	+	-	-	-
Японія	У	+	-	+	+	+	-	-
Пд. Корея	У	+	-	+	+	+	+	-
Люксембург	М	+	-	+	+	+	-	-
Мексика	Ус	+	-	+	+	+	-	+
Нова Зеландія	У	+	-	-	+	+	-	-
Норвегія	У	+	+	+	+	-	-	-
Польща	М/1	+	-	+	+	-	-	-
Португалія	О	+	-	+	+	+	+	-
Словацька Республіка	У	+	-	+	+	-	-	-
Словенія	Ус	+	+	+	+	-	+	-
Іспанія	У	+	-	+	+	+	-	+
Швеція		+	+	+	+	+	+	-
Швейцарія	О/1	+	-	+	+	-	-	-
Туреччина	інше	+	-	+	+	+	+	-

¹ Tax Administration 2013. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://www.oecd-ilibrary.org/>.

Продовження додатка С 1

Великобританія	Ус	+	+	+	+	+	+	+
США	Ус	+	+	+	-	+	-	-
Китай	інше	+	+	+	+	+	+	-
Колумбія	Ус	+	-	+	+	-	-	-
Кіпр	М/І	+	-	+	+	+	+	-
Гон Конг	О	+	-	+	-	-	-	-
Індія	У	+	-	+	-	-	-	-
Індонезія	О	+	-	+	+	-	+	-
Латвія	У	+	+	+	+	+	+	+
Литва	У	+	-	+	+	+	+	-
Малазія	інше	+	-	+	-	-	+	-
Мальта	М	+	+	+	+	+	-	-
Румунія	У	+	+	-	-	-	-	+
Росія	У	+	-	+	+	+	+	-
Саудівська Аравія	О	-	-	+	-	-	-	-
Сінгапур	Ус	+	-	+	+	-	+	-
Пд. Африка	Ус	+	+	+	+	+	-	+

Типові повноваження автономних податкових інституцій ряду країн світу щодо управління процесами оподаткування¹

Країна	Формування податкових правил	Отримання штрафів	Проектування внутрішньої структури	Формування доходів бюджету	Дотримання стандарту послуг	Підбір персоналу за критеріями	Перегляд рівнів оплати персоналу
Австралія	+	+	+	+	+	+	+
Австрія	+	+	+	+	+	+	-
Аргентина	+	-	+	-	+	+	+
Бельгія	+	+	-	-	+	+	-
Бразилія	+	+	-	-	-	+	-
Болгарія	+	-	+	+	+	+	+
Канада	+	+	+	+	+	+	+
Чилі	+	+	+	+	+	+	+
Чеська Республіка	+	+	+	+	+	+	+
Данія	+	+	+	+	+	+	+
Естонія	+	+	-	+	+	+	+
Фінляндія	+	+	+	+	+	+	+
Франція	+	+	+	+	+	+	+
Німеччина	+	+	+	-	+	+	-
Греція	+	+	+	+	+	+	-
Угорщина	+	+	-	+	+	+	+
Ісландія	+	+	+	+	+	+	+
Ірландія	+	+	+	+	+	+	-
Ізраїль	+	+	+	+	+	+	-
Італія	+	+	+	+	+	+	-
Японія	+	+	-	-	+	+	-
Пд. Корея	+	+	-	+	+	+	-
Люксембург	+	+	+	-	+	+	-
Мексика	+	+	+	+	+	+	+
Нова Зеландія	+	+	+	+	+	+	+
Норвегія	+	+	+	+	+	+	+
Польща	+	+	-	+	+	+	+
Португалія	+	+	-	-	+	+	-
Словацька Респ.	+	+	+	+	+	+	+
Словенія	+	+	+	+	+	+	+
Іспанія	+	+	+	+	+	+	+
Швеція	+	+	+	+	+	+	+
Швейцарія	+	+	+	+	+	+	+
Туреччина	+	+	+	-	+	-	-
Великобританія	+	+	+	+	+	+	+

¹ Tax Administration 2013. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://www.oecd-ilibrary.org/>.

Продовження додатка С 2

США	+	+	+	+	+	+	+
Китай	+	+	+	+	+	+	-
Колумбія	+	-	-	+	+	+	-
Кіпр	+	+	+	+	+	-	-
Гонг Конг	+	-	+	-	+	+	-
Індія	+	+	+	+	+	+	-
Індонезія	+	+	-	-	+	+	-
Латвія	+	+	-	+	+	+	+
Литва	+	+	-	+	+	+	-
Малазія	+	+	+	+	+	+	+
Мальта	+	+	+	+	+	+	-
Румунія	+	-	-	+	+	+	-
Росія	-	+	+	+	+	+	+
Саудівська Аравія	+	-	-	+	+	+	-
Сінгапур	+	+	+	+	+	+	+
Пд. Африка	+	+	+	+	+	+	+

**Особливості та пріоритети функціонування фіскальних інституцій
з делегованими завданнями мобілізації соціальних внесків**

Країна	Соціальні внески в загальній структурі податків, 2010, %	Наявність структури щодо мобілізації соціальних внесків	Перевірка зобов'язань платників щодо сплати внесків	Акумуляція інформації про факти ухилення	Протидія боргованості зі сплати соціальних внесків	Наявність стратегії синхронізації процесів мобілізації податкових і соціальних платежів
Австрія	34,5	+	+	+	-	-
Бельгія	32,4	-	-	-	-	-
Чилі	6,9	+	-	-	-	-
Чеська респ.	44,7	-	-	-	-	+(з 2014 р.)
Данія	2,1	+	+	+	+	-
Франція	38,7	+	-	+	-	-
Німеччина	39,1	-	-	-	-	-
Греція	35,3	+	-	-	+	+
Ізраїль	17,3	-	-	-	-	+
Італія	31,2	+	-	-	-	-
Японія	41,3	+	-	-	+	+
Пд. Корея	22,7	+	-	-	-	-
Люксембург	29,1	+	+	+	-	-
Мексика	15,4	+	-	+	-	-
Польща	35,0	-	-	-	-	+
Словацька Республіка	43,5	+	+	+	-	+(з 2014 р.)
Іспанія	37,5	+	-	+	-	-
Туреччина	23,7	-	-	-	-	-

**Особливості моделей організації і функціонування
податкових органів ряду країн світу**

Країна	Основна модель структури	Сервіс обслуговування високорентабельних виробництв	Сектор великих платників податків	Відокремлений центр обробки інформації	Сектор мобілізації податкової заборгованості	Сектор протидії податковому шахрайству	Сектор вирішення податкових спорів	Сектор інформаційного забезпечення процесів
Австралія	П, Ф, С	+	+	+	+	+	+	+
Австрія	П, Ф, С	-	+	-	+	+	+	+
Аргентина	П, Ф, С	+	+	+	+	+	+	+
Бельгія	П, Ф, С	-	+	+	+	+	+	-
Бразилія	Ф	+	+	-	+	+	+	-
Болгарія	Ф	-	+	-	+	+	+	+
Канада	Ф	-	+	+	+	+	+	+
Чилі	П, Ф, С	-	+	+	-	+	+	+
Чеська Респ.	П, Ф	-	+	+	+	+	+	+
Данія	П, Ф, С	-	+	+	+	+	+	-
Естонія	П, Ф, С	-	-	+	+	+	+	+
Фінляндія	Ф, С	-	+	+	+	+	-	-
Франція	С	+	+	+	+	+	+	+
Німеччина	Ф, С	+	+	+	+	+	+	+
Греція	П, Ф, С	-	+	+	+	+	+	+
Угорщина	П, Ф, С	-	+	+	+	+	+	+
Ісландія	П, Ф, С	-	-	-	-	+	+	-
Ірландія	С	+	+	+	+	+	-	+
Ізраїль	П, Ф, С	-	+	+	+	+	+	+
Італія	П, Ф, С	-	+	+	-	+	+	+
Японія	П, Ф, С	+	+	+	+	+	+	+
Пд. Корея	П, Ф, С	-	-	-	-	-	+	+
Люксембург	П, Ф	-	-	+	+	+	+	-
Мексика	Ф, С	-	+	+	+	+	+	+
Нова Зеландія	П, Ф, С	-	+	+	+	+	+	+
Норвегія	П, Ф, С	-	+	+	+	+	+	+
Польща	П, Ф, С	-	+	+	+	+	+	+
Португалія	П, Ф, С	-	+	+	+	+	+	+
Словацька Республіка	Ф	+	+	-	+	+	+	-
Словенія	Ф, С	-	+	+	+	+	+	+
Іспанія	П, Ф, С	+	+	+	+	+	-	+
Швеція	П, Ф, С	-	+	-	-	-	-	+
Швейцарія	П, Ф, С	-	-	+	-	+	+	+

Продовження додатку С 4

Туреччина	Ф	-	+	+	-	+	+	+
Великобританія	П, Ф, С	+	+	+	+	+	+	-
США	С	+	+	+	+	+	+	+
Китай	П, Ф, С	+	+	+	+	+	+	+
Колумбія	Ф	-	+	+	+	-	+	+
Кіпр	П, Ф, С	-	-	+	+	+	+	-
Гонг Конг	П, Ф, С	-	-	+	+	+	+	+
Індія	Ф	-	+	+	+	+	+	+
Індонезія	Ф	+	+	+	+	+	+	+
Латвія	Ф	-	+	-	+	+	+	+
Литва	Ф	-	+	+	+	-	+	+
Малазія	Ф	+	+	+	+	+	+	+
Мальта	П, Ф, С	-	-	+	+	+	+	-
Румунія	Ф, П	+	+	+	+	+	-	+
Росія	П, Ф, С	-	+	+	+	-	+	+
Саудівська Аравія	Ф	-	+	-	+	+	+	+
Сінгапур		-	+	+	+	+	-	+
Пд. Африка	П, Ф, С	+	+	+	+	+	+	+

Перелік прав платників податків у США та їх відповідність вітчизняним нормам

Перелік прав платників податків у США	Аналог прав платників податків в Україні
Декларація прав платників податків	Податковий кодекс (ст. 17)
<p>1. Право на інформованість</p> <p>Платники податків мають право знати, що їм необхідно робити для виконання законів про оподаткування. Вони мають право на чітке пояснення законів і процедур Податкового управління США в усіх податкових формах, інструкціях, публікаціях, повідомленнях і всіх видах кореспонденції. Вони мають право отримувати інформацію про рішення Податкового управління щодо своїх податкових рахунків і зрозумілі пояснення результату розгляду їх справ.</p>	<p>17.1.1. Безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю</p>
<p>2. Право на якісне обслуговування</p> <p>В своїх відносинах з Податковим управлінням США, Платники податків мають право на отримання невідкладної, ввічливої і професійної допомоги, на спілкування з ними простою і зрозумілою мовою, на отримання від Податкового управління США зрозумілих повідомлень і пояснень та на можливість подати скаргу керівництву у зв'язку з неадекватним обслуговуванням.</p>	
<p>3. Право платити не більше правильно нарахованої суми податків</p>	
<p>Платники мають право платити тільки ту суму податків, яка з них належна, згідно із законодавством, включаючи проценти та штрафи і розраховуючи на те, що Податкове управління врахує всі сплачені податки в переданому порядку.</p>	<p>17.1.4. користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому цим Кодексом; 17.1.10. на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому цим Кодексом</p>
<p>4. Право оскаржувати позицію Податкового управління США і вимагати розгляду заперечень</p> <p>Платники податків мають право висувати заперечення і представляти додаткову документацію у відповідь на яке почати або тільки лише пропонувані офіційні заходи Податкового управління США, розраховувати на те, що Податкове управління США невідкладно і справедливо розгляне своєчасно подані заперечення та документацію, і отримувати відповідь у тому випадку, якщо Податкове управління США не згодне з їх запереченнями.</p>	<p>17.1.8. вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків</p>

Продовження додатка Т

<p>5. Право на оскарження рішення Податкового управління в незалежній інстанції</p>	<p>17.1.7. оскаржувати в порядку, встановленому Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами податкової консалтінг</p>
<p>Платники податків мають право на співвідливе і неупереджене оскарження в адміністративному порядку більшості рішень Податкового управління США, у тому числі багатьох видів штрафів, і на отримання письмової відповіді про рішення відділу апеляцій. Платники податків, як правило, мають право оскаржувати рішення за результатами розгляду власних справ у судовому порядку.</p>	
<p>6. Право на остаточність процедур</p> <p>Платники податків мають право знати кінцевий термін подані заперечення для заперечення позиції Податкового управління США, а також максимальний термін, впродовж якого Податкове управління США повинно провести податкову перевірку стосовно конкретного податкового року або стягнути податкову заборгованість. Платники податків мають право знати, коли Податкове управління США закінчить податкову перевірку.</p>	
<p>7. Право на приватність</p> <p>Платники податків мають право розраховувати на те, що будь-який запит, розгляд справи або міра правозастосування з боку Податкового управління США проведиметься відповідно до вимог закону без перевищення необхідних меж вторгнення у сферу приватного життя при повному дотриманні всіх належних правових процедур, включаючи захист від обшуків та виліток, і при належному розгляді заперечень на стягнення у передбачених правилами випадках.</p>	
<p>8. Право на конфіденційність</p> <p>Платники податків мають право розраховувати на те, що будь-яка інформація, надана ними Податковому управлінню США, не буде розголошена без згоди платника податку або без санкції закону. Платники податків мають право розраховувати на те, що штатні співробітники, особи, які займаються заповненням податкових декларацій, та інші особи, які в порушення закону використовують або розголошують інформацію з податкової декларації, понесуть відповідне покарання.</p>	<p>17.1.9. на розголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;</p> <p>17.1.11 на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку</p>
<p>9. Право наймати представника</p> <p>Платники податків мають право найняти уповноваженого представника за власним вибором з метою представлення їх інтересів перед Податковим управлінням США. У випадку, якщо платники податків не можуть дозволити собі послуги платних представників, вони мають право звернутися до Пункту надання допомоги платникам податків з низьким рівнем доходу</p>	<p>17.1.2. представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника</p>

<p>10. Право на чесну і справедливу податкову систему</p> <p>Платники податків мають право розраховувати на те, що податкова система враховує факти та обставини, що можуть вплинути на їх статус боржників, платоспроможність або можливість своєчасно надавати інформацію. Платники податків мають право звернутися за сприянням до Служби допомоги платникам податків у разі, якщо вони відчують фінансові труднощі або якщо Податкове управління США належним чином і своєчасно не залагодило їх податкові проблеми своїми звичайними каналами.</p>	
	<p>17.1.3. обирати самостійно, якщо інше не встановлено цим Кодексом, метод ведення обліку доходів і витрат</p>
	<p>17.1.5. одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит у порядку і на умовах, встановлених цим Кодексом</p>
	<p>17.1.6. бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом</p>
	<p>17.1.12. за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток</p>
	<p>17.2. платник податку має також інші права, передбачені законом</p>

ВИСНОВКИ

Впродовж більш ніж двох десятиліть в Україні проводяться податкові та адміністративні реформи, ідеологічними передумовами здійснення яких є перегляд та вдосконалення засад, мотивів та методів діяльності фіскальних органів. Проте, незважаючи на здійснювані заходи, досі спостерігається наявність чисельних конфліктів між фіскальними органами та платниками податків на фоні значних соціальних ризиків та загроз суспільного розвитку, зумовлених дисфункціями інститутів оподаткування.

Їхнє виникнення та існування ускладнює процес адміністрування податків, збільшує витрати на його здійснення, підвищуючи рівень соціальної напруги в суспільстві, унеможлиблює досягнення поставлених цілей та завдань. Використання широкого спектра галузей економічної науки та міждисциплінарних напрямів пізнання соціально–економічних явищ і процесів зумовлює багатоформатність та різноманітність обґрунтувань причин наявності цієї проблеми та шляхів її вирішення.

Відсутність глибокого аналізу суспільних процесів, нехтування принципами, логікою, історичними передумовами перебігу економічних, політичних та соціальних процесів без врахування національної специфіки функціонування держави, природно, не могло дати жодних позитивних результатів. Ігнорування відповідей на ключові питання та ситуативне використання заходів і напрямів реформування, визначених та рекомендованих вітчизняними і “приїжджими реформаторами” як неодмінної панацеї від усіх економічних та соціальних проблем, що, мусимо визнати, має місце і сьогодні, не явили економічного дива, а лише поглибили гостроту та масштабність суспільної кризи, в якій перебуває наша держава впродовж майже чверті століття.

Виявлення нашарування глибоких і масштабних протиріч в оподаткуванні, складностей вибору та оцінки наслідків використання того чи іншого інструментарію податкової політики є можливим завдяки застосуванню відносно нової для сучасної економічної та відповідно фіскальної теорії України інституціональної парадигми. Інституціоналізм, охоплюючи підходи і методи дослідження економіки, соціології, психології, філософії, теорії права та інших наукових напрямів, значно розширює та збагачує методологічний базис пізнання суспільних явищ і процесів. Саме цим зумовлена авторська прихильність до інституціональної теорії як міждисциплінарної парадигми, використання якої ідентифікувало нові можливості пізнання процесів оподаткування, дозволило обґрунтувати закономірності появи та перебігу низки суспільних явищ і процесів, а також окреслило перспективи розвитку держави в глобальному фіскальному просторі.

Зазначимо, що це дослідження є спробою авторського, а отже, можливо, певною мірою суб'єктивного бачення засад податкового інститутогенезу та детермінант встановлення інституціонального консенсусу в системі суспільних інститутів. Усвідомлюємо той факт, що багато положень цього дослідження є доволі дискусійними з огляду на домінуючі підходи представлення еволюційного розвитку соціально-економічних систем, а також на домінування догматичних тлумачень побудови податкової системи, податкової політики, принципів оподаткування та природи податків. Однак як аргумент на захист альтернативного авторського підходу в трактуванні інститутів оподаткування використаємо твердження відомого західного теоретика ХХ століття К. Попера, який визнавав, що особливі завдання науки полягають у вмінні побачити загадку, проблему чи парадокс у тих речах, природа опису функціонування яких є цілком усталеною і навіть догматичною. *“Науковий зміст певної категорії є тим багатшим, чим більшою мірою вона (дисципліна) відкрита.... Якщо теорія не містить суперечностей, її науковий зміст дорівнює нулю”*, – стверджував вчений.

У сучасних умовах кожна країна перебуває в гострій конкурентній боротьбі, формуючи власну інституціональну модель, обумовлену конкретними соціально-економічними, політичними та ідеологічними факторами, що визначають її відповідну позицію в міжнародному просторі.

Безумовною ознакою податкових систем країн авангарду є виокремлення фундаментальних податкових теорій та вчень, що лежать в основі механізму реалізації податкової політики. На жаль, змушені констатувати, що, незважаючи на доволі бурхливий розвиток фінансової науки в Україні, досі не сформовано теоретичний фундамент як основа податкової парадигми держави, на базі якої цілком логічною була б побудова “плану–карти” податкового реформування. Натомість, дотепер має місце ситуативне і, мусимо визнати, безсистемне реформування інститутів суспільства, в тому числі й податкових.

Вважаємо, що першопочатково Україна потребує візію, а не ілюзію того, куди і як рухатися, мету, визначену довготривалою стратегією соціально-економічного і культурного розвитку, незмінну в ході пертурбацій на політичному олімпі держави. На підставі означеного окреслення парадигми оподаткування повинно здійснюватися в межах певної методологічної триади, що складається з:

- 1) *імперативу податку* – узагальнюючого правила, норми, що лежить в основі парадигми оподаткування;
- 2) *парадигми оподаткування* – визначальної концептуальної моделі, яка в межах певного часового етапу, інституціональних передумов та базисних принципів забезпечення національних інтересів обґрунтовує імперативи оподаткування в державі;

3) *податкової доктрини* – системи нормативно–правового супроводу реалізації цілей, пріоритетів та завдань, окреслених парадигмою оподаткування.

Трансформуючи інститути оподаткування, ясна річ, необхідно враховувати закономірності їх розвитку і функціонування у фіскальному просторі країн, яким приписуються першофлангові ролі в цивілізаційному розвитку. Проте визначення напрямів їх модифікації доцільно здійснювати, дотримуючись принципу “золотої послідовності” Г. Колодко як оптимальної системи інституціональних рішень і параметрів державної політики, ґрунтуючись не лише на певних універсальних теоріях чи рекомендаціях навіть найвідоміших теоретиків, а виходячи з конкретних соціальних, історичних, економічних і політичних передумов розвитку кожної окремої держави.

Теорія “збігу обставин” Г. Колодко¹, актуалізує необхідність відмови від догматизму, звільнення від тенет будь-якої ідеології та акценту на результатах пізнання об’єкта дослідження в міждисциплінарному ракурсі – історичному, футурологічному, правовому, географічному, психологічному, синергетичному та ін. Симбіоз цих новітніх для сучасного етапу розвитку наукових напрямів ідентифікує чи навіть маркує обставини, що посилюють чи, навпаки, послаблюють перебіг трансформаційних процесів у суспільстві.

Безумовно, одні і ті ж економічні чи соціально-правові теорії не можуть бути однаково успішними в різних державах, не лише зважаючи на національні, суспільні та ціннісні відмінності громадян, але і через особливості їх реакції на здійснювані заходи реформування, зумовлені особливостями культури. Адже з історії відомі інциденти, коли ефективні інститути одних суспільних формацій не приживалися або були дисфункціональними в інших. Тому однією з цілей дослідження інститутів оподаткування було не лише встановлення особливостей їх функціонування в соціально-економічних системах, пошук причинно–наслідкових закономірностей впливу їх трансформаційних метаморфоз на перебіг суспільних процесів, але і визначення механізмів появи та способів протидії неминучим і завжди наявним інституціональним дисфункціям.

Одним з основних положень конфліктологічних концепцій, що застосовуються в різних міждисциплінарних галузях знань, в тому числі і в теорії оподаткування, є визнання “конфліктності” кожного етапу суспільного розвитку. В цьому контексті західний теоретик Р. Дарендорф правомірно стверджує, що у людського суспільства завжди присутні дві сторони, наділені однаковою реальністю: одна сторона стабільності, гармонії і консенсусу, а інша – зміни, конфлікту та примусу. На підставі цього цілком логічно припустити, що інституціональні дисфункції існують завжди, будь-яка система чи інститут зазнають їх впливу, однак причини їх появи зумовлюються порушенням чи відхиленням від заданих параметрів. У силу певних обставин чи під впливом факторів величина і глибина дисфункцій можуть збільшуватись, зумовлюючи наростання

¹ Колодко Г.ж. В. Мир в движении” / Г.ж. В. Колодко. — М. : Магистр, 2009. – С. 421.

кризи або провокуючи крайнє неефективне функціонування інституту. Вказане створює передумови для аналізу причин, форм та особливостей перебігу і попередження появи конфліктів між суб'єктами податкових правовідносин, розробки правових методів усунення конфліктів засобами та способами, передбаченими законодавством.

Дослідження конфліктів інтересів між державою та платниками податків дозволило виділити їх відкриті і закриті форми. При цьому вирішення конфлікту інтересів, що проявляється у відкритій формі, може здійснюватися шляхом розв'язання:

- а) судового спору, що вирішується при ініціюванні судових процедур при передачі на розгляд уповноваженого юрисдикційного органу протиріччя між учасниками податкових правовідносин, пов'язаного з нарахуванням та сплатою податків, з приводу взаємних прав та обов'язків, а також умов їх реалізації, що потребує його вирішення на основі правової оцінки умовних прав сторін та перевірки законності дій учасників податкових правовідносин;
- б) податкового спору як переданого на розгляд уповноваженого юрисдикційного органу суперечності між учасниками податкових правовідносин, пов'язаного з нарахуванням та сплатою податків, з приводу виконання та дотримання встановлених прав та обов'язків з метою правової оцінки дій як платника податків, так і владно-уповноваженого суб'єкта.

Слід відмітити, що у зарубіжній практиці, на відміну від України досить поширеним є альтернативне вирішення податкових спорів, тобто форми позасудового вирішення спорів за допомогою третьої нейтральної, неупередженої сторони з метою пошуку взаємовигідного вирішення конфлікту для усіх його сторін. При цьому особливостями інститутів оподаткування Заходу впродовж тривалого періоду часу були пріоритети ефективної реалізації податкового контролю, використання ефективних технологій податкового адміністрування, високого рівня сервісного обслуговування платників податків. Однак ці чинники, володіючи високим рівнем ентропії, фіксують спадну ефективність вказаних заходів за умови акценту лише на фіскально-адміністративних методах впливу.

В результаті типовою ознакою інститутів оподаткування розвинених країн світу стало переміщення пріоритетів з контрольно-наглядових до таких, що ґрунтуються на самовідповідальності та самодисципліні платників податків. Широке використання отримали морально-етичні домінанти оподаткування, що особливу роль відводять врахуванню економічних інтересів платників податків. На підставі вищезначеного вважаємо за доцільне стверджувати, що дослідження оподаткування крізь призму інституціональної теорії є альтернативним напрямом пізнання теорії оподаткування, переосмислення причинно-наслідкових зв'язків трансформації податкових процесів, їх впливу на закономірності суспільного розвитку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Абова Т. Е. Охрана хозяйственных прав предприятий / Т. Е. Абова. – М. : Юрид. лит., 1975. – С. 103.
2. Алебастрова И. А. Социальные права: конституционные обещания, пожелания или привидения? / И. А. Алебастрова // Государство и право. – 2010. – № 4. – С. 31.
3. Александров А. М. Финансы социализма / А. М. Александров, Э. А. Вознесенский – М. : Финансы. – Москва, 1974. – С. 197.
4. Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге / М. М. Алексеенко. – Харьков, 1870.
5. Андрущенко В. Л. Умови та ідеали податкової культури / В. Л. Андрущенко // Професійна етика працівника державної податкової служби як складова етики державного службовця України : матеріали наук.-практ. конф. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2006. – С. 13–17.
6. Андрущенко В. Л. Морально – етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): [монографія]/В. Л. Андрущенко; Т. В. Тучак. – К. : Алерта, 2013. – 384 с.
7. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В. Л. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000 – с. 151.
8. Андрущенко В. Л. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування / В. Л. Андрущенко, Ю. І. Ляшенко // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 36-43.
9. Антонович А. Я. Курс государственного благоустройства (полицейского права) [Электронный ресурс] / А. Я. Антонович. Ч. 1, 2. [Оттиск из “Университетских известий” 1889 г.]. – К., 1890. – Режим доступа : http://adhdportal.com/book_3474_chapter_6_1_Predmet_i_znachenie_nauki_poli%D1%81ejjskogo_prava.html.
10. Анчишкин А. И. Наука – техника – экономика / А. И. Анчишкин. – М. : Экономика, 1989. – С. 313.
11. Аронов А. В. Налоги и налогообложение : уч. пособ. / А. В. Аронов, В. А. Кашин. – М. : Магистр, 2009. – 576 с.
12. Аузан А. А. Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория : учеб. / А. А. Аузан. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 416 с.

13. Базилевич В. Д. *Философия экономики. История* : Моногр./ В. Д. Базилевич, В. Ильин. – К. : Знання; М. : Рыбари, 2011. – 927 с.
14. Базилевич В. Д. *Концептуалізація мегатрендів економічного розвитку в контексті глобальних викликів сучасності* / В. Д. Базилевич // *Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Парадигмальні зрушення в економічній теорії ХХІ ст.* – К. : Київ. нац. ун. ім. Т. Шевченка, 2012. – С. 11.
15. Балко Т. *Исследование по анализу действующей ситуации в Казахстане, изучению и применимости международного опыта в области независимого внесудебного института рассмотрения налоговых споров и по совершенствованию института внесудебной налоговой апелляции в налоговом органе. Ассоциации налогоплательщиков Казахстана* / Балко Т., Тютюрюков В. – Алматы, – 2014.
16. Бахарева Т. В. *Неформальные институты как объект научного анализа* / Т. В. Бахарева // *Вестник Саратовского гос. социально–экономического университета.* – 2012. – Вып. № 5 (44). – С. 12–16.
17. Башняк О. С. *Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України* : дисертація кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Башняк Оксана Сергіївна. – Х., 2005. – С. 9.
18. Безгубенко О. *Мотиви і потреби фіскальної соціології як складової податкового менеджменту* / О. Безгубенко // *Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В.Гнатюка. Серія : Економіка.* – 2001. – № 8.
19. Безгубенко О. *Податкове мислення та форми девіантної поведінки платників податків* / О. Безгубенко // *Фінанси України.* – 2002. – № 9.
20. Бем–Баверк Е. *Основы теории ценности хозяйственных благ* / Е. Бем–Баверк. – Л., 1929. – С. 20.
21. Бергер П. *Социальное конструирование реальности. Трактат по социологии знания* / П. Бергер, Т. Лукман. – М. : Медиум, 1995. – 323 с.
22. Бержель Ж. Л. *Общая теория права* / Ж. Л. Бержель. – С. 314.
23. Берталанфи Л. *История и статус общей теории систем* / Л. Берталанфи // *Системные исследования.* – М., 1979. – С.20-38.
24. Бессонова О. *Институты раздаточной экономики: ретроспективный анализ* / О. Бессонова. – Новосибирск : ИЭОПП, 1997.
25. Бияков О. А. *Теория экономического пространства: методологический и региональный аспекты* / О. А. Бияков. – [Электронный ресурс]. Режим доступа : <http://vtit.kuzstu.ru/books/shelf/book7/index.htm>.

26. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки / Шарль Бланкарт ; [пер. з нім. С. І. Терещенко] ; передм. та наук. ред. В. М. Федосова. – К.: Либідь, 2000. – С. 51.
27. Бобкова М. С. Жан Боден: История жизни в эпоху катастроф // История через личность. Новая историческая биография. М., 2005, С. 265–307.
28. Бобох Н. М. Податок на нерухомість: функції та цілі запровадження в Україні як необхідної складової частини податкової системи [Електронний ресурс] / Н. М. Бобох // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. – 2008. – № 7. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvvn/ekonomika/20087/3/Bobox.pdf>.
29. Богославец Т. Н. Налоговая культура в условиях социальных трансформаций / Т. Н. Богославец // Вестник Омского университета. Серия : Экономика. – 2011. – № 1. – С. 193–196.
30. Богославец Т. Н. Социологический подход в исследовании налоговой культуры / Т. Н. Богославец // Вестник Омского университета. Серия : Экономика. – 2012. – № 4. – С. 176–179.
31. Божко Ю. Конфлікт у сфері податкових відносин як передумова виникнення податкового спору / Ю. Божко // Юридична Україна. Фінанси, податки, бюджет. – 2012. – № 1. – С. 25–29.
32. Болдырев С. Н. Эволюционный контекст изменения институтов российской экономики / С. Н. Болдырев // Социально–экономические явления и процессы. – 2011. – № 12. – С. 48.
33. Большой юридический словарь / А. Я. Сухарев, В. Е. Крутских, А. Я. Сухарева. – М. : Инфра-М, – 2003.
34. Бондар И. А. Методология трансформации социально –экономических институтов / И. А. Бондар // Вестник Саратовского государственного социально –экономического университета. – 2010. – Вып. № 3. – С. 182–184.
35. Бондаренко Т. В. Правове регулювання принципів оподаткування / Т. В. Бондаренко // Молодий вчений. – 2013 р. – № 2 (02). – С. 71.
36. Борчиков С. А. Методологическое значение понятия парадигмы познания / С. А. Борчиков / Размышления о... Вып. 1. Философский альманах. – М. : Диалог-МГУ, 1998.
37. Бржеский Н. К. Податная реформа. Французские теории XVIII столетия / Н. К. Бржеский. – СПб., 1888. – С. 60–61.

38. Брюханова Н. В. Реформирование налоговой системы России с учетом мирового опыта / Н. В. Брюханова, Е. А. Филиппева // Сибирская финансовая школа. – 2007. – № 3. – С. 55–60.
39. Буайе Р. К созданию институциональной политической экономии / Р. Буайе, Э. Бруссо, А. Кайе, О. Фавро // Экономическая социология. – 2008. – Т. 9. – № 3. – С. 17–24.
40. Бунге Н. Х. Полицейское право: Курс лекций, читанный в Университете Св. Владимира проф. Н. Бунге. Вып. 1–3 / Н. Х. Бунге. – К., 1869. – С. 41.
41. Василенко А. В. Формування податкової культури в Україні / А. В. Василенко // Економічний вісник університету. – 2011. – 17/1.
42. Вдовічена Л. І. Податковий суверенітет та податкова юрисдикція держави: співвідношення понять / Л. І. Вдовічена // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2008. – Вип. 427 : Правознавство. – С. 89–94.
43. Вебер М. О некоторых категориях понимающей социологии // Вебер М. Избранные произведения / М. Вебер. – М., 1990. – С. 536–540.
44. Веблен Т. Теория праздного класса / Т. Веблен. – М. : Прогресс, 1984. – 367 с.
45. Веблен Т. Почему экономическая наука не является эволюционной дисциплиной / Т. Веблен // Истоки: из опыта изучения экономики как структуры и процесса. М. : Изд. дом ГУ ВШЭ, 2006. – С. 29.
46. Вега де ла Г. История государства инков [Электронный ресурс] / Г. де ла Вега. – Л. : Наука, 1974. – Режим доступа : <http://www.vostlit.info/>.
47. “Великая трансформация” Карла Поланьи: прошлое, настоящее, будущее. под общ. ред. Р. М. Нуреева. М. : ГУ-ВШЭ, 2007. – С. 52. (Серия : Конференции Департамента экономической теории ГУ-ВШЭ”).
48. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і гол. ред. В. Т. Бусел]. – К., Ірпінь : ВТФ “Перун”, 2002. – 1440 с.
49. Ведров О. Пісок крізь пальці: офшори в українській і світовій економіці. [Електронний ресурс] / О. Ведров. – Режим доступу : <http://commons.com.ua/pisok-kriz-paltsi-ofshori-v-ukrayinsk/>.
50. Витрати і ресурси домогосподарств України у 2013 році : стат. зб. (за даними вибіркового обстеження умов життя домогосподарств України). Ч. 1 / Держ. служба статистики України. – К., – 2014.
51. Виходец А. М. Культура и этика взаимоотношений налоговых инспекторов с налогоплательщиками / А. М. Виходец, Э. А. Кизилова // ВНСУ. – 1999.

52. Воїнова Т. Деякі питання формування податкової культури в сучасних умовах / Т. Воїнова, О. Павленко // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 37. – С. 55–59.
53. Всемирная энциклопедия: философия / глав. науч. ред. и сост. / А. А. Грицанов. – М. : АСТ; Мн. : Харвест, Современный литератор, 2001. – С. 1011.
54. Гаврилюк Р. О. Еволюція конституційно-податкового компромісу суспільства і держави / Р. О. Гаврилюк // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2006. – Вип. 333 : Правознавство. – С. 97.
55. Гайдай Т. В. Институция как инструмент институционального экономического анализа / Т. В. Гайдай // Экономическая теория. – 2006. – С. 57.
56. Галтунг Й. Йохан – гражданин мира. По пути к миру через земной шар / Й. Галтунг. – М., 2004. – С. 108–112.
57. Гальчинський А. С. Економічна методологія. Логіка оновлення : курс лекцій / Анатолій Гальчинський. – К. : АЯДЕФ-Україна, 2010. – С. 23.
58. Гегель Г. В. Ф. Энциклопедич философских наук. Т. 1 / К. В. Ф. Гегель. – М. : Мысль, 1974. – С. 413.
59. Глобалізація і безпека розвитку : моногр. / О. Г. Білорус, Д. Г. Лук'яненко та ін. ; [кер. авт. кол. і наук. ред. О. Г. Білорус]. – К. : КНЕУ, 2001. – С. 544.
60. Глущенко О. В. Фінансова архітектура: теоретико-методологічний аспект / О. В. Глущенко // Наука й економіка. – 2013. – № 4 (32), Т. 1. – С. 43–52.
61. Годме П. М. Финансовое право / П. Годме. – М. : Прогресс, 1978. – С. 399–406.
62. Гордиенко Л. Ю. Трансформационный менеджмент как теоретическая и методологическая база управления институциональными преобразованиями на предприятии / Л. Ю. Гордиенко // Научные труды ДонНТУ. Серия : экономическая. – 2008. – Вып. 34–2. – С. 152–153.
63. Горян Е. Роль правової культури в забезпеченні прав і свобод людини та громадянина в Україні / Е. Горян // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 11. – С. 88.
64. Господарський кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 18, 19–20, 21–22, ст. 144.
65. Государство в истории общества: к проблемам критериев государственности / РАН, Ин-т востоковедения ; [Отв. ред. Д. Н. Лелюхин, Ю. В. Любимов]. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : ИВ РАН, 2001. – 342 с. – Рез. англ.

66. Гражевська Н. І. Економічні системи епохи глобальних змін / Н. І. Гражевська. – К. : Знання, 2008. – С. 336.
67. Гриценко А. А. Наука и искусство институционального строительства / А. Гриценко // Институційна архітектоніка та механізми економічного розвитку : матеріали наук. сим поз. – Х. : ХНУ, 2005. – С. 20–31.
68. Гриценко А. А. Иерархия и сетевые структуры в институциональной архитектонике экономических систем / А. А. Гриценко // Научные труды ДонНту. Серия : экономическая. – 2007. – Вып. 31–1. – С. 55.
69. Гриценко А. А. Институциональная архитектоника и динамика экономических преобразований [моногр.] / А. А. Гриценко; [под ред. докт. экон. наук А. А. Гриценко]. – Х. : Форт, 2008. – 928 с.
70. Гриценко А. А. Институциональная архитектоника: предмет, основные законы, методология / А. А. Гриценко // Наукові праці ДонНТУ. Серія : економічна. Вип. 103–1. – 2006. – С. 32.
71. Гриценко А. А. Особливості інституційної архітектоніки українського суспільства ХХІ століття / А. А. Гриценко // Економіка України: стратегія і політики довгострокового розвитку / за ред. акад. НАН України В. М. Гейця. – К. : Ін-т еком. прогноз., Фенікс, 2003. – С. 163.
72. Гриценко О. А. Неформальні інститути впливу на владу в контексті економічного аналізу / О. А. Гриценко // Вісник Національного університету “Юридична академія України імені Ярослава Мудрого”. – 2014. – № 2 (14).
73. Гумплович Л. Общее учение о государстве / Л. Гумплович. – М., 1980. – С. 99.
74. Дарендорф Р. Тропы из утопии. Работы по теории и истории социологии. Серия : Образ общества / Р. Дарендорф. – М. : Праксис, 2002. – 534 с.
75. Дегтярев А. Н. Сравнительное моделирование трансформации институциональных матриц социально –экономических систем / А. Н. Дегтярев, С. В. Дегтярева // ВЕСТНИК ОГУ. – 2007. – №1. – С. 58–72.
76. Дерій Ж. В. Формування конкурентної політики держави на засадах інституційної архітектоніки / Ж. В. Дерій, Т. І. Зосименко // Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2013. – № 1 (37). – С. 11 – 17.
77. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика: монографія / О. М. Десятнюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – С. 30.
78. Довгань Л. Є. Корпоративне управління: інституціональні аспекти / Л. Є. Довгань, І. П. Малик. – К. : б. в., 2006. – С. 128.

79. Евстигнеева Л. П. Методологические основы экономической синергетики : науч. докл. / Л. П. Евстигнеева, Р. Н. Евстигнеев. – М. : ИЭ РАН, 2007. – С. 9.
80. Єфименко Т. І. Перспективи реформування фіскального простору місцевих бюджетів / Т. І. Єфименко // Наукові праці НДФІ. – 2012. – № 3 – 600. – С. 20–23.
81. Єфименко Т. І. Формування фіскального простору економічних реформ / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 3–23.
82. Загальна декларація прав людини від 10 грудня 1948 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// zakon1.rada.gov.ua/laws/show/995_015](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/995_015).
83. Закон України № 63VIII від 25.12.2014 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов’язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість уразізастосування податкового компромісу” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T140063.html.
84. Захарченко В. Ю. Інноваційна система податкового адміністрування в Україні [Електронний ресурс] / В. Ю. Захарченко, Ю. Б. Іванов, А. І. Крисовагий, П. В. Мельник та ін. – Режим доступу : <http://www.kdpu-nt.gov.ua/work/innovaciyna-sistema-podatkovogo-administruvannya-v-ukrayini>.
85. Зомбарт В. Социология / В. Зомбат. – М. : Едикаториал УРСС, 2003. – С. 10.
86. Зорилэ Д. В. Развитие налогового законодательства ФРГ во второй половине XX в. : дис. канд. экон. наук. : 12.00.01 / Д. В. Зорилэ. – М. : 2003. – С. 174.
87. Игнатенко А. А. Ибн–Хальдун / А. А. Игнатенко. – М. : Мысль, 1980. – С. 142 (Мыслители прошлого).
88. Илимжанова З. Налоговая культура и налоговые отношения / З. Илимжанова // Каржы Каражат – Финансы Казахстана. – 1999. – № 2. – С. 58–60.
89. Иноземцев В. Вестернизация как глобализация и “глобализация” как американизация / В. В. Иноземцев // Вопросы философии. – 2004. – № 4. – С. 58–69;
90. Иноземцев В. Очень своевременный противник / В. Иноземцев // Россия в глобальной политике. – 2005. – Т. 3. – № 3. – Май – июнь. – С. 38–53.
91. Институциональная структура общества. Формальные и неформальные институты. Сравнение механизмов принуждения [Электронный ре-

- супе]. – Режим доступа : <http://www.ornatus.ru/themes/ekonomika/institutsionalnaya-ekonomika/>.
92. Институциональная структура общества. Формальные и неформальные институты. Сравнение механизмов принуждения [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ornatus.ru/themes/ekonomika/institutsionalnaya-ekonomika/>.
93. Институциональная экономика / под ред. А. А. Аузана. М., 2011. – С. 27–28.
94. Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория : учеб. / под общ. ред. д.э.н., проф. А. А. Аузана. – М. : ИНФРА-М, 2005. – С. 54.
95. Иншаков О. В. Институты и институции в экономической теории / О. В. Иншаков // Вестник ВолГУ.– Серия 3. – Вып. 11. – 2007. – С. 7–21.
96. Исламутдинов В. Ф. Функции налогов с точки зрения синергетики. Проблемы налогового планирования и администрирования / В. Ф. Исламутдинов // [Электронный ресурс]. Интернет–конференция. Тюменский государственный университет. – Режим доступа : <http://tempus.jurati.ru/>.
97. История американских налогов. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.kontinent.org/article_ru.
98. История государства и права зарубежных стран. Ч. 1 : учеб. для вузов / под ред. Н. А. Краменниковой, О. А. Жукова. – М. : Норма, 1996. – С. 267.
99. Иванов Ю. Б. Сутність та ключові аспекти податкової культури як чинника національної економічної безпеки / Ю. Б. Иванов, Ю. В. Бережна // Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи : матеріали ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. – Донецьк, 2009. – С. 34–37.
100. Иванов Ю. Б. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Б. Иванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. Вип. 19. – С. 36–43.
101. Иванов Ю. Б. Щодо визначення видів податкової конкуренції / Ю. Б. Иванов, О. О. Чумкова // Економіка розвитку. – 2010. – № 1 (53). – С. 5–8.
102. Ігнатович Н. І. Еволюція методології економічних досліджень і сучасна соціокультурна парадигма [Електронний ресурс] / Н. І. Ігнатович. – Режим доступу : http://tppe.econom.univ.kiev.ua/data/2009_19/zb19_39.pdf.
103. Ільїн В. В. Апологія ірраціонального : Філософія для тебе / В. В. Ільїн. – К. : Вид – во Європ. ун-ту, 2005. – С. 67.

104. Інформаційно-аналітичні матеріали Федерації профспілок України / Департамент виробн. політики та колект.-договір. регулювання. – К., 2014.
105. Іншаков О. В. Інституція – ключ до розуміння економічних інститутів / О. В. Іншаков, Д. П. Фролов // Економічна теорія. – 2011. – № 1. – С. 52–62.
106. Ішмуратов А. Т. Конфлікт і згода: основи когнітивної теорії конфліктів / А. Т. Ішмуратов. – К., 1996. – С. 117.
107. Кант І. Сочинення : В 6 т. Т. 3 / І. Кант. – М., 2000. – С. 85.
108. Капелюшников Р. И. Собственность без легитимности / Р. И. Капелюшников // Вопросы экономики. – 2008. – № 1. – С. 85–105.
109. Капкаев Ю. Ш. Институциональная модель социального государства / Ю. Ш. Капкаев // Вестник Челябинского государственного университета. Экономика. – 2010. – № 5 (186), Вып. 25. – С. 5–12.
110. Карлін М. І. Роль податку на нерухомість в соціальній політиці країни з транзитивною економікою [Електронний ресурс] / М. І. Карлін, Н. М. Бобох. – Режим доступу : http://dspace.nbuv.gov.ua:8080/dspace/bitstream/handle/12345_6789/9107/13Karlin.pdf?sequence=1.
111. Кармазіна М. Інститут” та “інституція : проблема розрізнення понять [Електронний ресурс] / М. Кармазіна, О. Шурбована ; Укр. центр політ. менеджменту. – Режим доступу : <http://www.politik.org.ua/vidmagcontent.php3?m=1&n=59&c=1308>.
112. Карпінський Б. А. Удосконалення взаємин податкової служби з платниками податків / Б. А. Карпінський // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 2 (68). – С. 128–136.
113. Катигрובה О. В. Сутнісна характеристика понять “інститут” та «інституція» в теорії інновацій [Електронний ресурс] / О. В. Катигрובה // Научные исследования и их практическое применение. Современное состояние и пути развития : сб. науч. трудов SWorld по материалам Междунар. науч.-практ. конф., окт. 2011 г. – Режим доступу : http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy_-311/economic-theory_-and-history_-311/7510-description-of-understanding-sutnsna-qnstitutq-taqnstitutsyaq-in-teor-nnovatsy.
114. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег / Дж. М. Кейнс. – М. : Прогресс, 1978. – 494 с.
115. Керимов Д. А. Методология права (предмет, функции, проблемы философии права) / Д. А. Керимов. – М., 2000. – С. 467.
116. Кирдина С. Г. Homo institutus в теории институциональных матриц / С. Г. Кирдина // Homo institutus – человек институциональный / под ред.

- д-ра экон. наук О. В. Иншакова. – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2005. – С. 259–282.
117. Кирдина С. Г. Теория институциональных матриц (пример российского институционализма) / С. Г. Кирдина // Постсоветский институционализм / под ред проф. Р. М. Нуреева и В. В. Дементьева. – Донецк : Каштан, 2005. – С. 75–101.
118. Кирилов О. Д. Проблеми формування податкової культури в Україні [Електронний ресурс] / О. Д. Кирилов, Е. В. Ткаличева // Східноукраїнський національний університет ім. В. Даля. – 2008. – Режим доступу : http://www.taxation.lg.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=112%3A2010-11-19-19-02-32&catid=41%3Ascientific-conference&Itemid=69.
119. Клейнер Г. Б. Эволюция институциональных систем / Г. Б. Клейнер. – М. : Наука, 2004. – С. 120.
120. Князев В. Г. С. Ю. Витте и налоговая политика России / В. Г. Князев // Финансы. – 1999. – № 10. – С. 30–33, Юридическая наука. – 2013. – № 4. – С. 24.
121. Кобзарь-Фролова М. Н. Направления предупредительной деятельности в налоговой сфере / М. Н. Кобзарь-Фролова // Налоги и налогообложение. – 2008. – № 5.
122. Кобзарь-Фролова М. Н. Отдельные вопросы превенции нарушения законодательства о налогах и сборах / М. Н. Кобзарь-Фролова // Финансовое право. – 2010.
123. Коваленко А. Політико-правова концепція походження і розвитку державної влади Т.Гобса / А. Коваленко // Віче. – 2002. – № 8 (125). – С. 65.
124. Коваленко Ю. Використання категоріального апарату інституційної теорії у фінансовому секторі економіки / Ю. Коваленко // Світ фінансів. – 2010. – Вип. 4. – С. 39–49.
125. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А. Н. Козырин. – М. : Манускрипт, 1993. – С. 77.
126. Колодій С. Ю. Інституційні зміни та їх вплив на збалансованість фінансових ресурсів держави в умовах ринкових трансформацій / С. Ю. Колодій // Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія "Економіка і управління". – 2011. – Т. 24 (63), № 2. – С. 77–84.
127. Конкурентоспроможність економіки України в умовах глобалізації / за ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2005.

128. Конституции государств Америки : в 3 т. Т. 1. Северная и Центральная Америка / под ред. Т. Я. Хабриевой. – М. : Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Росс. Федерации, 2006. – С. 809.
129. Конституции государств Европы : в 3 т. Т. 1 / под общ. ред. Л. А. Окунькова. – М. : НОРМА, 2001. – С. 434.
130. Конституционные акты Великобритании. Великая Хартия вольностей // Конституции зарубежных стран. – Сб., – М. : Юрлитинформ, 2006.
131. Конституція України : Прийнята на п'ятій сесії Верхов. Ради Укр. 28 черв. 1996 р. – із змінами, внесен. Законом № 742-VII від 21.02.2014 // Відомості Верховної Ради. – 2014. – № 11, ст. 143.
132. Концепція реформування податкової системи України : розпор. Кабінету Міністрів України від 19.02.2007 р., № 56-р // Офіційний вісник України. – 2007. – № 13. – С. 481.
133. Корнаи Я. Системная парадигма / Я. Корнаи // Вопросы экономики. – 2002. – № 4. – С. 4–22.
134. Королюк Т. О. Особливості формування інституціональної архітектури фінансового посередництва в Україні / Т. О. Королюк // Формування ринкової економіки. – 2010. – № 24. – С. 381–390.
135. Кравченко И. А. Налоговые реформы 80-х годов в США: социально-экономические аспекты / И. А. Кравченко. – М., 1989. – С. 9.
136. Крисберг Л. Мирозидание, мирозохранение и разрешение конфликтов / Л. Крисберг // Социологические исследования. – 1990. – № 11.
137. Крисоватий А. І. Інституційне середовище фіскального регулювання соціально-економічних процесів / А. І. Крисоватий, Т. В. Коцук // Фінанси України. – 2011. – № 9. – С. 18–32.
138. Крисоватий А. І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Вид-во Карп'юка, – 2000. – С. 24.
139. Крючкова Н. М. Податкова архітектура як інструмент економічного розвитку / Н. М. Крючкова // Наукові праці НДФІ. – 2009. – Вип. 1 (46). – С. 17–33.
140. Кули Ч. Х. Общественная организация. Изучение углубленного разума / Ч. Х. Кули // Тексты по истории социологии XIX–XX веков. хрестом. – М., 1994. – С. 382.
141. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки / И. М. Кулишер. – М., 1919.
142. Культурология. XX век : энцикл. : в 2 т. / [глав. ред. и сост. С. Я. Левит]. – СПб. : Университ. книга, 1998. – 640 с.

143. Кун Т. Структура научных революций / Т. Кун, [сост. В. Ю. Кузнецов]. – М. : АСТ, 2003. – 605 с.
144. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов / И. И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2009. – С. 155.
145. Кучеров И. И. Уголовная ответственность за налоговые преступления / И. И. Кучеров, И. Н. Соловьев. – М. : Центр ЮрИнфоР, 2004. – С. 13–14.
146. Кучерявенко М. “Господарська діяльність” як вихідний критерій юрисдикційності податкових спорів: чи можна з цим погодитись? [Електронний ресурс] / М. Кучерявенко. – Режим доступу : <http://kucheryavenko.com.ua/gospodarska-diyalnist-yak-vixidnij-kriterij-yurisdikcijnosti-podatkovix-sporiv-chi-mozhna-z-cim-pogoditis/>.
147. Кучерявенко М. П. Податкове право України: академічний курс: підруч / М. П. Кучерявенко. – К. : Всеукр. асоц. видавців “Прав. єдність”, 2008. – С. 137–144.;
148. Кучерявенко Н. П. Налоговый процесс / Н. П. Кучерявенко. – уч. пособ. – К. : Алерта : КНТ : ЦУЛ, 2010. – С. 126.
149. Кучерявенко Н. П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация : моногр. / Н. П. Кучерявенко ; Науч.-исслед. ин. -т гос. строительства и мест. самоупр. Акад. прав. наук Украины. – К. : Прав. єдність, 2009. – С. 442.
150. Лактіонова О. А. Гнучкість фіскальної політики в умовах циклічного розвитку економіки [Електронний ресурс] / О. А. Лактіонова // БІЗНЕС-СІНФОР -2014. – № 6. : Режим доступу : www.business-inform.net.
151. Ламперт Х. Социальная рыночная экономика. Германский путь / Х. Ламперт. – М. : 1994. – С. 55.
152. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / Й. Ланг. – Бонн : Федер. м-во финансов, 1993. – 464 с.
153. Ледяев В. Г. Власть: концептуальный анализ / В. Г. Ледяев. – М. : Росс. полит. энцикл. (РОССПЭН), 2001. – 384 с.
154. Леоненко П. М. Ортодоксальна та неортодоксальна політична економія (економічна теорія): основні внутрі та міждисциплінарні парадигмальні зрушення останніх 25 років / П. М. Леоненко // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Парадигмальні зрушення в економічній теорії XXI ст.” – К. : Київ. нац. ун. ім. Т. Шевченка, 2012.
155. Лившиц Р. З. Теория права : учеб. / Р. З. Лившиц. – М. : БЕК, 1994. – С. 195.

156. Липов В. Гетерогенізація СЕС і концепція структурно–функціональної інституціональної компламентарності [Електронний ресурс] / В. Липов. – Режим доступу : http://economy.kpi.ua/files/files/15_kpi_2014.doc.
157. Липсет С. Политическая социология / С. Липсет // Социология сегодня. Проблемы и перспективы. Американская буржуазная социология середины XX века. – М., 1965. С. 142.
158. Литвинов С. В. Класифікація засобів, способів та форм захисту прав платників податків / С. В. Литвинок // Наукові праці МАУП. – 2014. – Вип. 1(40). – С. 181–186.
159. Лібанова Е. Соціальна справедливість: чи є вона в Україні? Презентація [Електронний ресурс] / Е. Лібанова. – Режим доступу : <http://www.fpsu.org.ua/pro-fpu/chlenski-organizatsiji/teritorialni-ob-ednannya-organizatsij-profspilok/196-20-lyutogo-2015-roku-den-sotsialnoj-i-spravedlivosti/7124-sotsialna-spravedlivist-chi-e-vona-v-suchasnij-ukrajini>.
160. Лопатинський Ю. М. Інституціоналізація транзитивної економіки / Ю. М. Лопатинський // Научные труды ДонНТУ. Серия: Экономическая. – Вып. 103-1. – С. 229–232.
161. Лукинов И. И. Эволюция экономических систем / И. И. Лукинов. – М. : Экономика, 2002. – С. 12.
162. Мадди С. Теории личности: сравнительный анализ / С. Мадди. – СПб. : Речь, 2002. – С. 31.
163. Маевский В. Введение в эволюционную экономику / В. Маевский. – Росс. Акад. Наук, Ин. Экономики и Центр эволюц. экономики. – М. : Япония сегодня, 1997. – С. 8–9.
164. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения : учеб. для студ. вузов, обуч. по спец. «Налоги и налогообложение» / И. А. Майбуров. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – С. 25.
165. Макогон В. Д. Бюджетна архітектоніка як інструмент регулювання соціально–економічного розвитку / В. Д. Макогон // Економіка та управління національним господарством // Проблеми економіки. – 2012. – № 4. – С. 73 – 77.
166. Макроэкономическое регулирование финансовых потоков страны: теория и практика : моногр. / под ред. к. э. н., проф. А. Д. Данилова. – К. : Киев. экон. ин-т менеджмента, 2012. – С. 14.
167. Максимов И. В. Административные наказания / И. В. Максимов. – М. : Норма, 2009. – С. 93.
168. Мандибур В. О. Інституційна архітектоніка власності та законності її функціонування / В. О. Мандибур // Інституційна архітектоні-

- ка та механізми економічного розвитку : матеріали наук. симпоз. – Х. : ХНУ, 2005. – С. 110–116.
169. Маркс К. Сочинения. Т. 13 / К. Маркс, Ф. Энгельс. – С. 56.
170. Маршал А. Принципы политической экономии / А. Маршал. – Т. 3. – С. 211.
171. Мельник В. М. Генеза теорій податків / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 43.
172. Меньков Ф. А. Основные начала финансовой науки. Вып. 1. / Ф. А. Мельник. – М. : Фин.–экон. бюро Н.К.Ф. С.С.С.С., 1924. – С. 47.
173. Меркулова Т. В. Институциональная архитектура и динамика экономических преобразований. Разд. 15. Институциональная архитектура налогообложения / Т. В. Меркулова ; [под ред. докт. экон. наук А. А. Гриценко]. – Х. : Форт, 2008. – С. 620–636.
174. Меркулова Т. В. Институциональная сущность налога / Т. В. Меркулова // Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна. Економічна серія. – 2005. – № 650. – С. 43–46.
175. Меркулова Т. В. Снижение налоговой нагрузки и эффект Лаффера: аргументы и заблуждения / Т. В. Меркулова // Налогообложение: проблемы науки и практики – 2007 : моногр. – Х. : ИД “ИНЖЕК”, 2007. – С. 28–42.
176. Меркулова Т. В. Формальный и неформальный институты налога: взаимосвязи и противоречия / Т. В. Меркулова // Наукові праці ДонНТУ. Серія : економічна. Вип. 91. – С. 64–70.
177. Мертон Р. Социальная теория и социальная структура / Роберт Мертон. – М. : АСТ : Хранитель, 2006. – С. 32.
178. Мизес Л. фон. О некоторых распространенных заблуждениях по поводу предмета и метода экономической науки / Л. фон Мизес // THESIS. – 1994. – Вып. 4.
179. Мильчакова Н. Игра по правилам: “общественный договор” Джеймса Бьюкенена / Н. Мильчакова // Вопросы экономики. – 1994. – № 6. – С. 118.
180. Мойсієнко В. М. Тлумачення сутності держави у ліберальній концепції М. І. Палієнка (1869–1937) / В. М. Мойсієнко // Матеріали VI Всеукраїнської науково-практичної конференції “Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні”. – Острог, 2005. – С. 50–51.
181. Морган Л. Г. Древнее общество / Л. Г. Морган. – Л., 1934. – С. 7.
182. Налоги и налоговое право / под ред. А. В. Брызгалова. – М. : Аналитика–Пресс, 1997. – С. 66.

183. Налоги и налогообложение: уч.-метод. пособ. для дистанц. формы обуч. / Под ред. В. Г. Князева, Л. Я. Маршавиной. – М. : Изд-во Рос. экон. акад., 2006. – С. 16.
184. Налоговая политика. Теория и практика: учеб. для магистрантов, обуч. по спец. “Финансы и кредит”, “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”, “Мировая экономика” / [И. А. Майбуров и др.] ; под ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2010. – С. 23.
185. Налогово- бюджетная политика и экономический рост. Уроки для Восточной Европы и Центральной Азии / под ред. Ш. Грей, Т. Лейн, А. Варудакиса ; The international Bank of for reconstruction and development, the World bank. – 2007. – 391 с.
186. Незабитовский В. Учение публицистов о междугосударственном владении / В. Незабитовский. – К. : В университет. тип., 1860. – 66 с.
187. Нечипоренко Л. А. Марксизм-ленинизм о социальных конфликтах и критика буржуазных интерпретаций : автореф. дис. на соискание уч. степени докт. филос. наук / Л. А. Нечипоренко. – М., 1986. – 25 с.
188. Новая философская энциклопедия : В 4 т. Т. 3 / ИФ РАН, Нац. общ.-науч. Фонд ; [науч.-ред. совет : председ. В. С. Стёпин, зам. предс. : А. А. Гусейнов, Г. Ю. Семигин, уч. секр. А. П. Огурцов]. – М.: Мысль, 2001. – С. 193.
189. Новикова Е. Г. Фискальная социология: обзор Западных исследований налогообложения и ресурсов интернет [Электронный ресурс] / Е. Г. Новикова. – Экономическая социология. 2005. – Том 6. – № 1. – Режим доступа : www.ecsoc.msses.ru.
190. Норт Д. Институты и экономический рост: историческое введение / Д. Норт // Тезис. – 1993. – Т. 1, Вып. 2. – С. 45.
191. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт ; пер. с англ. А. Н. Нестеренко. Предисловие и научное редактирование Б. З. Мильнера. – М. : Фонд экон. книги “НАЧАЛА”, 1997. – С. 68.
192. Нуреев Р. М. Институциональная теория экономической истории, которую предстоит создать: история как конкуренция институтов / Р. М. Нуреев, Ю. В. Латов // Научные труды ДонНТУ. Серия : экономическая. – 2005. – Вып. 89-1. – С. 20–26.
193. Одинцова М. И. Институциональная экономика : уч. пособ. / М. И. Одинцова ; Гос. ун-т – Высшая школа экономики. – М., 2009.
194. Озеровъ И. Х. Основы финансовой науки. Вып. 1. Учение объ обыкновенных доходах / И. Х. Озеровъ. – М., 1911. – С. 20.

195. Олейник А. Н. Институциональная экономика : Учебное пособие / А. Н. Олейник. – М. : ИНФРА–М, 2007. – С. 45.
196. Орлов М. Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства / М. Ю. Орлов // Финансовое право. – 2006. – № 2. – С. 20.
197. Офіційний веб сайт Групи Світового банку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://russian.doingbusiness.org/custom-query>.
198. Офіційний веб сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
199. Офіційний веб сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.
200. Офіційний веб сайт ЛігаІнформ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : liga.net.
201. Офіційний веб сайт ОЕСР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://oecd.org/tax/revenue-statistics-19963726.htm>.
202. Офіційний веб сайт Міністерства соціальної політики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.mlsp.gov.ua/labour/control/uk/publish/category?cat_id=141688.
203. Офіційний веб сайт Податкового управління США [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.irs.gov/>.
204. Офіційний веб сайт УНІАН [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.unian.ua/society/1067370-za-mejeju-bidnosti-v-ukrajini-jive-ponad-80-naselennya-deputat.html>.
205. Пайманова В. А. Институциональная архитектура и комплементарность институтов финансового рынка [Електронний ресурс] / В. А. Пайманова // Проблеми системного підходу в економіці підприємств. – 2012. – № 4. – режим доступу : <http://psper.com.ua/>.
206. Педь І. В. Сучасні форми податкової конкуренції / І. В. Педь // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 11(90). – С. 193.
207. Перекрестова Л. В. Увеличение бюджетной ёмкости территории на основе эффективного бюджетного регулирования / Л. В. Перекрестова, Е. Б. Дьякова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2011. – № 30 (123). – С. 21 – 28.
208. Перехідна економіка : підруч. [В. М. Гесць, Є. Г. Панченко, Е. М. Лібанова та ін.] ; за ред. В. М. Гейця. – К. : Вища шк., 2003. – С. 18.
209. Платон. Тимей / Платон // Избранные диалоги / Платон ; [сост. и коммент. В. В. Шкоды]. – М. : АСТ, 2004. – С. 411–412.
210. Платонов Ю. П. Социальная психология поведения : уч. пособ. / Ю. П. Платонов. – СПб. : Питер, 2006. – С. 33.

211. Плахотнюк Н. Г. Соціальні гарантії прав людини та економічні можливості держави / Н. Г. Плахотнюк // Вісник НАДУ. – 2013. – № 3. – С. 77–85.
212. Податкова політика України : стан, проблеми та перспективи : моногр. / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій [та ін.] ; за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – С. 87.
213. Податковий кодекс України зі змінами і доповненнями від 28.12.2014 р. згідно з Законом України № 72-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
214. Поланьї К. Великая трансформация: политические и экономические истоки нашего времени / К. Поланьї ; [пер. с англ. А. Васильева, С. Федорова, А. Шурбелева]. – СПб. : Алетейя, 2002. – С. 73.
215. Про культуру : Закон України від 14 грудня 2010 р. № 2778-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2778-17>.
216. Про податок на добавлену вартість : Закон України від 20.12.91 р. № 2007-XIII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – №14. – 7 квіт.
217. Проскура К. П. Особенности организации налогового администрирования в условиях посткризисного развития [Электронный ресурс] / К. П. Проскура // Вопросы современной экономики. Бюджет, налоги и налогообложение. – 2013. – Вып. № 2. – Режим доступа : <http://economic-journal.net/2013/07/111/>.
218. Пушкарьова В. М. История финансовой мысли и политики налогов : уч. пособ. / В. М. Пушкарьова. – М. : ИНФРА-М., 1996,- С. 29.
219. Радаев В. В. Экономическая социология: курс лекций /В.В. Радаев. – М. : Аспект – Пресс, 1997. – С. 32–33.
220. Регнет Э. Конфликты в организациях. Формы, функции и способы преодоления / Э. Регнет. – Х. : Гуманитарный Центр, 2005. – 396 с.
221. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням ТОВ “Торговий Дім “Кампус Коттон клуб” щодо офіційного тлумачення положення частини другої ст. 124 Конституції України (справа про досудове врегулювання спорів) : Рішення Конституційного Суду України від 9 лип. 2002 р. № 15-рп/2002 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 28. – Ст. 1333
222. Ручкіна В. М. Формування податкової культури в Україні та аналіз її складових частин / В. М. Ручкіна //Економіка промисловості. – 2013. – № 1–2 (61-62). – С. 194.
223. Рэдклифф-Браун А. Р. Структура и функция в примитивном обществе. Очерки и лекции [Электронный ресурс] /А. Р. Рэдклифф-Браун. – М. :

- Восточная литература, 2001. – (Этнографическая библиотека). – Режим доступа : http://yanko.lib.ru/books/cultur/radcliffe-brown_struct_function_in_prim_society.htm.
224. Салинз М. Экономика каменного века / М. Салинз. – М. : ОГИ, 2000. – С. 177–179.
225. Санина А. Г. Уклонение от уплаты налогов как проблема социального управления / А. Г. Санина. – М. : Альянс – Архео, 2009. – С. 9.
226. Саркисов А. К. Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового решения : автореф. дис. на соискание уч. степени. докт. юрид. наук / А. К. Саркисов. – М., 2006.
227. Селигмен Б. Основные течения современной экономической мысли / Б. Селигмен. – М. : Прогресс, 1968. – С. 18.
228. Семотюк О. П. Сучасний словник іншомовних слів / О. П. Семотюк. – Х. : Веста : Ранок, 2007. – С. 230.
229. Серль Дж. Открывая сознание заново / Дж. Серль ; [пер. с англ. А. Ф. Грязнова]. – М. : Идея-ПРЕСС, 2002. – С. 166.
230. Сидорович О. Ю. Інституційні матриці фіскальних взаємодій в демократичному суспільстві / О. Ю. Сидорович // Фінансова система України, 2009. – Вип. 11. – С. 142–151.
231. Сидорович О. Ю. Концептуалізація парадигм фіскальної соціології : ідеологія і філософія пізнання / О. Ю. Сидорович // Світ фінансів. – 2012. – Вип. 4. – С. 4–48.
232. Сильвестрова Т. Я. Социальная составляющая налоговой политики / Т. Я. Сильвестрова // Вестник Чебоксарского кооперативного института. Серия : экономика и управление. – 2008. – № 2. – С. 37.
233. Система национальных счетов: пересмотренный вариант. Общий обзор ООН, секретариат, 28 авг. 1992 г. – 120 с.
234. Скотт Дж. Благими намерениями государства / Дж. Скотт. – М. : Университетская книга. – 2005. – 276 с.
235. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт. – К. : Port-Royal, 2001. – С. 276.
236. Снимщикова Н. К. Некоторые вопросы теории экономического пространства / Н. К. Снимщикова // Теория и практика общественного развития. – Серия : Экономические науки. – 2012. – № 7. – С. 274.
237. Советский энциклопедический словарь / [гл. ред. А. М. Прохоров]. – М. : Сов. энцикл., 1989, – С. 345.
238. Соскін О. Формування інституціональної основи економічної моделі України [Електронний ресурс] / О. Соскін // Галицький економічний

- вісник. – 2010. – № 2. – Режим доступу : <http://soskin.info/news/3065.html>.
239. Соціально – демографічні характеристики домогосподарств України у 2014 р. (за даними вибірк. обстеження умов життя домогосподарств України) стат. зб. – К., – 2014.
 240. Социальная философия : уч. под ред. И. А. Гобозова. – М. : Савин С. А., 2003. – 528 с.
 241. Спенсер Г. Опыты научные, политические и философские / Г. Спенсер.– К. : Совр. литератор, 1998. – С. 108.
 242. Спенсер Г. Социальный организм / Г. Спенсер // Научные, политические и философские опыта. – СПб., 1866. – С. 427.
 243. Створення фіскального простору для економічного зростання. Огляд державних фінансів України : [док. Світ. Банку] Підрозділ з питань подолання бідності та економічного розвитку ; регіон Європи і Середн. Азії. – 14 верес. 2006 р. – Звіт № 36671 – UA. – 185 с.
 244. Степанова Г. М. Бюджетне регулювання в умовах інституціональних перетворень / Г. М. Степанова // “Young Scientist”. – 2015. – № 2 (17). – С. 79.
 245. Степин С. Научное познание и ценности технической цивилизации / С. Степин // Вопросы философии. – 1989. – № 10. – С. 3–18.
 246. Стігліц Дж. Е. Економіка державного сектора / Е. Дж. Стігліц ; [пер. с англ. А. Олійник, Р. Скільський]. – К. : Основи, 1998. – 854 с.
 247. Суббот А. Формування податкової культури як завдання процесу модернізації ДПС України / А. Суббот, Н. Зикун, А. Жарова // Науковий вісник ДПА України. – 2003. – № 4.
 248. Сулим В. Поняття податкової дисципліни / В. Сулим // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 34. – С. 48.
 249. Сусіденко В. Т. Сучасна сутність і архітектоніка податкового регулювання розвитку суспільства / В. Т. Сусіденко, А. О. Нікітішин // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 1. – С. 234–242.
 250. Сухарев О. С. Российская экономика. Опыт системной диагностики и лечения / О. С. Сухарев // Инвестиции в России. – 1999. – № 9. – С. 28–37.
 251. Сухарев О. С. Теория дисфункции институтов и экономических систем (к 15-летию разработки данной теории в России) / О. С. Сухарев // Журнал экономической теории. – 2014. – № 1. – С. 28.
 252. Тарасевич В. Інституціональна еволюція : від інстинктів до протоінститутів / В. Тарасевич // Економічна теорія. – 2005. – № 1. – С. 51–66.

253. Тарасевич В. Інституціональна теорія: методологічні пошуки і гіпотези / В. Тарасевич // Економічна теорія. – 2004. – С. 48–60.
254. Тарасевич В. К философии экономической теории: прорыв в неизведанное известного / В. К. Тарасевич // Вопросы экономики. – 2006. – № 4. – С. 144–155.
255. Тарасевич В. Про інституціональну еволюцію доцивілізаційних універсумних утворень / В. Тарасевич // Економічна теорія. – 2007. – С. 41–48.
256. Тенденції тіньової економіки в Україні в I кварталі 2015 року / Мін. екон. розвитку і торгівлі України, Департамент екон. стратегії та макроекон. прогнозу. – К. : – 2015. – С. 1–19.
257. Теория налогов : учеб. / Н. Е. Заяц. – Мн.: БГЭУ, 2002. – С. 27–29.
258. Тишук Т. А. Тінізація економіки України у контексті кризових тенденцій / Т. А. Тишук, О. В. Іванов // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 2. – С. 279 – 291.
259. Тойнби А. Дж. Постижение истории / А. Дж. Тойнби ; сост. А. П. Огурцов ; вступ. ст. В. И. Уколовой ; [закл. ст. Е. Б. Рашковского]. – М. : Прогресс, 1991. – С. 502.
260. Тофлер О. Третья волна / О Тофлер. – М., 2004. – С. 223–224.
261. Туган-Барановский М. И. Очерки из новейшей истории и политической экономии социализма / М. И. Туган-Барановский. – [2-е изд.], СПб., 1905. – С. 156.
262. Тургенев Н. Опыт теории налоговъ. Сочинение / Н. Тургенев. – Санкт Петербург, Тип. Н. Греча, 1818. – С. 9–17.
263. Тучак Т. В. Податкова конкуренція в умовах глобалізації та інтеграції / Т. В. Тучак // Економічний вісник Переяслав-Хмельницького ДПУ ім. Григорія Сковороди. – 2011. – № 17-2. – С. 6.
264. Философский энциклопедический словарь [Гл. ред. Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев и др.]. – М. : Сов. энцикл., 1983. – С. 541.
265. Философский энциклопедический словарь / за ред. П. Н. Федосеева, С. М. Ковалева. – М., 1980.
266. Философский энциклопедический словарь / сост. С. С. Аверницев, Э. А. Араб-Оглы, Л. Ф. Ильичев, С. М. Ковалева. – М., 1980.
267. Фільо М. Інституціональні умови організації протидії податковим втратам / М. Фільо // Світ фінансів. – 2011. – № 4. – С. 151–156.
268. Фролов Д. П. Эволюционная перспектива институциональной экономики России : моногр. / Д. П. Фролов. – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2008. – С. 72.

269. Хабермас Ю. Демократия, разум, нравственность / Ю. Хабермас. – М., 1995. – С. 68–73.
270. Хайек Ф. А. Пагубная самонадеянность. Ошибки социализма / Ф. А. Хайек. – М. : Новости, 1992. – С. 29.
271. Хайтун С. Д. Рынок против войны как менее эффективного средства ускорения социальной эволюции / С. Д. Хайтун // Вопросы философии. – 2009. – № 4. – С. 3–19.
272. Хакен Г. Синергетика / Г. Хакен. – М., 1980. – С. 7.
273. Хеллер П. Фискальное пространство – что это такое и как его получить? / П. Хеллер // Финансы и развитие. – 2009. – Июнь. – С. 32.
274. Цветкова Г. С. Взаимодействие формальных и неформальных институтов рынка: теоретико-методологические аспекты / Г. С. Цветкова // Теория и практика общественного развития. – 2013. – Вып. № 9.
275. Чекмарев В. В. К теории экономического пространства / В. В. Чекмарев // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2001. – № 3. – С. 27.
276. Чечот Д. М. Субъективное право и формы его защиты / Д. М. Чечот. – Л., 1968. – С. 53.
277. Чухно А. Институціоналізм: теорія, методологія, значення / А. Чухно // Економіка України. – 2008. – № 6. – С. 4–13.
278. Чухно А. Институціонально-інформаційна економіка : підруч. / А. А. Чухно, П. М. Леоненко, П. І. Юхименко ; [за ред. акад. НАН України А. А. Чухна]. – К. : Знання, 2010. – С. 49.
279. Чухно А. А. Твори у 3 т. Т. 3. Становлення еволюційної парадигми економічної науки / А. А. Чухно ; НАН України, Київ. нац. ун-т ім. Т. Г. Шевченка, Наук. – дослід. фін. ін-т при М-ві фінансів України. – К., 2007. – С. 179.
280. Шаповал В. Феномен державного органу (органу держави) або органу державної влади: теоретико-правовий та конституційний аспекти / В. Шаповал // Право України. – 2003. – № 8.
281. Шапошников А. Н. Категория “интерес” как инструмент экономико-социологического исследования / А. Шапошников // Экономическая социология и перестройка / под ред. Т. И. Заславской и Р. В. Рыбкиной. – М., 1989. – С. 141–164.
282. Шевченко М. В. Институциональная архитектура бюджетной системы [Электронный ресурс] / М. В. Шевченко // Труды международной научно-практической конференции “Архитектура финансового пространства и его интеграционные приоритеты”. – Симферополь. –

2012. – С. 226 – 228. – Режим доступа : <http://repository.crimea.edu/jspui/handle/123456789/4493>.
283. Шейнов В. П. Конфликты в нашей жизни и их разрешение / В. П. Шейнов. – М., 1996.
284. Шишов О. О. Форми захисту прав платників податків / О. О. Шишов // “Young Scientist”. – 2015. – № 2 (17). – С. 221.
285. Штейн Г. Налоговая политика в XXI веке / Г. Штейн // Проблемы теории и практики управления. – 1991. – № 4. – С. 121–122.
286. Экологический энциклопедический словарь. – Кишинев : Гл. ред. Молдав. сов. энцикл. И. И. Дедю, 1989.
287. Эрроу К. Возможности и пределы рынка как механизм распределения ресурсов / К. Эрроу // THESIS. – 1993. – Т. 1. – Вып. 2. – С. 53–68.
288. Юрій С. І. Державні фінанси і демократія: до проблеми раціоналізації бюджетного вибору / С. І. Юрій, А. Ю. Дерлиця // Фінанси України. – 2001. – № 6. – С. 5.
289. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение / Т. Ф. Юткина. – М. : ИНФРА-М, 2001. – С. 209.
290. Яковец Ю. Я. Формирование постиндустриальной парадигмы: истоки и перспективы / Ю. Я. Яковец // Вопросы философии. – 1997. – № 1.
291. Янжул И. И. Избранные труды / И. И. Янжул. – М. : Наука, 2005. – С. 362.
292. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. Вып. первый. – С. Петербургъ, 1890. – С. 12.
293. Ясин Е. Конкурентоспособность и модернизация российской экономики / Е. Ясин, А. Яковлев // Вопросы экономики. – 2004. – № 7. – С. 20.
294. Alchian A. A. Economic Forces at Work / A. A. Alchian. – Indianapolis, 1977. – P. 15–35.
295. Alm J. Changing the Social Norm of Tax Compliance by Voting / J. Alm, G. H. McClelland, W. D. Schulze // KYKLOS. – 1999. – Vol. 48. – P. 141–171.
296. Back to Basics. Fiscal Space: What It Is and How to Get It [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2005/06/basics.htm>.
297. Block F. Beyond Relative Autonomy: State Managers as Historical Subjects / F. Block // The Socialist Register / ed. by R. Milliband, J. Saville. London : Merlin, 1980. – P. 227–240.
298. Block F. The Fiscal Crisis of the Capitalist State / F. Block // Annual Review of Sociology. – 1981. – Vol. 7. – P. 1–27.

299. Buchanan J. M. *Public Finance and Public Choice : Two Contrasting Visions of the State* / J. M. Buchanan, R. A. Musgrave. – Cambridge, MA : MIT Press., 1999. – p. 64.
300. Building K. *Conflict and Defence : A General Theory* / K. Building. – N. Y., 1963. –P. 120.
301. Campbell J. L. *An Institutional Analysis of Fiscal Reform in Postcommunist Europe* / J. L. Campbell // *Theory and Society*. – 1996. – Vol. 25, No. 1. – P. 45–84.
302. Campbell J. L. *The Fiscal Crisis of Post-Communist States*. In Jerzy Hausner and Grzegorz Mosur, *Transformation Processes in Eastern Europe* / J. L. Campbell. – Warsaw : Polish Academy of Sciences, 1993.
303. Campbell J. L. *The state and Fiscal Sociology* / J. L. Campbell // *Annual Review of Sociology*. – 1993. – Vol. 19. – P. 163.
304. Central Intelligence Agency, *The World Factbook* [Electronic resource]. – Mode of access : <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/rankorder/2172rank.html>.
305. *Classics in the theory of public finance* / ed. by R. A. Musgrave, T. A. Peacock. – London ets. : Macmillan ; New York : St.Martins press, 1967. – P. 31.
306. Dahrendorf R. *Elementeernes Theorie des sozialen Konflikts*/R. Dahrendorf// *Gesellschaft und Freiheit* München, 1965.
307. *Déclaration des droits de l’Homme et du citoyen de 1789* [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.textes.justice.gouv.fr/textes-fondamentaux-10086/droits-de-lhomme-et-libertes-fundamentales-10087/declaration-des-droits-de-lhomme-et-du-citoyen-de-1789-10116.html/>
308. Eurostat / European Commission. [Electronic resource]. – Mode of access : <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home>.
309. *Fiscal policy for growth and development*. Attached for the April 23, 2006, Development Committee Meeting is a background report entitled “Fiscal Policy for Growth and Development : An Interim Report. [Electronic resource]. – Mode of access : <http://siteresources.worldbank.org/>.
310. *Fiscal space for what? Analytical issues from a human development perspective* [Electronic resource] /R. Roy, A. Heuty, E. Letouze. – Mode of access : <http://www.undp.org/>.
311. *Fiscal Space in Developing Countries* [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.no.undp.org/content/dam/ aplaws/publication/>.
312. *Fiscal Space: A New Gauge of Sovereign Risk* [Electronic resource]. – Mode of access : https://www.economy.com/dismal/ article_free.asp?cid=226883.

313. Frye T. The Invisible Hand and the Grabbing Hand [Electronic resource] / T. Frye, A. Shleifer // *American Economics Review*. – 1997. – May. – Mode of access : <http://papers.nber.org/papers/W5856.pdf>.
314. *Gewohnheitsrecht. Erster Theil*, 1828. – S. 39.
315. Gini in the bottle [Electronic resources]. – Mode of access : <http://www.economist.com/blogs/democracyinamerica/2013/11/inequality-america>.
316. *Global Competitiveness Yearbook 2001* [Electronic resource]. – Mode of access : www.weforum.org.
317. Habermas J. *The theory of communicative action*. V. 2. Boston : Beacon Press, 1989. – P. 343–348, 383–403.
318. Haillan B. *Discours sur les causes de l'extremesme cherté qui est aujourd'huy en France* / B. Haillan // *Variétés historiques et littéraires*. Vol. VII. – Paris : Didier, 1857. – 362 p.
319. Hamilton W. *Institution* / W. Hamilton // *Encyclopaedia of the Social Sciences*. V. VIII. – New York, 1932. – P. 84/
320. Higgs R. *Crisis, Bigger Government, and Ideological Change Two Hypotheses on the Ratchet Phenomenon* / R. Higgs // *Explorations in Economic History*. – 1985. – January 1.
321. Higgs R. *Crisis and Leviathan: Critical Episodes in the Growth of American Government* / R. Higgs. – New York : Oxford University Press. – 1987.
322. Hinrich H. *A general theory of tax structure change during economic development* / H. Hinrich. – 1966. – P. 23.
323. Horton M. *The Size of the Fiscal Expansion: An Analysis for the Largest Countries* [Electronic resource] / M. Horton, A. Ivanova. – February. – 2009. – Mode of access : <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2009/020109.pdf>.
324. Jacobs D. *Corporate Economic Power and the State: A Longitudinal Assessment of Two Explanations* / D. Jacobs // *American Journal of Sociology*. – 1988. Vol. 93. – P. 852–881.
325. Kaul I. *Global Public Goods – Concepts, Policies and Strategies* / I. Kaul, I. Grunberg, M. Stern // *Global Public Goods: International Cooperation in the 21st Century* / I. Kaul, I. Grunberg, M. Stern (eds.). – N. Y. : Oxford University Press, 1999.
326. Kaul I. *Advancing the Concept of Public Goods. Providing Global Public Goods. Managing Globalization* [Electronic resource] / I. Kaul, R. Mendoza, P. Conceicao, K. le Goulven (eds.). – N. Y. : Oxford University Press, 2003. – Mode of access : <http://www.undp.org/globalpublicgoods/globalization/pdfs/Kaul-Mendoza.pdf>.

327. Kaul I. *Global Public Goods : International Cooperation in the 21st Century* / I. Kaul, I. Grunberg, M. A. Stern (eds). – New York : Oxford University Press. – 1999.
328. Kaul I. *Providing Global Public Goods : Managing Globalization* / Inge Kaul, Pedro Conceição, Katell Le Goulven, and Ronald U. Mendoza (eds). – New York : Oxford University Press. – 2003.
329. Knowledge, innovation and economy. Wrocław, 1994 [Electronic resource] // Campbell J. L. *The State and Fiscal Sociology*. – Mode of access : <http://www.questia.com/googleScholar.qst?docId=50002257888>.
330. *Le sujet et le pouvoir* in Michel Foucault, “Dits et Ecrits”. – Paris : Gallimard, 1994. – P. 222–243.
331. Mann F. K. *The Sociology of Taxation* / F. K. Mann // *Review of Politics*. – 1943. – Vol. 5. – P. 225–235.
332. Martin I. W. *The Thunder of History : The Origins and Development of the New Fiscal Sociology* / I. W. Martin, A. K. Mehrotra, M. Prasad ; Maurer school of law, Indiana University – Bloomington, 2009.
333. Mises L., von. *Theory and History*. Auburn: Mises Institute (русс. пер. Мизес Л., фон. Теория и история) / L. von Mises. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001.
334. Moore J. F. *The Death of Competition* / J. F. Moore. – NY. : Harper Business, 1996.
335. Musgrave R. A. *Musgrave Public Finance in Theory and Practice*. 5th edition / Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave. – New York : McGraw-Hill, 1989.
336. Nerre B. *The concept of tax culture* / B. Nerre ; University of Hamburg. – Germany : National tax association, 2001.
337. Nerré B. *Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice* // *Economic Analysis and Policy*. 2008. Vol. 38. №1. P. 155.
338. O'Connor J. *The Fiscal Crisis of the State* / J. O'Connor. – New York : St. Martin's Press, 1973. – P. 3–5.
339. Okun A. *Equality and Efficiency : The Big Tradeoff* / Arthur Okun / – Washington D.C. : Brookings Institution Press, 1975.
340. Ostry J. *Fiscal Space* / Jonathan D. Ostry, Atish R. Ghosh, Jun I. Kim // *IMF Working Paper*. – 2010.
341. Padgett J. F. *Hierarchy and Ecological Control in Federal Budgetary Decision Making* / J. F. Padgett // *American Journal of Sociology*. – 1981. – Vol. 87. – P. 76.

342. Peacock A. T. *The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom* / A. T. Peacock, J. Wiseman. – Princeton : Princeton University Press, 1961. – P. 17.
343. Pricewaterhouse Coopers (PwC) [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/index.jhtml>.
344. Raveau B. R. *L'agriculture et les classes paysannes du Haut Poitou au XVI^e siècle* / B. R. Raveau. – Paris, 1929.
345. Schumpeter J. *The crisis of the tax state. The economics and sociology of capitalism* / Swedberg R., ed. – Princeton, 1991. – P. 108.
346. Schumpeter J. A. *The Economics and Sociology of Capitalism* / [ed. by R. Swedberg]. – Princeton : Princeton University Press, 1991. – P. 100.
347. Searle J. R. *The construction of social reality* / J. R. Searle. – New York : The Free Press, 1995.
348. Searle J. R. *What is an Institution?* / J. R. Searle // *Journal of Institutional Economics*. – 2005. – Vol. 1, No. 1. – P. 1–22.
349. Stein L., von. *Geschichte der sozialen Bewegung in Frankreich vom 1789 bis auf unsere Tage* / L. von Stein. – Leipzig, 1850.
350. Stiglitz J. E. *The Theory of International Public Goods and the Architecture of International Organizations* / Joseph E. Stiglitz // *Background Paper 7. Third Meeting, High Level Group on Development Strategy and Management of the Market Economy, United Nations University, World Institute for Development Economics Research, July 8–10.*, – Helsinki, 1995.
351. Stiglitz J. E. *The Theory of Local Public Goods Twenty-Five Years after Tiebout: A Perspective* / Joseph E. Stiglitz // *Local Provision of Public Services : The Tiebout Model After Twenty-Five Years*. New York : Academic Press, 1983.
352. Stiglitz J. E. *Theory of Local Public Goods* / Joseph E. Stiglitz // *The Economics of Public Services*. New York : MacMillan Publishing Company. – 1974. (Paper presented to the International Economics Association Conference, Turin, 1974).
353. Stiglitz J. E. *Public Goods in Open Economies with Heterogeneous Individual* / Joseph E. Stiglitz // *Locational Analysis of Public Facilities* / Jacques-François Thisse, Henry G. Zoller (eds). – Amsterdam : North-Holland, 1983.
354. *Tax Administration 2013. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* [Electronic resource] / – Mode of access : <http://www.oecd-ilibrary.org/>.
355. *The economics of property rights* / ed. by E. G. Furudoth, S. Pejovich. – Cambridge, 1974. – P. 3.

356. The Manchester School of Economic and Social Studies. – 1993. – Vol. LXI, № 2. – Iane. – P. 127.
357. The New Fiscal Sociology. Taxation in Comparative and Historical Perspective / ed. by I. W. Martin, A. K. Mehrotra, M. Prasad. – Cambridge, etc. : Cambridge University Press, 2009. – P. 256–265.
358. Tilly C. The Formation of National states in Western Europe / C. Tilly (ed). – Princeton : Princeton University Press, 1975. – P. 12.
359. Transformation Processes in Eastern Europe – Challenges for socio-economic theory // Seminar papers. – 1992. – № 15. – June 5. – P. 17–40.
360. Understanding Fiscal Space [Electronic resource] / Peter S. Heller. – Mode of access : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/pdp/2005/pdp04.pdf>.
361. Veblen T. Why is Economics not an Evolutionary Science? / T. Veblen // The Place of Science in Modern Civilization and Other Essays T. Veblen. – NY : Russel and Russel, 1961. – P. 72, 73.
362. Veblen T. The Place of Science in Modern Civilisation and Other Essays / T. Veblen. – NY. : Huesch, 1919. – P. 239.
363. Vishnevsky V. P. Taxation, evolutionary economics and tax populations / V. P. Vishnevsky, A. V. Gurnak // Journal of Tax Reform. – 2015. – Vol. 1, № 1. – P. 113–132.
364. Walder A. G. Property Rights and Stratification in Socialist Redistribute Economy / A. G. Walder // American Sociological Review. – 1992. – Vol. 57. – P. 524–539.
365. Webber C. History of Taxation and Expenditure in the Western World / C. Webber, A. A. Wildavsky. – New York : Simon & Schuster, 1986.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Олена Сидорович

ДІАЛЕКТИКА ОПОДАТКУВАННЯ: ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ КОНСЕНСУСИ І КОНФЛІКТИ

Монографія

Редактор *Інна Буняк*

Комп'ютерне верстання *Надії Демчук*

Дизайн обкладинки *Марії Одобецької*

Підписано до друку 30.11.2015 р.

Формат 60x84^{1/16}. Гарнітура Times.

Папір офсетний. Друк на дублікаторі.

Умов. друк. арк. 25,1. Облік.-вид. арк. 27,8.

Зам. № M026-15. Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач

Тернопільський національний економічний університет

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.

Видавничо-поліграфічний центр "Економічна думка ТНЕУ"

вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль, 46004

тел. (0352) 47-58-72

E-mail: edition@tneu.edu.ua