

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

*Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису*

ПІРНИКОЗА ПАВЛО ВІТАЛІЙОВИЧ

УДК 336.13 : 336.228 : 351.713

ДИСЕРТАЦІЯ

ФІСКАЛЬНІ ІМПЕРАТИВИ ДЕТІНІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Дисертація містить результати власних досліджень.

Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело *П. В. Пірникоза* П. В. Пірникоза

*Згодом згідно з рішенням
з комісії перевірили
дисертацію, що буде
подана до ради.*

Науковий керівник:

Крисоватий Андрій Ігорович

доктор економічних наук, професор,

заслужений діяч науки і техніки України

*Вчений секретар *П. В. Пірникоза* П. В. О.*



Тернопіль – 2018

АНОТАЦІЯ

Пірникоза П. В. Фіскальні імперативи детінізації економіки України. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси та кредит. – Тернопільський національний економічний університет МОН України, Тернопіль, 2018.

Дисертація присвячена поглибленню теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій щодо формування фіскальних імперативів детінізації української економіки з визначенням основних напрямків реформування фіскальних інститутів в Україні. Результати проведеного дослідження дозволили сформулювати висновки та пропозиції науково-теоретичного й практичного характеру.

Висвітлено сутнісно-концептуальні основи тіньової економіки та фіскальної складової детінізації економіки. Відтак, у процесі дослідження з'ясовано, що особливої актуальності набуває фіскальний підхід при визначенні тіньової економіки, який акцентує увагу на взаємозв'язку цього явища з бюджетом країни.

У роботі з'ясовано, що термін «детінізації економіки» має українське походження й майже не використовується в зарубіжній науковій літературі. Акцентовано на доцільності розділяти поняття «детінізація економіки» та «політика детінізації економіки», розглядаючи перше з них як процес зниження рівня тіньової економіки, а друге – як комплекс заходів, що реалізуються державою з метою зниження рівня тіньової економіки. У межах політики детінізації економіки, автором виокремлено її фіскальну складову та визначено як комплекс стратегічних і тактичних заходів щодо зміни елементів податково-бюджетного механізму, спрямованих на зниження рівня тіньової економіки шляхом ліквідації чинників, що сприяють її існуванню, та створення інституційного середовища, яке було б сприятливим для функціонування економічних агентів в легальному секторі економіки.

Ретроспективний аналіз становлення фіскальних відносин дозволив встановити, що оподаткування, як процес, має імперативний характер у

контексті взаємоіснування людей у суспільстві. Разом з тим, розвиток державних фінансів передбачає накладання ряду фіскальних імперативів як на суб'єктів, що сплачують податки, так і на публічну владу, яка встановлює розміри податкових ставок та розпоряджається акумульованими коштами. Таким чином, фіскальні імперативи в дослідженні трактуються як загальнообов'язкові правила, вимоги до поведінки (діяльності) суб'єктів фіскальних відносин, дотримання яких сприятиме гармонізації їх інтересів та максимально ефективному розподілу й перерозподілу національного доходу з метою задоволення суспільних потреб.

На макрорівні фіскальні імперативи розглядаються автором як вимоги до діяльності публічної влади щодо побудови та розвитку системи державних фінансів. Вони знаходять своє відображення в принципах побудови податкової системи, принципах бюджетної системи, принципах фінансової системи держави, принципах бюджетного фінансування, принципах фінансової діяльності держави та ін. Практична реалізація таких принципів здійснюється шляхом формування відповідних правил, норм у податковому та бюджетному законодавстві кожної окремої країни та залежить від пріоритетів суспільного розвитку, стану економіки, існуючих політичних умов тощо. Отже, зроблено висновок, що фіскальні імперативи на макрорівні, виступаючи базовими вимогами до діяльності публічної влади в фіскальній сфері, дають поштовх до формування та удосконалення фіскальних інститутів.

На мікрорівні фіскальні імперативи розглядаються як вимоги до економічного агента щодо сплати податків, які зафіксовані в нормативно-правових актах найвищої юридичної сили. Базовим фіскальним імперативом кожного громадянина України є конституційний обов'язок щодо сплати податків та зборів, який зумовлює існування податкових правовідносин та породжує ряд інших фіскальних імперативів платника податків, серед яких вимоги щодо необхідності правильного обчислення, вчасного декларування та сплати податкових зобов'язань, перебування на обліку у контролюючих органах та ін.

Аргументовано, що дисгармонія у фіскальних відносинах виникає у випадку, коли фіскальні імперативи на макрорівні, що проявляються через сконструйоване державою інституційне середовище, не відповідають

очікуванням більшості суспільства. Це деформує податкову мораль у суспільстві, тобто змінює етичні імперативи, що регулюють поведінку суб'єктів, які сплачують податки. Така ситуація першочергово веде до розвитку тіньової економіки в країні, як реакції з боку суспільства на незадовільну поведінку публічної влади.

У роботі досліджено роль інституційного середовища фіскальних відносин у формуванні процесу детінізації економіки. З'ясовано, що в цьому контексті підвищення його якості є ключовою умовою. Під якістю тут розуміється ступінь задоволення потреб суб'єктів господарювання з урахуванням різнонаправленості їх інтересів. Для її підвищення в країнах, що розвиваються, доцільним є формування інституційного середовища фіскальних відносин, виходячи з таких імперативів: стабільність встановлених правил; простота адміністрування податкових платежів; ліберальність податкових ставок; прозорість та ефективність використання бюджетних коштів; жорсткість штрафних санкцій за порушення податкового законодавства.

Доведено, що значні обсяги тіньової економіки, які притаманні для України (більше третини ВВП), породжують ряд негативних фіскальних наслідків, які було класифіковано на прямі та опосередковані. До першої групи було віднесено: звуження податкової бази в країні та податкові втрати бюджету, у той час як до другої – деформація дохідної та видаткової складових бюджету, виникнення дефіциту бюджету, зростання державного боргу. На основі відповідної класифікації, автором відстежено процес виникнення фіскальних наслідків, оцінено масштаби їх прояву в Україні та визначено потенційні ефекти від детінізації вітчизняної економіки.

Проведено оцінку інституційного забезпечення протидії тіньовій економіці у фіскальній сфері, в результаті чого з'ясовано, що сьогодні формальні правила, передбачені українським податковим законодавством, не є достатньо ефективними в контексті забезпечення детінізації економіки. Зокрема, штрафні санкції за порушення податкового законодавства не є достатньо жорсткими та не підтримують належного рівня податкової дисципліни суб'єктів господарювання. Також недостатньо результативним у контексті протидії тіньовій економіці є

податковий контроль, оскільки він характеризується як відносно м'який щодо накладення штрафних санкцій (про що свідчить розрахований показник рівня жорсткості податкового контролю) та є малодієвим щодо стягнення донарахованих податкових зобов'язань. На низький рівень податкової дисципліни також негативно впливає зниження ефективності роботи податкової міліції протягом останніх років, що пов'язано з правовими колізіями у податковому законодавстві.

У роботі проаналізовано інституційну зміну в Україні та її вплив на розвиток тіньових економічних процесів. Відтак, трансформація фіскальних інститутів в Україні відбувається не еволюційним шляхом, як це здійснюється у розвинутих країнах Заходу, а в радикальний спосіб, що підтверджується значною кількістю внесених до податкового та бюджетного законодавства змін та невеликою тривалістю періоду їх імплементації. Виявлено, що непослідовність та нестабільність фіскального регулювання негативно впливають на податкову визначеність суб'єктів господарювання та підривають довіру останніх до держави, що у свою чергу сприяє розвитку тіньових економічних процесів. Результати розрахунку показника стабільності податкової системи для України та європейських країн з низьким рівнем тіньової економіки дозволяють стверджувати, що забезпечення стабільності та плановості фіскальної політики є імперативом детінізації економіки України.

Досліджено функціонування формальних фіскальних інститутів та їх відповідності морально-етичним нормам і цінностям українського суспільства. Для цього у дисертаційній роботі було сформовано наукову гіпотезу, згідно з якою рівень тіньової економіки зростає при посиленні асиметричності формальних та неформальних інститутів. Відповідно, процес детінізації прямо пропорційно залежить від рівня симетричності визначених рівнів інституційного середовища. Для перевірки цієї гіпотези було побудовано інтегровану модель оцінки асиметрії інституційного середовища фіскальних відносин. При цьому вхідні дані щодо формального середовища включають індекси ефективності функціонування формальних інститутів, їхньої прозорості та довіри з боку економічних агентів, аналогічно до підходу, який застосовується експертами

Світового Банку. Щодо неформального середовища, то оцінка його впливу на тіньову економіку була здійснена через призму неоліберального підходу: ступінь фіскальної інституційної асиметрії буде більшою в економіці з вищими податковими ставками та нерівномірним розподілом багатства.

Отримані внаслідок побудови інтегрованої моделі результати доводять, що саме показники формального середовища є основними факторами тінізації української економіки, що свідчить про необхідність трансформації фіскальних інститутів для зниження рівня тіньової економіки. Виходячи з отриманих результатів, було сформовано ряд фіскальних імперативів детінізації економіки України, серед яких: ліквідація схем Понці у борговій політиці, підвищення прозорості діяльності фіскальних органів, забезпечення незалежності фіскальних органів від інтересів окремих політичних та економічних агентів, забезпечення збалансованості й стійкості державних фінансів, провадження антициклічної фіскальної політики, підвищення ефективності державних витрат. Отримана модель також доводить, що політична нестабільність в країні є одним із найважливіших факторів асиметричності формальних та неформальних фіскальних інститутів.

Висвітлено передовий зарубіжний досвід застосування фіскальних заходів протидії тінізації економіки, на основі якого сформовано ряд фіскальних імперативів детінізації економіки України, серед яких: зниження податкового та адміністративного тягаря для бізнесу; удосконалення процесу адміністрування податків; превентивне запобігання тіньовій діяльності; легалізація раніше прихованих коштів; покращення співпраці на міжнародному рівні щодо боротьби з тіньовою економікою.

У дисертаційній роботі обґрунтовано, що прийняття Закону «Про фіскальну відповідальність» дасть змогу підвищити ефективність та забезпечити стабільність фіскального управління. Запропоновано передбачити відповідним нормативно-правовим актом: встановлення фіскальних правил (правило боргу, правило структурного балансу та правило урядових видатків); обов'язковість щорічного оприлюднення органами державної та місцевої влади стратегії фіскальної політики на коротко- та середньострокову перспективу, а також

документів з обґрунтованими поясненнями у разі відхилення від існуючої стратегії фіскальної політики; створення на загальнодержавному та місцевому рівнях незалежних фіскальних рад, що діятимуть як аналітично-консультативні органи без владних повноважень. Наголошено на доцільності зниження ставки ЄСВ для роботодавців шляхом часткового перенесення тягаря з цього платежу на робітників. Для недопущення підвищення навантаження на останніх запропоновано провести зниження базової ставки ПДФО. Податкові втрати бюджету внаслідок реалізації таких змін запропоновано компенсувати за рахунок: підвищення ставки єдиного податку, легалізації та оподаткування грального бізнесу, впорядкування процедур щодо видачі ліцензій операторам державних лотерей, активізації процесу приватизації державного майна. Поряд з цим визначено, що лібералізація корпоративного оподаткування в Україні шляхом заміни податку на прибуток на податок на виведений капітал не матиме позитивного впливу на детінізацію вітчизняної економіки.

Ключові слова: фіскальні імперативи, фіскальна політика, податки, бюджет, тіньова економіка, фіскальні інститути.

ANNOTATION

P.V. Pirnykoza. Fiscal imperatives of de-shadowing of economy of Ukraine. - Qualifying scientific work on the rights of a manuscript.

The thesis on obtaining of the scientific degree of the Candidate of Economic Sciences on the specialty 08.00.08 – money, finance and credit. – Ternopil National Economic University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2018.

The thesis is devoted to deepening of theoretical foundations and development of practical recommendations for the formation of fiscal imperatives of de-shadowing of the Ukrainian economy with the definition of the main directions of reforming of fiscal institutions in Ukraine. The results of the conducted research allowed to form conclusions and proposals of scientific, theoretical and practical nature.

The essence and conceptual foundations of the shadow economy and the fiscal component of the shadow economy have been outlined. Thus, during the process of study it has been cleared out that the fiscal approach in determining the shadow

economy which focuses attention on the correlation of this phenomenon with the budget of the country becomes especially relevant.

It has been cleared out in the work that the term “shadowing of the economy” has a Ukrainian origin and is almost not used in foreign scientific literature. The attention has been emphasized on the expediency to share the notion of “shadowing of economy” and “politics of shadow economy”, considering the first of them as a process of reducing the level of the shadow economy, and the second – as a complex of measures implemented by the state in order to reduce the level of the shadow economy. Within the framework of the policy of shadow economy, the author outlines its fiscal component and it has been defined as a set of strategic and tactical measures concerning the change of elements of the fiscal mechanism aimed at reducing the level of the shadow economy by eliminating factors contributing to its existence and creating an institutional environment that would be favorable for functioning of economic agents in the legal sector of the economy.

A retrospective analysis of the formation of fiscal relations allowed to establish that taxation as a process has imperative character in the context of interconnectedness of people in society. At the same time, the development of state finances foresees imposing of a number of fiscal imperatives on both taxpayers and public authorities which sets up tax rates and disposes of accumulated funds. Thus, fiscal imperatives in the research are interpreted as mandatory rules, requirements for behavior (activities) of subjects of fiscal relations observance of which will promote harmonization of their interests and the most effective distribution and redistribution of national income in order to meet public needs.

At the macro level, fiscal imperatives are considered by the author as requirements for public authorities to build and develop a system of public finances. They are reflected in the principles of the tax system, principles of the budget system, principles of the financial system of the state, principles of the budget financing, principles of the financial activity of the state, etc. The practical implementation of such principles is carried out through the formation of appropriate rules, norms in the tax and budget laws of each individual country and depends on the priorities of social development, the state of the economy, the existing political conditions, etc.

Consequently, the conclusion has been made that fiscal imperatives at the macro level acting as the basic requirements for the exercise of public authority in the fiscal sector, give impetus to the formation and improvement of fiscal institutions.

At the micro level, fiscal imperatives are considered as requirements to an economic agent for paying taxes, which are fixed in the regulatory acts of the highest legal force. The basic fiscal imperative of every citizen of Ukraine is the constitutional duty to pay taxes and fees, which predetermines the existence of tax relations and generates a number of other fiscal imperatives of the taxpayer, among which requirements regarding the correct calculation, timely declaration and payment of tax liabilities, stay on accounting in supervisory bodies, etc.

It has been argued that disharmony in fiscal relations arises when fiscal imperatives at the macro level which are manifested through the institutional environment constructed by the state, do not meet the expectations of the majority of the society. It deforms tax morality in the society, that is, it changes ethical imperatives that govern the behavior of taxpayers. Such a situation primarily leads to development of the shadow economy in the country, as the reaction of a society to unsatisfactory behavior of public authorities.

The role of institutional environment of fiscal relations in shaping of the process of economic de-shadowing has been researched in this paper. It has been clarified that in this context, improvement of its quality is the key condition. The quality here refers to the degree of satisfaction of the needs of business entities, taking into account the diverse direction of their interests. For its improvement in developing countries, it is expedient to create an institutional environment for fiscal relations, based on the following imperatives: the stability of the established rules; the simplicity of administration of tax payments; tax rate liberalization; transparency and efficiency of the use of budget funds; tightening of penalties for violation of tax laws.

It is proved that significant amounts of shadow economy that are inherent in Ukraine (more than a third of GDP) generate a number of negative fiscal consequences that have been classified as direct and indirect. The first group included: narrowing of the tax base in the country and tax loss of the budget, while the second – the deformation of the income and expenditure components of the budget, the emergence

of budget deficit, the growth of public debt. Based on the corresponding classification the author traces the process of occurrence of fiscal consequences, assesses the scale of their manifestation in Ukraine and identifies the potential effects of shadowing of the domestic economy.

The assessment of institutional support for counteracting the shadow economy in the fiscal area has been assessed, as a result of which it has been clarified that today the formal rules provided by the Ukrainian tax law are not sufficiently effective in the context of providing shadow economy. In particular, penalties for violating tax laws are not rigorous enough and do not support the proper level of tax discipline of business entities. Also, insufficiently effective in the context of counteracting the shadow economy is tax control, as it is characterized as relatively mild in imposing fines (as evidenced by the calculated level of tightening of tax control) and is ineffective in recovering the assessed tax liabilities. The low level of tax discipline is also negatively influenced by the decrease in the efficiency of work of the tax police during the last years, which is due to legal conflicts in the tax legislation.

The paper analyzes the institutional change in Ukraine and its impact on the development of shadow economic processes. Consequently, the transformation of fiscal institutions in Ukraine takes place not in an evolutionary way, as is done in developed Western countries, but in a radical way, as evidenced by a significant amount of changes made to the tax and budget laws, and the short duration of their implementation. It has been revealed that the inconsistency and instability of fiscal regulation negatively affect the tax certainty of economic entities and undermine the trust of the latter to the state, which in turn contributes to the development of shadow economic processes. The results of the calculation of the tax system stability indicator for Ukraine and European countries with a low level of shadow economy suggest that ensuring stability and planning of fiscal policy is an imperative for the shadow economy of Ukraine.

The functioning of formal fiscal institutions and their compliance with moral and ethical norms and values of the Ukrainian society has been explored. To do this, a scientific hypothesis has been formed in the thesis according to which the level of the shadow economy increases with the increase of the asymmetry of formal and informal

institutions. Accordingly, the process of shadowing is directly proportional to the level of symmetry of certain levels of the institutional environment. To test this hypothesis, an integrated model for assessing the asymmetry of the institutional environment of fiscal relations has been constructed. At the same time, input data on the formal environment include indicators of the effectiveness of functioning of formal institutions, their transparency and trust on the part of economic agents, analogous to the approach used by the experts of the World Bank. Regarding the informal environment, the assessment of its impact on the shadow economy has been made through the prism of the neoliberal approach: the degree of fiscal institutional asymmetry would be greater in an economy with higher tax rates and uneven distribution of wealth.

The results obtained from the construction of the integrated model prove that it is the indicators of the formal environment that are the main factors of the shadow economy of the Ukrainian economy, which indicates the need for transformation of fiscal institutions to reduce the level of the shadow economy. Based on the results obtained, a number of fiscal imperatives for the reduction of the economy of Ukraine have been formed, including liquidation of the Ponzi scheme in debt policy, increasing transparency of the activities of fiscal authorities, ensuring independence of the fiscal authorities from the interests of certain political and economic agents, ensuring the balance and stability of public finances, proceedings anti-cyclical fiscal policy, increasing public spending efficiency. The obtained model also proves that political instability in the country is one of the most important factors of the asymmetry of formal and informal fiscal institutions.

The advanced foreign experience in applying fiscal measures to counteraction to shadowing of economy has been highlighted, on the basis of which a number of fiscal imperatives of the shadow economy of Ukraine have been formed, among which: reduction of tax and administrative burdens for business; improvement of the process of tax administration; preventive prevention of the shadow activity; legalization of previously hidden funds; improving international cooperation in the struggle against the shadow economy.

It has been grounded in the thesis that adoption of the Law “On fiscal responsibility” will enable to increase efficiency and ensure stability of fiscal management. It is proposed to foresee by the relevant legal act the following: establishment of fiscal rules (the debt rule, the rule of the structural balance and the rule of government expenditures); obligatory annual publication by the state and local authorities of fiscal policy strategy in the short and medium term, as well as documents with substantiated explanations in case of deviation from the existing fiscal policy strategy; creation of independent fiscal councils at the national and local levels, acting as analytical and advisory bodies without authority. It is emphasized that it is expedient to reduce the rate of ECV for employers by partially transferring the burden from this payment to workers. To avoid increasing the load on the latter, it has been proposed to reduce the basic rate of personal income tax. The tax budget losses because of realization of such changes has been proposed to compensate at the expense of: increasing the single tax rate, legalization and taxation of gambling business, ordering of procedures concerning issuing licenses to operators of state lotteries, and activating the process of privatization of state property. In addition, it has been determined that the liberalization of corporate taxation in Ukraine by replacing the income tax with the tax on the withdrawn capital will not have a positive effect on the shadowing of the domestic economy.

Key words: fiscal imperatives, fiscal policy, taxes, budget, shadow economy, fiscal institutions.

Список публікацій здобувача

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Пірникоза П. Причини значних обсягів тіньової економіки в Україні та шляхи їх усунення: фіскальні аспекти. Ефективна економіка: електрон. наук. фахове вид. 2016. №4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4918> (0,63 д. а.).

2. Пірникоза П. Фіскальні та економічні наслідки тіньової економіки. Економіка та держава. 2016. №9. С. 84-88 (0,64 д. а.).

3. Пірникоза П. Легалізація грального бізнесу в Україні: фіскальний та економічний аспекти. Інвестиції: практика та досвід. 2017. №11. С. 61-69 (0,64 д. а.).

4. Пірникоза П. Аналіз динаміки надходжень податку на доходи фізичних осіб до Зведеного бюджету України. Економіка та митно-правові відносини. 2017. Вип. 1. С. 34-42 (0,49 д. а.).

5. Пірникоза П. Роль фіскального інституційного середовища у детінізації економіки. Світ фінансів. 2018. Вип. 1 (54). С. 22-34 (0,73 д. а.).

6. Пірникоза П. Теоретична сутність економічної категорії «детінізація економіки». Економічний аналіз. 2017. Том 27 (№4). С. 65-74 (0,64 д. а.).

7. Pirnykoza P. Analysis of the shadow economy and its fiscal effects in Ukraine. EUREKA: Social and Humanities. 2018. №2. С. 30-38 (0,67 д. а.).

8. Пірникоза П. Нестабільність законодавчого регулювання фіскального середовища як ендогенний фактор тінізації економіки України. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: «Міжнародні економічні відносини та світове господарство». 2018. Вип. 18, ч. 2. С. 153-159 (0,70 д. а.).

9. Пірникоза П. Формування інтегрованої моделі оцінки інституційної асиметрії фіскального середовища в Україні. Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 27, ч. 2. С. 107-115 (0,86 д. а.).

10. Пірникоза П. Адаптація зарубіжного досвіду використання заходів фіскального характеру з метою детінізації економіки у вітчизняних економічних реаліях. Агросвіт. 2018. №10. С. 39-48 (0,79 д. а.).

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

11. Пірникоза П. Фіскальні та економічні аспекти тіньової економіки в Україні. Інноваційний розвиток економіки: вітчизняна та світова практика: матеріали міжнар. наук.-практ. конференції (м. Львів, 20-21 травня 2016 р.). Львів. 2016. С. 69-72 (0,18 д. а.).

12. Пірникоза П. Причини девіантної поведінки суб'єктів господарювання, які функціонують у тіньовому секторі. Інноваційний розвиток економіки: проблеми та перспективи: матеріали міжнар. наук.-практ. конференції для

студентів, аспірантів та молодих учених. (м. Київ, 9-10 вересня 2016 р.). Київ. 2016. С. 123-126 (0,23 д. а.).

13. Пірникоза П. Шляхи детінізації економіки України. Економічний механізм управління інноваціями: методологія, теорія та практика: матеріали міжнар. наук.-практ. конференції. (м. Львів, 16-17 вересня 2016 р.). Львів. 2016. С. 107-108 (0,14 д. а.).

14. Пірникоза П. Підвищення рівня податкової культури як основний чинник детінізації економіки України. Корпоративні фінанси: проблеми та перспективи інноваційного розвитку: матеріали I міжнар. наук.-практ. конференції. (м. Київ, 21 червня 2017 р.). Київ. 2017. С. 309-312 (0,12 д. а.).

15. Пірникоза П. Фіскальні інституції та їх вплив на тіньову економіку. Наукові здобутки на шляху до вдосконалення результативності політики економічного зростання: матеріали всеукр. наук.-практ. конференції. (м. Одеса, 12-13 січня 2018 р.). Одеса: ЦЕДР. 2018. С. 111-114 (0,22 д. а.).

16. Пірникоза П. Потенційний ріст офіційного ВВП України внаслідок детінізації економіки. Глобальні проблеми економіки та фінансів: матеріали X міжнар. наук.-практ. конференції. (Київ-Прага-Відень, 28 лютого 2018 р.). Київ-Прага-Відень. 2018. С. 47-50 (0,16 д. а.).

17. Пірникоза П. Еволюція імперативів у сфері фіску. Економічний та соціальний розвиток України у XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації: матеріали XV ювілейної міжнар. наук.-практ. конференції молодих вчених. (м. Тернопіль, 29-30 березня 2018 р.). Тернопіль. 2018. С. 168-171 (0,15 д. а.).

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІСКАЛЬНИХ ІМПЕРАТИВІВ ДЕТИНІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ.....	12
1.1. Феноменологія тіньової економіки в контексті її зв'язку з державними фінансами.....	12
1.2. Природа фіскальних імперативів у взаємовідносинах суспільства та держави.....	29
1.3. Роль інституційного середовища фіскальних відносин в формуванні процесу детинізації економіки.....	44
Висновки до розділу 1	62
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ФІСКАЛЬНИХ ІНСТИТУТІВ ЩОДО ЇХ ВПЛИВУ НА ТІНЬОВУ ЕКОНОМІКУ В УКРАЇНІ.....	65
2.1. Аналіз тіньового сектору вітчизняної економіки та його фіскальних наслідків	65
2.2. Оцінка інституційного забезпечення протидії тіньовій економіці у фіскальній сфері	86
2.3. Трансформація фіскальних інститутів в Україні в контексті їх впливу на розвиток тіньових процесів.....	105
Висновки до розділу 2	124
РОЗДІЛ 3. ФІСКАЛЬНІ ІМПЕРАТИВИ ДЕТИНІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ В КОНТЕКСТІ ЗАХОДІВ РЕФОРМУВАННЯ ІНСТИТУЦІЙНОГО СЕРЕДОВИЩА В УКРАЇНІ	127
3.1. Формування інтегрованої моделі оцінки асиметрії інституційного середовища фіскальних відносин в Україні	127
3.2. Адаптація зарубіжного досвіду використання фіскальних заходів детинізації економіки у вітчизняних економічних реаліях	146
3.3. Орієнтири реформування фіскальних інститутів з метою зниження масштабів тіньової економіки в Україні.....	166
Висновки до розділу 3	184
ВИСНОВКИ	187
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	191
ДОДАТКИ.....	217

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

АП	– акцизний податок;
ВВП	– валовий внутрішній продукт;
ВДВ	– валова додана вартість;
ВЕД	– вид економічної діяльності;
ВРУ	– Верховна рада України;
ДБУ	– Державний бюджет України;
ДКСУ	– Державна казначейська служба України;
ДССУ	– Державна служба статистики України;
ДФС	– Державна фіскальна служба;
ЄДРСР	– єдиний державний реєстр судових рішень;
ЄСВ	– єдиний соціальний внесок;
ЗБУ	– Зведений бюджет України;
КЗпП	– Кодекс законів про працю;
ККУ	– Кримінальний кодекс України;
КУпАП	– Кодекс України про адміністративні правопорушення;
МВФ	– Міжнародний валютний фонд;
МЕРТУ	– Міністерство економічного розвитку та торгівлі України;
МЗП	– мінімальна заробітна плата;
НБУ	– Національний банк України;
НМДГ	– неоподаткований мінімум доходів громадян;
ОЕСР	– Організація економічного співробітництва та розвитку;
ПДВ	– податок на додану вартість;
ПДФО	– податок на доходи фізичних осіб;
ПКУ	– Податковий кодекс України;
ППП	– податок на прибуток підприємств;
ПФУ	– Пенсійний фонд України;
ССО	– спрощена система оподаткування;
США	– Сполучені Штати Америки.

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Тіньова економіка є однією з найбільш гострих економічних та соціально-політичних проблем в Україні. Негативні ефекти полягають не лише у значних податкових втратах бюджетів усіх рівнів, але й у деформації свідомості суспільства щодо необхідності та доцільності сплати податків. Однією з детермінант її існування є відсутність чіткої парадигми фіскальної політики держави, що провокує низьку якість та нестабільність фіскальних інститутів. В Україні формально діючі правила сьогодні не в змозі гармонізувати фіскальні взаємовідносини між державою та суспільством. Це призвело до інституціоналізації на неформальному рівні нових правил, якими у своїй діяльності керуються суб'єкти фіскальних відносин і які переважно покликані захищати особисті та групові інтереси замість суспільних.

Формування фіскальних імперативів детінізації економіки сьогодні набуває особливої актуальності у зв'язку з обранням українським суспільством європейського вектору розвитку. Виконання поставленої цілі щодо вступу України в Європейський Союз потребує активної роботи вітчизняного уряду в частині скорочення обсягів тіньового сектору. Так, рівень тіньової економіки в розвинених країнах значно менший, ніж в Україні, що пов'язано з більшою довірою громадян до держави та створеного нею інституційного середовища. Значний обіг прихованих капіталів руйнує систему економічних відносин у країні, тому їх детінізація є важливим напрямом оздоровлення вітчизняної економіки.

Проблематиці тіньової економіки присвячена низка наукових досліджень. Так, теоретичний базис цього явища досліджується у роботах І. Ангелко, С. Барсукова, Т. Брейша, А. Буена, З. Варналія, П. Гутманна, Б. Даллаго, А. Ділнота, Д. Енст, В. Засанського, Д. Кассела, Т. Корягіної, Ю. Латова, К. Монтенегро, С. Морісса, В. Поповича, В. Предборського, В. Танзі, О. Турчинова, Ф. Шнайдера, Е. Фейга. Фіскальні аспекти протидії тіньовим процесам та ухиленню від оподаткування досліджувалися М. Аллінгемом, В. Андрущенко, В. Валігурою, Т. Гоббсом, С. Гокампом, О. Десятнюк,

В. Коровкіним, А. Крисоватим, А. Лаффером, А. Левісом, Е. Ліндалем, А. Луциком, Р. Масгрейвом, С. Пепеляєвим, К. Петером, М. Пікгардтом, А. Принцом, Б. Расселом, А. Сандмо, А. Соколовською, О. Тимошенко, О. Тимченко, Т. Тучак, І. Мазур. Інституційний підхід у пошуку шляхів детінізації економіки у своїх працях використовували С. Ауроба, Дж. Б'юкенен, Л. Девіс, С. Джаїн-Чандра, С. Джонсон, Д. Кауфман, А. Левінсон, А. Мохоммед, Дж. Найт, Д. Норт, К. Олівер, О. Сидорович, А. Сінгх, Е. де Сото, Б. Тоглер, М. Фільо.

Водночас, визнаючи вагомість напрацювань і наукових здобутків зазначених науковців, доводиться констатувати відсутність належного дослідження фіскального аспекту детінізації економіки, який відіграє ключову роль при пошуках шляхів зниження обсягу тіньового сектору в країні. Важливість та необхідність подальших поглиблених досліджень фіскальної складової детінізації економіки зумовили вибір теми дисертації, її мету і завдання, об'єкт та предмет дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Матеріали дисертації є складовою держбюджетного фундаментального дослідження на тему «Формування фіскального простору України в умовах глобалізаційних дисбалансів» (державний реєстраційний номер 0116U002498) та науково-дослідної роботи кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету на тему «Фіскальні виклики та асиметрії в умовах трансформації публічних фінансів: українські реалії» (державний реєстраційний номер 0117U000146). У межах цих тем автором обґрунтовано теоретико-концептуальні засади детінізації економіки та сформовано ряд фіскальних імперативів протидії тіньовому сектору.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо формування фіскальних імперативів детінізації української економіки та визначення основних напрямків реформування фіскальних інститутів для зниження рівня тіньової економіки в Україні.

Визначена мета дисертаційного дослідження зумовила необхідність вирішення ряду завдань, а саме:

- обґрунтувати концептуальні засади тіньової економіки та визначити сутність фіскальної складової політики детінізації економіки;
- дослідити природу імперативів у фіскальних відносинах для обґрунтування їх взаємозв'язку з розвитком тіньових економічних процесів;
- визначити роль інституційного середовища фіскальних відносин у формуванні процесу детінізації економіки;
- проаналізувати тіньовий сектор вітчизняної економіки та визначити його фіскальні наслідки;
- здійснити оцінку інституційного забезпечення протидії тіньовому сектору вітчизняної економіки у фіскальній сфері;
- проаналізувати вплив змін фіскальних інститутів в Україні на функціонування вітчизняного підприємництва та макроекономічні й макрофінансові показники;
- здійснити моніторинг функціонування формальних фіскальних інститутів та їх відповідності морально-етичним нормам і цінностям українського суспільства;
- оцінити можливості використання зарубіжного досвіду в Україні щодо застосування фіскальних заходів протидії тінізації економіки;
- визначити орієнтири удосконалення фіскальних інститутів з метою зниження масштабів тіньової економіки в Україні.

Об'єктом дослідження є фінансові імперативи протидії тіньовій економіці.

Предметом дослідження є теоретичні та прикладні засади формування фіскальних імперативів детінізації економіки в Україні.

Методи дослідження. Для вирішення поставлених у дисертаційній роботі завдань та досягнення мети дослідження використано діалектичний метод пізнання, який забезпечив аналіз явищ і процесів у їх розвитку, визначив їхній взаємозв'язок. У процесі дослідження застосовано інституційний підхід з

використанням таких методів наукового пізнання: теоретичного узагальнення, аналізу й синтезу, історичного методу, наукової абстракції та системного методу для дослідження теоретичного підґрунтя тіньової економіки, її зв'язку з державними фінансами, сутності фіскальної складової детінізації економіки, фіскальних імперативів, інституційного середовища фіскальних відносин. При дослідженні впливу фіскальних інститутів на тіньову економіку в Україні було використано економіко-статистичний, розрахунково-аналітичний методи, а також методи порівняльного аналізу й графічного зображення. Метод економіко-математичного моделювання застосовано для оцінювання впливу показників формального та неформального середовищ фіскальної сфери на обсяги тіньової економіки в Україні.

Теоретичну базу дисертаційного дослідження становлять фундаментальні положення економічної теорії та теорії державних фінансів, викладені в наукових працях українських та зарубіжних учених. Інформаційною базою дослідження є: податкове та бюджетне законодавство України та країн ЄС; статистичні, інформаційно-аналітичні, звітні та інші матеріали Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, Національного банку України, Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України; статистичні, дослідницькі, аналітичні, звітні та інші матеріали й публікації міжнародних організацій, серед яких: Світовий банк, Міжнародний валютний фонд, Організація економічного співробітництва та розвитку та ін.; монографічна та періодична література з тематики дослідження.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у поглибленні теоретико-методологічних засад формування інституційного середовища фіскальних відносин, що сприятиме детінізації української економіки. Основні положення дисертаційної роботи, що визначають її наукову новизну, полягають у такому:

удосконалено:

– визначення фіскальної складової політики детінізації економіки як комплексу стратегічних і тактичних заходів щодо зміни елементів бюджетно-

податкового механізму, спрямованих на зниження рівня тіньової економіки шляхом ліквідації детермінант її існування та створення сприятливого інституційного середовища, у якому тіньова економічна діяльність була б занадто ризиковою та неефективною. Таке трактування, на відміну від існуючих, констатує вагомість не лише податкового, але й бюджетного інструментарію в контексті протидії тіньовому сектору економіки.

– науково-теоретичні підходи до трактування фіскальних імперативів як загальнообов’язкових правил, вимог до діяльності (поведінки) суб’єктів фіскальних відносин, дотримання яких сприятиме гармонізації їх інтересів та максимально ефективного розподілу й перерозподілу національного доходу з метою задоволення суспільних потреб, які, на відміну від існуючих, дозволяють досліджувати фіскальні імперативи на макро- і мікрорівнях та з позиції їх впливу на розвиток тіньових економічних процесів;

– класифікацію фіскальних наслідків значних обсягів тіньової економіки, що, на відміну від існуючих, розділяє їх на прямі (до яких віднесено звуження податкової бази й податкові втрати) та опосередковані (деформація дохідної складової бюджету, деформація видаткової складової бюджету, виникнення бюджетного дефіциту та зростання державного боргу). Такий підхід дозволив відстежити процес виникнення фіскальних наслідків, оцінити масштаби їх прояву в Україні та визначити потенційні ефекти від детінізації вітчизняної економіки;

набули подальшого розвитку:

– обґрунтування імперативів підвищення якості фіскальних інститутів з метою детінізації економіки для країн, що розвиваються, з виокремленням таких імперативів: стабільність норм податкового та бюджетного законодавства; простота адміністрування податкових платежів; ліберальність податкових ставок; прозорість та ефективність використання бюджетних коштів; жорсткість штрафних санкцій за порушення податкового законодавства, що дало змогу окреслити необхідні орієнтири у фінансовій діяльності урядів відповідних країн для зниження рівня тіньової економіки;

– науково-методичні підходи до оцінки впливу формальних і неформальних фіскальних інститутів на рівень тіньової економіки за допомогою економіко-математичного моделювання. Отримана в результаті дослідження регресійна модель дала змогу сформулювати ряд фіскальних імперативів детінізації економіки в сучасній Україні, серед яких: ліквідація схем Понці у борговій політиці, підвищення прозорості у діяльності фіскальних органів, забезпечення незалежності фіскальних органів від інтересів окремих політичних та економічних агентів, забезпечення збалансованості й стійкості державних фінансів, провадження антициклічної фіскальної політики, підвищення ефективності державних витрат;

– науково-практичні рекомендації щодо детінізації економіки України, що ґрунтуються на ліберальному підході у визначенні податкового навантаження на бізнес і визначенні заборонених видів господарської діяльності, а також покликані знизити дискреційність та підвищити прозорість фіскальної політики уряду. З цією метою обґрунтовано доцільність комплексу заходів, пов'язаних зі зниженням податкового навантаження на роботодавців, розширенням податкової бази шляхом легалізації грального та лотерейного бізнесу й встановленням фіскальних правил (правило боргу, правило структурного балансу, правило урядових видатків). Запропоновані заходи сприятимуть детінізації національної економіки та не спричинятимуть розбалансування зведеного бюджету України.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що теоретичні основи, висновки та практичні рекомендації автора можуть використовуватися у діяльності органів державної влади у процесі вдосконалення фіскального законодавства, орієнтиром якого є підвищення ефективності фіскальної політики та детінізація економіки України.

Сформульовані у дисертації рекомендації щодо удосконалення податкового законодавства з метою поліпшення бізнес-клімату та детінізації економіки використовуються у роботі Головного управління Державної фіскальної служби у Тернопільській області при підготовці пропозицій щодо

внесення змін до відповідних нормативно-правових актів, якими регулюються фіскальні відносини в Україні (довідка № 380/П/19-00-04-26 від 23.07.2018 р.).

Висновки та пропозиції щодо удосконалення фіскальних інститутів з метою детінізації економіки були враховані та використані в роботі Вінницької обласної державної адміністрації (довідка № 01.01-68/4754 від 03.08.2018 р.) та Комітету Верховної Ради України з питань економічної політики (довідка № 04-16/15-494 від 18.09.2018 р.).

Окремі наукові результати дисертаційного дослідження використовуються у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету при викладанні дисциплін: «Наукові основи фіскальної теорії», «Податкова система», «Податки і фіскальна політика» (довідка № 126-31/1729 від 21.09.2018 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є одноосібним науковим дослідженням. Сформульовані в роботі науково-практичні результати, висновки та пропозиції, що винесені на захист, одержані автором самостійно і є його науковим здобутком.

Апробація результатів дослідження. Основні положення і результати дисертаційної роботи доповідалися та обговорювалися на таких міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Інноваційний розвиток економіки: вітчизняна та світова практика» (м. Львів, 2016 р.); «Інноваційний розвиток економіки: проблеми та перспективи» (м. Київ, 2016 р.); «Економічний механізм управління інноваціями: методологія, теорія та практика» (м. Львів, 2016 р.); «Корпоративні фінанси: проблеми та перспективи інноваційного розвитку» (м. Київ, 2017 р.); «Наукові здобутки на шляху до вдосконалення результативності політики економічного зростання» (м. Одеса, 2018 р.); «Глобальні проблеми економіки та фінансів» (м. Київ-Прага-Відень, 2018 р.); «Економічний та соціальний розвиток України у XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації» (м. Тернопіль, 2018 р.).

Наукові публікації. Основні положення і найважливіші результати дисертаційного дослідження викладено у 17 наукових працях загальним обсягом

8,00 д. а., у тому числі: 8 статей – у наукових фахових виданнях, 1 публікація – у науковому періодичному виданні іноземної держави (Естонія), 1 стаття – в іншому науковому виданні, 7 публікацій – апробаційного характеру.

Структура й обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст роботи викладено на 190 сторінках, що містить 31 таблицю та 35 рисунків. Список використаних джерел налічує 264 найменування і розміщений на 26 сторінках, кількість додатків налічує 24 одиниці на 65 сторінках. Повний обсяг дисертації становить 281 сторінку.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІСКАЛЬНИХ ІМПЕРАТИВІВ ДЕТІНІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

1.1. Феноменологія тіньової економіки в контексті її зв'язку з державними фінансами

Проблема забезпечення стійкості державних фінансів сьогодні є особливо актуальною в світі, постійна дефіцитність бюджетів провокує їх розбалансування та сприяє зростанню сукупного державного боргу. У цьому контексті важливим є пошук додаткових джерел наповнення бюджету, серед яких особливе місце посідає тіньова економіка. Її світові обсяги складають близько однієї третьої створеного людством продукту, а локально вона притаманна країнам з низьким та середнім рівнем економічного та соціального розвитку, до числа яких відноситься і Україна. Зважаючи на деструктивний характер значних обсягів тіньової економіки, дедалі актуальнішою стає тематика щодо боротьби з цим явищем. Це вимагає адекватного розуміння особливостей його функціонування. Розроблення ефективної системи контролю та боротьби з тіньовим сектором економіки як окремого комплексу управлінських заходів потребує певної логічної простоти та низьких витрат на регулювання, а також об'єктивного врахування особливостей формування ринкових відносин у кожній країні.

Тіньова економіка в певній мірі являє собою форму кризи державного управління, його системну дисфункцію, яка обумовлена і, своєю чергою, обумовлює нерівномірність (що складається об'єктивно або під впливом протекційно-корупційної діяльності) доступу до адміністративного ресурсу і через нього нерівномірний тіньовий доступ до інших економічних ресурсів, системний тіньовий перерозподіл влади і власності [110, с. 4].

Розробка практичних фіскальних заходів, які б сприяли детінізації економіки, потребує дослідження теоретичного підґрунтя тіньової економіки, розкриття сутності поняття «детінізація економіки» та виокремлення фіскальної складової у політиці детінізації економіки.

Незважаючи на значну увагу, яка приділяється проблемі тіньової економіки, досі не існує єдиного загальноприйнятого визначення цього явища. Аналіз вітчизняної та зарубіжної літератури свідчить, що вчені-економісти надають досить різноманітні визначення поняттю «тіньова економіка» через використання різних наукових підходів до його концептуалізації, зокрема правового, економіко-статистичного, інституційного, кримінологічного, кібернетичного, соціального, мотиваційного, морального та міждисциплінарного (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Наукові підходи щодо визначення поняття «тіньова економіка»

Підхід	Трактування поняття «тіньова економіка»
Економіко-статистичний	будь-яка економічна діяльність, яка не враховується офіційною статистикою. Прихильники цього підходу акцентують увагу на прихованості економічної діяльності від державного обліку та контролю, тобто відсутність фіксації в офіційній статистиці [135, с. 29].
Правовий	економічна діяльність заборонена законодавством. Прихильники цього підходу основну увагу фокусують на дослідженні суспільно небезпечних форм економічної діяльності, запобіганні правопорушенням і боротьбі з ними правовими засобами [8].
Інституційний	економічні відносини, що складаються в суспільстві на противагу законам, правовим нормам, формальним правилам господарського життя, це всі види економічної діяльності, що не відображені в статистиці. Прихильники цього підходу ставлять у центр соціально-економічні інститути, тобто систему офіційних і неофіційних правил поведінки, механізми санкцій та закономірності їхнього розвитку [65, с. 35].
Кримінологічний	та частина економіки, яка носить об'єктивно деструктивний характер і знаходиться поза сферою контролю економічних регуляторів. У центрі уваги прихильників даного підходу лежить ступінь шкідливості економічної діяльності [135, с. 32].

Кібернетичний	самодостатня керована система. Прихильники даного підходу розробляють економіко-математичні моделі прогнозування та управління тіньовою економікою, закономірностей її розвитку і взаємодії з офіційним сектором [1, с.17].
Соціологічний	взаємодія соціальних груп, які відрізняються положенням у системі тіньових інститутів та мотивами економічної поведінки суб'єктів у різних ситуаціях [71, с. 127].
Моральний	економічна діяльність, яка порушує загальноприйняті моральні норми [7, с. 10].
Мотиваційний	всі види діяльності, спрямовані на формування та задоволення потреб, що культивують у людини різні пороки [65, с. 33].

Джерело: складено автором на основі [1, 7, 8, 59, 65, 71, 135].

Зважаючи на те, що різні підходи до визначення тіньової економіки акцентують увагу на різних її особливостях, більшість вітчизняних науковців дійшли висновку, що найвдалішим є використання комплексного (міждисциплінарного) підходу. Так, використовуючи його, В. Засанський надає таке визначення тіньовій економіці: «...– сфера діяльності, що пов'язана з відносинами між людьми в процесі виробництва, розподілу, обміну та споживання на основі соціального протистояння до головних макроуправлінських механізмів і їх функціонуванням поза управлінським контролем та обліком, з ухиленням оподаткування доходів» [44, с. 18-19]. О. Турчинов в свою чергу трактує тіньову економіку як «економічну діяльність суб'єктів господарювання (фізичних і юридичних осіб), яка не враховується, не контролюється і не оподатковується державою і (або) спрямована на отримання доходу шляхом порушення чинного законодавства» [138, с.11].

Досить часто тіньову економіку визначають як саморегульовану систему або ж підсистему ринкового господарства. Так, Ю. Попов та М. Тарасов під тіньовою економікою розуміють об'єктивно існуючу й постійно відтворювальну підсистему ринкового господарства, в якій господарюючі суб'єкти прагнуть отримати економічні вигоди методами недобросовісної конкуренції, тобто зі своєї власної ініціативи або під впливом зовнішніх обставин вдаються до дій, які суперечать закону, діловій етиці, правилам гри

між бізнесом і владою, моральним нормам суспільства [107, с.50]. У свою чергу В. Попович зазначає, що: «тіньова економіка – це складна, саморегулятивно-відтворювальна система, яка містить криміногенні і некриміногенні, різнорівневі і різнопрофільні джерела тіньового капіталообороту» [108, с. 6]. На нашу думку, такий підхід має сенс, оскільки по своїй економічній суті тіньова економіка нічим не відрізняється від економіки офіційної. Різниця лише в тому, що регулюється вона іншими нормами, що виходять за межі встановленого в країні законодавства. З цього випливає, що офіційна економіка та тіньова економіка є складовими національної (регіональної, світової) економіки, перша з яких діє в межах правового поля, а друга – поза цими межами. Про дуальність економіки антропологи заговорили ще у 1940-х роках, стверджуючи, що в межах будь-якої економіки сектор сучасних капіталістичних фірм з орієнтацією на максимізацію прибутку співіснує з сектором селянських господарств з вкрай неоднозначними і різноманітними способами господарської мотивації і принципами розподілу [6, с. 32].

Аналіз наукової літератури на предмет дослідження поняття «тіньова економіка» засвідчив, що цей феномен не є якісно однорідним за своїми структурними складовими. Науковці також не можуть дійти згоди щодо єдиної структури тіньової економіки. Чітких критеріїв градації цього різновиду економіки немає. Дослідники даної проблематики виказують різні точки зору щодо поділу та форм тіньової економіки, при її структуруванні найчастіше використовується два підходи: дуалістичний та плюралістичний (рис. 1.1).

Для дуалістичного підходу характерним є поділ тіньової економіки на дві складові, найчастіше це неформальна та нелегальна економіки. До першої з них відноситься уся легальна, проте незареєстрована в державних органах економічна діяльність. До другої – заборонена законом економічна діяльність (наркобізнес, торгівля зброєю тощо). Таку структуру тіньовій економіці у своїх дослідженнях визначають Ф. Шнайдер та Д. Енст [237]. Також досить часто в науковій літературі, використовуючи дуалістичний підхід, тіньову економіку



Рис. 1.1. Підходи до структуривання тіньової економіки

Джерело: узагальнено автором.

поділяють на незареєстровану та підпільну. Перша – легальна, не приховувана економічна діяльність, яка не підлягає оподаткуванню та не зареєстрована (економіка домогосподарств). Друга – уся нелегальна діяльність та легальна діяльність, яка навмисно приховується суб'єктами господарювання з метою ухилення від оподаткування [109, с. 22].

Для плюралістичного підходу структуривання тіньової економіки характерним є її поділ на три та чотири складові в різних варіаціях. При поділі на 3 складові найчастіше зустрічається такий варіант: приховувана, незареєстрована та нелегальна економіки. Остання тут має таке ж значення як при дуалістичному підході, а от неформальна економіка розділяється на приховувану та незареєстровану. Характерна відмінність між ними полягає в тому, що приховувана економічна діяльність провадиться з перманентним порушенням чинного законодавства, натомість незареєстрована (економіка домогосподарств) його не порушує (формальних регулятивних норм не існує)

або порушує, проте таке порушення має випадковий або непостійний характер (одноразові підробітки). Таку класифікацію тіньової економіки у своїх дослідження дають П. Гутманн [186], З. Варналій [135, с. 37-38], І. Мазур [65, с.51] та ін. Більше того така структура відповідає й концепції тіньової економіки, запропонованій у межах СНР-1993. Також часто у російській та вітчизняній літературі зустрічається такий поділ на три складові: неформальна, фіктивна та нелегальна економіки. Під фіктивною економікою розуміються ті види діяльності, які не пов'язані зі створенням доданої вартості, а лише з її перерозподілом (фінансове шахрайство, корупція тощо). Таке структурування стало популярним завдяки роботам Ю. Латова, який називав фіктивну економіку «другою «білокомірцевою», Т. Корягіної та ін. Варто зазначити, що західні науковці такої складової не виділяють з чим ми погоджуємося, оскільки її врахування значно ускладнює обрахунок обсягів тіньової економіки (робить його майже неможливим), що у свою чергу робить цю категорію безкорисною для економічної науки.

Варіацій поділу структури тіньової економіки на чотири складові є безліч, проте найчастіше в українських джерелах зустрічається запропонована О. Турчиновим [138, с. 12]: 1) не приховувана економічна діяльність, проте з суб'єктивних та об'єктивних причин не врахована, не контрольована і не оподаткована державою; 2) дозволена економічна діяльність, у процесі якої відбувається ухилення від оподаткування, а також порушення її державної регламентації; 3) нелегальна, приховувана від держави економічна діяльність; 4) діяльність, здійснювана з метою отримання доходу, яка тягне за собою кримінальну відповідальність.

Проаналізувавши існуючі в економічній науці підходи до визначення тіньової економіки та її структурування, ми вважаємо, що сьогодні існують дві основні особливості, котрі характеризують це явище. По-перше, створена у тіньовій економіці додана вартість не перерозподіляється через державні централізовані фонди грошових коштів; по-друге, тіньова економічна діяльність здійснюється поза межами правового поля (не регулюється

нормами законодавства). Враховуючи вищевикладене, на нашу думку, сьогодні особливої актуальності набуває фіскальний підхід до визначення тіньової економіки, який акцентує увагу на взаємозв'язку даного явища з бюджетом країни. Відповідно до цього підходу, ми вважаємо, що тіньову економіку доцільно розглядати як, об'єктивно існуючу частину економіки, результати якої у вигляді новоствореної доданої вартості не перерозподіляються через державні централізовані фонди грошових коштів внаслідок функціонування суб'єктів економічних відносин поза межами правового поля.

Виходячи з проаналізованої літератури та з узагальненого нами визначення тіньової економіки, вважаємо що до її структурних елементів слід відносити:

1) приховану економіку – легальна економічна діяльність, яка повністю або частково приховується від держави з метою ухилення від оподаткування;

2) незареєстровану економіку – економічна діяльність домогосподарств, яка не контролюється державою через відсутність офіційно встановленого законодавчого поля для неї або через її непостійний характер;

3) нелегальну економіку – законодавчо заборонена економічна діяльність, яка здійснюється економічними агентами переважно через її надприбутковий характер.

Виходячи з вищезазначеного, на рис. 1.2 відображене авторське бачення сутності та структури тіньової економіки, відповідно до якого формуватимуться погляди на поняття «детінізація економіки».

Зважаючи на переважно деструктивний характер значних обсягів тіньової економіки, важливим напрямом економічних досліджень є пошук шляхів детінізації економіки. У більшості вітчизняних наукових працях, присвячених цій тематиці, часто зустрічається термін «детінізація економіки», проте не надається його визначення. Без надання визначення цей термін також зустрічається в офіційному українському законодавстві, як от наприклад: Указ Президента України «Про першочергові заходи щодо детінізації економіки та

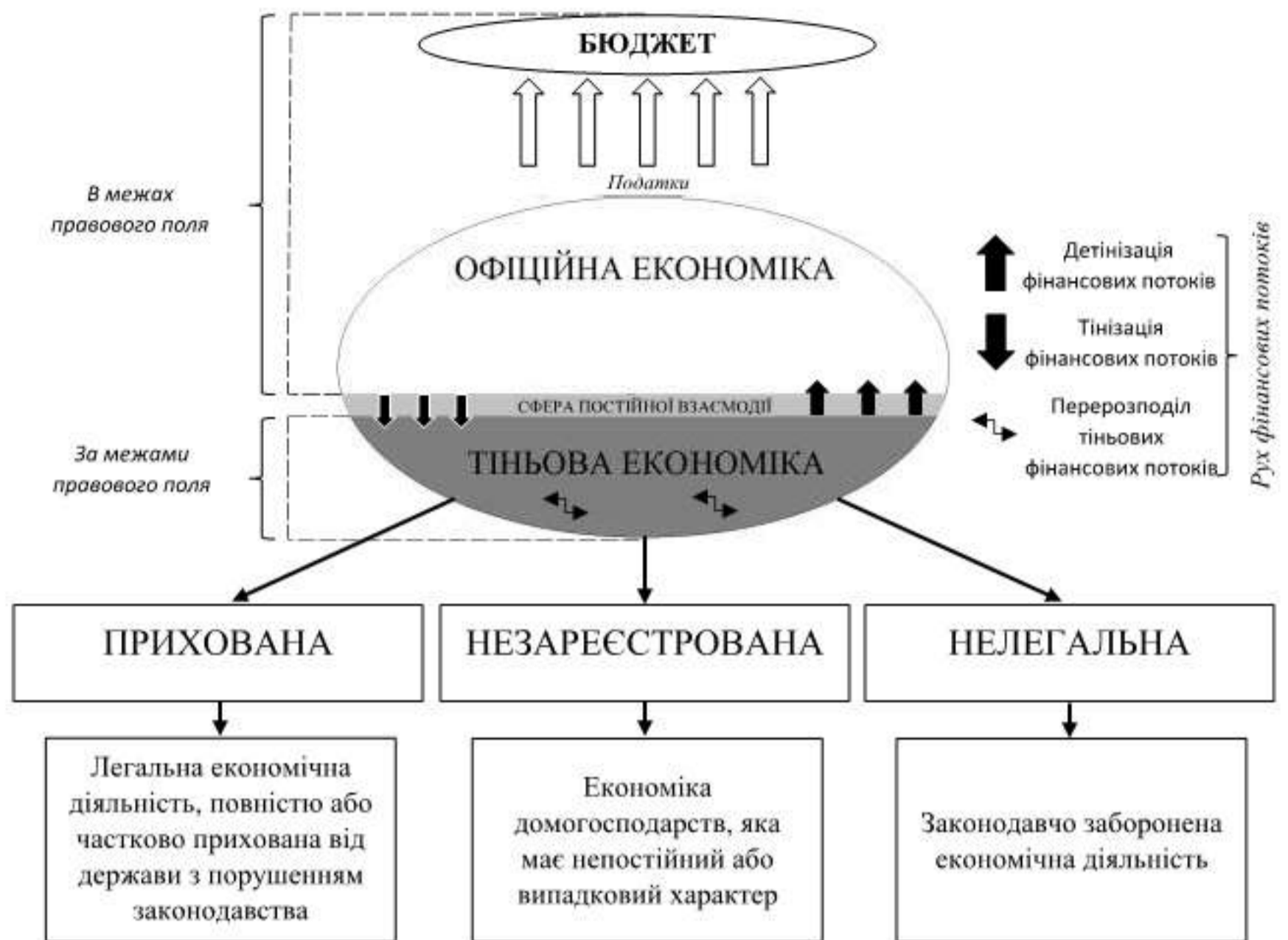


Рис. 1.2. Сутність та структура тіньової економіки

Джерело: розроблено автором.

протидії корупції» №1615 від 18.11.2005; Указ Президента України «Про Заходи щодо детінізації економіки України на 2002-2004 роки» №216 від 05.03.2002 та ін. Використання терміну «детінізація економіки» без розуміння його значення заважає багатьом науковцям у повній мірі окреслити теоретичне підґрунтя для формування ефективної системи заходів боротьби з тіньовою економікою.

Проаналізувавши вітчизняну та зарубіжну економічну літературу, у тому числі й словники економічних термінів, слід відзначити, що термін «детінізація економіки» є виключно українським й майже не має аналогів в зарубіжних джерелах, зокрема рідко зустрічається й у вченнях російських науковців. Тому при написанні наукових статей вітчизняні вчені часто зустрічаються з проблемою її перекладу й використовують терміни «unshadowing», «de-shadowing», визначення яких не дається в жодному зарубіжному економічному словнику. Західні експерти вивчають тіньову економіку в трьох аспектах: вимір

її масштабів, пошук причин та наслідки для економічного та рідше соціального середовищ. Так, зарубіжні економісти зазвичай не досліджують шляхи «детінізації» та боротьби з тіньовою економікою. Натомість вони досліджують методи боротьби з її практичним втіленням: ухиленням від оподаткування, корупцією, провадження незаконних видів діяльності тощо. В Україні ж термін «детінізація економіки» набув широкого вжитку в багатьох наукових працях та має декілька авторських підходів до його трактування. Вітчизняні науковці розглядають детінізацію економіки з двох ракурсів:

1) як систему дій держави, яка спрямована на викорінення причин тіньової економіки та/або на створення сприятливого інституційного середовища;

2) як процес зменшення обсягів тіньової економіки, внаслідок сприятливої державної політики.

Так, Я. Буркальцева під детінізацією економіки розуміє цілісну систему дій, яка спрямована передусім на подолання, викорінення причин та передумов тіньових явищ та процесів [15, с. 218]. На нашу думку, дане визначення не є повним, оскільки не вказує на суб'єкта, який ці дії виконує, а лише дозволяє припустити, що цим суб'єктом є держава. Розширений варіант цього визначення подає І. Мазур: «детінізація економіки – це процес зменшення обсягів тіньової економіки через створення цілісної системи дій, спрямованих на подолання та викорінення причин і передумов тіньової економіки, або залучення нелегально отриманих доходів до легальної економіки.» [64, с. 30]. На нашу думку, таке визначення також не повністю відображає сутність цього терміну. Припустимо, що державою не було зроблено ніяких заходів, спрямованих на подолання та викорінення причин і передумов тіньової економіки, проте її рівень все ж таки знизився. Ми вважаємо, що у такому випадку також можна говорити про детінізацію економіки.

Окрім цього визначення І. Мазур окреслює цей термін ще у декількох варіаціях, зокрема: «детінізація економіки – це створення такого інституційного середовища, де були б гарантовані права і визначеність права власності, де тіньова економіка була б неефективною. Інституційні перетворення мають

здійснюватися в спосіб максимального врахування інтересів суб'єктів господарювання в сприятливих для легальної економічної діяльності умовах» [66, с. 82]; «детінізація економіки – це процес комплексного поєднання адміністративно-обмежувальних заходів щодо кримінальної частини тіньової економіки із стимулюючими економічними заходами в легальній економіці з метою виведення прихованої економічної діяльності некримінального походження в легальне русло та офіційного обліку неформальної її частини» [65, с.195].

Надати визначення відповідному терміну намагався І. Савич, який зазначав, що детінізація економіки – це процес зменшення тіньового сектора через провадження комплексної державної політики, спрямованої на викорінення причин тінізації економіки, створення передумов для ведення легальної економічної діяльності та усунення чинників, що сприяють відтворенню джерел її тінізації [121, с. 75]. На нашу думку, це трактування має певну змістовну нелогічність. Зокрема фрази «викорінення причин тінізації економіки» та «усунення чинників, що сприяють відтворенню джерел її тінізації» несуть в собі ідентичний зміст, що ускладнює розуміння відповідного поняття.

Окремої уваги заслуговує визначення, надане З. Варналієм: «детінізація економіки – це сукупність макро- і мікрорівневих економічних, організаційно-управлінських, технічних, технологічних і правових державних заходів щодо створення економічних передумов зацікавлено ініціативного повернення взаємовідносин між учасниками фінансово-господарського обороту речей, прав, дій з тіньового, тобто з різних причин невраховуваного у враховуваний державою економічний оборот, а також побудови організаційно-правової інфраструктури превентивного впливу на усунення причин та умов, що сприяють відтворенню джерел тіньової економіки» [19, с. 30-31]. Стратегічною метою детінізації економіки, на його думку, має стати істотне зниження рівня тінізації шляхом створення сприятливих умов для залучення тіньових капіталів у легальну економіку та примноження національного багатства. Також у своїх

дослідженнях цей вчений вказує, що детінізація економіки є першопріоритетним та принципово важливим напрямком сучасної економічної політики України [18, с. 50].

Неодноразово у вітчизняній економічній літературі трапляються випадки, коли науковцями слово «детінізація» ототожнюється з іншим – «легалізація». Останнє походить від латинського слова «legalis», що означає «законний». Поняття «легалізація» визначається у багатьох словниках і зводиться до певних легалізаційних процедур: легалізація документів (вчинення дій, що надають документу юридичної сили), легалізація громадських формувань (офіційне визнання громадських організацій, професійних спілок та інших громадських формувань); легалізація доходів (перехід грошових мас із тіньової економіки до офіційної); легалізація міграції (визнання прав іноземних громадян на працю, проживання та ін.); легалізація наркотиків (визнання законним вживання, зберігання, виробництво і передання іншій особі усіх або деяких наркотичних засобів); легалізація зброї (дозвіл громадянам мати зброю); легалізація програмного забезпечення, проституції, одностатевих шлюбів, алкогольних напоїв, порнографії та інше [37, с. 80]. Враховуючи вищевикладене, можемо стверджувати, що ототожнювати ці поняття не можна, оскільки вони несуть у собі різний зміст. Так, до прикладу, легалізація грального бізнесу в Україні може призвести до певного рівня детінізації вітчизняної економіки. У цьому прикладі легалізація є конкретним заходом зі сторони держави, а детінізація – процесом переходу економічної діяльності з тіньового сектору в офіційний.

Зважаючи на українське походження слова «детінізація», для концептуалізації його змісту необхідно прослідкувати його етимологію. Так, воно є похідним від слова «тінізація» з додаванням словотворчого префікса «де-», який означає: 1) віддалення, виділення, скасування, припинення, усунення чого-небудь; 2) рух донизу, зниження [127]. Термін «тінізація» у свою чергу є похідним від поширеної економічної категорії «тіньова економіка». В орфографічному словнику української мови вказується, що тінізація – це поширення практики приховування прибутків від державних органів [77].

В. Попович у своїх роботах зазначає, що тінізація відносин – це переведення взаємовідносин учасників процесів цивільного обороту поза межі офіційних, враховуваних державою фактів руху, речей, прав, дій. У свою чергу, криміногенна тінізація відносин – переведення взаємовідносин учасників процесу цивільного обороту речей, прав, дій у сферу деструктивно-руйнівних, антисоціальних, криміногенних за своїм характером відносин, які негативно впливають на економічну безпеку держави, руйнують її економічну основу [109].

Проаналізувавши вищенаведені підходи до визначення терміну «тінізація», можна зробити висновок, що це поняття слід ототожнювати зі словом «приховування», до прикладу, тінізація відносин є нічим іншим як приховування відносин. Зважаючи на значення префікса «де-», під детінізацією слід розуміти скасування або зниження рівня приховування.

З огляду на вищесказане, ми вважаємо, що розглядати термін «детінізація економіки» як систему дій держави є з сутнісної точки зору невірним, адже держава не може детінізувати економіку, а може лише сприяти її детінізації. Тіньова економіка, як складова національної економіки, також здатна до саморегулювання залежно від існуючого інституційного середовища. Коли таке середовище є сприятливим для офіційного ведення господарської діяльності, то її обсяги знижуються, тобто відбувається процес детінізації. Таким чином, термін «детінізація економіки» першочергово слід розглядати як процес зниження рівня тіньової економіки, у свою чергу під політикою детінізації економіки варто розуміти поєднання комплексу заходів економічного, правового та адміністративно-обмежувального характеру, спрямованих на зниження рівня тіньової економіки. У межах політики детінізації економіки в контексті нашого дослідження доцільно окремо виділити її фіскальну складову. Для цього необхідно дослідити потенційний взаємозв'язок між тіньовою економікою та бюджетом країни.

Ми погоджуємося з А. Луциком [63], який зазначає, що з фіскальної точки зору, функціонування тіньової економіки в країні є досить негативним явищем. Це пов'язано з тим що доходи суб'єктів господарювання в тіньовому секторі не

реєструються на державному рівні, а отже не оподатковуються. Ухилення від оподаткування здійснюється економічними суб'єктами різними способами: використання корумпованої складової в системі контролюючих органів, створення різних фіктивних схем, в тому числі реєстрація бізнесу в офшорних зонах та ін. Фіскальним наслідком такого ухилення є фактичне зниження доходів бюджетів усіх рівнів, що в свою чергу призводить до негативних ефектів на вітчизняну економіку загалом. Отже, приховування доходів економічними суб'єктами шляхом ухилення від оподаткування має низку макроекономічних та макрофінансових наслідків [100, с. 86].

По-перше, за умов рівня оподаткування в країні t' відповідна крива Лаффера зміститься з позиції t_1 в t_2 (рис. 1.3). Це, у свою чергу, зумовить істотне недонадходження податкових платежів до бюджету T .

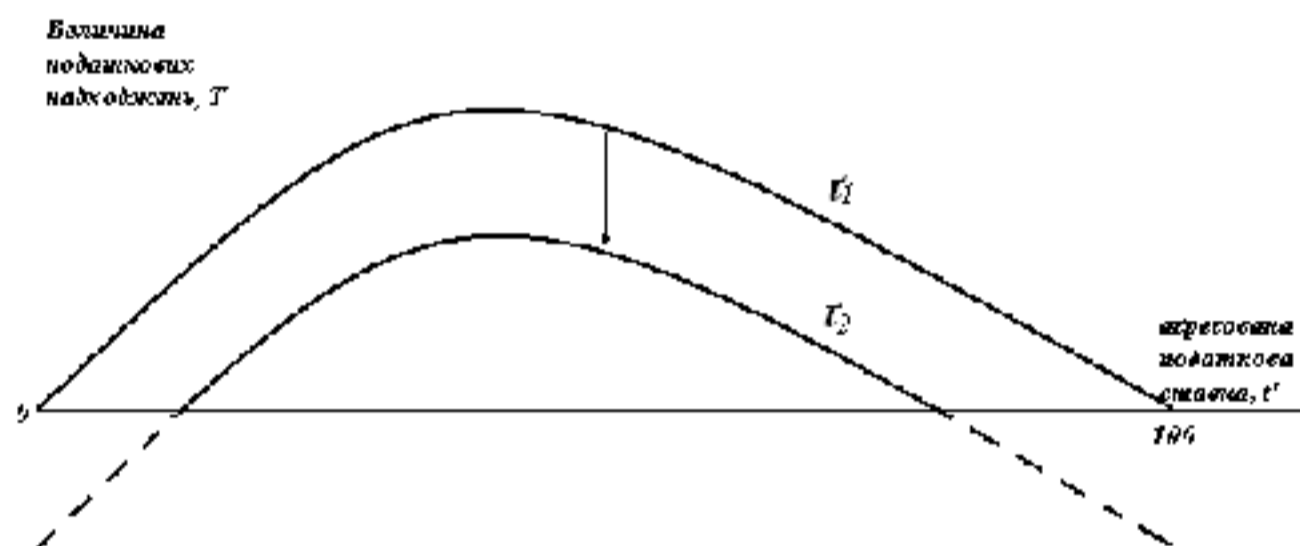


Рис. 1.3. Зміщення кривої Лаффера під впливом тіньової економіки
Джерело: побудовано автором на основі теоретичних узагальнень.

По-друге, скорочення податкових надходжень T до бюджету, навіть за умов незмінної величини бюджетних видатків G накопичуватиме бюджетний дефіцит Dft_b . Якщо негативний бюджетний дисбаланс покриватиметься за рахунок позики, то це призведе до збільшення державного боргу GDb , а якщо за рахунок емісії грошей – то це зумовить розкручення інфляційних процесів Ti' .

$$T \downarrow < G \rightarrow Dft_b \uparrow \begin{matrix} \rightarrow GDb \uparrow \\ \rightarrow Ti' \uparrow \end{matrix} \quad (1.1)^{1*}$$

* Усі формули складено автором на основі власних теоретичних узагальнень.

Такий характер виникнення державного боргу та інфляції чинитиме негативний вплив на економіку країни. Позаяк борговий тягар в майбутньому перетвориться на податковий тягар для платників податків, які ведуть свою діяльність в офіційній економіці, що призведе до подальшого поглиблення ухилення від оподаткування та подальшої тінізації економіки, а інфляційні процеси гальмуватимуть інвестиційну та інноваційну діяльність.

По-третє, скорочення податкових надходжень T до бюджету може призвести й до зменшення величини бюджетних видатків G та сукупного попиту в країні AD , а відтак і сукупної пропозиції AS , підвищення рівня безробіття u' , скорочення обсягу споживання домогосподарств C , а відтак і сукупного попиту AD і т. д. Таким чином в країні розкручуватиметься негативний мультиплікаційний ефект.

$$T \downarrow \rightarrow G \downarrow \rightarrow AD \downarrow \rightarrow AS \downarrow \rightarrow u' \uparrow \rightarrow C \downarrow \rightarrow AD \downarrow \rightarrow \dots \quad (1.2)$$

Разом з тим гальмуватиметься розвиток тих сфер економіки, які залежать від бюджетного фінансування. З одного боку – це галузі нематеріального виробництва (освіта, наука, культура, охорона здоров'я, охорона навколишнього природного середовища, спорт). Як наслідок – погіршується розвиток людських ресурсів країни, які за умов сьогодення є визначальним чинником економічного зростання. З іншого боку – скорочення бюджетних інвестицій I_G у галузі матеріального виробництва супроводжуватиметься зменшенням віддачі мультиплікативного ефекту накопичення національного виробництва Y , національного доходу і сукупного попиту AD навіть за незмінної величини мультиплікатора державних видатків k_G .

$$G \downarrow \rightarrow I_G \downarrow (npu \quad k_G = \text{const.}) \rightarrow \frac{\Delta Y \downarrow}{\Delta G \downarrow} \rightarrow Y \downarrow \rightarrow AD \downarrow \rightarrow AS \downarrow \rightarrow u' \uparrow \dots \quad (1.3)$$

Отже, несплачені економічними агентами податки перетворюються у тіньовий інвестиційний фонд I_{En} , який з мультиплікативним ефектом нарощуватиме масштаби тіньової економіки UnE з тіньовою зайнятістю, тіньовою заробітною платою W_{Un} , тіньовим споживанням C_{Un} , тіньовими прибутками Pft_{Un} , тіньовими товарооборотами $(I_{En} + C_{Un})$, тіньовим сукупним

попитом AD_{Un} і зростанням величини несплачених податків як юридичними, так і фізичними особами з вище переліченими наслідками.

$$\frac{\Delta UnE \uparrow}{\Delta I_{Un} \uparrow} \rightarrow \begin{matrix} W_{Un} \uparrow \rightarrow C_{Un} \\ Pft_{Un} \uparrow \rightarrow I_{Un} \end{matrix} \rightarrow AD_{Un} \uparrow \rightarrow \frac{\Delta UnE \uparrow \uparrow}{\Delta I_{Un} \uparrow \uparrow} \dots \quad (1.4)$$

Таким чином, приховування власних доходів економічними суб'єктами шляхом ухилення від оподаткування тимчасово підвищує добробут окремих верств населення, проте економіка країни та більшість її населення знаходяться у програшній величині. А в довгостроковому періоді у числі аутсайдерів можуть опинитися й ті, хто одержував вигоду від ухилення від оподаткування [100, с. 87].

Прослідкувавши вплив тіньової економіки на економіку та сферу державних фінансів, варто відзначити, що тут має місце й зворотній ефект. Розвиток тіньових економічних процесів в країні означає існування певних дисфункцій у взаємодії між, з однієї сторони, суспільством в особі бізнесу та, з іншої сторони, держави. Так, О. Турчинов зазначає, що таке порушення взаємовідносин виникає у випадку, коли публічна влада встановлює для економічних агентів надмірні обмеження, заборони та вимоги, які занадто сковують діяльність останніх та зменшують їх економічні вигоди [139, с. 31-34]. У цьому контексті варто зазначити, що особливо значуще місце серед цих обмежень посідають ті, які стосуються податкових стягнень, оскільки вони безпосередньо пов'язані з особистими економічними інтересами суб'єктів господарювання.

Виконуючи свої основні функції (фіскальна, регулююча, розподільна), податки скорочують приватні блага економічних агентів на користь благ суспільних, що може викликати супротив з боку бізнесу. На думку О. Тимченко, це продиктовано властивою для платників податків егоїстичною поведінкою, яка проявляється в постійних намаганнях реалізації принципу максимальної корисності. Відтак суб'єкт господарювання старається максимізувати власну вигоду як в приватному секторі, так і за рахунок одержання суспільних благ. Оскільки послуги, якими забезпечує держава, є в певній мірі визначеними та

рівномірно розподіляються між усіма членами суспільства, не залежно від їх рівня доходів, то реалізувати вищезазначений принцип економічному агенту вдається за рахунок несплати податків [134, с. 56]. Таким чином публічній владі доцільно проводити податкову політику максимально обережно з врахуванням ряду принципів, що покликані балансувати інтереси основних учасників податкових відносин. Разом з тим, слід зробити висновок про те, що змінюючи умови оподаткування в країні, держава має можливість опосередковано впливати на бажання економічних агентів сплачувати податки, а отже й на рівень тіньової економіки.

Погоджуємося з С. П'ясецькою-Устич, яка стверджує, що невідповідність розміру податкових стягнень кількості та якості суспільних благ, які створюються державою є серйозною передумовою розвитку тіньових процесів в країні. Так, вона зазначає, що велика кількість учасників тіньового бізнесу погодилися б чесно сплачувати податки при умові, що ці кошти йтимуть на розвиток країни та забезпечуватимуть належну якість суспільних благ [103, с. 36]. Ця теза була підтверджена й емпірично у дослідженні Ф. Шнайдера та його колег, у якому низьку якість державних послуг та роботи державних установ було визначено одним із найвагоміших чинників, що стимулюють розвиток тіньової економіки [234]. Отже, змінюючи механізм використання бюджетних коштів, держава також має змогу опосередковано впливати на обсяги тіньової економіки в країні.

Вищенаведене доводить, що при провадженні політики детінізації економіки вагому роль відіграє фіскальна політика держави, яка є потужним регулятором ринкових відносин завдяки своєму опосередкованому впливу на інтереси учасників економічних процесів через фіскальний механізм. Останній, у свою чергу, в фінансовій науці найчастіше ототожнюється з бюджетно-податковим механізмом та трактується як діяльність держави у сфері оподаткування та державних витрат, що спрямована на досягнення певних макроекономічних завдань [48, с. 119], одним з яких може бути зниження рівня тіньової економіки в країні.

Дійшовши висновку, що зміна умов оподаткування та витрачання бюджетних ресурсів має значний опосередкований вплив на обсяги тіньової економіки, доцільним є виокремлення фіскальної складової політики детінізації економіки. Так, пропонуємо її розглядати як комплекс стратегічних та тактичних заходів щодо зміни елементів бюджетно-податкового механізму, спрямованих на зниження рівня тіньової економіки шляхом ліквідації чинників, що сприяють її існуванню, та створення інституційного середовища, яке було б сприятливим для функціонування економічних агентів в легальному секторі економіки.

З фіскальної точки зору для держави об'єктом особливого інтересу виступає переважно прихована економіка. Цей сегмент тіньової економіки безпосередньо пов'язаний з ухиленням від сплати податків, тому на його обсяги можливо впливати шляхом зміни підходів та умов оподаткування в країні.

Незареєстрована економіка в переважній більшості країн є тим сегментом економіки, який викликає найменший інтерес зі сторони держави, оскільки має незначний фіскальний потенціал. Дрібне виробництво та обмін в межах домогосподарств вкрай складно регулювати. Затрати на таке регулювання будуть вищими, ніж ефект від них. Більше того, саме в межах незареєстрованої економіки формуються перші ідеї та спроби ведення власного бізнесу громадянами, тому її існування можна вважати навіть об'єктивно необхідним для розвитку приватного сектору. Основним фіскальним завданням держави в цьому сегменті є створення таких податкових умов для малого бізнесу, які б в момент розширення та набрання перманентності бізнес-процесів сприяли переходу новостворених економічних агентів в офіційну економіку, а не приховану.

Нелегальна економіка з першого погляду не є потенційним джерелом наповнення бюджету. Це пов'язано з тим, що діяльність, яка проводиться в її межах, є офіційно забороненою в країні через свою шкідливість для суспільства. Відповідно детінізація цього сегмента, яка можлива виключно за рахунок методів адміністративного примусу і ніяк не шляхом податкового стимулювання, означає повну його ліквідацію. Разом з цим варто зазначити, що

шкідливість в цьому контексті є поняттям відносним та визначається урядом кожної країни окремо. На приклад, гральний бізнес дозволений в переважній більшості країн Європи та забезпечує значні податкові надходження до їх бюджетів. Натомість в Україні цей вид економічної діяльності є забороненим, проте на практиці існує у великих масштабах та формує значні обсяги тіньових фінансових потоків. Легалізація грального бізнесу в Україні мала б позитивний ефект на детінізацію вітчизняної економіки та зростання податкових надходжень до бюджету [90].

Отже фіскальна складова детінізації економіки нерозривно пов'язана з регулюванням фіскальних відносин, яке здійснюється завдяки розробці податкового та бюджетного законодавства. Джерелом фіскального права виступають закони, а також інші нормативно-правові акти – укази, постанови, розпорядження, інструкції. Проте окрім законодавства діяльність економічних агентів регулюється неформальними законами, які часто суперечать офіційним нормам права. Формування процесу детінізації економіки потребує дослідження як формальних так і неформальних правил, обов'язків (імперативів), якими керуються у своїй діяльності суб'єкти фіскальних відносин. Лише за умови їх відповідності можливе збалансування інтересів державного та приватного секторів, що дозволить знизити рівень ухилення від оподаткування, а як наслідок й масштаби тіньової економіки.

1.2. Природа фіскальних імперативів у взаємовідносинах суспільства та держави

Дослідження фіскальних відносин між державою та її громадянином сьогодні є однією з центральних тем фінансової науки. За формалізованими формулюваннями правових норм і економічних показників залишається практично непоміченим те, що фіскальні відносини по своїй первісній суті представляють собою відносини соціальні, тобто зв'язки та взаємодії між

людьми, різними соціальними групами і державою. При цьому частина дослідників концентрує свою увагу на поведінці платників податків, податковій культурі та етиці. У той час як у рамках іншого напрямку розглядаються національна фіскальна політика, соціально-політичні функції податків та інші питання. Зважаючи на економічні та соціальні складнощі, які існують сьогодні в світовому суспільстві, дослідження імперативів у фіскальних відносинах набуває особливої актуальності. Проте перш ніж їх дослідити варто встановити, що ми розуміємо в даній науковій роботі під фіскальними відносинами, їх суб'єктами та імперативами цих відносин.

Етимологічно прикметник «фіскальний» походить від латинського слова «*fiscus*», яке означає «кошик». У Стародавньому Римі воно означало спочатку касу імператора, а згодом – централізовану казну, куди стікалися всі види доходів держави, та з якої здійснювалися державні витрати. Похідним від «*fiscus*» став термін «*fiscalis*» (фіскальний), який означає «казенний», тобто той, що належить казні [117, с. 45-46]. З огляду на вищевикладене, під фіскальними відносинами у даному дослідженні слід розуміти сукупність суспільних відносин між органами публічної влади та суспільством з приводу наповнення централізованих фондів фінансовими ресурсами та їх використанням з метою задоволення суспільних потреб.

Якщо на початкових етапах розвитку людства фіскальні відносини не мали формального характеру, а базувалися на неформальних (неписаних) правилах поведінки, то з плином часу вони поступово кодифікувалися й набули статусу правовідносин. Фіскальні правовідносини умовно можна розділити на правовідносини з приводу: 1) акумулювання ресурсів, основу яких складають податкові правовідносини; 2) розподілу акумульованих ресурсів; 3) використання розподілених ресурсів.

Виходячи з нашого розуміння сутності фіскальних відносин та абстрагуючись від надмірної деталізації їх суб'єктів можна зробити висновок, що тут мають місце дві сторони, перша з яких це держава в особі органів публічної влади, а з іншої – суспільство, яке виступає одночасно джерелом

наповнення бюджету та основним споживачем, створених державою, суспільних благ. Діяльність (поведінка) кожної зі сторін продиктована її економічними інтересами. Проте базис фіскальних відносин побудований на виконанні кожною з них своїх фундаментальних імперативів*, які формувалися на початкових етапах зародження людства та еволюціонували з його розвитком.

Якщо говорити про економічний зміст поняття «імператив», то одностайності в поглядах науковців тут не спостерігається. Так, В. Лук'янов у своїх роботах зазначав, що економічний контент (змістовне наповнення) поняття «імператив» розмаїте й залежить від об'єкту, чинників, які його зумовлюють, а також суб'єктів та основних напрямків застосування [62, с. 404]. На основі цього, він виділяє два види регуляторних імперативів: суто ринкові та державні. До перших відносяться фінансові ринки, фінансова економіка, фінансиалізація, як об'єктивна реальність фінансових відносин. Водночас, імператив як «вольова максима» чи «категоричне веління» є проявом державних регуляторних можливостей. Державний регуляторний імператив у його роботах трактується, як: «законодавчо передбачені обов'язки і відповідальність, організаційно-управлінські правила поведінки і дій, спрямованих на відповідні сегменти та сфери економічного буття». Не відкидає автор і такого визначення регуляторного імперативу: «це базові настанови, правила, вимоги, норми, які в своїй сукупності регламентують, спрямовують та детермінують ринкову поведінку економічних (в т.ч. фінансових) систем та їх блоків» [62, с. 406]. Тобто Лук'янов В у своїх працях визначав регуляторні імперативи як систему законів, які регулюють ринкові відносини. До таких законів він відніс як загальні економічні закони, які допомагають ринку саморегулюватися, так і правила, що встановлюються державою в процесі макроекономічного регулювання. Серед останніх науковець окремо виділив державні регуляторні імперативи у

* Імператив – правило, норма, закон, принцип, наказ, вимога до поведінки, що вимагає обов'язкового (категоричного) та безумовного виконання. За Е. Кантом, імператив – це загальний обов'язковий моральний закон, безумовний принцип поведінки; згідно з його вчень: «поводься так, щоб твоя поведінка (максима твоєї волі) могла стати моральним законом для усіх (служувати зразком загального законодавства)».

податковій сфері, що пов'язано з регулятивним характером відносин, що виникають під час нарахування та стягнення податків [61, с. 322-323].

О. Дацко у своїй монографії гуманітарні імперативи економічної безпеки держави визначала в першу чергу як комплекс вимог щодо людського розвитку й гарантування економічної безпеки людини, а також оптимізація впливу людини чи суспільних груп на економічну систему, недотримання яких зумовить актуалізацію загроз, негативних або катастрофічних наслідків для економічної системи територіальної громади, держави [28, с. 72].

У роботах М. Ковальчук імперативи досліджувались за допомогою аналізу їх еволюційного зв'язку з інститутами, інституціями та інституційним середовищем. Науковець зазначає, що межі між імперативами та інститутами є досить розмитими через ототожнення обов'язкової норми з формальною. Інститут як певна форма організації та регулювання суспільних відносин зумовлює розвиток інституції, як структурно-організаційної форми взаємовідносин індивідів у суспільстві. Остання, у свою чергу, на основі загальноприйнятих звичаїв та враховуючи ймовірність його сприйняття соціумом формує імператив, який покликаний регулювати та координувати взаємовідносини у визначеному інституційному середовищі [51]. На нашу думку, такий зв'язок є зворотнім, оскільки саме імператив, як базовий прояв моральності та правильності на своїй основі формує правила, що регулюють поведінку в суспільстві.

У результаті свого дослідження М. Ковальчук визначає імператив: у вузькому розумінні як особливий вид переконань, що визначає певний стиль поведінки; у широкому розумінні як детермінанти суспільних явищ та процесів, що формуються внаслідок розвитку інституційного середовища шляхом еволюції суспільного знання [52, с. 297]. Окрім того науковець надає своє визначення інституційного імперативу, трактуючи його як обов'язкові правила поведінки, що формуються під впливом інституційних структур на основі встановлених «правил гри» з врахуванням морально-етичних принципів й максимальною ймовірністю сприйняття соціумом. Інституційні імперативи

покликані забезпечувати регулювання та координацію відносин між індивідами в суспільстві [51].

Цікавими нам видаються погляди В. Андрущенка та Т. Тучак на морально-етичні імперативи оподаткування, які визначалися як: «чесноти совісті, свідомості та обов'язку, котрі в формі норм і правил регламентують поведінку і дії людей у сфері оподаткування». Також для уточнення їх змісту вони скористалися російською мовою: «морально-етичні імперативи – суть предписания, наставления и руководства нравственного характера касательно поведения людей по их отношению к налогам». Відзначається також те, що імперативи можуть мати і негативно-зворотній зміст, коли люди діють безсовісно, несвідомо, не обов'язково. Під впливом етичних імперативів і моральних почуттів платників податків формується ставлення до податків, їх оцінка під кутом зору добра і зла [2, с. 7].

Першим вітчизняним науковцем, який концептуалізував поняття «фіскальні імперативи», є Д. Осецька, яка трактує їх як: «правила, що характеризують систему управління державними фінансами, мають силу закону і накладають на фіскальну політику обмеження довгострокового характеру шляхом запровадження лімітів на бюджетні агрегати та забезпечують стійкість державних фінансів і фіскальну консолідацію» [78, с. 6]. Таке трактування фіскальних імперативів, на нашу думку, звужує значення цього поняття, ототожнюючи його з фіскальними правилами, це зумовлює потребу в уточненні його змісту. З огляду на це, нам видається доцільним провести короткий ретроспективний аналіз становлення та розвитку фіскальних відносин (відображений в таблиці 1.2) з метою концептуалізації та систематизації фіскальних імперативів.

Як видно з таблиці 1.2 про зародження перших форм фіскальних відносин можна говорити ще на етапі первіснообщинного ладу. У цей час, сама можливість виживання кожного окремого індивіда, не кажучи уже про покращення умов його існування, стає нерозривно пов'язаною з общиною, у склад якої він входить. Лише в колективі є можливим задоволення його

Таблиця 1.2

Еволюція фіскальних відносин в процесі історичного розвитку суспільно-економічних формацій

Суспільно-економічна формація	Характеристика фіскальних відносин
Первіснообщинна	На даному етапі відсутнє уявлення про публічну владу, податки, бюджет та фінанси в цілому, проте зароджуються перші їх форми. Так, будь-яка община мала свого лідера, кожен із її членів був зобов'язаний добувати необхідний для виживання продукт, який потім розподілявся між усіма. Поведінка щодо такого відчуження їх власності регулювалась звичаєвим правом, тобто базувалась на звичаях та традиціях, які сформувалися в тому чи іншому об'єднанні. Дотримання цих неформальних законів (приписів) було обов'язковим, а ухилення від їх виконання суворо каралося вигнанням з общини, що на той час було близьким до смертної кари.
Рабовласницька	Внаслідок завойовницьких дій утворюються перші держави та відбувається соціальна стратифікація суспільства. Таким чином зростає роль та розширюється апарат публічної влади, що призводить до потреби в її утриманні. Це призводить до виникнення перших передумов для її узурпації з метою отримання особистих вигод. Оподаткування в цей період має переважно експлуатаційний характер, податки майже не виконують розподільчої та регулюючої функцій. За таких умов, головними бенефіціарами існування фіскальних відносин були представники публічної влади, в той час як суспільство переважно залишалося в статусі жертви.
Феодальна	У цей період економіка носила переважно натуральний характер, тому податки сплачувалися у вигляді частини зібраного врожаю на користь держави, феодала й церкви; з розширенням функцій феодальної держави, утворенням централізованих держав поступово зростає роль податків у формуванні казни. Як і в рабовласницькій формації, головною функцією, яку виконували податки, була фіскальна. Ресурси казни використовувалися переважно на утримання публічної влади та підтримку обороноздатності країни.
Капіталістична	Бурхливий розвиток товарно-грошових відносин, внаслідок чого фіскальні відносини набувають сучасних форм прояву. Фіскальна політика держави ґрунтується на обраній публічною владою економічній доктрині.

Джерело: за даними [53, 27].

базових індивідуальних потреб. Проте підтримання життєздатності будь-якого об'єднання передбачає наявність певних суспільних потреб, які задовольняються за рахунок діяльності кожного із його членів. Індивід, віддаючи результати своєї праці на користь общини, керувався бажанням вижити в ворожому

навколишньому середовищі, що було можливим лише будучи частиною общини. Натомість він очікував справедливого розподілу створеного общиною продукту (впольованої здобичі, зібраного продовольства тощо). Справедливим, на той час, вважався зрівняльний розподіл, при якому незалежно від того хто з членів общини створив продукт, все ділилося між усім колективом у залежності від потреб кожного індивіда [27, с. 25]. Такий розподіл був зумовлений потребою страхування невдач у полюванні одних членів общини здобутками інших. Такі базові правила й були першими імперативами у фіскальних відносинах.

Слід зазначити, що подальший розвиток суспільства характеризувався класовим розшаруванням та узурпацією влади окремими індивідами. Це призвело до того, що податки переважно виконували лише фіскальну функцію та носили експлуатаційний характер. Так, впродовж значного історичного проміжку часу було досить поширеним ототожнення державної казни із гаманцем монарха, що серйозно деформувало початкову суть фіскальних відносин: вилучення частини матеріальних ресурсів у громадян для задоволення суспільних потреб. Невиконання державою свого фіскального обов'язку (імперативу) щодо належного перерозподілу створеного суспільством продукту часто призводило до народних бунтів, протестів і навіть революцій, тобто провокувало невиконання свого фіскального обов'язку значною частиною суспільства.

Наглядним прикладом такого свавілля було правління імператора Візантії Юстиніана I, за ініціативи якого в Константинополі за чотири роки було зведено собор Святої Софії, на будівництві якого щодня працювало близько 10 тис. робітників. У містах всієї імперії руйнувалися античні святині задля цінних будматеріалів. На оздоблення інтер'єру йшли тони золота, срібла та слонової кістки. Один лише срібний престол мав вагу 12 тон. Зведення таких коштовних споруд у сукупності з постійними війнами для розширення Візантійської імперії (також велися за ініціативи імператора) потребували масштабних витрат казни, які покривалися за рахунок збільшення податкового тягаря на населення. Зокрема, було введено ряд додаткових податків, серед яких і славнозвісний податок на повітря. Це призвело до значного зубожіння народу [67, с. 143].

До XVII ст. економічна думка була тісно поєднана з такими суспільними науками, як філософія, політика, право. Проте перехід до капіталізму дав поштовх до відокремлення економічної теорії, як окремої науки. Оскільки в Середньовіччі (XV—XVI століття) державні доходи ще не були відокремлені від особистого майна короля, то, як вже зазначалося вище, це викликало протести зі сторони прихильників недоторканності приватної власності. Тому серед завдань нової науки були наукове обґрунтування імперативності (обов'язковості) існування податків та створення економічно-обґрунтованої парадигми оподаткування, на основі якої можна було б провадити справедливу податкову політику.

Упродовж багатьох століть імперативність оподаткування пояснюється за допомогою різних податкових теорій. Під податковою теорією в загальному розуміють ту чи іншу систему наукових знань про природу податків, їх місце і значення в економічному і соціально-політичному житті суспільства [125, с. 53]. У таблиці 1.3 відображені загальні податкові теорії в контексті висвітлення ними імперативності (обов'язковості) існування податків в державі.

Таблиця 1.3

Загальні податкові теорії в контексті висвітлення ними імперативності існування податків в державі

№	Назва	Представники	Характеристика
1.	Теорія послуг	Дж. Мілль	Сплата податків є імперативною для отримання суспільством послуг у вигляді допомоги та підтримки.
2.	Теорія насолоди	Ж. Сімонді	Сплата податків є імперативною для отримання громадянином насолоди від життя у суспільстві.
3.	Теорія жертви	М. Турген'єв	Сплата податку є імперативною пожертвою для розвитку суспільства, без якої не може існувати держава.
4.	Атомістична теорія	С. Вобан, Ш. Монтеск'є	Сплата податків є імперативною умовою укладання договору між громадянами і державою, згідно з яким підданий вносить державі плату за охорону його особистої і майнової безпеки, захист від зовнішніх ворогів та інші послуги, що вимагає коштів на утримання державних органів.

5.	Теорія страхової премії	Дж. Мак-Куллох, А. Тьер	Сплата податків є імперативною для отримання страхової допомоги на випадок настання надзвичайних ситуацій. Розмір сплати пропорційний доходу або майну платника.
6.	Класична теорія	А. Сміт, Д. Рікардо	Оподаткування є імперативним для покриття витрат держави на оборону та утримання свого апарату.
7.	Кейнсіанська теорія	Дж. Кейнс	Оподаткування є імперативним інструментом регулювання економіки.
8.	Теорія монетаризму	М. Фрідмен	Оподаткування є імперативним інструментом регулювання грошової маси в обігу.

Джерело: складено автором на основі [104, 105].

Вищенаведені податкові теорії обґрунтовують необхідність існування податків в державі з різних точок зору, проте усі вони сходяться в одному: без податків – не можливе існування суспільства, а від якості податкової політики залежить рівень розвитку цього суспільства. Як зазначив міністр фінансів Франції у 1792 році: «Народ ніколи не відмовляється платити розумних податків: розумних у їхньому використанні й розумно обтяжливих» [56, с. 53]. Тобто суспільство готове виконувати свій податковий обов'язок лише в тому разі, якщо свої фіскальні імперативи виконуватиме публічна влада, в іншому випадку в країні розвиватимуться процеси ухилення від сплати податків. Тому головним питанням, у процесі розбудови податкової системи, є визначення того оптимального рівня оподаткування, який відповідав би соціально-економічним інтересам держави і був прийнятний суб'єктами господарювання і населенням.

Отже, стисло проаналізувавши еволюцію фіскальних відносин, можна стверджувати, що їх існування передбачає накладання ряду фіскальних імперативів як на суспільство, яке сплачує податки, так і на публічну владу, яка встановлює розмір податкових ставок та розпоряджається акумульованими коштами. Враховуючи ці висновки та проаналізовані вище погляди науковців щодо сутності поняття імперативів в сфері економіки та фінансів, під фіскальними імперативами у цьому дослідженні ми пропонуємо розуміти загальнообов'язкові правила, вимоги до поведінки (діяльності) суб'єктів

фіскальних відносин, дотримання яких сприятиме гармонізації їх інтересів та максимально ефективному розподілу та перерозподілу національного доходу з метою задоволення суспільних потреб.

На макрорівні фіскальні імперативи, як базові вимоги до діяльності публічної влади щодо побудови та розвитку системи державних фінансів знаходять своє відображення в принципах побудови податкової системи, принципах бюджетної системи, принципах фінансової системи держави, принципах бюджетного фінансування, принципах фінансової діяльності держави та ін. Для їх формування науковцям знадобилося не одне століття досліджень та дискусій на тему основ фінансової теорії, тому їх слід розглядати як аксіому державотворення. Разом з цим необхідно зауважити, що практична реалізація таких принципів здійснюється шляхом формування відповідних правил, норм у фіскальному законодавстві кожної окремої країни та залежить від пріоритетів суспільного розвитку, стану економіки, існуючих політичних умов тощо. Таким чином можна зробити висновок, що фіскальні імперативи, виступаючи базовими вимогами до діяльності публічної влади в фіскальній сфері, дають поштовх до формування та удосконалення фіскальних інститутів. Графічно формування фіскальних імперативів та їх подальша трансформація в інституційне забезпечення відображені на рис 1.4.

На практиці формування фіскальних імперативів на макрорівні пов'язано з пошуком ефективної парадигми фіскальної політики, яка б сприяла оптимальному розподілу та перерозподілу сукупного національного доходу (у відповідний проміжок часу й у відповідному суспільстві) та збалансовувала індивідуальні та суспільні інтереси.

В частині акумулювання фінансових ресурсів до бюджету, фіскальна політика повинна відповідати словам відомого французького державного діяча Ж.-Б. Кольбера: «Оподаткування – це мистецтво общипування гуски таким чином, щоб отримати максимум пір'я з мінімумом писку» [133, с. 235]. Тобто для недопущення фіскальної кризи категоричний імператив вимагає стягувати податки в такий спосіб й в такій кількості, щоб не пригнічувати ділової



Рис. 1.4. Схема формування фіскальних імперативів на макрорівні та їх подальшої трансформації в інституційне забезпечення

Джерело: складено автором на основі теоретичних узагальнень фіскальної теорії.

активності, не занадто шкодити особистим вигодам економічних агентів та не деморалізувати суспільство. Таким чином одним з пріоритетних завдань податкової політики є збалансування інтересів держави та економічних агентів. Спрощений вигляд механізму впливу податкового регулювання на баланс інтересів держави і платників податків відображено на рис 1.5.

Важливо зазначити, що ряд науковців [46, 266] у своїх дослідження визначають надмірну фіскальну спрямованість податкової системи, як основний детермінант ухилення від оподаткування та розвитку тіньових економічних процесів. У цьому контексті важливими, на наш погляд, є результати досліджень Дж. Бьюкенена, який зауважив, що будь-який представник публічної влади, не зважаючи на цілі, що він переслідує (служіння народу чи особисте збагачення), завжди намагатиметься сприяти розширенню бюджету. Тобто діяльність індивідів у політичній структурі суспільства, як політиків, керівників або бюрократів майже завжди сприятиме посиленню ролі держави, що призводить

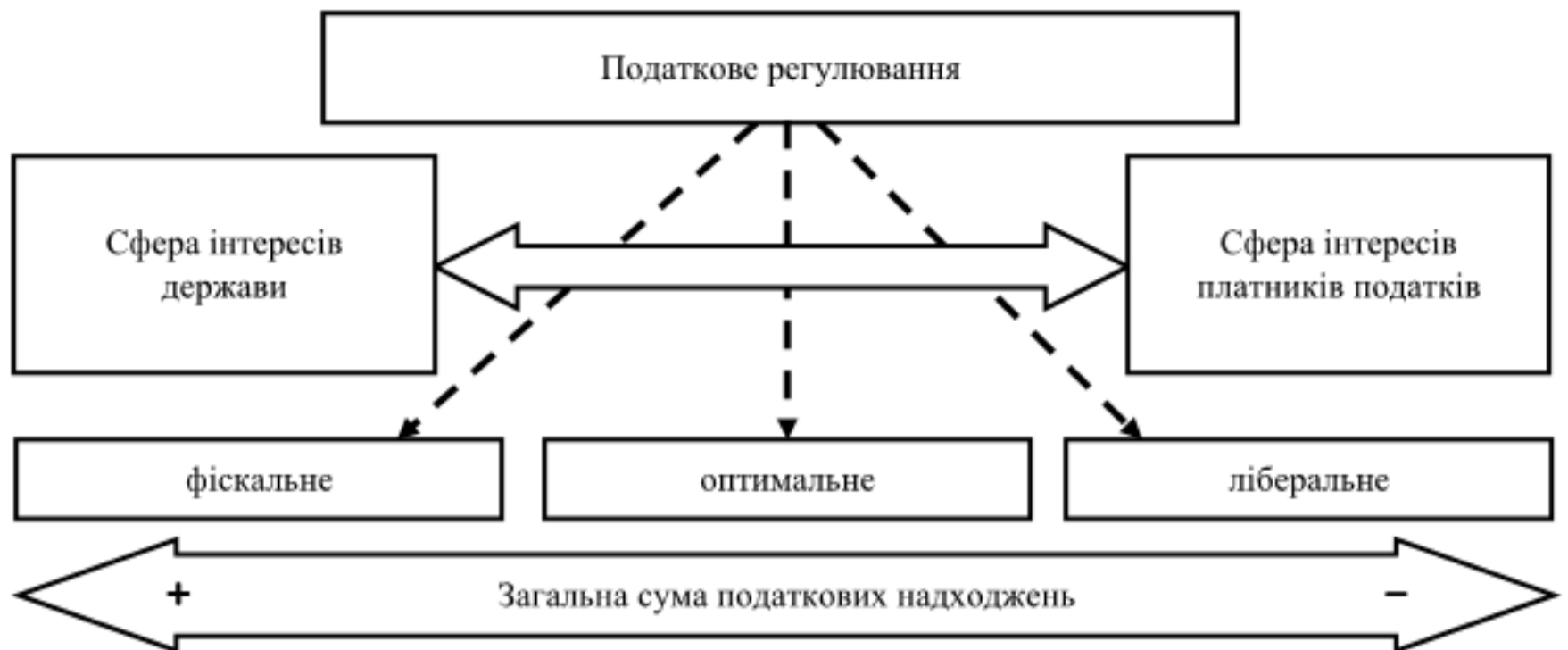


Рис. 1.5. Механізм впливу податкового регулювання на баланс інтересів держави і платників податків

Джерело: [111, с. 64].

до загрози Левіафана, тобто автократичної держави. Вихід з даної ситуації вчений бачить у використанні сучасних теорій політики та управління для формування інститутів, які б обмежували певну політичну поведінку [17].

Разом з тим опортуністична поведінка платників податків часто спровокована не надмірним податковим навантаженням чи складним процесом адміністрування податкових платежів, а неефективністю використання акумульованих в бюджеті коштів, що призводить до низької якості наданих державою суспільних благ. Для суспільства, останнє вказує на зниження рентабельності такого активу як держава, що породжує небажання інвестувати в нього. Таким чином, в частині використання бюджетних ресурсів, від держави першочергово вимагається забезпечення максимальної ефективності та транспарентності.

На мікрорівні фіскальними імперативами виступають вимоги до економічного агента щодо сплати податків, які зафіксовані в нормативно-правових актах найвищої юридичної сили. Наприклад, базовим фіскальним імперативом кожного громадянина України є конституційний обов'язок щодо сплати податків та зборів (ст. 67 Конституції України). Саме цей фіскальний імператив зумовлює існування податкових правовідносин та породжує ряд інших фіскальних імперативів платника податків, серед яких вимоги щодо

необхідності правильного обчислення, вчасного декларування та сплати податкових зобов'язань, перебування на обліку у контролюючих органах та ін.

Відношення економічних агентів до своїх фіскальних імперативів пов'язане в першу чергу з їх світоглядними переконаннями щодо доцільності та важливості сплати податків, тобто ґрунтуються на існуючій в суспільстві податковій моралі. У контексті сказаного варто згадати результати дослідження В. Андрущенка та Т. Тучак, які дійшли висновку, що зовнішньо накладений державою на платника податків обов'язок стає значно міцнішим, коли під впливом морально-етичного почуття громадської свідомості внутрішній голос нашіптує «я повинен» [2, с. 347]. І. Янжул також у своїх дослідженнях зазначав, що громадянин платить податок не тому, що замість нього отримує від держави який-небудь еквівалент, а тільки тому, що як громадянин він зобов'язаний прикладати зусиль до підтримки існування держави [149].

Не зважаючи на очевидні істини щодо імперативності оподаткування в капіталістичних державах, для платників податків часто притаманною є девіантна поведінка, корені якої можуть бути економічного, політичного та духовного характеру. Поширеність проявів такої поведінки свідчить про невідповідність заходів фіскальної політики ціннісним орієнтирам суспільства. Практика показує, що суспільству неможливо довільно нав'язати фінансову систему, яка не відповідає його внутрішнім потребам, оскільки це неминуче призводитиме до порушення встановлених державою «правил гри».

Очевидним є те, що на практиці не існує ситуації, коли в суспільстві мають місце абсолютне додержання чи недодержання податкових правил, оскільки світогляд економічних агентів та їх ставлення до держави різняться. Погляди окремих західних науковців на типи платників податків за ставленням до виконання податкового обов'язку відображені в таблиці 1.5.

Аналізуючи наведені в таблиці 1.5 типи платників податків, окремо слід зупинитися на типі наслідувача, який виокремлений в класифікації С. Гокампа та М. Пікгардта. Саме цей тип, на думку Б. Тоглера та С. Фрея, є найбільш поширеним в будь-якому суспільстві. У своєму дослідженні науковець

Таблиця 1.5

**Типи платників податків за ставленням до виконання податкового
обов'язку**

С. Гокамп, М. Пікгардт	А. Прінц
<ul style="list-style-type: none"> • раціональний тип (традиційний максимізатор корисності); • мораліст (сплачує податки з принципу); • нестабільний тип (допускає помилки при сплаті податків на постійній основі); • тип наслідувача (слідuje загальноприйнятій в суспільстві податковій поведінці). 	<ul style="list-style-type: none"> • ті, хто є прообразом класичної «людини економічної»; • ті, хто вірять у вартісну рівновагу між податковим тягарем і вигодами від наданих державою суспільних благ; • ті, хто в загальному незадоволені владою; • ті, хто розглядають оподаткування, як обмеження свободи; • ті, хто підтримує тільки легальні способи ухилення від оподаткування; • ті, хто не достатньо обізнані з податковим законодавством; • ті, хто мають розвинене почуття справедливості.

Джерело: за даними [191, 226].

емпірично (використовуючи дані країн Західної та Східної Європи) довів, що окремий економічний агент знаходиться під сильним впливом податкової поведінки решти бізнесу. Якщо він вірить у те, що порушення податкового законодавства є поширеним явищем серед інших, то це знижує його податкову мораль. Якщо ж навпаки він переконаний, що більшість суб'єктів господарювання працюють чесно, то його податкова мораль збільшується [184, с.158].

Схожих висновків дійшов й один із найбагатших та найвпливовіших людей планети У. Баффет, який у своїй книзі помітив, що висококваліфіковані менеджери компаній схильні наслідувати поведінку інших менеджерів незалежно від того, наскільки хибною та ірраціональною вона може бути. Така схильність, на його думку, продиктована існуванням інституційного імперативу, відкриття якого він вважає найбільш несподіваним у своїй кар'єрі. Причиною його існування він вважає саму природу людини. Менеджери в своїй переважній більшості не хочуть виглядати нерозумно і ставити свою компанію перед необхідністю щокварталу нести збитки, тоді як інші компанії отримують прибутки, навіть якщо вони наперед знають, що ведуть свою компанію до

загибелі [187, с. 97]. Подібною є ситуація й у фіскальних відносинах, платник податків, який функціонує в середовищі, де фіскальний обов'язок в повній мірі не виконується ні державою, ні іншими платниками, схильний наслідувати їхню поведінку, незважаючи на те, що знає про шкоду, яку наносить суспільству, а як наслідок в перспективі й собі. Більше того, на поведінку платника податку впливає існування й інших імперативів, окрім фіскального, зокрема обов'язок утримувати власну сім'ю, обов'язки перед своїми діловими партнерами тощо.

На бажання економічного агента виконувати свій податковий обов'язок також впливає тип держави, якій вони змушені сплачувати податки. У такому контексті можна виділити три типи держав [2, с. 180]:

- 1) держава – максимізатор суспільного добробуту (А. Пігу, Р. Масгрейв);
- 2) держава – Левіафан, яка максимізує податкові надходження (Дж. Б'юкенен, Дж. Бреннан);
- 3) держава – інструмент корисливих політиків та бюрократів (М. Олсон, Е. Даунс).

Очевидно, що в кожній з цих держав мотивація платника податку буде різною. У такому разі слід зробити висновок, що на податковий обов'язок кожного окремого економічного агента впливають два фактори, перший з яких це його внутрішній світогляд щодо податків, другий – ставлення до діяльності держави, яка встановлює та адмініструє податки. Фактично колапс у фіскальних відносинах виникає у випадку, коли фіскальні імперативи держави, що проявляються через сконструйоване нею інституційне середовище, не відповідають очікуванням більшості суспільства. У такому випадку відбувається деформація податкової моралі, тобто змінюються етичні імперативи, що регулюють поведінку платників податку. Відсутність гармонії у стосунках між суспільством та публічною владою першочергово веде до розвитку тіньової економіки в країні.

Таким чином, у контексті детінізації економіки формування фіскальних імперативів означає визначення тих вимог до поведінки суб'єктів фіскальних відносин, реалізація яких через реформування фіскальних інститутів сприяла б

зниженню тіньової економіки. На нашу думку, такі вимоги першочергово необхідно формувати до державної діяльності в сфері фінансів, оскільки саме невиконання фіскальних імперативів на макрорівні змінює в негативну сторону ставлення населення до важливості та обов'язковості сплати податків.

1.3. Роль інституційного середовища фіскальних відносин в формуванні процесу детінізації економіки

Тіньова економіка є досить суттєвим явищем в економіці будь-якої країни, вона є тим феноменом, розміри якого точно визначити неможливо. Оскільки тіньова діяльність здійснюється поза межами формальних інститутів (тобто не регулюється нормами законодавства), то це означає, що останні є несприятливими для неї. В іншому випадку суб'єктам господарювання не було б сенсу ризикувати, працюючи всупереч законодавству. З цього випливає, що зміна формально встановлених норм, правил, зокрема й фіскальних, має значний вплив на розмір тіньової економіки.

Вперше про інституційну економіку заговорив американський економіст У. Гамільтон. Він, як і багато інституціоналістів, вважав, що сучасна економічна теорія може бути тільки частиною інституційної теорії та дав наступне визначення інститутам: «це словесний символ для кращого позначення групи суспільних звичаїв. Вони означають переважний і постійний спосіб мислення, який став звичним для групи або перетворився для народу в звичай ... Інститути встановлюють межі і форми людської діяльності. Світ звичаїв і звичок, до якого ми пристосовуємо наше життя, являє собою сплетіння і нерозривну тканину інститутів [131, с. 40]».

Видатним адептом інституційної теорії та Нобелівським лауреатом Д. Нортон інститут визначалася як: 1) набір офіційних (закони) правил, неофіційних (норми моралі) обмежень та механізмів їх примусового впровадження; 2) створені людиною обмежувальні рамки, що організують

стосунки між людьми [74, с. 11]. Він визначає інститути як певну структуру, яка накладається суспільством на людські взаємовідносини та окреслює межі вибору у поведінці, які у свою чергу задають рамки функціонування суспільства та економіки протягом деякого періоду часу. Незважаючи на велику кількість трактувань категорії «інститут» іншими вченими, деякі з яких наведені в додатку А, саме трактування Д. Норта стало найбільш вживаним в наукових колах. Окрім встановлених «правил гри», вчений відзначає існування «гравців цієї гри» – організацій (інституцій), які створюються та функціонують в межах існуючого інституційного середовища. Організації покликані у своїй діяльності слідувати встановленим правилам та слідкувати за дотриманням цих правил іншими учасниками.

Отже, інститути ототожнюються з правилами гри в суспільстві, а останні є «середовищем – інфраструктурним елементом у метаконструкції економічної системи, а організації (господарюючі суб'єкти) являють собою продуценти інституційних змін, тобто їх роль, безумовно, полягає в ініціації «антиспокою» [50, с. 189]. Д. Норт та його колега Л. Девіс у своїй спільній роботі під інституційним середовищем пропонували розглядати сукупність фундаментальних політичних, соціальних і базових правових норм, які регулюють економічну і політичну діяльність [166, с. 133]. Подібно трактував дане поняття вітчизняний науковець О. Чубарь «інституційне середовище – це сукупність найважливіших фундаментальних соціальних, правових, політичних, економічних, морально-етичних, культурних правил і норм, що визначають поведінку та взаємовідносини у суспільстві, в тому числі між суб'єктами господарювання і державою, і повинні бути спрямовані на підвищення ефективності економіки та якості життя населення» [146, с. 100].

Цікавими, на нашу думку, є позиція О. Вільямсона, який вважав, що інституційне середовище – це правила гри, що визначають контекст, у якому відбувається економічна діяльність [140, с. 38]. Широкого вжитку в зарубіжній літературі також набуло визначення надане Р. Скоттом: «інституційне

середовище – це правила та вимоги, до яких необхідно пристосовуватися окремим організаціям, для того щоб їх діяльність була легітимною [241, с. 132].

О. Горшков та О. Сілова під інституційним середовищем розуміють сукупність базисних і надбудованих інститутів, які формують правила поведінки, взаємодію економічних суб'єктів і умови суспільного відтворення, визначаючи тим самим ефективність використання економічних ресурсів [26, с. 10]. Подібне визначення інституційному середовищу у своїх роботах надавали М. Скорєв та В. Савченко. Так, перший розглядає його як певний впорядкований набір інститутів, що створюють матриці економічної поведінки, які визначають обмеження для суб'єктів господарювання, що формуються в рамках тієї чи іншої системи координації господарської діяльності [126]. Другий вважає, що інституційне середовище – це чіткий упорядкований набір інститутів, що визначають рамкові умови функціонування й розвитку економічних суб'єктів [122, с. 10].

Інституційне середовище ототожнюється з поняттям «система» у працях А. Бабікової. Вона стверджує, що перше є сукупністю пов'язаних між собою інститутів, а ціллю діяльності системи є створення таких умов функціонування на всіх рівнях, які були б не суперечливими, доповнювали б один одного, забезпечували цілісність, ієрархічність та інтегративність [4, с. 165].

Зміст поняття інституційного середовища витікає з функцій, які воно виконує, серед яких найчастіше виділяється дві основні: 1) зниження невизначеності; 2) створення стійкого середовища для взаємодії економічних агентів і зниження трансакційних витрат. Окрім зазначених функцій в літературі також трапляються й інші:

- функція обмеженого вибору – інституційне середовище впроваджує додаткові правила, які визначають поведінку економічного суб'єкта, підкріплені існуванням санкцій юридичного та соціального характеру;

- функція формування переваг – інститути є більш ніж просто змушення до певної поведінки, вони є втіленням, як правило, загальноприйнятих норм

мислення та поведінки, тому впливають на формування переваг та цінностей індивіда [24];

– функція впливу на поведінку економічних суб'єктів – ефективність юридичних санкцій і неформальні правила поведінки мають значний вплив на тип поведінки суб'єктів господарювання, який коливається від опортунізму до «повної покори» [140];

– функція впливу на структуру стимулів – встановлені правила стимулюють суб'єктів господарювання до ефективного використання ресурсів для максимізації прибутку [172];

– розподільча функція – у кожному інституційному середовищі має місце свій розподіл політичної та економічної влади, оскільки розширення прав одних суб'єктів неможливе без звуження прав інших [35].

Існує ряд зарубіжних наукових робіт, в яких досліджується вплив якості інституційного середовища на розміри тіньової економіки. В цих роботах на основі даних з різних країн перевірялася гіпотеза про вплив якості економічних інститутів на розміри тіньової економіки. Як правило, такі дослідження проводяться в три етапи. На першому етапі вибираються ключовий показник – залежна змінна (як правило, розміри тіньової економіки у % до ВВП), а також кілька інституційних факторів – незалежних змінних (наприклад, індекс регуляторної якості або індекс верховенства закону). На другому етапі будується економетрична регресія, що дозволяє виявити, які з інституційних чинників надають статистично значимий вплив на залежну макроекономічну змінну. На завершальному етапі формуються висновки щодо впливу інституційних параметрів на економічне зростання або інвестиції. В якості незалежних змінних використовуються індекси і рейтинги, що публікуються авторитетними міжнародними організаціями, наприклад Світовим Банком або Freedom House. Світовим Банком запропоновано шість основних індикаторів, які характеризують якість інституційного середовища, серед яких [262]:

- свобода слова та відповідальність (Voice and Accountability), що передбачає рівень участі громадян у виборчих процесах, так само як і свобода самовираження, свобода об'єднання та незалежні засоби масової інформації;
- політична стабільність (Political Stability);
- ефективність державного управління (Government Effectiveness), що визначається як якість забезпечення суспільних послуг, якість державної служби і ступінь її незалежності від політичного тиску, якість формування та втілення політики;
- регуляторна якість (Regulatory Quality), що передбачає здатність уряду формувати і втілювати політику та регуляторні норми, що стимулюють розвиток приватного сектору економіки;
- верховенство закону (Rule of Law) – ступінь дотримання законодавства, довіра до нього, рівень виконання контрактів, захист прав власності;
- боротьба з корупцією (Control of Corruption).

Одним із таких досліджень було дослідження Б. Торглера і Ф. Шнайдера [255], в результаті якого було виявлено негативний кореляційний зв'язок між різними показниками інституційної якості та рівнем тінізації економіки та зробили висновок, що покращення якості інституційного середовища допомагає зменшити розміри неформального сектору. Висока інституційна якість дозволяє кожному громадянину задовольняти особисті інтереси та надає можливість участі кожного громадянина у політичному процесі, що підвищує довіру до державних установ. Все це знижує інтерес до роботи в тіньовому секторі.

Подібні результати отримав у своєму емпіричному дослідженні С. Аруоба [156]. Так, дані засвідчили про існування значного рівня негативної кореляції між якістю інституційного середовища та розмірами тіньової економіки. С. Джонсон та його колеги [196] вважають, що перехід суб'єктів господарювання в тіньовий сектор в пострадянських країнах, є результатом хижацького характеру публічної влади, яка не сприяє зміцненню інституції права власності. Також вони емпірично довели, що в країнах, що розвиваються чим

менше державного регулювання тим менший рівень тіньової економіки. Натомість в розвинених країнах такої тенденції не існує.

Впродовж останнього десятиріччя особливої уваги серед науковців набуло дослідження фіскальних інститутів, які найчастіше визначають як правила та обмеження, які регулюють відносини в процесі наповнення дохідної частини бюджетів і використання бюджетних коштів. Зокрема Б. Найт і А. Левінсон до фіскальних інститутів відносять традиційні податкові та видаткові обмеження, вимоги до збалансування бюджету, резервні фонди тощо [200]. Схоже визначення фіскальних інститутів можна знайти в дослідженнях МВФ – механізми та правила, які забезпечують регулювання бюджетного процесу та створення системи збалансування державних фінансів [179].

Цікавими, на нашу думку, є й погляди А. Крисоватого, який дає таке визначення інститутам фіскальної політики: «це форми взаємовідносин держави, податкоплатників та громадян-виборців і, з одного боку, право держави встановлювати, законодавчо регламентувати, організовувати справляння податків та податкових платежів, розподіляти податкові надходження, а з іншого боку – право суб'єктів ринку на судовий захист від неправомірних податкових вилучень, можливість здійснення громадського контролю за фіском; форми взаємовідносин між державою – позичальником і власниками її боргових зобов'язань, право держави протягом обумовленого терміну розпоряджатися залученими шляхом запозичення коштами та право кредиторів вимагати своєчасного обслуговування і погашення боргу» [55, с. 176].

Фіскальні інститути є основою мобілізації доходів, яка водночас забезпечує їх подальшу трансформацію у видатки, що сприяють економічному зростанню. Ця теза підтверджується експертами МВФ, які зазначають, що для фінансово стійких країн характерні відносно сильні фіскальні інститути [230, с. 28].

Вартими уваги є погляди А. Крисоватого [58] та М. Фільо [142], які у своїх дослідженнях фіскальні інститути розділяли на формальні та неформальні. До перших відносяться правові норми, які регулюють фіскальні відносини, у той час

як до других – звичаї та традиції, якими керуються суб'єкти у фіскальних відносинах. Неформальні фіскальні інститути тісно пов'язанні з податковою культурою та культурою державного управління. Подібно розділяє податкові інститути й О. Сидорович. Формальні – визначаються як система правових норм, що впорядковують поведінку учасників податкових взаємовідносин, та механізмів її реалізації щодо передачі частини доходів платників податків до різного рівня централізованих фондів фінансових ресурсів. Неформальні інститути оподаткування розглядаються як стійка конструкція взаємопов'язаних, неформалізованих норм та правил, які під впливом інтересів, мотивацій та морально-етичних цінностей, регулюють діяльність носіїв інститутів [124, с. 32-35].

Дослідження поняття інституційного середовища, його функцій та фіскальних інститутів дозволяє нам зробити висновок, що однією зі складових інституційного середовища є інституційне середовище фіскальних відносин, яке слід розглядати як середовище, що формується під впливом формально встановлених норм фіскального законодавства та неформальних, усталених у суспільстві законів, правил поведінки, що регулюють та контролюють діяльність (поведінку) суб'єктів фіскальних відносин. Графічно інституційне середовище фіскальних відносин відображено на рис. 1.6.

Офіційну його складову являє собою фіскальне законодавство до складу якого входять: конституція, податкове, митне та бюджетне законодавство. Воно формується під впливом фіскальної політики уряду. Неофіційну складову інституційного середовища фіскальних відносин складають неформалізовані традиції, норми та правила які координують діяльність суб'єктів фіскальних відносин. Вони формуються під впливом національної культури, зокрема податкової культури.

У зарубіжних дослідженнях [155] було доведено, що стратегії поведінки компаній, які ефективно працюють в одному інституційному середовищі, в іншому стають неефективними. К. Олівер стверджує, що суб'єкти господарювання не незмінно дотримуються усіх правил чи поведінкових рамок



Рис. 1.6. Інституційне середовище фіскальних відносин

Джерело: складено автором на основі теоретичних узагальнень фіскальної теорії.

встановлених офіційними інститутами. Саме від якості та сприятливості останніх залежить, яку зі стратегій поведінки обиратиме фірма: стратегію опору чи дотримання [217, с. 173-174]. У випадку коли податкове законодавство є несприятливим для суб'єктів господарювання, вони обирають стратегію опору, працюючи в тіньовому секторі.

Представники Світового Банку в одному зі своїх проектів під назвою «Doing Business» щороку дають оцінку сприятливості формальних інститутів, які регулюють підприємницьку діяльність. Оцінюючи податкові інститути вони беруть до уваги такі базові показники:

- 1) кількість податків та зборів;
- 2) час потрачений на сплату платежів за рік;
- 3) рівень оподаткування;
- 4) індекс процедур після подачі звітності та сплати податків.

Окрім індикаторів затрат часу на нарахування та сплату податків, у 2017 р. вперше оцінювалися процедури, що відбуваються після сплати податків (post filing processes), а саме: 1) процедура бюджетного відшкодування ПДВ; 2) податкові перевірки; 3) адміністративне оскарження результатів податкових

перевірок [170]. Усі ці індикатори мають вплив на бажання платника податку сплачувати податки та функціонувати в офіційному секторі.

Рівень оподаткування в країні, як параметр, який характеризує інституційне середовище фіскальних відносин має неоднозначний вплив на рівень тіньової економіки. З теоретичної точки зору співвідношення між рівнем податкової ставки та обсягом прихованого доходу є одним із питань, які ще не були остаточно вирішені. Ця суперечка почалася з 70-х років і продовжується досі, оскільки деякі теоретичні моделі передбачають, що із збільшенням податкової ставки звітний дохід не зазнає значних змін. Тобто підвищення податкових ставок не має значного впливу на ухилення від сплати податків. Зокрема, М. Аллінгем і А. Сандмо були одними з перших [154], хто здійснив спробу теоретично проаналізувати ухилення від оподаткування. В їхній моделі платник податку прагне до максимізації очікуваної корисності, тому співставляє ймовірні вигоди від приховування доходу та ймовірні втрати при викриті ухилення. Вірогідність інспектування та нарахування штрафних санкцій є ключовим елементом для платника при визначенні доходу, який буде декларуватися. Таким чином, якщо втрати від ймовірного штрафу будуть пропорційними ймовірним вигодам від приховування доходу, то відношення між податковими ставками та сумою приховуваного доходу є неоднозначним. Зі зростанням податкових ставок будуть зростати й штрафи за ухилення, таким чином вибір платника щодо ухилення цілком залежить від його готовності піти на ризик. Такі висновки піддалися значній критиці з боку інших науковців, оскільки ряд емпіричних досліджень засвідчили, що більш високі податкові ставки, як правило, стимулюють ухилення від сплати податків [151, 158, 181, 203].

Окрім емпіричних досліджень вплив податкової ставки на бажання економічного агента сплачувати податки також доводиться А. Лаффером. Згідно з концепцією видатного адепта теорії економічної пропозиції підвищення ставок оподаткування до певного рівня сприяє зростанню доходів бюджету, оскільки не знищує стимулів до підприємницької активності. Якщо ж ставки перевищують

допустиму межу, то тим самим пригнічують ділову активність в суспільстві, що в подальшому призведе до зниження податкових доходів бюджету, внаслідок скорочення підприємницької діяльності, збільшення випадків ухилення від оподаткування та розширення обсягів тіньової економіки (рис. 1. 7). Виходячи з даної концепції зниження податкових ставок повинно призводити до протилежних ефектів. Проте на практиці такі припущення досить часто спростовувалися. Прикладом цього можуть служити невдалі податкові реформи Р. Рейгана в США у 70-80-их роках, які будувалися на основі ідей А. Лаффера. Так, зниження ставок оподаткування призвело до значного скорочення доходів бюджету та спровокувало зростання його дефіцитності [76, с. 477-478].

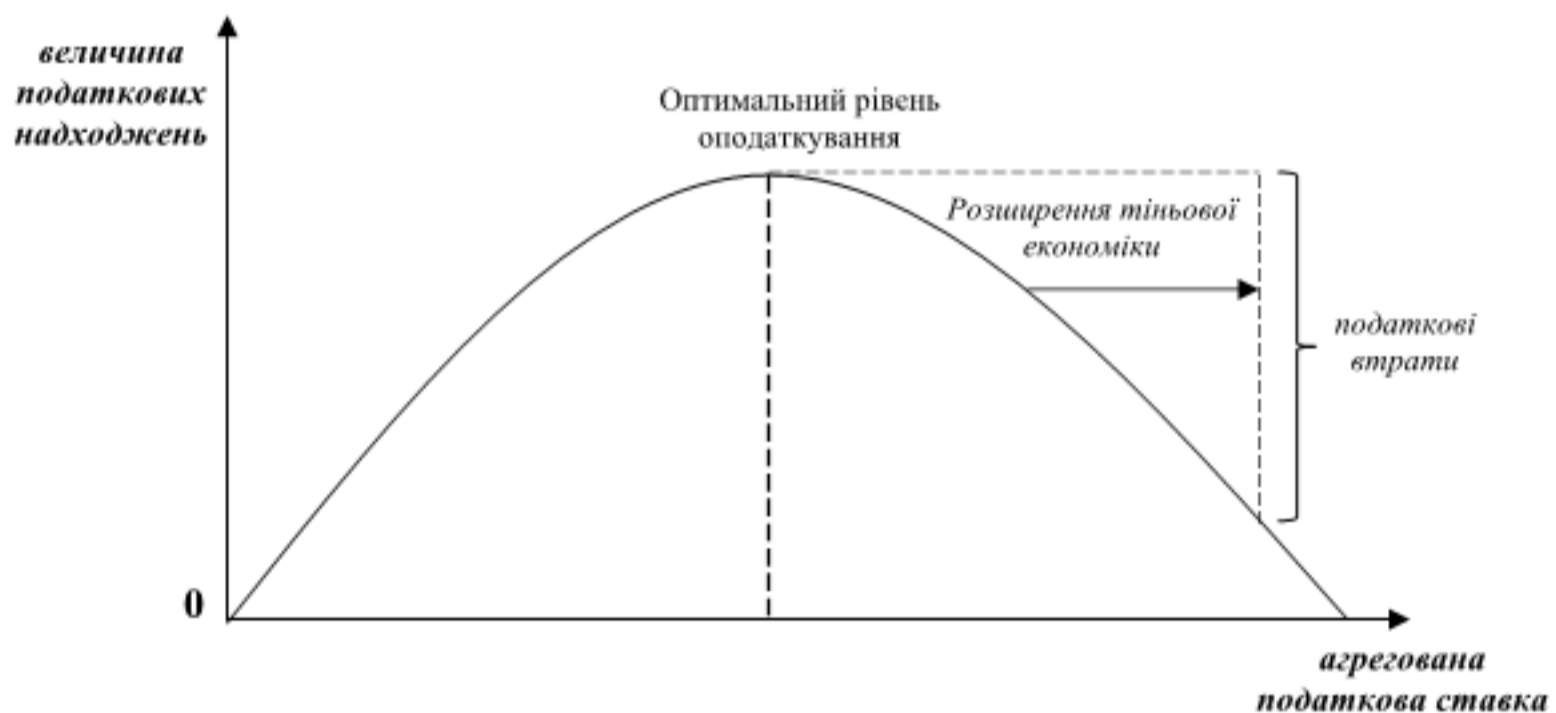


Рис. 1.7. Вплив рівня оподаткування на тіньову економіку згідно з концепцією А. Лаффера

Джерело: складено автором на основі теоретичних узагальнень фіскальної теорії.

Проаналізована література дозволяє нам зробити висновок, що хоча надмірний податковий тягар і є одним з найголовніших чинників, які стимулюють зростання обсягів тіньової діяльності, проте надмірність в даному контексті є відносною і залежить від маси інших чинників. У цьому контексті ми погоджуємося з думкою Т. Маршалка, який зазначив: «шляхи розвитку та розбудови податкової політики держави повинні визначатися залежно від економічного й політичного розвитку країни, її устрою, добробуту й національного складу населення» [68, с. 64]. Як показує практика ефективними

можуть бути податкові системи як із високими ставками податків (країни Скандинавії), так і з незначним податковим тягарем (США).

Практика також показує, що просте зниження ставок податків як інструмент детінізації економіки хоча й доцільний, проте не є ефективним без забезпечення боротьби з корупцією, зміцнення правових інститутів та підвищення рівня ефективності використання бюджетних коштів. Це емпірично доводиться в дослідженні К. Петер [220]. До подібних висновків у своєму емпіричному дослідженні дійшли й А. Сінгх, С. Джаїн-Чандра та А. Мохоммед [244]. Так, вони стверджують що значне зниження податкових ставок чи збільшення кількості регулятивних норм зі сторони держави не призведе до зниження рівня тіньової економіки. Натомість для формування механізму детінізації економіки публічній владі необхідно сконцентруватися на зміцненні офіційних інституцій в країні та зниженні рівня державного регулювання.

Ми погоджуємося з А. Крисоватим та В. Валігурою, які стверджують, що оптимальний рівень оподаткування слід аналізувати у двох аспектах: з фіскальної точки зору держави та з позиції людини, в контексті забезпеченості населення суспільними благами [57]. Оптимальність в даному контексті полягає в гармонізації інтересів держави та громадянина щодо сплати податків. Оптимальна податкова політика повинна одночасно бути економічно ефективною та соціально справедливою, що є надзвичайно складним завданням.

Якщо зі сторони держави оптимальним рівнем оподаткування є такий, що одночасно максимізує надходження до бюджету та стимулює розвиток підприємницької діяльності в офіційному секторі економіки. То з позиції платника податку найоптимальнішим є той податок, який – найменший, оскільки це максимально задовольняє його поточний особистий інтерес. Разом з тим платник податку як член суспільства завжди потребує отримання суспільних благ, основним виробником яких є держава в особі органів публічної влади. Саме це зумовлює його готовність сплачувати податки. Представник теорії маржиналізму К. Віксель у своїх вченнях основну роль відводив принципу

корисності. Він вважав, що кошти платників податків, вилучені у вигляді податку, повинні їм повертатися в формі різних державних послуг. Справедливість в оподаткуванні може бути досягнута лише за допомогою принципу «послуга за послугу» (*quid pro quo*). У своїй праці «Новий принцип справедливого оподаткування» [259] науковець відзначив, що при плануванні державних видатків, необхідно одночасно враховувати й джерела їхнього покриття. Цьому твердженню він надавав особливого значення, оскільки вважав, що завдяки йому можна досягти згоди в суспільстві на сплату податків.

Грунтуючись на принципах маржиналістського аналізу Е. Ліндаль, який вважається учнем К. Вікселля, продовжив розвивати теорію послуг, у якій досліджував питання їхньої вартості. Він розглядав податки як свого роду ціну за надані державою послуги. Оскільки економічні агенти мають різний рівень добробуту, Е. Ліндаль робив висновок, що різні ставки податків забезпечують рівновагу в суспільстві. Таким чином, Е. Ліндаль послідовно відстоював ідею прогресивного оподаткування [205].

Виходячи з позиції, що податки є ціною створюваних державою суспільних благ, на нашу думку, саме від якості останніх залежить ставлення платника до існуючих податків та формування його позиції щодо роботи в офіційному чи тіньовому секторах. Емпірично негативний кореляційний зв'язок між якістю наданих державою послуг та рівнем тіньової економіки був доведений в ряді зарубіжних досліджень [218, 229, 236].

Якість суспільних благ, які надаються державою, напряду залежить від ефективності та прозорості використання бюджетних коштів. Як зазначають Р. Афансьєв та Н. Голованова «ефективність» має ключове значення при використанні бюджетних ресурсів, оскільки дає можливість оцінити досягнуті результати і ефекти. Науковці зазначають, що під економічною ефективністю слід розуміти передусім отримання максимуму можливих благ від витрачених ресурсів. Оцінка ефективності державних видатків дозволяє виявити, наскільки ефективними і раціональними є діяльність і поведінка розпорядників коштів у

прагненні досягати максимальних результатів від державних, і передусім бюджетних, ресурсів [3, с. 65-66].

Сьогодні у світі, найдієвішим інструментом забезпечення ефективності державних видатків вважається використання програмно-цільового методу (ПЦМ) використання бюджетних коштів. Його впровадження у розвинутих країнах здійснювалося за такими принципами: головним є не розподіл коштів згідно потреб, а досягнення конкретної цілі, яка поставлена програмою; контроль досягнення конкретних результатів, які є показниками ефективності; порівняння досягнутих результатів із витраченими коштами; обов'язковими стають експертизи та оцінювання бюджетних програм [123]. Застосування програмно-цільового методу в розвинутих країнах корелюється з рівнем розвитку фінансової системи, державних структур, суспільних відносин тощо. Наприклад, пріоритетними для Швеції є програми пов'язані із соціальним розвитком, в той час як в Японії основний акцент звертається на підвищення рівня розвитку науки і техніки. Ми припускаємо, що саме висока ефективність використання бюджетних коштів на соціальні програми дозволяє країнам Скандинавії нівелювати вплив високого податкового тягаря на розміри тіньової економіки.

Заслуговує на увагу думка Ю. Радіонова, який стверджує, що підвищення ефективності використання бюджетних коштів нерозривно пов'язано з застосуванням принципу прозорості як важливого елементу системи якості управління державними фінансами [116, с. 16]. Кожен платник податків повинен мати можливість знати якими ресурсами володіє держава; скільки коштів надійшло до бюджету і яким чином вони використані; чи йдуть сплачені податки на задоволення нагальних соціально-економічних проблем; наскільки ефективно використовуються бюджетні ресурси; що стало причиною неефективного використання і т. д. В іншому випадку економічний агент не відчуватиме важливості та імперативності (обов'язковості) сплати податку.

На бажання платника податків сплачувати «обов'язковий платіж» також має вплив те, як цей платіж стягується, тобто ефективність процедур в процесі адміністрування. Процес адміністрування податків реалізується за рахунок

функціонування певного механізму, який на практиці передбачає виконання регламентованих правовими нормами процедур. Процедура податкового адміністрування ґрунтується на виконанні норм податкового законодавства. Результати ряду досліджень [197, 238, 249] свідчать, що неадекватні та слабкі податкові інститути є причиною розширення обсягів тіньової економіки. Якщо правові основи та правозастосування в країні є неякісними та нестабільними, то мотивація та можливість ухилення від оподаткування зростатимуть. Підвищення ефективності податкового адміністрування не означає збільшення кількості податкових регулятивних норм, оскільки існує ризик того, що посилення регулювання робить податкову систему складнішою та підвищує силу бюрократії. Зокрема в країнах з перехідною економікою, яким притаманні слабкі політичні та економічні інститути, розширення повноважень державних органів часто приводить до утисків бізнесу, зростання рівня корупції та як наслідок до переходу підприємців у тіньовий сектор. Е. Фейг стверджував, що посилення державного регулювання господарського життя неодмінно призводить до збільшення неформальної економіки як реакції на виклик «апарату насильства» з боку держави [180].

Ф. Шнайдер та Д. Енсте за результатами свого дослідження [238] зробили парадоксальний висновок, стверджуючи, що з однієї сторони складні та детальні податкові процедури можуть більшою мірою охоплювати всі можливі джерела доходу та економічні операції, але з іншої – сприяють можливості легального уникнення від оподаткування, що навряд чи можна трактувати як розширення тіньового сектору, проте це збільшує податкові втрати бюджету.

На думку представників Міжнародного валютного фонду, державам, які мають намір сприяти процесу детінізації економіки, слід сфокусуватися на [231, с. 4]:

- спрощенні податкового законодавства та процедур адміністрування податків;
- зниженні податкових ставок для мікро- та малого бізнесу;
- зниженні бар'єрів для входу в офіційний сектор економіки;

- сприяти більш гнучкому процесу найму та звільнення працівників;
- покращення та розширення соціальних програм та програм охорони здоров'я.

Більшість вітчизняних науковців, які досліджували проблематику тіньової економіки чи ухилення від оподаткування, серед основних чинників, які стимулюють дані явища, виділяють нестабільність вітчизняного податкового законодавства. На нашу думку, не лише відсутність податкової стабільності, але й відсутність загальної стабільності в суспільстві, зокрема фінансової, економічної, політичної і т. д., є визначальним чинником, який сприяє розвитку тіньових процесів. Відсутність стабільності в будь-якій системі виводить її з рівноваги та заважає її належному функціонуванню. Саме тому тіньова економіка тісно пов'язана з економічними циклами: у період нестабільного та турбулентного економічного спаду суб'єктам господарювання притаманний перехід в тіньовий сектор і навпаки, в період стабільного функціонування офіційної економіки розміри тіньового сектора знижуються.

Повертаючись до впливу нестабільності формальних фіскальних інститутів на обсяги тіньового сектору, то ми погоджуємося з думкою С. Г. Пепеляєва: «Платник податків повинен точно знати не лише умови справляння того чи іншого податку, а й бути впевненим у тому, що ці умови залишаються незмінними протягом певного періоду. Глобальна невизначеність виховує недовіру до держави і є серйозною перешкодою розвитку виробництва та підвищення добробуту громадян» [85, с. 18]. Постійна мінливість «правил гри» для платників податків робить державу ненадійним партнером, створюючи тим самим передумови для переходу в тіньовий сектор.

Нестабільність офіційних податкових інститутів в країнах з перехідною економікою часто пов'язана з різкими змінами в фіскальній політиці уряду, які продиктовані то потребою бюджету в додаткових фінансових ресурсах, то бажанням політиків перед виборами сподобатися платникам податків. Ефективним інструментом обмеження фіскальної політики є застосування фіскальних правил, які все частіше починають розглядатися як невід'ємний

елемент дизайну механізму макроекономічної політики, зорієнтованої на прозорість та довгострокову ефективність.

Фіскальні правила обмежують фіскальну політику держави, шляхом запровадження кількісних лімітів на бюджетні агрегати. Вони встановлюють рамки для фіскальної політики, які забезпечують її стабільність, що у свою чергу сприяє макроекономічній стабільності можливості проведення фіскальної консолідації. Це дозволяє суб'єктам господарювання вибудовувати стратегію у своїй діяльності, відновлює їх довіру до публічної влади, знижує бажання працювати в тіньовому секторі.

На основі проаналізованої літератури слід зробити висновок про негативний кореляційний зв'язок між якістю інституційного середовища фіскальних відносин та часткою тіньового сектору в економіці країни. Іншими словами чим ефективніше працюють офіційні фіскальні інститути тим громадяни рідше вдаються до опортуністичної поведінки, проявом якої є існування тіньової економіки. Відтак удосконалення інституційного середовища фіскальних відносин – це головний інструмент в державній політиці, який сприяє детінізації економічних процесів.

Для країн, що розвиваються, зокрема для України, формування якісного інституційного середовища фіскальних відносин є невід'ємною умовою детінізації економіки. Під якістю в даному випадку пропонуємо розуміти ступінь задоволення потреб суб'єктів господарювання з урахуванням різнонаправленості їх інтересів. Наявність корупційної складової в фіскальних органах, що притаманно для цієї групи країн, зумовлює потребу у лібералізації законодавства, оскільки при високій інтенсивності регулювання господарської діяльності зі сторони держави для суб'єктів господарювання вигідніше функціонувати в тіньовому секторі, використовуючи неформальні зв'язки з працівниками контролюючих органів. Для підвищення якості інституційного середовища фіскальних відносин з метою детінізації економіки в таких країнах вважаємо об'єктивно необхідним формування його виходячи з таких імперативів: стабільність податкового та бюджетного законодавства; простота

адміністрування податкових платежів; ліберальність податкових ставок; прозорість та ефективність використання бюджетних коштів; жорсткість штрафних санкцій за порушення податкового законодавства.

Якість офіційних інститутів досить ретельно досліджує Е. де Сото, який зазначає, що у країнах, які розвиваються всілякі реформатори намагаються детінізувати економіку шляхом імпортування кращих, як їм здається, зразків законодавства. Але проблема, вважає Е. де Сото, в тому, що розвинені країни – експортери цих правових моделей – представляючи своє законодавство як зразок для інших, вже забули про нюанси його становлення. Свій власний стрибок вони зробили зовсім не тому, що їх урядам вдалося якимось чином «витягти» тіньові практики в рамки хороших законів, вигаданих освіченими юристами. Навпаки – діючі в тіньовій економіці правила стали законами [130]. Простіше кажучи, законодавство розвинених країн створювалося не лише на основі бажаних ідеалів, але й беручи до уваги неофіційні інститути. Тому варто зробити висновок, що копіювання офіційних фіскальних інститутів не є ефективним шляхом до детінізації економіки, оскільки державні закони повинні відповідати орієнтирам відповідного суспільства й схвалюватися переважною його більшістю.

Такий висновок підтверджується й результатами досліджень Н. Дубини, яка стверджує, що на низьку ефективність правої норми може впливати три фактори [33, с. 26]: 1) невідповідність наявній системі суспільних відносин; 2) негативна оцінка правової норми суспільством; 3) протиріччя між новоприйнятою нормою права та уже діючою, а також між процесуальними нормами, які наділені різною або однаковою юридичною силою.

Ряд вітчизняних фахівців зазначає, що сьогодні законодавство в країнах пострадянського простору в цілому і фіскальне законодавство, зокрема, підмінено системою неформальних інститутів, які в дійсності регулюють специфічні трансакції, пов'язані зі сплатою податків та використанням бюджетних коштів. Фактично мова йде про низьку якість формальних інститутів, в умовах існування яких більшість учасників фіскальних відносин вважають за

краще не виконувати закони, а слідувати неформальним правилам поведінки, що істотно відрізняються від тих, які пропонуються законодавством, оскільки це дозволяє максимізувати власні вигоди.

Неофіційні інститути формуються в процесі історичного розвитку, вони є тими суспільними правилами й кодексами поведінки, які забезпечують узгодження відносин на міжособистісному рівні. Неофіційні норми загалом спираються на основу культурних традицій та цінностей. Розглядаючи податкову культуру, необхідно відзначити, що вона є складовою загальнонаціональної культури, то і формується вона в її рамках. Основним завданням держави у сфері культури та освіти є виховання патріотично-налаштованого суспільства, що автоматично призведе до підвищення рівня податкової культури. У цьому контексті не можна не згадати відомі слова 35-го президента США Дж. Ф. Кеннеді: «Не питай, що твоя країна може зробити для тебе, запитай, що ти можеш зробити для своєї країни!». Отже ще однією передумовою детінізації економіки є формування загальнонаціональної культури, зокрема й податкової культури, на ідейних засадах патріотизму.

Поділяємо думку А. Левіса, який зазначає: «тіньова економіка може бути єдиним каналом, через який платники податків можуть виразити свою антипатію... ми можемо бути впевненими в тому, що зі зниженням податкової моралі ухилення від оподаткування буде зростати» [204, с. 165]. Емпірично таке твердження було доведено в дослідженнях Б. Тоглера та Ф. Шнайдер [254, 255]. Останній, як вже зазначалося вище, надає податковій моралі друге місце за значимістю, серед чинників які впливають на розміри тіньової економіки.

Забезпечення стабільного та ліберального податкового законодавства не призводить до швидкої детінізації економіки, оскільки інституційна зміна пов'язана не лише зі зміною формальних норм, але й з трансформацією неформальних правил, що займає значно більше часу. Паралельно реформам фіскального законодавства завжди важливим залишається діяльність держави щодо підвищення податкової культури суб'єктів господарювання, як складової

загальної культури нації. Без зміни ціннісних орієнтирів суспільства (неформальних інститутів) немає сенсу очікувати на дотримання громадянами законодавства. Неофіційні правила поведінки повинні базуватися на вірі у верховенство права та невідворотність настання покарання для кожного правопорушника. Це сприятиме формуванню нових поведінкових імперативів в сфері оподаткування та механізму їх примусового впровадження (суспільного осуду за порушення податкового законодавства).

Висновки до розділу 1

Проведене дослідження теоретичних основ формування фіскальних імперативів детінізації економіки дало змогу зробити такі висновки та узагальнення:

1. З'ясовано, що сьогодні особливої актуальності набуває фіскальний підхід до визначення тіньової економіки, який акцентує увагу на зв'язку цього явища з бюджетом країни. Згідно з цим підходом тіньову економіку доцільно розглядати, як об'єктивно існуючу частину економіки, результати якої у вигляді новоствореної доданої вартості не перерозподіляються через державні централізовані фонди грошових коштів внаслідок функціонування суб'єктів економічних відносин поза межами правового поля. Узагальнено структуру тіньової економіки, шляхом поділу на такі елементи: прихована економіка, незареєстрована економіка та нелегальна економіка.

2. У результаті сутнісного аналізу терміну «детінізація економіки» з'ясовано, що його значення має українське походження й майже не застосовується в зарубіжних джерелах. Також визначено, що доцільно розділяти поняття «детінізація економіки» та «політика детінізації економіки» оскільки перше означає процес зниження рівня тіньової економіки, а друге – поєднання комплексу заходів економічного, правового та адміністративно-обмежувального характеру, спрямованих на досягнення такого процесу. Теоретичне дослідження взаємозв'язку тіньової економіки з бюджетом країни дозволило виокремити

фіскальну складову політики детінізації економіки та визначити її як комплексу стратегічних і тактичних заходів щодо зміни елементів податково-бюджетного механізму, спрямованих на зниження рівня тіньової економіки шляхом ліквідації чинників, що сприяють її існуванню, та створення інституційного середовища, яке було б сприятливим для функціонування економічних агентів в легальному секторі економіки. Пріоритетним об'єктом фіскальних заходів детінізації економіки є прихована економіка, оскільки, на відміну від інших двох складових тіньової економіки, вона має найбільший фіскальний потенціал.

3. Фіскальні імперативи запропоновано розглядати як загальнообов'язкові правила, вимоги до поведінки (діяльності) суб'єктів фіскальних відносин, дотримання яких сприятиме гармонізації їх інтересів та максимально ефективному розподілу й перерозподілу національного доходу з метою задоволення суспільних потреб. На макрорівні фіскальні імперативи є вимогами до діяльності публічної влади щодо побудови та розвитку системи державних фінансів, у свою чергу на мікрорівні – вимоги до економічного агента щодо сплати податків, які зафіксовані в нормативно-правових актах найвищої юридичної сили. У контексті детінізації економіки формування фіскальних імперативів означає встановлення таких правил, вимог до поведінки суб'єктів фіскальних відносин, дотримання яких сприяло б зниженню рівня тіньової економіки.

4. З'ясовано, що на податковий обов'язок кожного окремого економічного агента впливають два фактори, перший з яких – це його внутрішній світогляд щодо податків, другий – ставлення до діяльності держави, яка встановлює та адмініструє податки. Колапс у фіскальних відносинах виникає у випадку, коли фіскальні імперативи на макрорівні, що проявляються через сконструйоване державою інституційне середовище, не відповідають очікуванням більшості суспільства. У такому випадку відбувається деформація податкової моралі, тобто змінюються етичні імперативи, що регулюють поведінку платників податків.

5. Однією зі складових інституційного середовища є інституційне середовище фіскальних відносин, яке формується під впливом офіційно встановлених норм фіскального законодавства та неофіційних, ustalених у суспільстві законів, правил поведінки, що регулюють та контролюють діяльність (поведінку) суб'єктів фіскальних відносин.

6. З'ясовано, що для країн, що розвиваються, зокрема для України, формування якісного інституційного середовища фіскальних відносин є невід'ємною умовою детінізації економіки. Під якістю в даному випадку запропоновано розуміти ступінь задоволення потреб суб'єктів господарювання з урахуванням різнонаправленості їх інтересів. Для підвищення якості інституційного середовища фіскальних відносин з метою детінізації економіки в таких країнах об'єктивно необхідним є формування його, виходячи з таких імперативів: стабільність встановлених правил; простота адміністрування податкових платежів; ліберальність податкових ставок; прозорість та ефективність використання бюджетних коштів; жорсткість штрафних санкцій за порушення податкового законодавства.

Основні наукові результати даного розділу висвітлено у працях [89, 92, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 102].

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ФІСКАЛЬНИХ ІНСТИТУТІВ ЩОДО ЇХ ВПЛИВУ НА ТІНЬОВУ ЕКОНОМІКУ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз тіньового сектору вітчизняної економіки та його фіскальних наслідків

Значні обсяги тіньової економіки в Україні є перманентною проблемою, яка бере свій початок ще з часів здобуття нашою державою незалежності. Передумови тінізації економічних відносин в сучасній Україні виникли ще за часів СРСР. Бурхливий розвиток тіньових процесів у соціалістичних країнах того часу пов'язаний з недосконалістю директивно-планової моделі економіки порівняно з ринковою. У цьому контексті влучною є думка Й. Єлатата К. Зіннеса, які зазначали, що при відсутності приватної власності громадяни матеріально зацікавлені у розкраданні господарства, а не у його збереженні [174]. При переході до ринкових відносин тіньова економіка в Україні отримала галопуючий розвиток, що було пов'язано з недосконалістю тодішнього законодавства, корупцією у вищих ешелонах влади, безперешкодним розкраданням державного майна, а також незаконною його приватизацією. Про це свідчить ряд досліджень [29, 131].

Оцінка розмірів тіньової економіки є досить складним завданням через прихованість діяльності суб'єктів господарювання, які функціонують у тіньовому секторі. Проблема визначення обсягів прихованої діяльності також пов'язана з відсутністю єдиної методики оцінки даного явища, яка б надавала точні результати та застосовувалася у всіх країнах світу. Разом з тим без врахування достовірних даних щодо розмірів тіньового сектору неможливо прогнозувати розвиток економіки країни та вести ефективну державну економічну політику. В Україні проблема відображення тіньової економіки

сьогодні набуває особливої актуальності, оскільки при проведенні економічних реформ та провадженні ринкових відносин, неврахування тіньового сектору часто призводить до прийняття помилкових рішень.

Більшість зарубіжних науковців розглядають українську економіку як найбільш тінізовану в Європі та одну з найбільш тінізованих у світі. Це підтверджується численними дослідженнями професора Ф. Шнайдера з Лінцського університету, а також його колег зі Світового банку. Для оцінювання рівня тіньової економіки вони найчастіше використовують MIMIC-метод (Multiple Indicators Multiple Causes Method). Цим методом передбачається, що розмір тіньової економіки є латентною змінною, яка пов'язана, з однієї сторони з певною кількістю спостережуваних індикаторів (відображають зміни в обсягах тіньової економіки), а з іншої з набором спостережуваних каузальних змінних, які розглядаються як найбільш важливі детермінанти прихованої економічної активності. Визначивши ці індикатори й змінні, можна за допомогою економетричних методів оцінити розмір тіньової економіки. Доцільний підбір індикаторів і змінних дозволяє оцінити даним методом не тільки приховану, але і кримінальну тіньову економіку. Перевагою даного методу над іншими методами є те, що в ньому використовується безліч факторів і індикаторів, що, дозволяє охопити більшу частину тіньової економіки. За допомогою цього методу оцінюється тільки зміна тіньової економіки, тому часто він використовується спільно з іншими методами.

В одному зі своїх недавніх досліджень [207] Л. Медіна та Ф. Шнайдер оцінювали рівень тіньової економіки 158 країн світу (додатки Б.1 й Б.2), виключаючи з неї нелегальний сектор, тобто кримінальну діяльність на кшталт проституції, наркобізнесу тощо. При обрахунку вони використовували MIMIC-метод, удосконаливши його шляхом заміни спостережуваного індикатора «ріст ВВП на душу населення» на індикатор «інтенсивності світла», та РММ (Predictive Mean Matching) метод, який підтвердив надійність отриманих результатів. Результати дослідження показали, що в середньому рівень тіньової економіки в Україні за період 1991-2015 рр. склав 44,8%. Цей показник є другим

в Європі після Грузії та 24-им серед досліджуваних 158 країн світу, вище знаходяться лише такі країни як Зімбабве, Гаїті, Габон, Гондурас та ін. За отриманими даними найвищий рівень тіньової економіки в Україні складав 57% ВВП та припав на 1998 р., а найнижчий – 36,7% ВВП у 2008 р.

В іншому вже одноосібному дослідженні [235] Ф. Шнайдер окремо оцінював рівень тіньової економіки в Україні та в інших шести східних країнах (Росія, Туреччина, Таджикистан, Киргизстан, Вірменія та Казахстан) також за допомогою МІМІС-методу (додаток Б.3), проте беручи дещо інші каузальні змінні (рівень прямого та непрямого оподаткування, рівень безробіття, верховенство права та ін.) та спостережувані індикатори (ріст ВВП на душу населення, відношення грошових агрегатів М0/М1 та ін.). Як і в вищенаведеному дослідженні тут також оцінювався лише неформальний сектор, тобто все ринкове легальне виробництво товарів і послуг, які навмисно приховані від державних органів, щоб уникнути сплати податків та внесків на соціальне страхування, а також дотримання певних адміністративних процедур, таких як заповнення статистичних анкет або адміністративних форм. Середній рівень тіньової економіки в Україні за період 1999-2015 рр. за отриманими результатами склав 44,6% ВВП та є найбільшим серед досліджуваних країн. Порівняння результатів цих двох досліджень відображено на рис. 2.1.

Як свідчать дані, отримані результати рівня тіньової економіки у цих дослідженнях не дуже відрізняються. Майже ідентичними вони є в період 2010-2013 рр., коли рівень тіньової економіки був найстабільнішим за весь період та коливався в межах 40%. У свою чергу найбільша різниця між результатами була у 2014 році та складала аж 7 в. п., причиною цього могла бути недостовірною інформація отримана від органів державної влади в Україні, які були паралізовані внаслідок революційних подій, що мали місце в цей час.

Серед інших зарубіжних досліджень тіньової економіки, окремо слід виокремити проведене Асоціацією дипломованих сертифікованих бухгалтерів (Association of Chartered Certified Accountants) [177]. У ньому була зроблена спроба прогнозування глобального рівня тіньової економіки до 2025 р. та обсягів

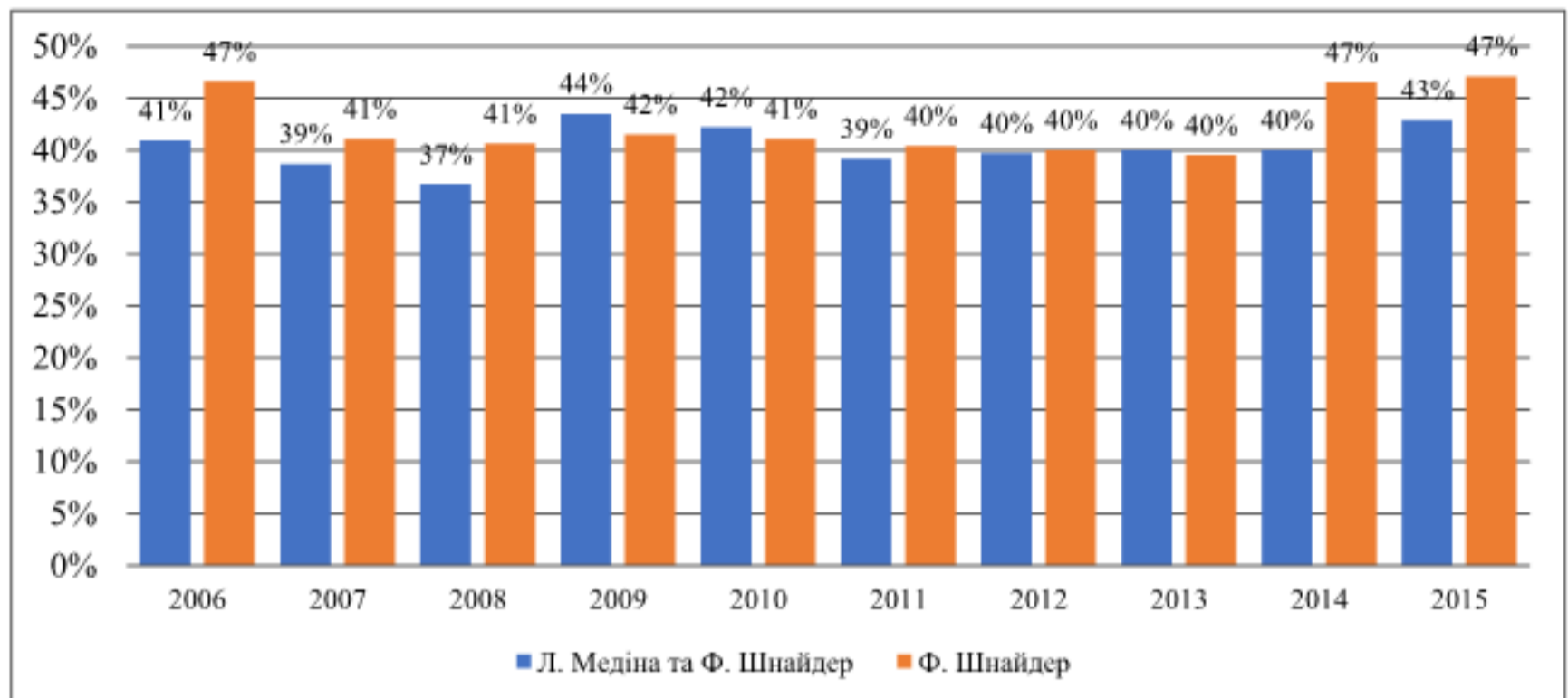


Рис. 2.1. Рівень тіньової економіки в Україні впродовж 2006-2015 рр., розрахований за допомогою МІМІС-методу, у % від обсягу офіційного ВВП

Джерело: побудовано автором за даними [207, 235].

тіньової економіки в окремих країнах. Результати прогнозу показали, що світові розміри тіньової економіки у 2025 році знизяться до 21% світового ВВП порівняно з 2011 роком – 23% світового ВВП. Проте це зниження не буде однорідним: в деяких країнах (особливо тих, що розвиваються) очікується збільшення її рівня (додаток Б.4). Щодо тіньової економіки в Україні, то її розміри оцінюються в 46% ВВП у 2016 р. та 46,1% ВВП у 2017 р., в свою чергу прогнозується, що вони будуть стабільними аж до 2025 року та складатимуть 46% ВВП. Також у дослідженні було виокремлено три основних детермінанти значних обсягів тіньової економіки в нашій державі: низький рівень ВВП на душу населення, якість бюрократії та політична нестабільність.

Не зважаючи на великий інтерес вітчизняних науковців до тіньової економіки, перманентна оцінка її розмірів в Україні ними не проводиться, натомість вона здійснюється двома державними інститутами – Державною службою статистики України (далі – ДССУ) та Міністерством економічного розвитку і торгівлі України (далі – МЕРТУ). ДССУ розробила та регулярно використовує методологічні положення обчислення обсягів тіньової економіки (економіка що не спостерігається) [73], які відповідають міжнародним стандартам Системи національних рахунків (СНР-93). Відповідні положення

розроблені для підвищення якості оцінок ВВП, при розрахуванні якого враховуються обсяги тіньового сектору [72]. Обрахунок тіньової економіки згідно з цією методикою базується на даних річних державних статистичних спостережень та адміністративної інформації.

МЕРТУ для обрахунку тіньового сектору використовує свою методику, яка затверджена наказом Міністерства економіки "Про затвердження Методичних рекомендацій розрахунку рівня тіньової економіки" від 18.02.2009 р. №123 (далі Наказ №123). У цьому ж наказі надано єдине вітчизняне офіційне визначення тіньової економіки: «незарєєстрована в установленому порядку економічна діяльність суб'єкта господарювання, яка характеризується мінімізацією витрат на виробництво товарів, виконання робіт та надання послуг, ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), статистичного анкетування та подання статистичної звітності, наслідком якого є порушення законодавчо встановлених норм (рівень мінімальної заробітної плати, тривалість робочого часу, умови і безпека праці тощо)». Згідно з встановленою методикою основними методами, за допомогою яких здійснюється обрахунок масштабів тіньової економіки є [113]:

1) метод «витрати населення – роздрібний товарооборот», який ґрунтується на співставленні споживчих грошових витрат населення на придбання товарів та вартості всіх товарів проданих населенню всіма суб'єктами господарювання.

2) «електричний метод» базується на порівнянні приросту внутрішнього споживання електроенергії з приростом ВВП. Такий метод пов'язаний із припущенням, що приріст внутрішнього споживання електроенергії повинен відповідати приросту реального ВВП, якщо ж перший показник перевищує другий, то слід вважати, що електроенергія спрямована на виробництво в тіньовому секторі.

3) «монетарний метод» ґрунтується на визначенні тенденції зміни співвідношення обсягу готівки до банківських депозитів у певному періоді.

4) «фінансовий метод» базується на дослідженні тенденцій щодо зміни пропорцій між вартістю товарів, послуг та робіт, які були використані у процесі виробництва, та валовим доходом фірм в державі в цілому або у певній галузі економічної діяльності.

Методи оцінки розмірів тіньової економіки охоплюють різні сфери національної економіки, тому їх застосування показує різні результати обсягів тіньового сектору. Зважаючи на це, МЕРТУ на основі зазначених методів виводить інтегральний показник, який комплексно характеризує тіньову економіку в Україні. Результати розрахунків інтегрального показника тіньової економіки відображені на рис. 2.2.

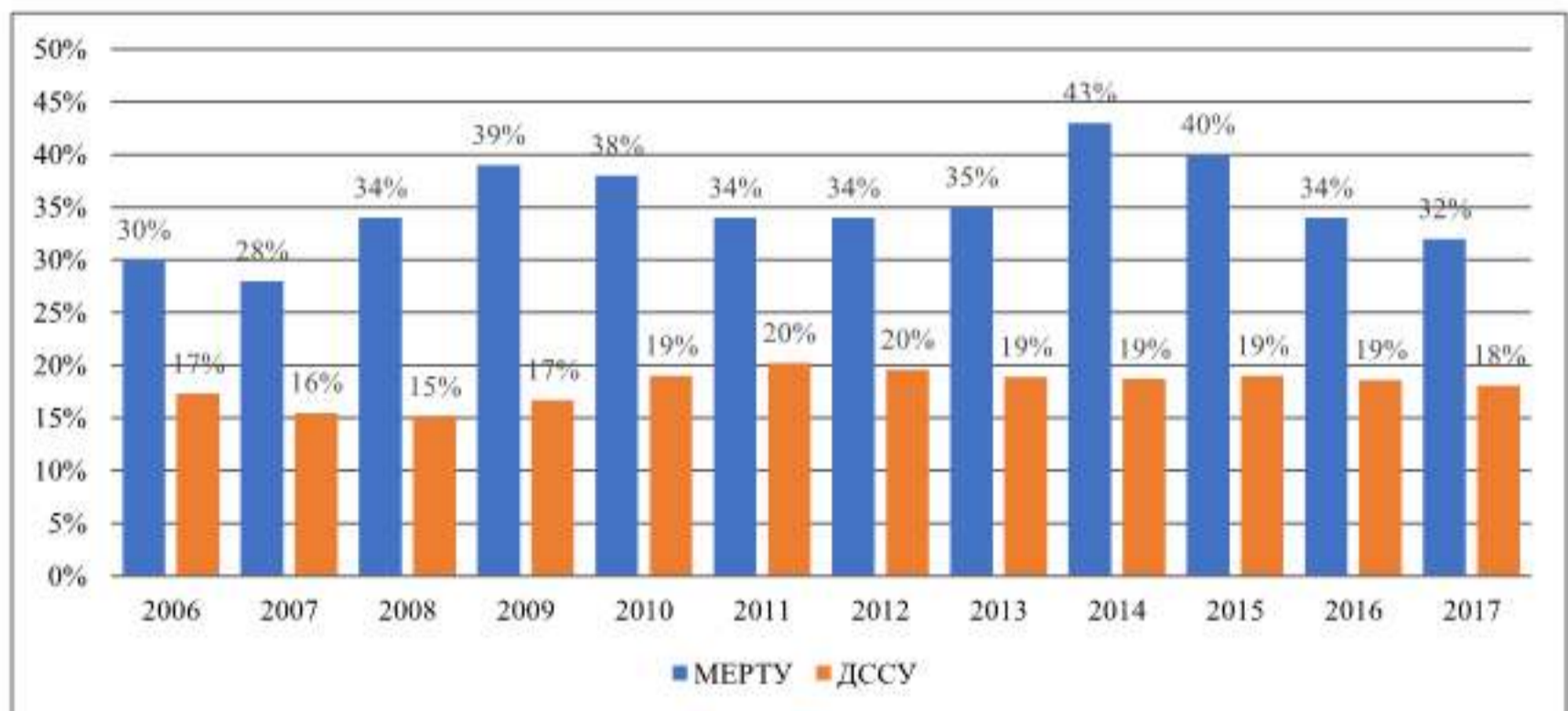


Рис. 2.2. Рівень тіньової економіки в Україні впродовж 2006-2017 рр. згідно з розрахунками МЕРТУ та ДССУ, у % від обсягу офіційного ВВП

Джерело: за даними [80, 82].

Порівнюючи результати підрахунків рівня тіньової економіки двох вітчизняних державних організацій, слід зауважити велику різницю між ними. Якщо за даними ДСС України цей показник в період 2006-2017 рр. ні разу не перевищував 20% ВВП, то відповідні дані МЕРТУ показують, що його найнижче значення було зафіксоване у 2007 р. та складало 28% ВВП, впродовж решти періоду рівень тіньової економіки коливався в межах 32-43% ВВП. На нашу думку, коректнішими є дані МЕРТУ, оскільки по-перше, показники запропоновані ДССУ виглядають дещо нереалістично низькими в своїх розмірах

– про це свідчать численні роботи як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників [82, 207, 230], жоден з яких не розглядає тіньовий сектор в Україні меншим від 1/3 ВВП. По-друге, показники рівня тіньового сектору, розраховані ДССУ, майже не реагують на зміну економічної кон'юнктури, що на практиці не є можливим та суперечить усім теоретичним вченням про тіньову економіку. Так, протягом світової економічної кризи 2008-2009 рр. за даними ДССУ рівень тіньового сектору був нижчим, ніж впродовж відносно стабільного економічного періоду 2010-2013 років, що можна поставити під сумнів. Більше того рівень тіньової економіки за цими ж даними не зазнав помітних змін й після революційних подій в Україні в 2014 р., в той час як розрахунки всіх інших досліджень показували його ріст. Не зважаючи на це, при подальшому аналізі ми враховуватимемо розміри тіньового сектору, розраховані ДССУ, оскільки вони включені в офіційний ВВП[72].

Як свідчать дані МЕРТУ впродовж останнього десятиліття рівень тіньової економіки набував різкого зростання двічі. Перший раз у 2008-2009 рр., тобто внаслідок світової економічної кризи. Обсяги тіньового сектору впродовж двох років зросли аж на 10 в. п. Другий випадок різкого зростання припав на 2014 рік, його причиною стала агресія Російської федерації на території України, внаслідок якого мали місце фінансова дестабілізація (значний дефіцит платіжного балансу, цінові та курсові шоки, зростання збитковості виробництва), панічні настрої суб'єктів господарювання та посилення адміністративного тиску. Все це призвело до формування безпрецедентно високого рівня тіньової економіки у 2014 році – 43% від обсягу офіційного ВВП (порівняно з 2013 роком збільшився на 8 в. п.). На нашу думку, існує ряд чинників які сприяли такому зростанню (таблиця 2.1). Впродовж наступних трьох років, дані МЕРТУ свідчать про зниження рівня тіньової економіки аж на 11 в. п. (до 32% ВВП у 2016 р.).

Таблиця 2.1

**Основні чинники, які сприяли посиленню тіньових процесів в
Україні в 2014 році**

Чинник	Вплив
Макроекономічна та політична нестабільність	Погіршення очікувань економічних агентів.
Зростання збитковості підприємств	Перехід в тіньовий сектор задля забезпечення рентабельності економічної діяльності.
Панічні настрої серед населення	Збільшення кількості тіньових валютних операцій через ажіотажний попит на валютному ринку та вплив депозитних ресурсів з банківського сектору.
Виникнення непідконтрольних владі територій на сході України	Збільшення кількості порушень економічного характеру на суміжних територіях.
Запровадження Росією торговельних обмежень на вітчизняні товари при відсутності контролю за частиною українсько-російського кордону.	Зростання нелегального переміщення товарів через державний кордон.

Джерело: побудовано автором на основі власних теоретичних узагальнень.

Виходячи з визначення, яке надається тіньовій економіці в Наказі №123*, можна зробити висновок, що при оцінці рівня тіньової економіки не обраховується її кримінальна складова, так як й в інших, розглянутих нами вище дослідженнях. Тобто для визначення діапазонів, в яких знаходився рівень тіньової економіки в Україні, є доцільність співставлення здобутих результатів в зарубіжних дослідженнях з результатами, отриманими МЕРТУ (табл. 2.2). Це дозволить найбільш адекватно та достовірно відобразити обсяги тіньового сектору вітчизняної економіки та проаналізувати фіскальні та економічні наслідки його функціонування.

Як видно з таблиці 2.2 дослідження зарубіжних науковців зазвичай показують дещо вищі показники тіньової економіки в Україні, ніж вітчизняні джерела. Варто зазначити, що якщо у 2006-2007 рр. ця різниця була більше ніж 10 в. п., то починаючи з 2008 р. вона коливалася в межах 3-7 в. п., при чому

* незареєстрована в установленому порядку економічна діяльність суб'єкта господарювання, яка характеризується мінімізацією витрат на виробництво товарів, виконання робіт та надання послуг, ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), статистичного анкетування та подання статистичної звітності, наслідком якого є порушення законодавчо встановлених норм (рівень мінімальної заробітної плати, тривалість робочого часу, умови і безпека праці тощо).

Таблиця 2.2

**Співставлення рівня тіньової економіки обрахованих вітчизняними
та зарубіжними експертами, % ВВП**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
МЕРТУ	30	28	34	39	38	34	34	35	43	40	34	32
Ф. Шнайдер	47	41	41	42	41	40	40	40	47	47	н/і	н/і
<i>Різниця, в. п.</i>	17	13	7	3	3	6	6	5	4	7	-	-
Л. Меліна Ф. Шнайдер	41	39	37	44	42	39	40	40	40	43	н/і	н/і
<i>Різниця, в. п.</i>	11	11	3	5	4	5	6	5	-3	3	-	-

Джерело: обраховано автором за даними [82, 207, 235].

найменше результати різнилися в період 2009-2014 рр. На нашу думку, це може свідчити про те, що впровадження нових методичних рекомендацій розрахунку рівня тіньової економіки у 2009 р. для МЕРТУ мало позитивний вплив на точність оцінювання. Аксіомою є те, що визначення точних обсягів тіньової економіки є нездійсненним завданням. Порівнюючи звіти МЕРТУ, можна помітити відмінності у розмірі тіньового сектору за одні й ті ж самі роки, які коливаються в межах 1-3 в. п. До прикладу, у звіті «Тенденції тіньової економіки в Україні у 2014 році» інтегральний показник рівня тіньової економіки у 2011 р. складає 32% ВВП, а у звіті «Тенденції тіньової економіки в Україні у 2015 році» цей самий показник у 2011 р. складає 34% ВВП. Подібні відмінності можна знайти в роботах Ф. Шнайдера та його колег. При подальшому аналізі фіскальних та економічних наслідків функціонування тіньового сектору в Україні ми користуватимемося даними МЕРТУ, оскільки по-перше вони є офіційними, по-друге впродовж останніх років не дуже відрізняються від даних з інших зарубіжних досліджень, по-третє можуть бути точнішими, ніж зарубіжні, через можливість отримання МЕРТУ від органів державної влади більш точної інформації, яка необхідна для розрахунку тіньової економіки.

Значні обсяги тіньової діяльності в країні означають, що фактично вироблений в країні продукт не відповідає офіційно заявленому. Таким чином потенційний ВВП України, який дорівнює сумі номінального та тіньового ВВП, розраховуваний у додатку В за формулою:

$$\text{ВВП}_{\text{пот}} = (\text{ВВП}_{\text{ном}} - \text{ВВП}_{\text{тінДССУ}}) + \text{ВВП}_{\text{тінМЕРТУ}} \quad (2.1)$$

де $\text{ВВП}_{\text{пот}}$ – потенційний валовий внутрішній продукт України, млн. грн.;

$\text{ВВП}_{\text{ном}}$ – номінальний валовий внутрішній продукт України, млн. грн.;

$\text{ВВП}_{\text{тінДССУ}}$ – тіньовий валовий внутрішній продукт України, розрахований ДССУ, млн. грн.;

$\text{ВВП}_{\text{тінМЕРТУ}}$ – тіньовий ВВП України, розрахований МЕРТУ, млн. грн.

Проведені нами розрахунки показують (рис. 2.3), що потенційний ВВП України в період 2006-2017 рр. в середньому на 17,0% більший від офіційно заявленого державними органами. Саме на стільки в середньому може зрости офіційний ВВП при повній ліквідації тіньової економіки в Україні*.

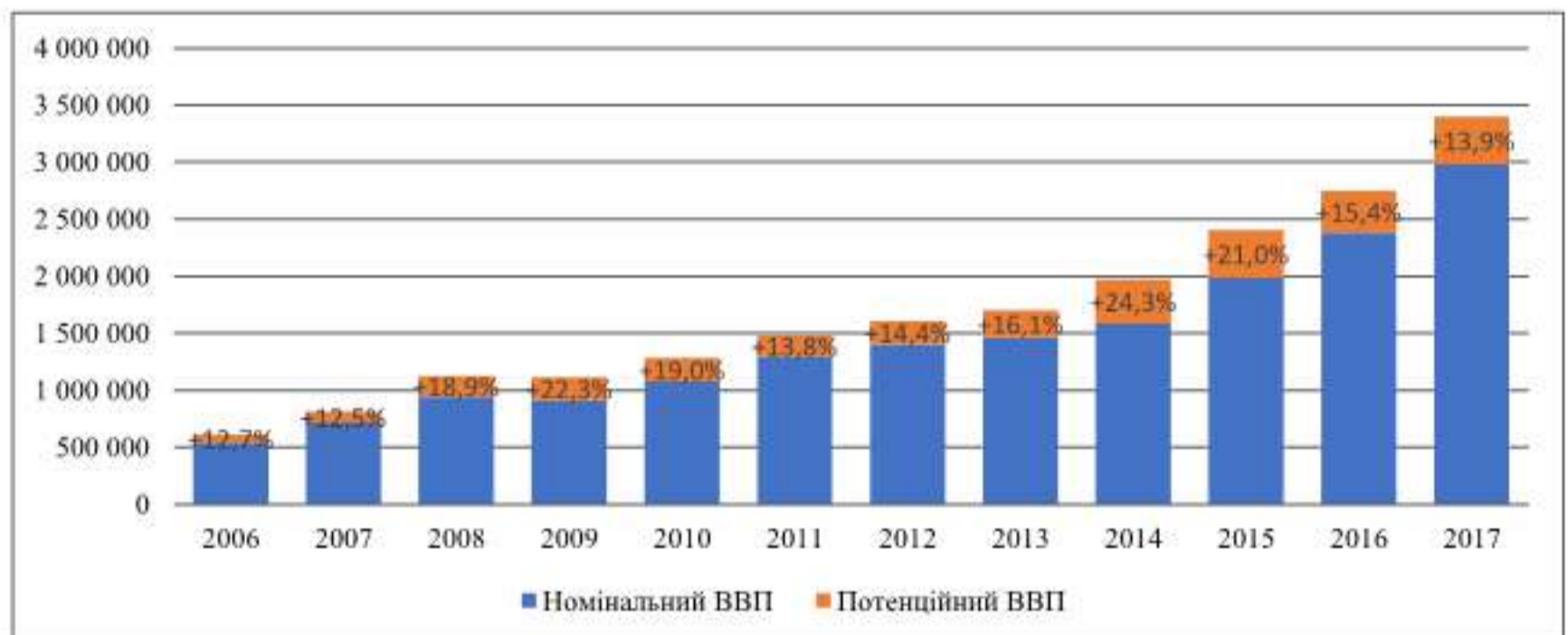


Рис. 2.3. Розміри потенційного ВВП України в 2006-2017 рр., млн. грн.

Джерело: розраховано автором.

Оцінювання фіскальних наслідків тіньової економіки будемо здійснювати виходячи з дослідженого нами в першому параграфі розділу 1 взаємозв'язку між тіньовою економікою та бюджетом. Відтак, функціонуючи в тіньовому секторі економіки, будь-який суб'єкт господарювання переслідує одну ціль – максимізація особистих вигод. Приховування економічної діяльності нерозривно пов'язано з повним або частковим недекларуванням доходів від неї, що зумовлює першочерговий прямий фіскальний наслідок – звуження загальної податкової бази в країні.

* за умови, що внаслідок детінізації уся прихована діяльність буде переведена в легальний сектор економіки, а не згоратиметься.

Тіньова діяльність дозволяє підприємцю залишати несплачені податки собі й таким чином отримувати фінансові переваги над конкурентами. Разом з тим така максимізація особистих вигод кожним окремим підприємцем наносить значної шкоди вигодам суспільним, оскільки недосплачені податки є тим втраченим фінансовим ресурсом, за допомогою якого держава мала б можливість задовольняти суспільні потреби. Таким чином наступним прямим фіскальним наслідком тіньової економіки, який виникає внаслідок звуження податкової бази, є податкові втрати. За даними впливової британської газети «Financial Times» країни Європейського Союзу щорічно внаслідок тіньової економіки несуть податкові втрати* на суму 454 млрд. євро (3,4% ВВП) [192]. Близьких за розмірами фінансових втрат внаслідок ухилення від оподаткування щорічно несе й бюджет США – 458 млрд. дол. (3,1% ВВП), про це свідчать дані за 2010 рік Податкового управління США (Internal Revenue Service - IRS), опубліковані у 2016 році [211].

Обрахунок податкових втрат від тіньової економіки в Україні потребує перш за все визначення податкового коефіцієнту (tax ratio) – це показник, що відображає ту частину ВВП, яка перерозподіляється через центральні фонди грошових коштів за допомогою податків. Іншими словами він відображає фактичний рівень податкового навантаження в країні. У вітчизняній економічній літературі існують різні погляди на методику обрахунку даного показника. В. Мельник вважає, що податковий коефіцієнт розраховується як відношення загальних податкових надходжень бюджету (без врахування внесків на соціальне страхування) до ВВП [69, с. 32]. Проте більшість вітчизняних науковців все ж таки стверджує, що визначення цього показника потребує врахування внесків на соціальне страхування [23, с. 15; 128, с. 59; 144, с.84]. Ми підтримуємо думку більшості, оскільки ЄСВ, як і кожен податок створює додатковий податковий тягар для суб'єкта господарювання, а в українських реаліях досить часто цей тягар перекладається й на працівника. Отже, податковий коефіцієнт розрахований в додатку Г.1 за формулою:

* сюди відносяться втрати від несплачених податків та платежів соціального страхування.

$$ПК = \frac{ПН + Н_{есв}}{ВВП_{опод.}} \quad (2.2)$$

де ПК – податковий коефіцієнт;

ПН – податкові надходження, млн. грн.;

$H_{есв}$ – надходження платежів до фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування, млн. грн.;

$ВВП_{опод.}$ – оподаткований валовий внутрішній продукт ($ВВП_{ном.} - ВВП_{тіндссу}$)*, млн. грн.

Отримані результати (рис. 2.4) показують, що в період 2006-2017 рр. податкове навантаження коливалося в межах 40,3-47,8% ВВП. До 2010 р. даний показник мав незначну тенденцію до зниження, проте з вступом в дію податкового кодексу він почав зростати, в першу чергу за рахунок бюджетних податків, а не ЄСВ. Найвищого рівня податкове навантаження сягнуло у 2012 р., надалі воно набуло постійної тенденції до зниження й найнижчим виявилось у 2016 р. за рахунок лібералізації ставок єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування. Слід відмітити, що після різкої зміни політичного вектору у 2014 р., бюджетне податкове навантаження має тенденцію



Рис. 2.4. Динаміка податкового навантаження в Україні впродовж 2006-2017 рр., % ВВП

Джерело: побудовано за даними ДФС України, фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування, ДКСУ.

* офіційно оподаткований ВВП обчислюється як різниця між офіційним ВВП та тіньовим ВВП, який розраховується Державною службою статистики та включається до офіційного.

до зростання, що пов'язано з потребою ЗБУ у додаткових фінансових ресурсах. Особливо це стосується Державного бюджету України (далі – ДБУ) через потребу у збільшенні фінансування ним таких напрямків як оборона, обслуговування державного боргу та покриття зростаючого дефіциту ПФУ.

Порівнюючи* рівень податкового навантаження (табл. 2.3) в Україні та країнах Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) (додаток Г.2) слід відзначити, що в нашій державі його значення завжди було трохи вищим, ніж середній показник у країнах ОЕСР, який протягом 2006-2016 рр. коливався в діапазоні 32,3-34,3% ВВП, з найвищим значенням у 2016 році. Таким чином можна констатувати, що з 2014 року в Україні та країнах ОЕСР існують протилежні тенденції в динаміці значення податкового навантаження. Якщо в нашій державі ця тенденція є спадною, то в розвинутих країнах рівень податкового навантаження зростає. У 2016 та 2017 рр. його значення в Україні вперше за довгий період часу виявилось нижчим (на 1,2 в. п. та 0,4 в. п. відповідно), ніж середній показник країн ОЕСР.

Таблиця 2.3

Порівняння податкового навантаження в Україні та середнього його значення в країнах ОЕСР, % ВВП

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Україна	37,0	35,6	36,4	35,0	34,1	37,4	38,4	37,1	34,9	34,8	32,8	33,8
Країни ОЕСР	33,5	33,6	32,9	32,2	32,3	32,6	33,1	33,4	33,6	33,7	34,0	34,2
<i>Різниця, в. п.</i>	3,5	2,0	3,5	2,8	1,8	4,8	5,3	3,7	1,3	1,1	-1,2	-0,4

Джерело: розраховано та складено автором за даними ОЕСР.

Згідно теоретичних висновків у першому параграфі розділу 1, значні обсяги тіньової економіки в країні опосередковано провокуватимуть зростання податкового тягаря в майбутньому, проте як видно з таблиці 2.3 на практиці в Україні відбувається навпаки. На нашу думку, це пов'язано з політикою уряду щодо детінізації економіки. Таким чином можна зробити висновок, що одним із

* Для коректності порівняння, при розрахунку податкового навантаження (коефіцієнта) для України рівень тіньової економіки, розрахований ДСС України, не віднімається, оскільки нам не відомо чи зарубіжні державні статистичні служби при розрахунку ВВП враховують тіньовий сектор і який його розмір згідно з їхніми підрахунками.

фіскальних наслідків тіньової економіки є деформація податкового навантаження в країні.

Розрахований податковий коефіцієнт нами було використано для обрахунку податкових втрат, які включають як втрати Зведеного бюджету України, так і втрати фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Податкові втрати протягом 2006-2017 рр. розраховані в додатку Д.1 за формулою:

$$ПВ = ВВП_{ном.} \times \frac{ТЕ}{100} \times ПК \quad (2.3)$$

де ПВ – податкові втрати;

ТЕ – рівень тіньової економіки;

Результати розрахунків показали, що в середньому щорічні податкові втрати внаслідок тіньової економіки в Україні в період 2006-2017 рр. становлять близько 15,2% офіційного ВВП (рис. 2.5). У період 2009-2015 рр. їх розмір був стабільно вищим від свого середнього значення, натомість в періоди 2006-2008 та 2016-2017 рр. – нижчим. Різке зниження обсягів податкових втрат у 2016 році пов'язане в основному зі зниженням рівня тіньової економіки та зниженням загального податкового навантаження. Отримані нами результати розрахунків

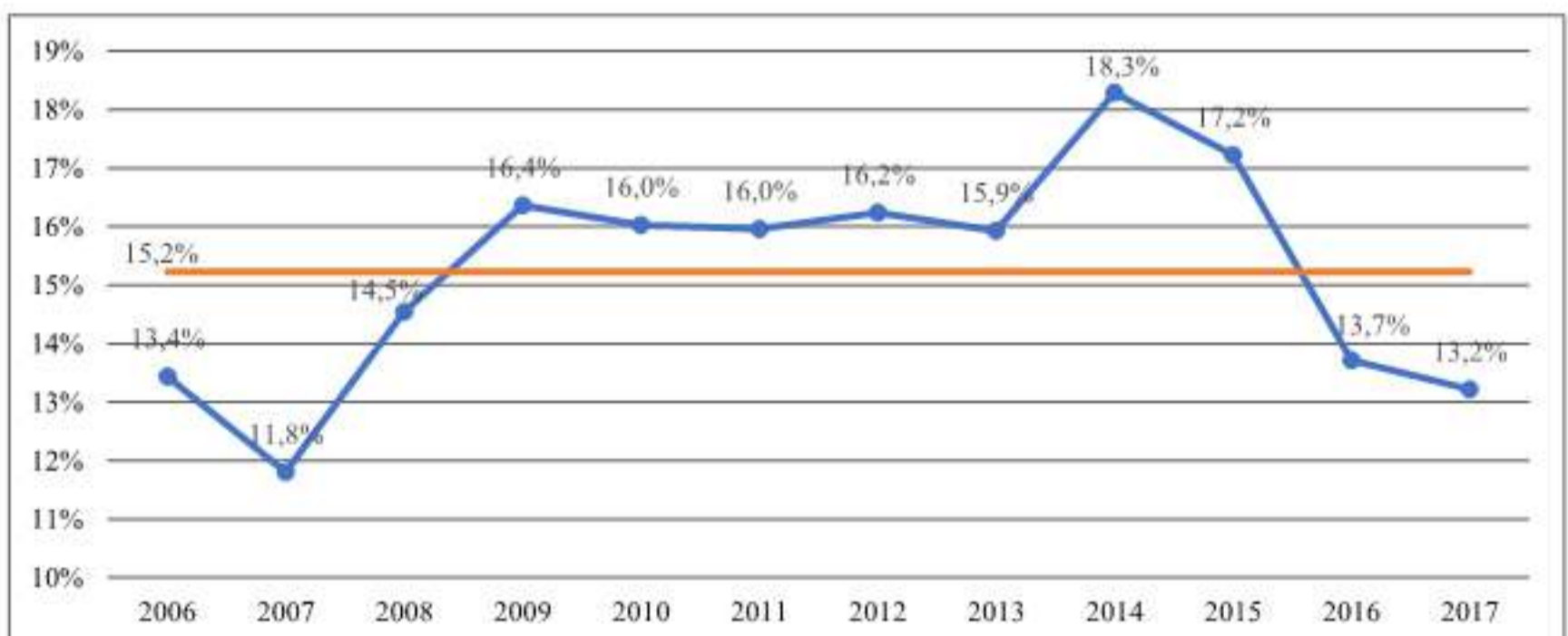


Рис. 2.5. Динаміка податкових втрат внаслідок тіньової економіки в Україні впродовж 2006-2017 рр., % ВВП

Джерело: розраховано автором за даними МЕРТУ та ДССУ, звітів про виконання бюджетів ДКСУ, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

вказують на те, що Зведений бюджет України в середньому щорічно недоотримує податків в розмірі 10,5% ВВП, у свою чергу фонди державного соціального страхування втрачають фінансових ресурсів в розмірі 5,0% ВВП.

Проведене у 2015 р. дослідження К. Рачковським засвідчило, що середній рівень податкових втрат через тіньову економіку в 28 країнах ЄС протягом 2011-2014 рр. становив 8,0% ВВП. Найвищим він був в таких країнах як Естонія – 15,9%, Італія – 14,3%, Румунія – 12,7%, Угорщина – 12,3% та Греція – 11,2%. Натомість найнижчим його значення було в Люксембурзі – 1,6%, Ірландії – 3,2%, Великобританії – 3,6%, Данія – 3,6% та Нідерландах – 3,8% (додаток Д.2). Таким чином можна зробити висновок, що Україна є одним із європейських «лідерів» щодо втрат податкових надходжень через тіньову економіку.

Через виникнення податкових втрат, тіньова економіка має негативний вплив на дохідну частину вітчизняного бюджету, про що свідчать й наявні дані (рис. 2.6). Так, проведений нами регресійний аналіз показує тісний зв'язок між рівнем тіньового сектору та темпом росту реальних доходів ЗБУ з коефіцієнтом кореляції – -0,7421. Цей зв'язок описується лінійною моделлю $y = -2,2628x + 1,8433$, коефіцієнт апроксимації (R^2) цієї моделі дорівнює 0,5507. З цього випливає, що високий рівень тіньової економіки значно сповільнює ріст реальних доходів ЗБУ.

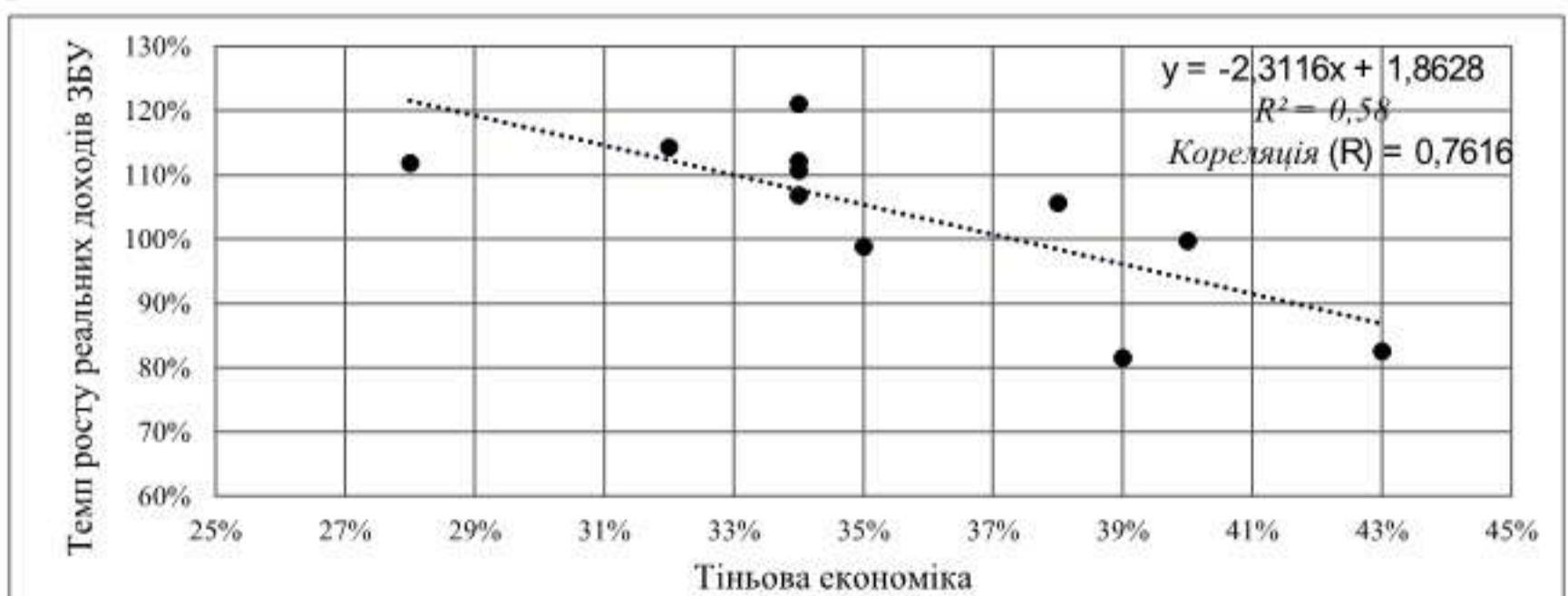


Рис. 2.6. Зв'язок між тіньовою економікою та темпом росту реальних доходів ЗБУ у період 2006-2017 рр.

Джерело: розраховано автором.

Високий рівень тіньової економіки та значні обсяги податкових втрат, як наслідок її функціонування, знижують фінансові можливості держави та провокують існування бюджетного дефіциту, чим заважають проводити політику фіскальної консолідації. Аналізуючи обраховані у (додатку Е) дані щодо дефіциту Зведеного бюджету України (далі – ЗБУ), слід відзначити, що існує перманентна проблема незбалансованості вітчизняних бюджетів. Так, у період 2006-2017 рр. сальдо зведеного бюджету ні разу не набувало профіцитного значення, більше того в п'яти з дванадцяти досліджуваних років дефіцит ЗБУ перевищував гранично допустимий розмір в 3% ВВП (рис. 2.7). Максимальних значень відповідний показник сягав у 2010 р. – 5,9% ВВП, у 2013 та 2014 роках – 4,3% ВВП. Натомість мінімальні значення дефіцит ЗБУ набував у період 2006-2008 років – коливався в межах 0,8-1,2% ВВП. Відносно низьке його значення було зафіксовано у 2015 та 2017 рр. (1,4% та 1,3% ВВП відповідно), а досягалося воно за рахунок скорочення реальних видатків ЗБУ (додаток Е).



Рис. 2.7. Динаміка дефіциту Зведеного бюджету України та податкових втрат Зведеного бюджету України внаслідок тіньової економіки впродовж 2006-2017 рр.

Джерело: розраховано та складено автором.

Безпосереднього кореляційного зв'язку між розміром дефіциту ЗБУ та рівнем тіньової економіки емпірично виявити не вдалося. Це пов'язано з політикою збалансування бюджету, яка проводиться органами публічної влади.

В умовах нестачі фінансових ресурсів для зниження рівня дефіциту максимально скорочуються обсяги бюджетних видатків. З цього випливає, що обсяги тіньової економіки мають вплив на розмір видаткової частини бюджету. Проведений нами регресійний аналіз підтверджує таке припущення (рис. 2.8). Так, існує достатньо тісний негативний лінійний зв'язок між темпом росту реальних видатків ЗБУ (обраховані у додатку Е) та рівнем тіньової економіки, коефіцієнт кореляції складає $-0,7065$. Цей зв'язок описується моделлю $y = -2,0312x + 1,7619$, коефіцієнт апроксимації (R^2) цієї моделі складає $0,4991$. Таким чином робимо висновок, що зі зростанням тіньового сектору ріст реальних видатків ЗБУ сповільнюється.

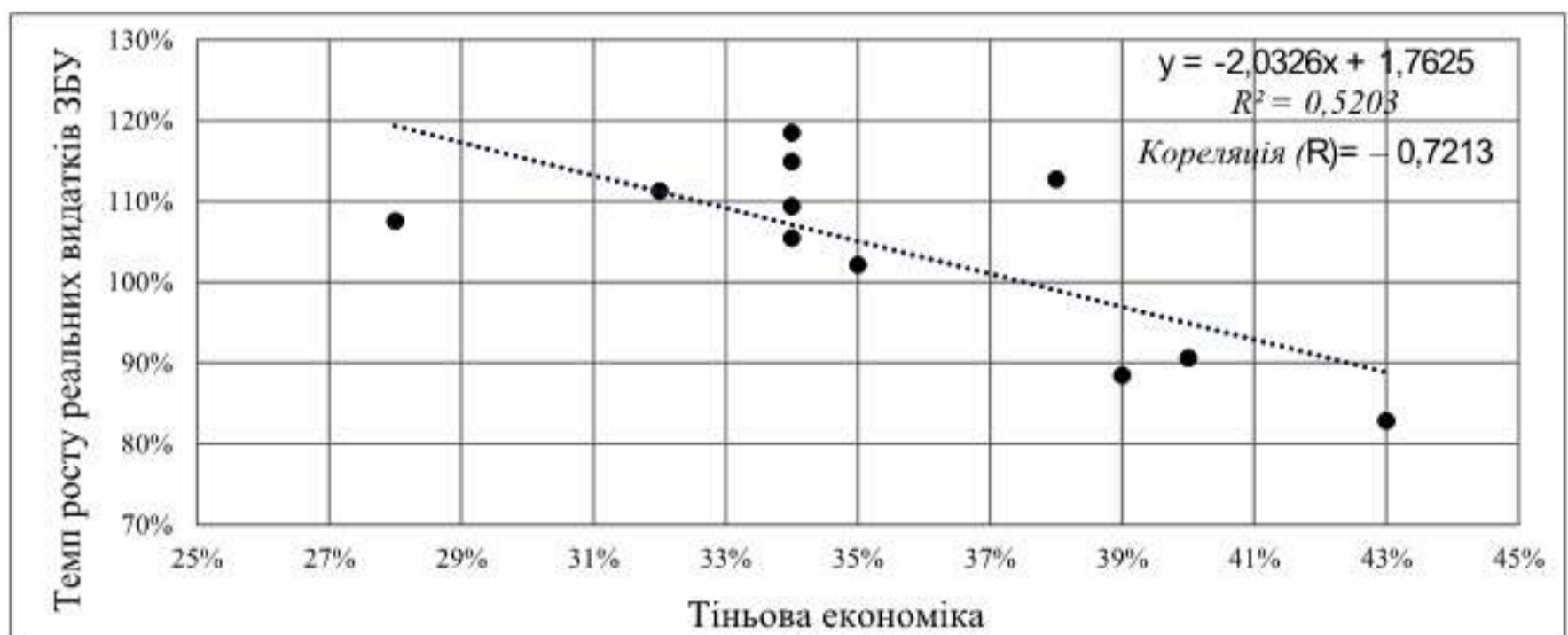


Рис. 2.8. Зв'язок між тіньовою економікою та темпом росту реальних видатків ЗБУ у період 2006-2017 рр.

Джерело: розраховано автором.

Розбалансованість державних фінансів в Україні, яка проявляється через постійно існуюче від'ємне сальдо бюджету, призвела до зростання загального державного боргу. Так, його розміри помірно зростали з $12,1\%$ ВВП у 2006 р. до $32,8\%$ ВВП у 2013 р., а внаслідок економічного потрясіння через революційні події сягнули загрозливих $69,3\%$ ВВП у 2016 р. ($41,1\%$ – зовнішній борг; $28,2\%$ – внутрішній борг), що перевищує маастрихтський критерій у 60% боргу до ВВП. У 2017 році ж показники боргу дещо покращилися, проте залишалися на критично високому рівні $61,5\%$ ВВП ($36,2\%$ – зовнішній борг; $25,3\%$ – внутрішній). Разом зі зростанням боргу відбувалася поступова зміна структури

видатків ЗБУ. Так, зросли щорічні видатки на обслуговування боргу з 0,5% ВВП у 2007 р. до 4,0% та 3,7 % ВВП у 2016 та 2017 рр. відповідно. Таке зростання відбулося за рахунок скорочення видатків на інші вкрай важливі напрями, такі як охорона здоров'я (з 3,7% ВВП у 2007 р. до 3,2% та 3,4 ВВП у 2016 та 2017 рр. відповідно), освіта (з 6,2% до 5,4 та 6,0%), економічна діяльність (з 5,6% до 2,8 та 3,4%), загальнодержавні функції (2,9% до 1,6 та 1,9%). Загалом спостерігається, що зі зниженням тіньової економіки у 2017 році до 32% структура видаткової частини бюджету стає більш подібною до тієї, що мала місце у 2007 році при рівні тіньової економіки – 28%, що наочно можна спостерігати у додатку Ж. Це дозволяє стверджувати про значний вплив розмірів тіньового сектору на те, куди спрямовуються кошти бюджету.

Зниження фінансування за вищевказаними напрямками не має позитивного впливу на кількість та якість наданих державою суспільних послуг. Так, розрахований експертами Світового банку, індекс урядової ефективності (Government Effectiveness^{*}) в Україні у 2016 р. був одним з найнижчих в Європі [84]. Низька ефективність роботи державного сектору зумовлюється низьким рівнем оплати праці в ньому, що також стимулює розвиток корупції, яка є комплементарною складовою тіньової економіки в країнах, що розвиваються (про це свідчить емпіричне дослідження А. Дрехера [171]). Низький рівень заробітних плат в бюджетній сфері знижує мотивацію працівників, стимулює втрату інтересу до трудової діяльності як способу матеріального забезпечення, зумовлює пошук вторинної зайнятості, яка часто має тіньовий характер.

Зростання боргового навантаження на бюджет в сукупності з необхідністю бюджетної підтримки збіднілого населення та нестачею бюджетних ресурсів зумовили зниження інвестиційної складової вітчизняного бюджету, а саме капітальних видатків ЗБУ з 5,4% ВВП у 2007 р. до 3,1% та 3,3% ВВП у 2016 та 2017 рр. відповідно. Скорочення видатків розвитку матиме значні негативні соціально-економічні ефекти в майбутньому, оскільки невчасне відтворення

^{*} відображає якість наданих державою послуг, якість державної служби, її незалежність від політичного тиску, якість формування та реалізації політики уряду.

основних фондів, які знаходяться у власності держави, призведе до їх остаточного морального та фізичного зносу. Проведення регресійного аналізу показує, що існує негативний кореляційний зв'язок ($R = -0,8842$) між рівнем тіньової економіки в Україні та капітальними видатками ЗБУ (рис. 2.9). Цей зв'язок описується лінійною моделлю $y = -0,2457x + 0,1179$, при цьому її надійність підтверджується достатньо високим коефіцієнтом достовірності апроксимації (R^2), який дорівнює значенню 0,7818. Такі результати не є несподіваними, оскільки при нестачі доходів бюджету, яка провокується податковими втратами через тіньову економіку, та через особливості демократичного політичного режиму в Україні (і не лише), в умовах якого скорочення соціальних видатків бюджету є складним завданням через загрозу зниження політичних рейтингів правлячої еліти, в першу чергу скорочуються ті видатки, які є непомітнішими для суспільства, а саме – капітальні видатки (видатки майбутнього).

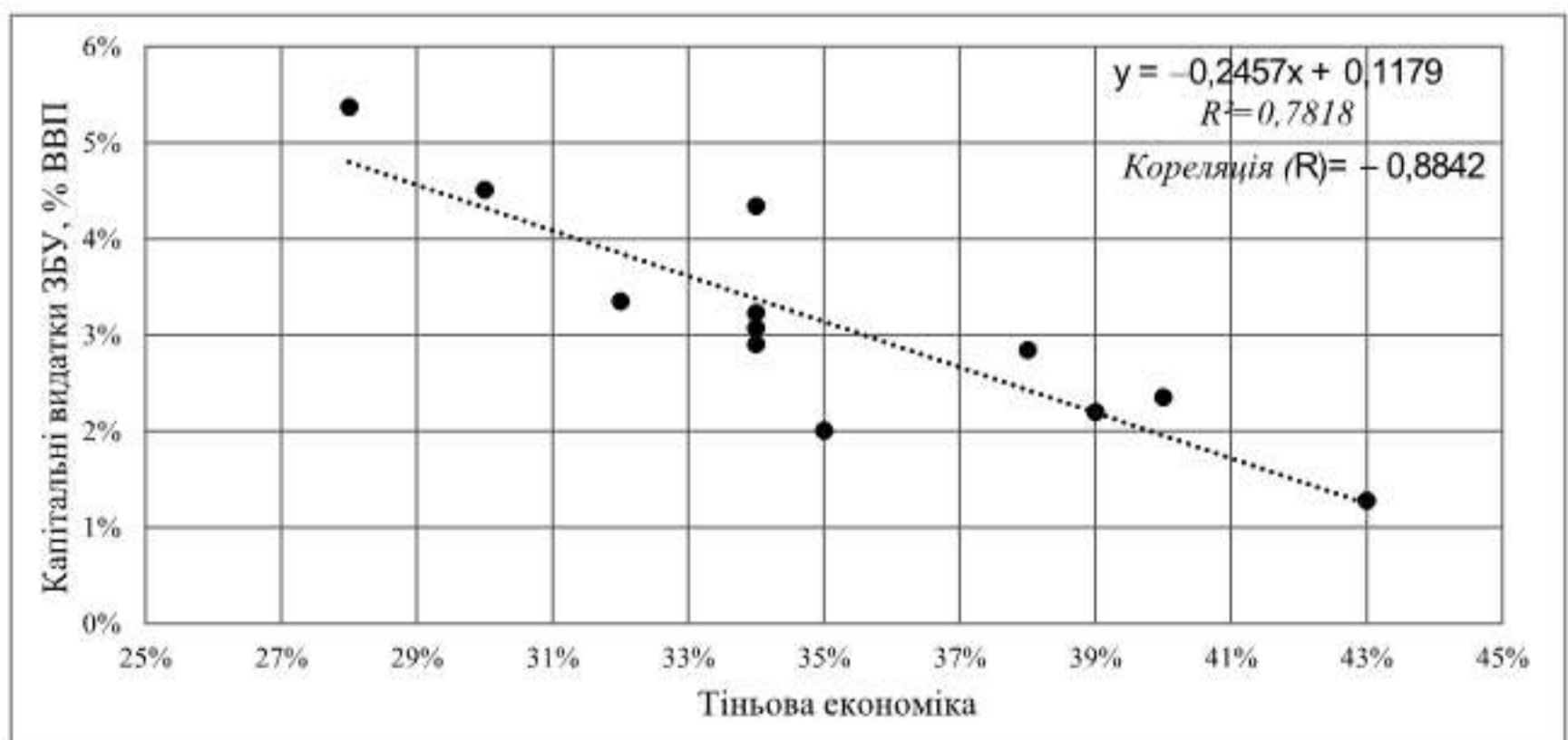


Рис. 2.9. Зв'язок між тіньовою економікою та капітальними видатками ЗБУ у період 2006-2017 рр.

Джерело: розраховано автором.

Прослідкувавши та оцінивши фіскальні наслідки тіньової економіки в Україні варто зауважити, що вони мають певну послідовність свого виникнення, (що проілюстровано на рис. 2.10) виходячи з якої їх доцільно розділити на дві групи: прямі та опосередковані. До першої групи варто віднести звуження податкової бази та податкові втрати бюджету, оскільки їх виникнення безпосередньо пов'язане саме через існування тіньової економіки в країні, більше того саме вони тягнуть за собою цілий ряд похідних фіскальних наслідків. Останні, на нашу думку, доцільно розглядати як опосередковані фіскальні наслідки тіньової економіки. До них відносимо деформацію дохідної та

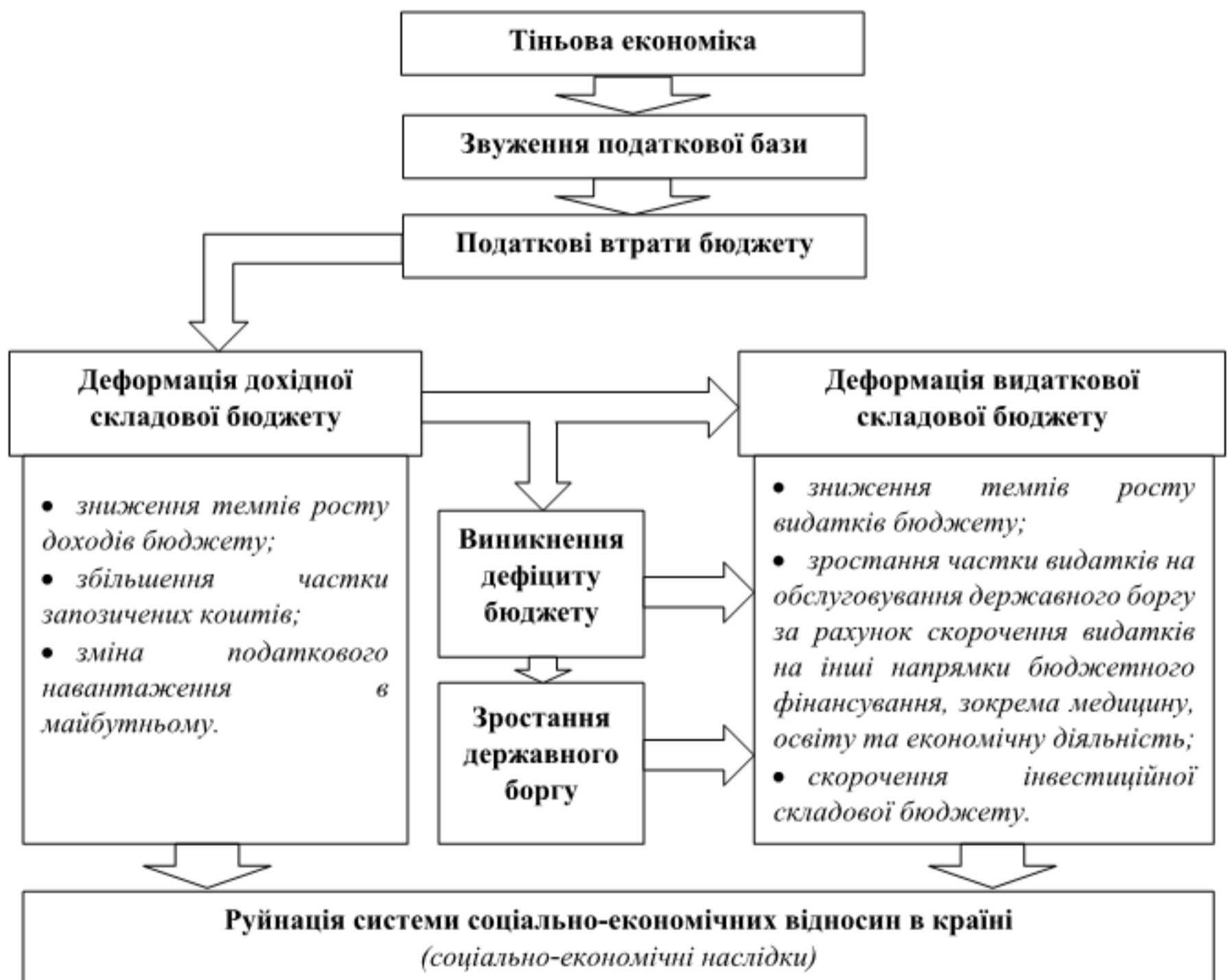


Рис. 2.10. Структурно-логічна схема виникнення фіскальних наслідків тіньової економіки

Джерело: побудовано автором.

видаткової складових бюджету країни, виникнення дефіциту бюджету та зростання державного боргу.

Таким чином слід зробити висновок, що тіньова економіка цілковито деформує систему державних фінансів, гальмуючи її розвиток та ускладнюючи виконання державою своїх фінансових зобов'язань перед суспільством. Так, порівнюючи розміри дефіциту ЗБУ та підраховані нами податкові втрати ЗБУ внаслідок тіньової економіки в період 2006-2017 рр., варто зазначити, що детінізація вітчизняної економіки при незмінних видатках дозволила б замінити дефіцитність бюджету на профіцитність. Проведені нами обрахунки в таблиці 2.4 показують, що для одержання бюджетом додаткових податкових надходжень, які б покривали існуючий дефіцит ЗБУ, в середньому рівень тіньової економіки слід знизити до 26,2% ВВП. Це значення є дещо вищим від середнього рівня тіньової економіки в країнах ЄС-28, яке за різними підрахунками коливається в межах 20-23% ВВП.

Згідно з проведеними нами розрахунками в додатку 3 при середньоєвропейському рівні тіньової економіки (23% ВВП), дефіцит Пенсійного фонду України знижувався б на 56-72% у 2006 та 2009-2012 роках, на 98% у 2015 р., на 17% у 2016 р. та на 28% у 2017 р., у 2007-2008 та 2013-2014 роках замість дефіциту мав би місце профіцит.

Таблиця 2.4

Обрахунок рівня тіньової економіки, за якого додаткові податкові надходження покривали б дефіцит ЗБУ

Рік	ВВП, млн. грн.	ПН, % ВВП	Необхідно доходів для покриття дефіциту ЗБУ, млн. грн	Необхідні для покриття дефіциту обсяги детінізації ВВП, млн. грн.	Існуючий тіньовий ВВП, млн. грн.	Рівень ТЕ, за якого відсутній дефіцит ЗБУ, млн. грн.	Рівень ТЕ, за якого відсутній дефіцит ЗБУ, % ВВП
2006	544153	27,9	6608	23649	163246	139597	25,7
2007	720731	26,5	6118	23104	201805	178700	24,8
2008	948056	28,2	11311	40077	322339	282262	29,8
2009	913345	27,3	34432	125901	356205	230303	25,2
2010	1079346	26,8	63337	236186	410151	173966	16,1

Продовження табл. 2.4

2011	1299991	32,3	18543	57475	441997	384522	29,6
2012	1404669	31,9	47000	147213	477587	330375	23,5
2013	1465198	29,8	63101	211830	512819	300989	20,5
2014	1586915	28,5	67058	235410	682373	446963	28,2
2015	1988544	31,5	27840	88337	795418	707080	35,6
2016	2383182	33,5	52973	157906	810282	652376	27,4
2017	2982920	33,9%	40004	118008	954534	836527	28,0
Серед.	-	-	-	-	-	-	26,2

Примітка: ПН – податкове навантаження; ЗБУ – Зведений бюджет України; ТЕ – тіньова економіка.

Джерело: розраховано та побудовано автором за даними [79, 80, 82].

Згідно з положеннями Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, одним з основних поставлених завдань для Кабінету Міністрів України є проведення заходів щодо бюджетної консолідації [114]. На нашу думку, ці заходи повинні бути нерозривно пов'язані з метою детінізації вітчизняної економіки і першим стратегічним таргетом (ціллю) повинно стати зниження вітчизняного тіньового сектору до середньоєвропейського рівня в 23% ВВП. Забезпечення стійкості державних фінансів є неможливим або ж вкрай складним для виконання завданням, якщо більше, ніж 1/3 ВВП країни приховано й не оподатковується.

Першим кроком до зниження рівня тіньової економіки повинно стати оцінювання існуючих сьогодні інститутів, що покликані протидіяти тіньовій економіці. Це дозволить окреслити вектори удосконалення українського законодавства з метою детінізації економіки.

2.2. Оцінка інституційного забезпечення протидії тіньовій економіці у фіскальній сфері

У межах державного регулювання економіки використовуються економічні, адміністративні та правові методи. Останні полягають у створенні

необхідного правового поля функціонування економічних агентів шляхом законодавчого встановлення відповідних норм та правил поведінки, забезпечуючи їх дотримання. Ефективність існуючого законодавства є основною умовою розвитку економіки та демократичного суспільства. Натомість неефективно діючі правові норми несуть в собі загрозу щодо відмови від їх дотримання суб'єктами господарювання. В економічній науці індикатором, який кількісно характеризує та оцінює якість законодавства, є індекс верховенства закону. Його значення тісно корелює з рівнем тіньової економіки, що підтверджується відповідними даними європейських країн у 2015 році (рис. 2.11).

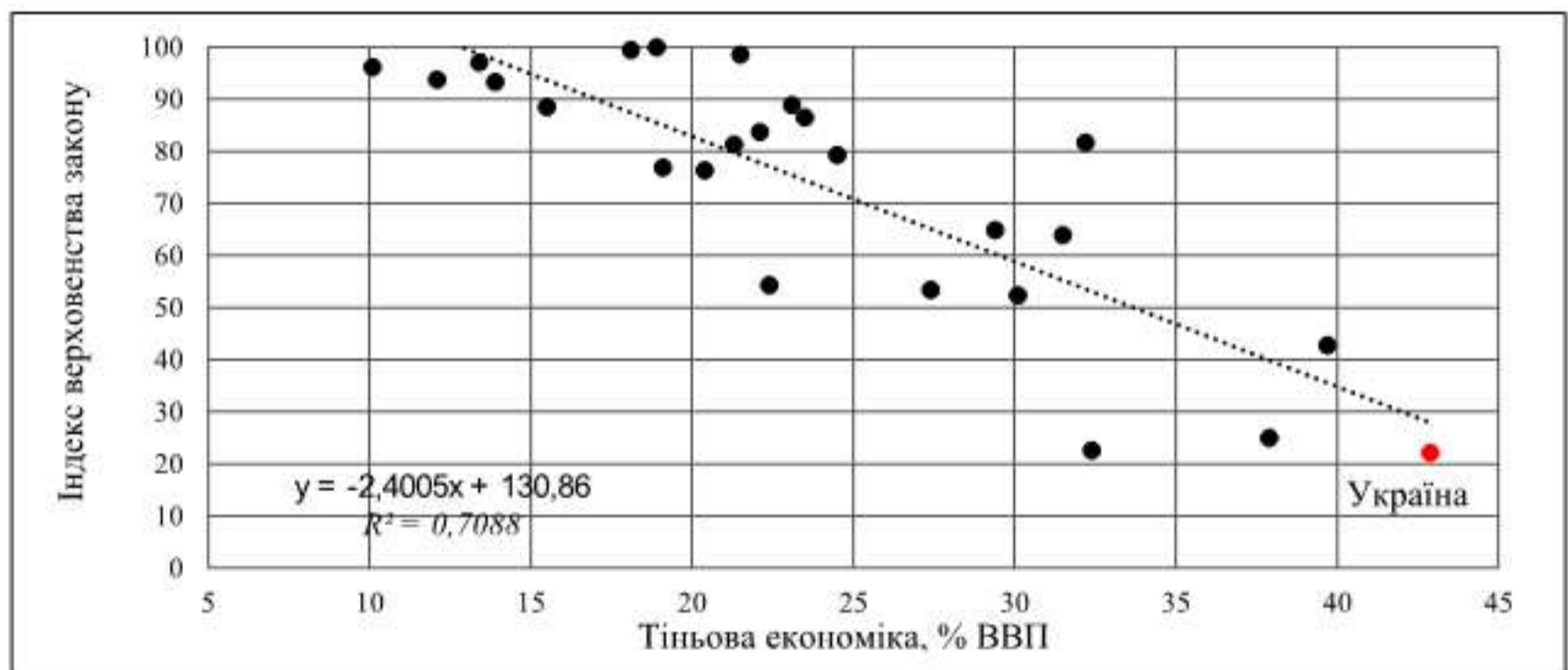


Рис 2.11. Зв'язок між індексом верховенства закону та рівнем тіньової економіки в країнах Європи у 2015 р.

Примітка: значення індексу коливається від 0 (найгірше) до 100 (найкраще).

Джерело: за даними [84, 207].

В Україні індекс верховенства права є порівняно низьким, що наочно спостерігається на рис. 2.11. Задоволеність громадськості формально встановленими правилами перебуває на рівні показника таких країн, як Росія, Білорусія та Молдова та значно поступається показнику розвинених країн та деяких країн, що розвиваються (Литва, Польща, Естонія та ін).

Відтак будь-яке реформування законодавства, яке впливає на діяльність бізнесу, може стати детермінантом як зниження так і зростання тіньової

економіки. У додатку К відображені нормативно-правові акти, дія яких спрямована на зниження тіньового сектору економіки в Україні. Слід відзначити, що впродовж 2001-2007 рр. на законодавчому рівні проводилася найбільш масштабна цільова кампанія щодо боротьби з тіньовою економікою. Так, було розроблено та прийнято ряд програм щодо детінізації вітчизняної економіки. Їх основними цілями були дерегуляція підприємницької діяльності, стимулювання безготівкових платежів, зниження податкового тягаря, удосконалення правової бази, яка регулює діяльність податкових органів та ін. Не зважаючи на всього лише часткову реалізацію передбачених програмами заходів (ряд ініціатив зупинилися на етапі подання проекту закону), рівень тіньової економіки в цей період мав чітку тенденцію до зниження навіть протягом революційних подій 2004 року. Частково це також можна пояснити й фазою поживлення вітчизняної економіки в цей період. Станом на сьогодні в Україні не діє жодної програми цільового характеру щодо детінізації економіки. Проте про необхідність зниження неформального сектору фрагментарно згадується в Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020».

Питання державної економічної політики щодо детінізації економіки є надзвичайно складними та неоднозначними. Це часто призводить до діаметрально протилежних поглядів на шляхи її реалізації – від посилення репресивних заходів до радикальної лібералізації законодавства. Тому не викликає сумнівів потреба у збалансуванні адміністративних та економічних заходів для зниження тіньового сектору. Виходячи зі згаданої нами в першому розділі теоретичної моделі ухилення від оподаткування Аллінгема-Сандмо важливими напрямками детінізації економіки є:

- встановлення економічно обґрунтованих штрафних санкцій за порушення податкового законодавства;
- підвищення ефективності податкового контролю;
- пошук оптимального рівня податкового тягаря;

Аналіз у попередньому параграфі податкового навантаження показав, що сьогоднішні податкові умови для економічних агентів в Україні не сильно

відрізняються від загальноєвропейських. Беручи до уваги екзогенні політичні фактори та експоненціально зростаючий державний борг подальше податкове стимулювання економічного росту є вкрай обмеженим. У таких умовах доцільним в контексті зниження тіньової економіки є дослідження законодавчо встановлених штрафних санкцій та ефективності податкового контролю в Україні.

Серед нормативно-правових актів, що містять положення протидії тіньовій економіці в частині ухилення від оподаткування, є Податковий кодекс України (далі – ПКУ), Кримінальний кодекс України (далі – ККУ) та Кодекс України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП). Ними передбачається настання фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства (рис. 2.12).

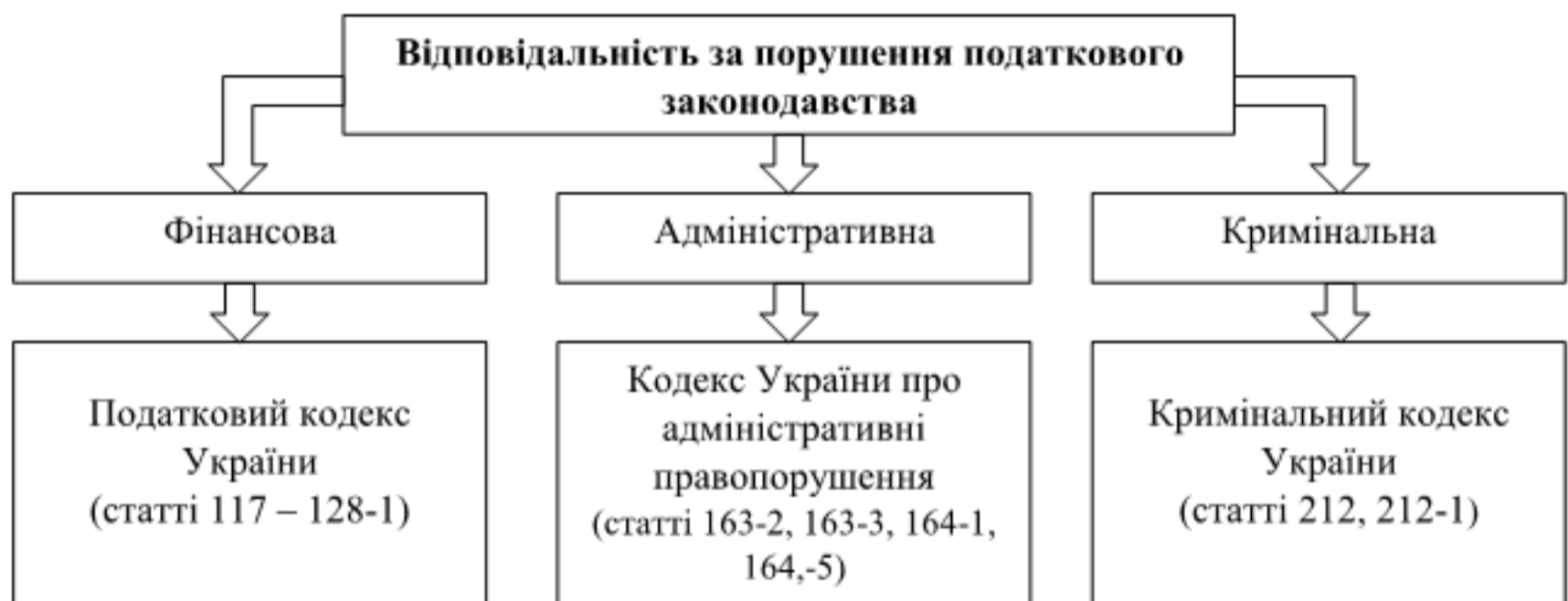


Рис. 2.12. Види відповідальності за порушення податкового законодавства

Джерело: [106].

Наведені в таблиці 2.5 дані свідчать, що правові норми щодо фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства в Україні умовно можна розділити на ті, що були чинними до й після прийняття ПКУ. Зі вступом в дію останнього покарання дещо змінилися. Наприклад, було встановлено фінансову відповідальність за порушення порядку взяття на облік у контролюючих органах, пом'якшено санкції за несвоєчасне подання податкової звітності, деформовано штрафи за несплату податків.

Таблиця 2.5

Штрафні санкції за порушення податкового законодавства

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Порушення порядку взяття на облік у КО												
<i>для фізичних осіб*</i> , грн.	-	-	-	-	-	170	170	170	170	170	170	170
<i>для юридичних осіб*</i> , грн.	-	-	-	-	-	510	510	510	510	510	510	510
Неподання, несвоєчасне подання податкової звітності**, грн.	170	170	170	170	170	170	170	170	170	170	170	170
<i>якщо КО самостійно визначає суму ПЗ, % ПЗ за кожен місяць</i>	10%	10%	10%	10%	10%	-	-	-	-	-	-	-
Подання уточнюючого розрахунку, % заниженого ПЗ	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%
Несвоєчасна сплата ПЗ, % ПЗ												
<i><30 днів</i>	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%
<i>30-90 днів</i>	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%
<i>90+ днів</i>	50%	50%	50%	50%	50%	-	-	-	-	-	-	-
Порушення правил нарахування, утримання та сплати податків у джерела виплати, % ПЗ												
<i>вперше</i>	-	-	-	-	-	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%
<i>повторне порушення протягом 3-ох років</i>	-	-	-	-	-	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%
<i>три й більше порушень протягом 3-ох років</i>	-	-	-	-	-	75%	75%	75%	75%	75%	75%	75%
Пеня, % облікової ставки НБУ	120%	120%	120%	120%	120%	120%	120%	120%	120%	120%	120%	120%
Штрафні санкції за найм без оформлення трудового договору, кількість МЗП	-	-	-	-	-	-	-	-	-	30	30	30

Примітка: КО – контролюючі органи; ПЗ – податкове зобов'язання; МЗП – мінімальна заробітна плата; * - при неусунені порушень або повторному порушенні протягом року, санкції подвоюються; ** - при повторному порушенні протягом року, санкції збільшуються до 1020 грн.;

Джерело: за даними ПКУ та КЗпП

Важливим, ми вважаємо, у контексті боротьби з тіньовою економікою було встановлення у 2015 році в КЗпП України штрафних санкцій за найм без оформленням трудового договору у тридцятикратному розмірі мінімальної заробітної плати за кожного неоформленого працівника. Нововведені фінансові санкції разом зі штрафом передбаченим у ст. 41 КУпАП створили передумови для поступової детінізації трудових відносин.

На нашу думку, не зовсім ефективними на сьогодні є штрафи, розміри яких встановлені в абсолютних значеннях, тобто зафіксовані в гривнях. На приклад, санкції за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності суттєво не змінювалися протягом 2006-2017 рр., тому сьогодні не є вагомими важелями підтримки податкової дисципліни. Їх реальний розмір внаслідок зміни економічної ситуації значно знизився: якщо у 2006 році порушення каралося необхідністю сплати близько 34 дол. США штрафу, то у 2017 році – близько 6,5 дол. США. Таке зниження також можна відобразити відношенням штрафу до середньої заробітної плати в країні: 2006 рік – 16,3%, 2017 рік – 2,4%. Подібна ситуація має місце зі штрафами за порушення порядку взяття на облік у контролюючих органах та штрафами за інші порушення податкового законодавства, розміри яких встановлені в абсолютних значеннях.

Для вирішення вищезазначеної проблеми, на нашу думку, доцільним є встановлення розмірів штрафів у відносному значенні до мінімальної заробітної плати. Це дозволить відповідним нормам зберігати ефективність своєї дії впродовж тривалого часу та частково нівелюватиме можливу зміну економічної кон'юнктури. Щодо необхідного розміру штрафів, то тут для нас доцільним видається використання зарубіжного досвіду.

У Великобританії несвоєчасна (до трьох місяців затримки) подача податкової звітності тягне за собою першочергові фінансові санкції на суму 100* фунтів стерлінгів. Якщо строк запізнення є більшим від 3-ох місяців, то розмір штрафу зростає, а механізм його накладання відрізняється залежно від виду декларації (з

* У випадку якщо несвоєчасна (до трьох місяців) подача податкової звітності відбувається 3 рази підряд штраф зростає до 500 фунтів стерлінгів.

корпоративного податку чи індивідуального прибуткового податку). У деяких країнах розміри фінансових санкцій за несвоєчасне подання податкової звітності відразу залежить від того, з якого податку затримано декларацію. Зокрема, у Португалії штрафи за затримку декларації з ПДФО коливаються в межах 200-2500 євро, у той час як за відповідне правопорушення з корпоративного податку чи ПДВ – 300-3750 євро [224].

Існує практика коли розмір штрафу встановлюється у відсотках до несплаченого податку. Так, у США штраф за відповідне правопорушення, як правило, складає 5% від несплачених податків за кожен місяць або частину місяця, коли податкова декларація затримується. Цей штраф починається з дня, коли податкова декларація повинна бути поданою, та загалом не перевищує 25%. Цікавим є те, що штраф за несвоєчасне подання декларації в США часто є вищим ніж за затримку сплати податку. Подібний механізм санкцій застосовується в Росії.

Несвоєчасне подання податкової декларації у Польщі може кваліфікуватись як адміністративне, так і кримінальне правопорушення, що залежить від суми незадекларованого податку. Якщо податок менший від розміру п'яти мінімальних заробітних плат, то платник несе адміністративну відповідальність в розмірі 210 злотих, якщо більший – кримінальну. Розмір штрафу у другому випадку визначає суд виходячи з встановлення кількості денних ставок та розміру цих ставок, які необхідно сплатити. Мінімальна кількість денних ставок, які може встановити суд становить 10 ставок, а максимальна кількість денних ставок становить 720 ставок. При визначенні розміру денної ставки суд враховує такі чинники як: доходи обвинуваченого, його особисті характеристики та сімейний стан, оцінюється його власність та можливості потенційного заробітку. Сьогодні розмір ставки коливається в межах від 70 до 28000 злотих [199].

У таблиці 2.6 обраховано умовне відношення мінімальних штрафних санкцій за несвоєчасне подання податкової звітності до розміру мінімальної заробітної плати у деяких країнах світу. Як свідчать дані, фінансові санкції за несвоєчасне подання декларації в зарубіжних країнах є переважно жорсткішими, ніж в Україні. На нашу думку, доцільним є перегляд в Україні мінімального розміру штрафних санкцій, що

встановлені в абсолютних значеннях (статті 117, 118, 119, 120, 121, 128 ПКУ), в сторону їх збільшення. Це сприятиме підвищенню податкової дисципліни суб'єктів господарювання та знизить ризики ухилення від оподаткування.

Таблиця 2.6

Відношення мінімальних штрафних санкцій за несвочасне подання податкової звітності до розміру МЗП у країнах світу

	Розмір штрафу, в нац. валюті	МЗП, в нац. валюті	Відношення (мін. штраф/ МЗП)
Великобританія (2017)	£100	£1193	8,4%
Португалія (2017)			
<i>ПДФО</i>	€200-2500	€650	30,8%
<i>Корпоративний податок, ПДВ</i>	€300-3750		46,2%
Польща (2018)	210zł	4200zł	5%
США (2017)	5% несплаченого податку за кожен місяць затримки, max – 25%	-	-
Фінляндія (2017)	≤45 днів: €3 за день затримки, max – €135	-	-
Росія (2017)	5% несплаченого податку за кожен місяць затримки, max – 30%	-	-
Білорусія (2017)	46-230Br	265Br	17,4%
Латвія (2016)	€70-700	€370	18,9%
Україна (2018)	₴170	₴3723	4,6%

Примітка: МЗП – мінімальна заробітна плата.

Джерело: за даними [173, 201, 223, 243, 251].

Кримінальна відповідальність за ухилення від оподаткування в Україні виглядає недостатньо жорсткою у порівняння з відповідними нормами законодавства розвинутих країн та країн, що розвиваються (додаток Л.1). Так, у більшості країн Європи, зокрема передбачається покарання у вигляді позбавлення волі за несплату податків. У США, наприклад, навіть несвоєчасне подання податкової звітності у деяких випадках може класифікуватися як кримінальний злочин та каратися в'язницею терміном до одного року (ст. 7203 розд. 26 Зводу законів США). Щодо

ухилення від сплати податків, то воно відноситься до розряду кримінальних злочинів та карається ще жорсткіше: 1) в'язницею від 3 до 5 років; 2) значним фінансовим штрафом у розмірі для індивіда – не більше 250 тис. дол. США, для юридичної особи – не більше 500 тис. дол. США; 3) комбінацією зі штрафу й тюремного строку [214].

У Німеччині кримінальна відповідальність за ухилення від оподаткування також може означати для економічного агента як накладення фінансових санкцій, так і позбавлення волі. Федеральний суд Німеччини до особливо серйозних злочинів відносить несплату податків у розмірі 100 тис. євро і більше. З такого порогу існує можливість отримання покарання у вигляді позбавлення волі (максимум 10 років). Ухилення від сплати податків також може призвести до штрафів у розмірі до 50 тис. євро. У Німеччині у 2014 році мав місце всесвітньовідомий прецедент, коли президент футбольного клубу «Баварія» У. Хенесс був засуджений до 3,5 років позбавлення волі за ухилення від оподаткування.

Основним покаранням за ухилення від оподаткування сьогодні в Україні є штраф. Його розміри залежать в першу чергу від суми несплачених податків та відображені у таблиці 2.7. Покарання у вигляді позбавлення волі законодавством не передбачено.

Таблиця 2.7

Розміри штрафів за ухилення від оподаткування згідно ККУ у 2017 році

Стаття 212	Сума несплачених податків		Штраф	
	тис. НМДГ*	тис. грн.	тис. НМДГ	тис. грн.
п. 1	1 – до 3	800 – до 2400	1 – до 2	17 – до 34
п. 2	3 – до 5	2400 – до 4000	2 – до 3	34 – до 51
п. 3	≥5	≥4000	15 – до 25	255 – до 425

Примітка: НМДГ – неоподатковуваний мінімум доходів громадян; * – згідно з п. 5 підрозд. 1 Розділу XX ПКУ для норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації правопорушень НМДГ встановлюється на рівні податкової соціальної пільги (у 2017 р. – 800 грн.).

Джерело: побудовано за даними ККУ та ПКУ.

Згідно зі ст. 212 ККУ на перший погляд видається, що сьогодні максимально можливий штраф за ухилення від оподаткування становить 425 тис. грн. (15-16 тис. дол. США). Проте проаналізовані нами у додатку Л.2 судові вироки у 2017 році у

справах про ухилення від оподаткування свідчать, що штрафи кардинально різняться залежно від обсягів ухилення та на практиці можуть бути значно вищими ніж це вказано у статті 212 ККУ (таблиця 2.8). Відтак в Єдиному державному реєстрі судових рішень нами було знайдено 34 справи, де призначалися штрафи за відповідною статтею. Дані свідчать, що розмір штрафних санкцій за п. 1 та п. 2 ст. 212 ККУ в середньому становили всього лише 2,5% та 2,8% несплачених податків відповідно, у той час як за п. 3 – 93,5%.

Таблиця 2.8

Штрафи за ухилення від оподаткування (за ст. 212 ККУ) накладені згідно з вироками суду у 2017 році

Стаття 212	Кількість вироків	Несплачені податки, тис. грн.	Штрафи, тис. грн.	% штрафів до несплачених податків
п. 1	21	22 220,0	555,9	2,5%
п. 2	5	7 963,0	221,0	2,8%
п. 3	8	393 033,5	367 556,6	93,5%
Всього:	34	425 816,5	368 384,5	86,5%

Джерело: складно автором за даними ЄДРСР.

Низькі штрафи за першими двома пунктами статті зумовлені, на нашу думку, прив'язкою їх розмірів до економічно застарілого статичного значення НМДГ (17 грн.). У той же час градація обсягів ухилення від оподаткування, відповідно до якої накладаються штрафи, залежить від динамічної величини податкової соціальної пільги. Внаслідок цього виникла ситуація, коли при різкій зміні економічної кон'юнктури (економічна криза, яка характеризувалася значною девальвацією гривні та розвитком інфляційних процесів), штрафи по відношенню до суми ухилення стають незначними, що знижує їх ефективність.

Як свідчать дані, покарання за третім пунктом статті майже сягає розміру злочину та різко відрізняється від відповідальності за першими двома пунктами. Значна різниця має місце через положення п. 2 ст. 53 ККУ: правопорушення, за яке штраф, законодавчо передбачений більшим 3 тис. НМДГ та призначається судом, не може бути меншим від розміру збитків, завданих державі. Тобто у деяких випадках розміри фінансових санкцій можуть складати 100% обсягів порушення.

Аналіз діючих сьогодні штрафних санкцій за порушення податкового законодавства в Україні показав, що штрафи, розміри яких встановлені в абсолютних значеннях або прив'язані до застарілих статичних показників (НМДГ), втратили свою економічну ефективність внаслідок різкого економічного спаду, що тривав в нашій державі впродовж 2014-2017 рр. Вкрай необхідним, на нашу думку, є перегляд їх мінімальних розмірів в сторону збільшення. Окрім того величину штрафів необхідно встановлювати у відношення до динамічних економічних показників, які характеризують поточну економічну кон'юнктуру (наприклад мінімальна заробітна плата тощо).

Важливим в контексті протидії тіньовій економіці є наявність ефективної системи податкового контролю. При зростанні ймовірності виявлення факту податкового злочину та стягнення економічно обґрунтованих штрафних санкцій, бажання суб'єкта господарювання до ризику, ухиляючись від оподаткування, знижуватиметься й навпаки.

Одним із показників, який характеризує жорсткість фактично накладених фінансових санкцій за порушення податкового законодавства, є показник жорсткості податкового контролю, який розраховується за формулою [70,с. 186]:

$$P_{ж} = \frac{ШС_i}{Д_i} * 100\%$$

де, ШС_i – обсяг штрафних санкцій, нарахованих за результатами перевірок в і-му році до сплати у бюджет;

Д_i – обсяг додатково нарахованих платежів до бюджету за результатами перевірок в і-му році.

Згідно з теоретичними висновками науковців значення показника жорсткості податкового контролю не повинно перевищувати 50-60%, оскільки це негативно впливатиме на ставлення до існуючої податкової системи зі сторони суб'єктів господарювання.

Як свідчить розрахований нами показник в додатку М.1 та відображений на рис. 2.13, податковий контроль в Україні не є жорстким, навіть впродовж окремих років його можна характеризувати як занадто м'який (у 2013 та 2014 роках).

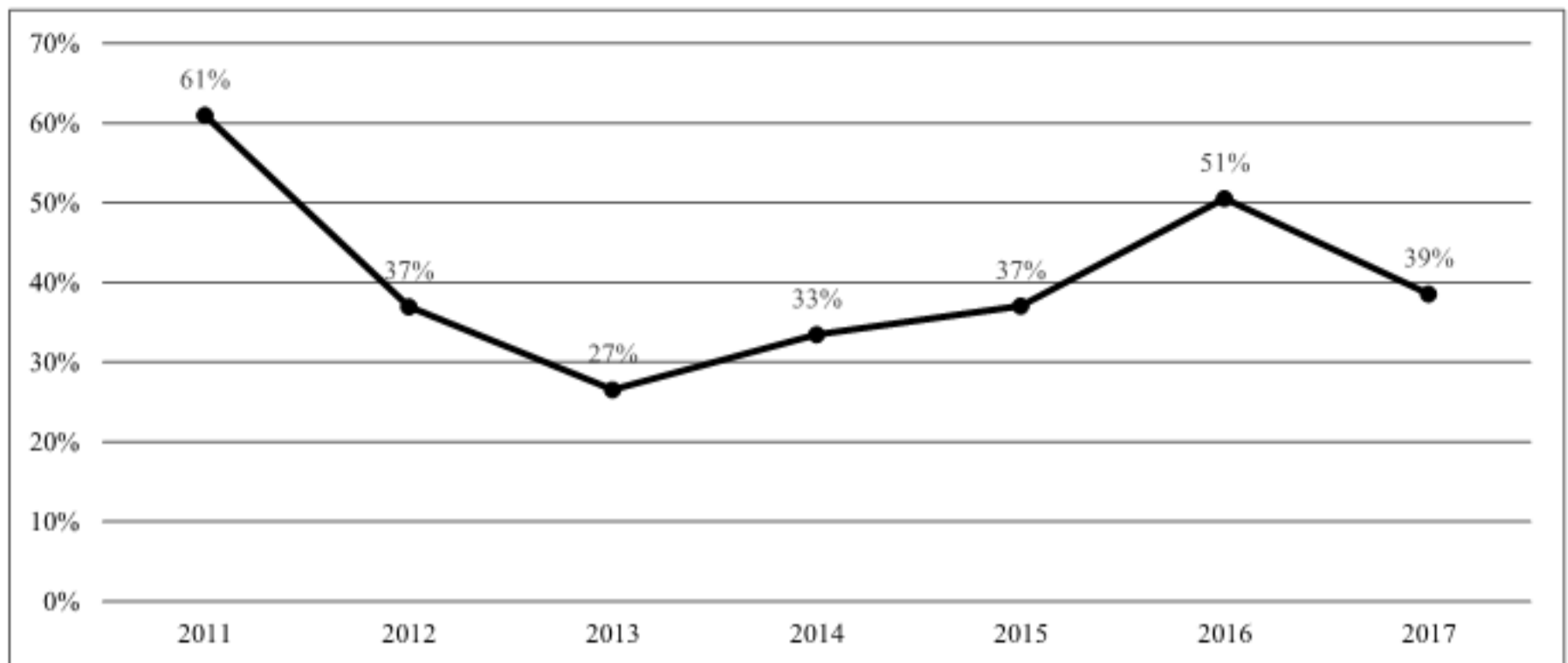


Рис. 2.13. Динаміка рівня жорсткості податкового контролю в Україні впродовж 2011-2017 рр.

Джерело: за даними ДФС України.

Упродовж аналізованого періоду значення розрахованого показника перевищило рекомендований теоретиками розмір лише у 2011 році й всього лише на 1%. Отримані результати ще раз доводять необхідність комплексного перегляду розмірів діючих в Україні штрафних фінансових санкцій за порушення податкового законодавства.

Такі висновки були зроблені й з урахуванням зниження ймовірності виявлення фактів податкових злочинів в Україні в постреволюційний період. Так, у кінці 2014 року урядом було законодавчо закріплено так званий мораторій на податкові перевірки, згідно з яким у 2015 та 2016 рр. перевірки економічних агентів з річним доходом меншим 20 млн. грн. за попередній рік заборонені (крім окремо визначених випадків). Згодом його дія була продовженою на 2017 рік. Як свідчать дані таблиці 2.9, таке рішення призвело до послаблення адміністративного тиску на бізнес, особливо малий. Порівняння 2017-го року з дореволюційним 2012 роком показує, що кількість планових перевірок загалом знизилась на 40,7%, позапланових – більше ніж 53,3%, а кількість зустрічних звірок – аж на 92,6%.

На нашу думку, зниження контролю за діяльністю економічних агентів стимулювало розвиток тіньової економіки впродовж відповідного періоду. Проте такі заходи були виправданими у зв'язку з різким погіршенням економічної кон'юнктури та відсутністю можливості податкового стимулювання через політичну ситуацію та

Таблиця 2.9

Показники податкового контролю юридичних осіб в Україні

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Зміна 2017/2012
Планові перевірки, тис.	8,1	5,1	6,2	4,5	4,2	4,8	-40,7%
Позапланові перевірки, тис.	36,3	33,0	33,1	21,2	16,2	16,6	-53,3%
Зустрічні звірки, тис.	130,1	71,4	65,7	50,4	22,8	9,6	-92,6%
Донараховано грошових зобов'язань, млрд. грн.	23,4	10,1	23,2	36,5	28,4	26,6	+13,7%
Узгоджено зобов'язань, млрд. грн.	7,0	7,2	8,0	4,6	6,3	16,4	+134,3%
Частка узгоджених зобов'язань в донарахованих, %	29,9	71,3	34,5	12,6	22,2	61,7	-
Надійшло до бюджету, млрд. грн.	5,7	6,2	3,3	2,9	3,2	5,1	-10,5%
Частка сплачених податкових зобов'язань з узгоджених, %	81,4	86,1	41,3	63,0	50,8	31,1	-
Частка сплачених податкових зобов'язань з донарахованих, %	24,4	61,4	14,2	7,9	11,3	19,2	-

Джерело: за даними ДФС України.

військовий конфлікт. У період економічної кризи економічні агенти приховують свій дохід від оподаткування задля збереження рентабельності свого бізнесу (аллокаційна функція тіньової економіки), тому жорсткий податковий контроль у цей час призвів би до згортання їх діяльності. Такі наслідки були б гіршими, ніж сьогодні існуючі, оскільки аксіоматичним є твердження, що тіньова економіка є негативним явищем, проте існування тіньового бізнесу в цілому є кращим для країни ніж повна його відсутність.

Нестабільною є дієвість податкового контролю, тобто впродовж аналізованого періоду не спостерігається будь-якої стійкої тенденції щодо покращення чи погіршення значень відхилення між показниками донарахованих, узгоджених і фактично сплачених до бюджету податкових зобов'язань. Примітним лише є те, що 2013 рік можна характеризувати як найбільш вдалий з точки зору ефективності податкового контролю. Близько 61,4% нарахованих грошових зобов'язань за

результатами податкових перевірок в кінцевому результаті надійшло до бюджету, в той час як впродовж інших років цей показник не перевищував 25%. Низька ефективність податкового контролю негативно впливає на податкову дисципліну, оскільки дає можливість економічним агентам сподіватися на уникнення покарання навіть після виявлення фактів порушення податкового законодавства. Така теза підтверджується й існуючою статистикою динаміки податкового боргу в Україні, наведеною на рис. 2.14. Його розмір за п'ять останніх років зріс більш ніж у 3 рази.

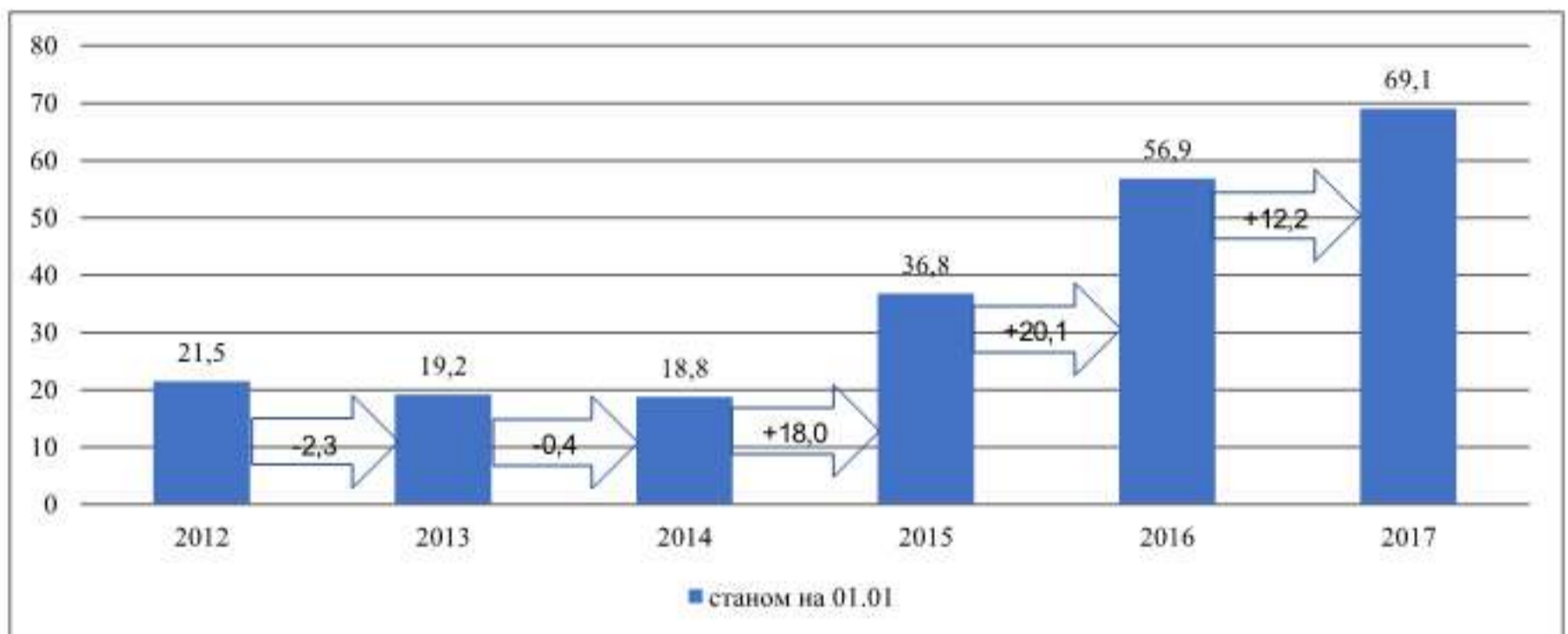


Рис. 2. 14. Динаміка податкового боргу в Україні впродовж 2012-2017 рр., млрд. грн.

Джерело: за даними ДФС України.

Зважаючи на низьку ефективність податкового контролю, не значну його жорсткість та беручи до уваги розглянутий нами вище зарубіжний досвід, доцільним для підвищення ефективності боротьби з ухиленням від оподаткування, на наш погляд, є запровадження також кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування у вигляді позбавлення волі. Такий крок буде чітким психологічним сигналом для вітчизняних суб'єктів господарювання про підвищення можливості настання покарання за скоєння податкового злочину.

Податковим кодексом України передбачено, що одним із ключових елементів боротьби з податковими правопорушеннями є наявність в складі фіскальних органів податкової міліції. Її основними завданнями є запобігання злочинності в бюджетній та податковій сферах, розшук правопорушників, боротьба з корупцією в фіскальних органах, забезпечення безпеки діяльності працівників фіскальних органів. Загалом

податкова міліція розглядається як інструмент протидії тіньовій економіці, тому від ефективності її роботи прямо залежать масштаби прихованої економічної діяльності в країні.

Одним з важливих завдань податкової міліції є боротьба з діяльністю конвертаційних центрів, які є одним з основних осередків формування тіньових капіталів. Ці структури сьогодні здійснюють не лише конвертацію грошових коштів з безготівкової форми в готівку (або навпаки) чи з вітчизняної валюти в іноземну, але й надають комплекс послуг щодо незаконної податкової оптимізації. Сюди входить і допомога у незаконному відшкодуванні ПДВ, і виведення доходу з-під оподаткування, й створення фальшивих патентів та ін. Така діяльність генерує прихованість походження доходів, які отримуються з незаконних джерел.

Оцінити масштаби діяльності конвертаційних центрів в Україні досить складно, проте в таблиці 2.10 наведені дані щодо роботи тих, які були ліквідованими податковою міліцією. Існуюча статистика свідчать, що в Україні контролюючими органами щороку викривається більше п'ятдесяти таких структур. У постреволюційний період щорічний незаконний грошовий обіг в середньому складав 20,5 млрд. грн., що призводило до фінансових втрат держави в середньому в розмірі 3,4 млрд. грн. Разом з цим податковій міліції до бюджету вдавалося повернути всього лише близько 30% нанесених збитків, що негативно характеризує ефективність її діяльності. Низький відсоток відшкодування збитків робить діяльність конвертаційних центрів досить прибутковою справою, тому їх кількість з року в рік не зменшується, а на місці ліквідованих суб'єктів з'являються новостворені.

Таблиця 2.10

Робота податкової міліції щодо боротьби з конвертаційними центрами

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Кількість ліквідованих конвертаційних центрів	172	82	59	48	60	77	65
Якими проконвертовано, млрд. грн.	-	12,7	4,0	22,5	18,9	27,0	13,6
Збитки від їх діяльності, млрд. грн.	-	2,1	0,7	3,8	3,2	4,0	2,5
Стягнуто до бюджету, млрд. грн.	0,20	0,49	0,41	0,47	0,78	1,20	0,76
% відшкодування збитків	-	23,3	58,6	12,4	24,4	30,0	30,4

Джерело: за даними ДФС України.

Не менш важливими напрямками у роботі податкової міліції також є боротьба з незаконним обігом підакцизних товарів та незаконним відшкодуванням ПДВ з бюджету. Як свідчать існуючі дані, ефективність діяльності у цих напрямках досить важко характеризувати через нестабільність результатів (рис. 2.15). Відтак впродовж 2012-2017 рр. податкова міліція щороку в середньому з незаконного обігу вилучала акцизних товарів на суму близько 0,8 млрд. грн. Якщо до 2015 року цей показник був нижчим від зазначеної суми, то після 2015 року – переважно вищим. Пов'язувати це з підвищенням ефективності роботи податкової міліції, на нашу думку, не варто, оскільки впродовж аналізованого періоду кількість випадків припинення незаконного виробництва підакцизних товарів коливалося в межах 100-150 на рік без чітких тенденцій до зростання чи зниження. Тобто збільшення з 2015 року вилучених підакцизних товарів в грошовому еквіваленті пов'язано в першу чергу зі зростанням номінальних цін на ці товари, а отже з девальвацією національної валюти та з розвитком інфляційних процесів.



Рис. 2.15. Результати роботи податкової міліції щодо боротьби з незаконним відшкодуванням ПДВ та незаконним обігом підакцизних товарів впродовж 2012-2017 рр., млрд. грн.

Джерело: за даними ДФС.

Упродовж 2012-2017 рр. податкова міліція загалом виявила та упередила незаконне відшкодування ПДВ на суму близько 13,6 млрд. грн., тобто в середньому 2,3 млрд. грн. на рік. Дані також свідчать, що кількість виявлених фактів незаконного

відшкодування ПДВ, за якими розпочаті кримінальні провадження, поступово почала скорочуватися (2014 р. – 247, 2015 р. – 258, 2016 р. – 192, 2017 р. – 153). На нашу думку, це пов'язано не зі зниженням ефективності роботи податкової міліції, а зі зменшенням загальної кількості спроб незаконного відшкодування через запровадження системи електронного адміністрування ПДВ. Незважаючи на критику, якої зазнала ця система на початкових етапах впровадження через технічні недоопрацювання, її поступово удосконалюють. Про позитивні результати електронного адміністрування ПДВ також повідомляють й вітчизняні податкові органи [148]. Це свідчить, що застосування ІТ-технологій в процесі оподаткування є невід'ємною складовою підвищення ефективності адміністрування податків та як наслідок зниження рівня тіньової економіки в Україні.

Загалом кількісно оцінити економічну ефективність діяльності податкової міліції можна завдяки співставленню обсягів стягнених коштів до бюджету внаслідок роботи її підрозділів та витрат бюджету на її утримання. Розрахований нами показник економічної ефективності у додатку М.2 засвідчив, що його значення поступово знижувалося в період 2012-2015 рр., різко зросло у 2016 р., а у 2017 р. мало найнижче значення за аналізований період (рис. 2.16). Значне падіння економічної ефективності податкової міліції у 2017 році зумовлене її де-юре ліквідацією. Так, Законом України

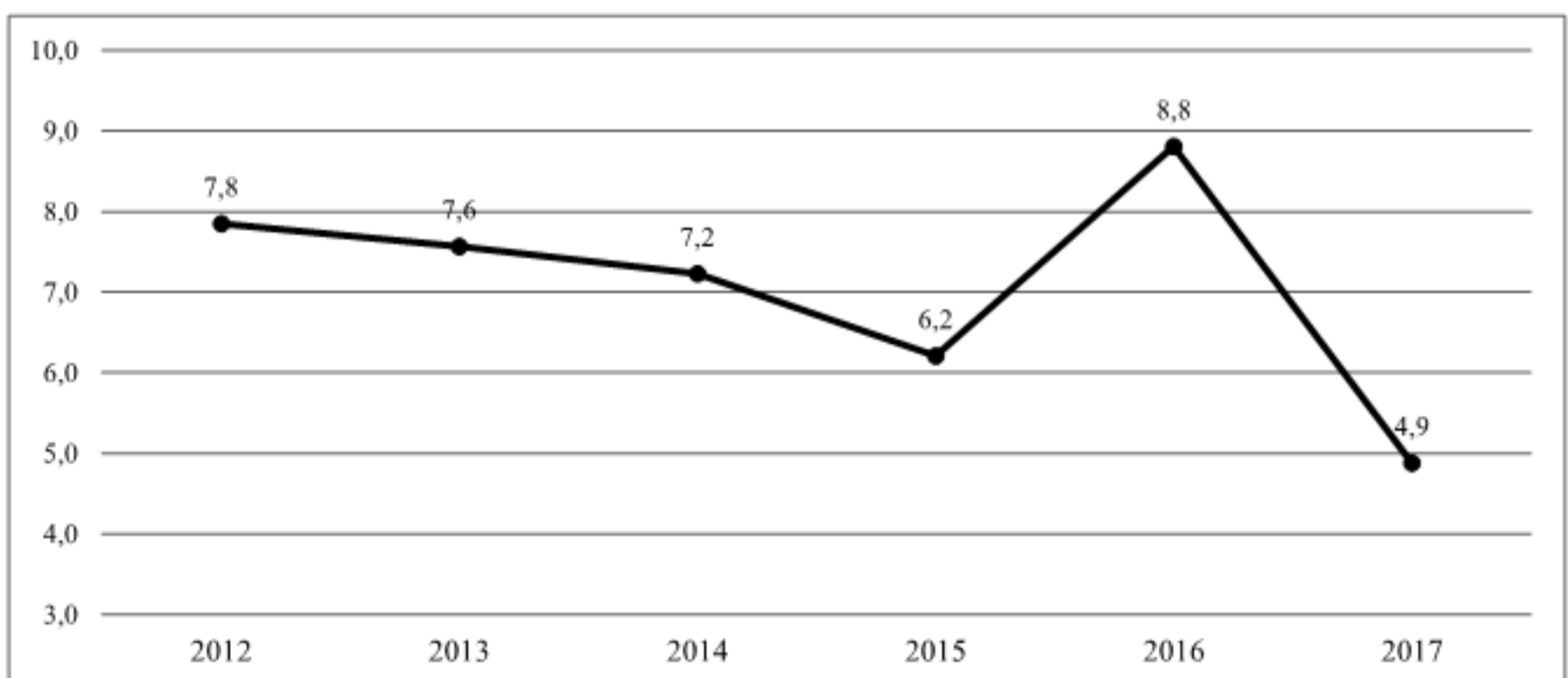


Рис. 2.16. Динаміка показника економічної ефективності податкової міліції в Україні впродовж 2012-2017 рр.

Джерело: розраховано автором за даними ДФС України.

№1797-VIII від 21.12.2016 з податкового кодексу було виключено розділ про податкову міліцію, що фактично позбавило останню повноважень [40]. Де-факто відповідний розділ ПКУ не було усунуто (є чинним до сьогодні), що призвело до правової колізії й частково паралізувало діяльність оперативних підрозділів ДФС. На нашу думку, така ситуація має місце через відсутність правової культури вітчизняних законотворців, які поспішно ліквідували одну структуру, не підготувавши підґрунтя для створення іншої – фінансової поліції. Відсутність послідовності у діях публічної влади щодо реформування податкових органів призводить до зниження ефективності їх роботи. Це у свою чергу дозволяє недобросовісним платникам податків користуватися такою ситуацією й ухилятися від сплати податків, що призводить до розвитку тіньових процесів.

Одним із найпоширеніших в Україні інструментів нагромадження тіньових капіталів є використання офшорних зон. Часто основною метою виведення доходу в податкові гавані є не ухилення від оподаткування, а приховування походження такого доходу та його кінцевого бенефіціара. Проведене дослідження експертами «Інституту соціально-економічних трансформацій» свідчить, що ухилення від оподаткування з використанням офшорних схем зумовлює найбільші втрати українського бюджету. Так, за їхніми оцінками щорічний відтік капіталу складає близько 10% ВВП, що спричиняє втрати бюджету в розмірі 50-60 млрд. грн. на рік [34]. Згідно з дослідженням І. Шовкун, провідного наукового співробітника ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАН України», загалом за період незалежності з України в офшори виведено 148 млрд. дол. США [147].

Вітчизняним урядом вже досить довгий час ведуться спроби боротьби з офшорними схемами. Ще у 2002 році на законодавчому рівні був вперше затверджений список офшорних зон. Впродовж наступного десятиліття він зазнавав змін декілька разів. Останній його варіант було затверджено в 2011 році, до нього входило 36 країн світу. Не зважаючи на отриманий державою попередній досвід, до цього списку не було включено країн, які на постійній основі вважаються головними реципієнтами та донорами зовнішніх українських інвестицій та мають ознаки

податкових гаваней: Кіпр, Сінт-Мартен (Нідерланди) та Британські Віргінські острови (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Інвестиції зовнішньоекономічної діяльності України

Структура прямих інвестицій в економіці України за країнами світу								
	станом на 1 січня							
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Кіпр	22,1%	21,2%	26,4%	30,8%	33,0%	31,4%	28,3%	25,8%
Нідерланди	19,1%	25,1%	19,3%	16,9%	16,8%	17,2%	17,1%	15,9%
Росія	4,9%	5,9%	6,0%	5,9%	6,6%	5,7%	8,4%	11,5%
Німеччина	15,4%	11,0%	11,1%	8,7%	5,4%	5,2%	4,4%	4,2%
Британські Віргінські острови	3,3%	3,1%	3,3%	3,7%	4,2%	4,9%	4,7%	4,5%
Інші країни	35,2%	33,7%	34,0%	34,1%	34,0%	35,7%	37,0%	38,1%
Структура прямих інвестицій з України за країнами світу								
Кіпр	92,6%	92,1%	91,7%	90,1%	88,4%	91,8%	93,8%	93,4%
Інші країни	7,4%	7,9%	8,3%	9,9%	11,6%	8,2%	6,2%	6,6%

Джерело: за даними [80].

У 2015 році для удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням вітчизняний уряд, запозичивши світову практику, законодавчо закріпив принцип «вितягнутої руки». У межах цього принципу контрольованими вважаються господарські операції з контрагентами з країн, які входять до відповідного списку, складеного урядом. По своїй суті цей список став розширеною заміною для того, що визначав перелік офшорних зон. Так, він включав 65 країн та територій світу, зокрема й проблемні для України вищезгадані офшори. Аналіз даних в таблиці 2.11 показує, що законодавчі нововведення кардинально не змінили ситуації. Кіпр залишається найбільшим «інвестиційним партнером» України. Частка прямих інвестицій з України до Кіпру впродовж 2015-2016 рр. зросла з 91,8% до 93,4% від загального обсягу прямих інвестицій. За даними Державної служби статистики України у 2016 році Україна інвестувала 7,5 млн. дол. США в Кіпр, що є найбільшою часткою прямих інвестицій закордон – 36,1%. Натомість частка інвестицій в Україну з Кіпру

скоротилась впродовж 2015-2016 рр., що в першу чергу пов'язано з нестабільною ситуацією в нашій країні.

Загалом слід зробити висновок, що сьогоденні формальні правила, встановлені податковим законодавством, не є достатньо ефективними в контексті боротьби з офшорними схемами ухилення від оподаткування. Впровадження вищезгаданого принципу «витягнутої руки» є позитивним кроком в цьому напрямку, проте вітчизняне податкове законодавство в частині трансфертного ціноутворення потребує подальшого удосконалення.

2.3. Трансформація фіскальних інститутів в Україні в контексті їх впливу на розвиток тіньових процесів

Будь-який уряд, який бореться з тіньовою економікою, постає перед необхідністю зміни інституційного середовища, що є справою досить делікатною та складною. Інституційна структура суспільства в цілому є досить стабільною. Це є важливою умовою для реалізації складних видів обміну, коли передача блага та відповідний платіж не відбуваються одночасно і в одному і тому ж місці. Формальні інститути по своїй суті є менш стабільними ніж неформальні, стабільність перших забезпечується за рахунок ієрархічної їх організації, в якій кожен вищий рівень формальних правил складніше та дорожче змінити, ніж попередній до нього нижчий рівень. Неформальні інститути складніше піддаються зміні, оскільки вони є частиною повсякденного побуту та відображають традиційну поведінку у відповідному середовищі.

В інституційній теорії прийнято вважати, що зміна формальних інститутів призводить до поступової трансформації існуючих в суспільстві неформальних правил, традицій. Користуючись цим алгоритмом держави постійно намагаються впливати на поведінку суб'єктів господарювання щодо сплати податків. Проте якщо в розвинутих країнах це працює, то в країнах, що розвиваються, зокрема і в Україні, така практика часто працює недостатньо ефективно. Не отримавши потрібного

результату, уряди таких країн продовжують безперервне реформування фіскального законодавства, вважаючи, що рано чи пізно їм вдасться встановити ті правові норми, які задовольнятимуть як інтереси суспільства, так й інтереси бюджету та змінять ставлення суб'єктів господарювання до сплати податків.

В Україні ця ситуація досягла свого апогею, фіскальне законодавство кардинально змінюється з приходом кожного нового Уряду, що в середньому відбувається раз на 2 роки. Різкі та непередбачувані зміни офіційних правил створюють таке фіскальне середовище для суб'єкта господарювання, в якому він не має змоги здійснювати прогнозування своєї діяльності, не має впевненості в завтрашньому дні та повністю втрачає довіру до публічної влади. За таких умов суб'єкту господарювання вигідніше дотримуватися більш стабільних неформальних правил поведінки, які виникають між ним та працівниками контролюючих органів, ніж постійно нестабільного законодавства.

В Україні зразка 90-их та першої половини 2000-их років нестабільність податкового законодавства пояснюється етапом раннього становлення податкової системи. Не зважаючи на це, вже тоді для суб'єктів господарювання ця проблема була найбільш значущою, про це свідчать результати досліджень, проведених в рамках проекту «Дослідження підприємницької діяльності в Україні» у 2003-2004 рр. експертами Міжнародної Фінансової Корпорації (IFC – International Finance Corporation), яка входить в структуру Світового Банку. Так, проведені опитування серед 2000 підприємств у 23 обласних центрах України, містах Києві та Сімферополі, показали, що 70% опитаних головною проблемою для розвитку бізнесу вважали систему оподаткування, а особливо її нестабільність. 75-80% респондентів вважали, що постійні зміни податкового законодавства гальмують розвиток їхніх підприємств й утворюють несприятливе ділове середовище [12, 13]. Не дивно, що економіка цього періоду в українській історії вважається найбільш тінізованою.

На жаль, тенденція нестабільності податкового законодавства зберігалася в Україні й впродовж другої половини 2000-их років. Неспроможність української влади розробити та прийняти податковий кодекс зумовлювало існування одночасно декількох законів, які регулювали ту чи іншу податкову сферу, а ще велику кількість

нормативно-правових актів, у яких згадувався той чи інший податок, і які мали відношення до регулювання процесу оподаткування. За такої ситуації звичайно ж не обходилося без колізій в податковому законодавстві, що створювало додаткову потребу у внесенні змін та зумовлювало його нестабільність.

Такі висновки підтверджуються й даними у таблиці 2.12, де відображена загальна кількість законів, якими вносилися зміни до законів України, які встановлювали та регулювали основні бюджетонаповнюючі податки, такі як ПДВ, податок на прибуток підприємств, податок з доходів фізичних осіб та акцизний збір в період 1997-2010 рр. (до набрання чинності Податкового кодексу України). Дані засвідчують, що за проаналізовані 14 років до відповідного законодавства зміни вносилися 366 разів, з яких 144 рази реформувалася сфера оподаткування ПДВ – податку, що займає найбільшу частку у податкових надходженнях державного бюджету України. Найстабільнішим в контексті реформування податкового законодавства був період 2006-2008 рр., натомість нестабільним законодавство було впродовж 1999-2000 рр. та у 2009 р.

Таблиця 2.12

Кількість разів, коли вносилися зміни до законів України, що регулювали ПДВ, податок на прибуток підприємств, ПДФО та акцизний збір

Рік	ПДВ	ППП	ПДФО	АЗ	Разом:
1997	10	4	0	1	15
1998	9	9	3	2	23
1999	23	15	2	3	43
2000	23	22	6	7	58
2001	12	12	3	2	29
2002	7	9	4	3	23
2003	11	14	2	4	31
2004	10	7	7	1	25
2005	8	9	7	6	30
2006	7	4	3	0	14
2007	4	3	1	1	9
2008	4	4	4	1	13

Продовження табл. 2.12

2009	11	13	11	1	36
2010	5	8	3	1	17
Разом:	144	133	56	33	366

Примітка: ПДВ – податок на додану вартість; ППП – податок на прибуток підприємств; ПДФО – податок з доходів фізичних осіб; АЗ – акцизний збір.

Джерело: підраховано автором за даними [30, 31, 39, 41, 42, 43].

Очікувалося, що ситуація зміниться з прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПКУ) у 2011 р., оскільки встановлений у ньому п. 4.1.9 визначає стабільність одним із основних принципів, на яких ґрунтується вітчизняне податкове законодавство. Так, суть цього принципу зводиться до заборони внесення будь-яких змін до ПКУ щодо елементів податків та зборів пізніше ніж за пів року до настання нового бюджетного періоду, в якому нові правила будуть діяти. Також заборонено змінювати податкове законодавство протягом бюджетного року. Таким чином крайньою датою поточного року для внесення змін до податкового законодавства на наступний рік є 31 червня.

На жаль, проблема нестабільності вітчизняного фіскального середовища, яка бере свій початок ще з набуття українською державою незалежності, залишається актуальною ще й до сьогодні. Будучи заступником міністра фінансів України О. Макеєва на одному зі своїх брифінгів в 2015 році заявила, що результати проведених Міністерством фінансів України досліджень показують, що 87,5% вітчизняних компаній вважають нестабільність податкового законодавства найбільшою проблемою для розвитку підприємницької діяльності в Україні [20].

Вітчизняні законодавці з року в рік порушують вищезгадану норму, нехтуючи законом, який самі ж і встановили. Так, за період 2011-2017 рр. Верховною радою України було прийнято 115 законів, якими вносилися зміни до ПКУ (рис. 2.17). Найбільше таких законів було прийнято в постреволюційний період, зокрема у 2014 р. – 25, у 2015 р. – 26. Також часто змінювалося податкове законодавство і в перші роки після прийняття ПКУ, у 2011 р. – 17 разів, у 2012 – 22 рази. Відносно стабільними були 2013, 2016 та 2017 роки, впродовж яких в середньому за рік приймалося 8 законів, які змінювали податкове законодавство.

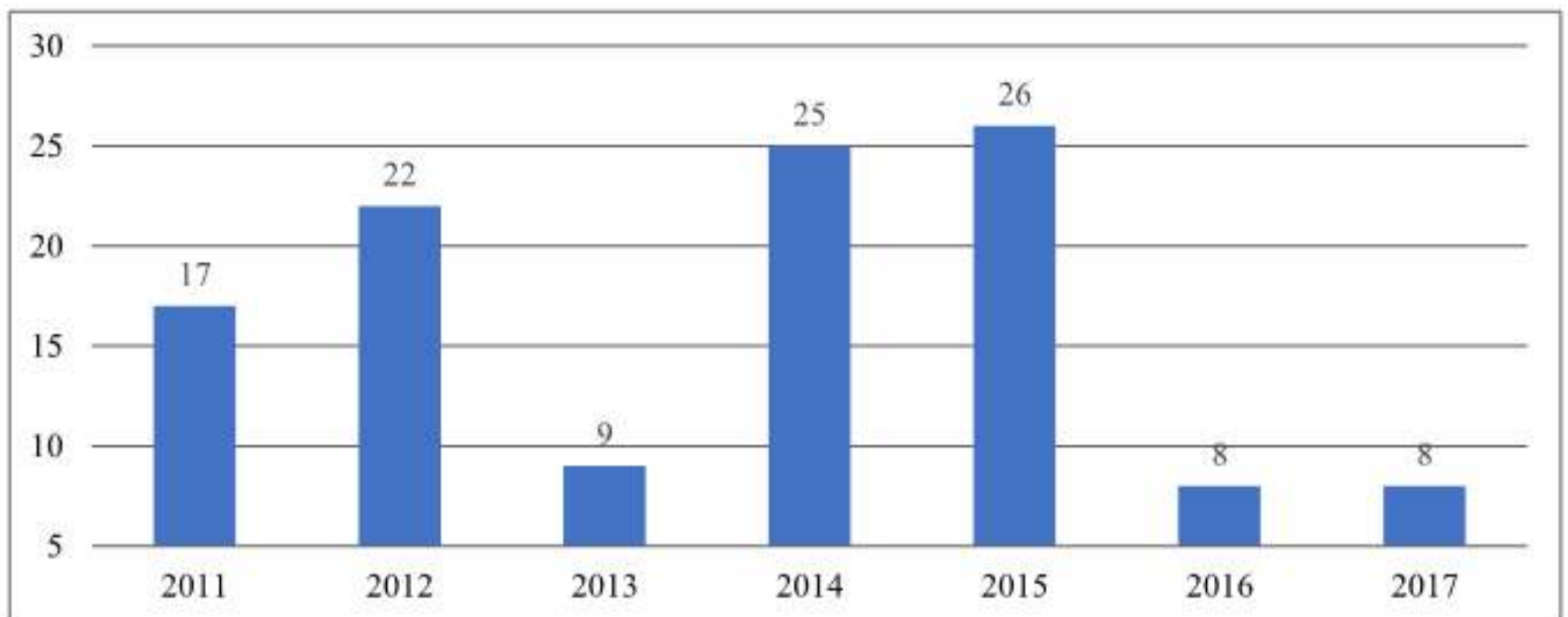


Рис. 2.17. Кількість законів, якими вносилися зміни до ПКУ впродовж 2011-2017 рр., шт.

Проведені нами підрахунки у додатку Н.1 показали, що вищевказаними законами до ПКУ впродовж 2011-2017 рр. (період його існування) було внесено загалом 3749 змін, поправок та доповнень (рис. 2.18). Тобто в середньому за рік норми податкового законодавства зазнають 536 змін, трапляється що одна і та ж норма змінюється впродовж одного року декілька разів. Найбільше змін до ПКУ вносилося у 2016 р. – 878, у 2012 р. – 752, та у 2014 р. – 722. Найстабільнішими в цьому контексті виявилися 2013 та 2017 рр., впродовж яких вносилося 258 та 224 зміни відповідно.

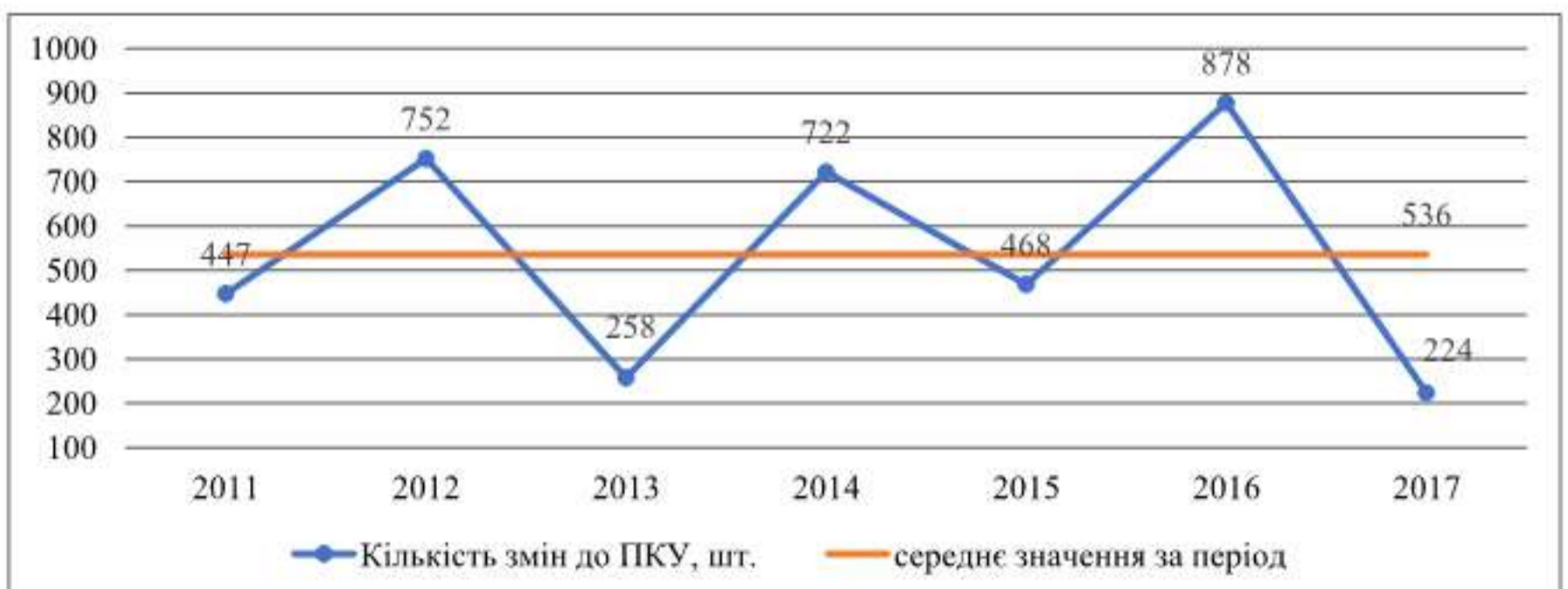


Рис. 2.18. Динаміка внесення змін до Податкового кодексу України впродовж 2011-2017 рр., шт.

За аналізований період найбільше змін було внесено до Розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів» – 635. Іншими лідерами за цим

показником виявилися Розділ V «Податок на додану вартість» та Розділ I «Загальні положення», які зазнали 542 та 535 змін відповідно. Окремо слід відзначити й те, що сфера оподаткування ПДВ зазнавала змін і шляхом внесення 136 змін до підрозділу 2 «Особливості справляння податку на додану вартість» та 9 змін до підрозділу 3* розділу XX «Перехідні положення». Таким чином можна констатувати, що ПДВ є податком, який найчастіше та найбільше реформується в Україні.

У таблиці 2.13 підрахована кількість змін, які вносилися до податкового законодавства та стосувалися основних бюджетонаповнюючих податків. Так, слідом за ПДВ найбільше змін вноситься до податку на прибуток, а потім до ПДФО. Порівнюючи ці показники з періодом, коли податковий кодекс ще не було прийнято, можна стверджувати, що тенденції у напрямку реформування податкового законодавства збереглися.

Таблиця 2.13

Кількість змін, внесених до ПКУ, які стосуються ПДВ, податку на прибуток підприємств, ПДФО та акцизний податок, шт.

Рік	Сфера оподаткування				Разом за рік:
	ПДВ	ППП	ПДФО	АП	
2011	77	120	56	13	266
2012	131	92	68	43	334
2013	41	16	6	20	83
2014	122	36	51	104	313
2015	134	28	36	41	239
2016	154	84	60	44	342
2017	28	29	17	18	92
Разом за податком:	687	405	294	283	1669

Примітка: ППП – податок на прибуток підприємств; АП – акцизний податок.

Джерело: підраховано автором за даними [106].

Проблема нестабільності вітчизняного податкового законодавства полягає не лише у кількості внесення змін, а й в частоті їх внесення та періоді їх імплементації.

* Підрозділ 3 «Особливості оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення на митну територію України устаткування, обладнання та комплектуючих, що не виробляються в Україні, платниками податку - підприємствами суднобудівної промисловості та суб'єктами господарювання, які реалізують інвестиційні проекти, схвалені відповідно до Закону України "Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць"»

Відтак багато змін, які стосувалися елементів податків, вносилося в законодавство поточного бюджетного року, а не наступного, як це передбачено вищезгаданим принципом стабільності. Змін, внесені впродовж постреволюційних років, різко та кардинально змінювали дизайн вітчизняної податкової системи. Так, у 2014 р. Законами України № 1621-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» та №1166-18 «Про запобігання фінансовій катастрофі та створення передумов для економічного зростання в Україні» посеред бюджетного року було запроваджено справляння військового збору, змінено ряд ставок важливих для наповнення бюджету податків, їхню податкову базу. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 № 71-VIII (далі – Закон від 28.12.2014) вступивши в силу 1 січня 2015 року, тобто через декілька днів після його прийняття, повністю змінив податкову систему країни. Так, було знижено загальну кількість податків з 22 до 11, змінено процес їх адміністрування, зокрема розділ III «Податок на прибуток підприємств» був викладений у новій редакції, видалено ряд інших розділів з податкового кодексу. За таких умов суб'єкти господарювання просто не мали змоги та часу ознайомитися з новими правилами та здійснити прогнозування своєї фінансової діяльності.

Подібна ситуація виникла і в кінці 2015 року, коли приймався Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 №909-19 (далі – Закон від 24.12.2015). Його положення знову змінювали ряд податкових ставок (переважно в сторону збільшення) та розширювали податкову базу. Цікавим фактом було те, що цей закон розроблявся та набрав чинності разом із Законом України «Про державний бюджет України на 2016 рік». Виник безпрецедентний випадок, коли всі показники бюджету прогнозувалися на основі ставок податків і зборів, які ще законодавчо не були встановлені. Тобто для того, щоб прийняти закон про бюджет народні депутати були змушені в обов'язковому порядку приймати Закон від 24.12.2015.

Отже впродовж останніх декількох років період імплементації податкових змін, які стосуються елементів податків, в Україні становить не більше 30 днів. Зокрема нами у додатку Н.2 підраховано, що в Україні період імплементації законодавчих змін в третій розділ ПКУ про податок на прибуток підприємств, які стосуються об'єкта оподаткування, податкової бази чи ставки податку переважно не перевищує 30 днів, у той час як у розвинутих країнах ОЕСР він переважно більший за 150 днів (рис. 2.19). Про це свідчить дослідження під назвою «Податкова визначеність», яке було підготовлене експертами МВФ та ОЕСР для країн G20 [250]. На Заході дослідження податкової визначеності сьогодні стає все актуальнішим, оскільки можливість передбачення податкової системи має вплив на фінансові рішення, які приймаються суб'єктами господарювання. За результатами вищезгаданого дослідження було зроблено висновок, що частота внесення змін до податкового законодавства та величина періоду імплементації цих змін значно впливає на фіскальне середовище та податкову визначеність суб'єктів господарювання. У разі якщо фіскальне середовище часто та швидко змінюється це провокує зниження зовнішніх та внутрішніх інвестицій, зростання неформального сектору тощо. У ході дослідження було проведено опитування серед 724 приватних компаній із 62 країн світу щодо шляхів

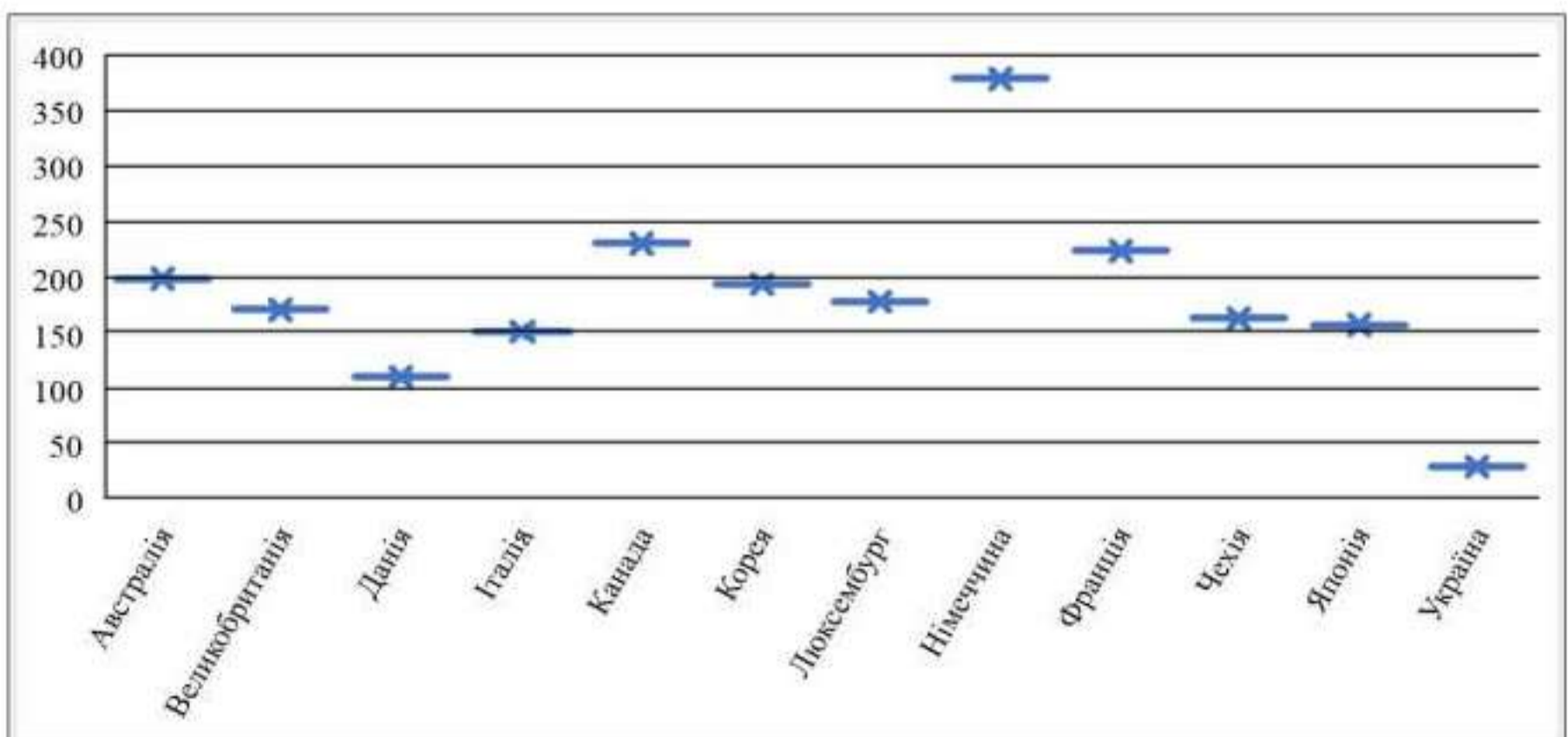


Рис. 2.19. Середній період імплементації податкових змін з податку на прибуток підприємств в Україні та країнах ОЕСР, днів

Джерело: за даними [106, 250].

підвищення податкової визначеності. Результати опитування показали, що бізнес найефективнішим інструментом, який підвищить податкову визначеність суб'єктів господарювання, вважає зниження «частоти внесення змін до податкового законодавства» (додаток Н.3), також ефективним інструментом вважається «оголошення змін в податковому законодавстві заздалегідь». На нашу думку, такі результати були отримані через те, що в умовах податкової невизначеності, яка спровокована нестабільністю законодавства, для суб'єктів господарювання зростають трансакційні витрати перебування в офіційному секторі економіки, оскільки їм постійно потрібно відслідковувати нововведення в оподаткуванні, в інакшому випадку їх чекають штрафні санкції.

Перманентність змін в податковому законодавстві України найчастіше пов'язана з розбалансованістю державних фінансів, про яку нами було згадано в попередніх параграфах цього розділу. Відтак щорічні зміни ставок оподаткування чи бази оподаткування того чи іншого податку переважно пов'язані з намаганнями вітчизняного уряду збалансувати бюджет. Одним із показників, які кількісно характеризують такі зміни, є показник стабільності податкової системи $V(t)$, який відображає варіацію податкового тягаря та обраховується за формулою [5]:

$$V(t) = |T(t) - T(t - 1)|, \quad (2.7)$$

де T – це фактичне податкове навантаження;

t – період часу.

На рис. 2.20 наочно проілюстровано динаміку обрахованого нами у додатку П.1 значення показника стабільності податкової системи для України та декількох розвинутих країн Європи, де зафіксований низький рівень тіньової економіки. Для останніх, як свідчать дані, притаманною є стабільність податкової політики, що характеризується відсутністю різких змін в податковому навантаженні на економіку. Впродовж 2007-2016 рр. значення показника коливалося в Німеччині в межах 0,1-1,1 в. п., в у Франції – 0,1-1,2 в. п., у Швеції – 0,1-1,0 в. п., у Великобританії – 0-1,5 в. п., у Норвегії – 0,1-1,6 в. п. Відтак стабільність фіскального середовища цих країн підвищує податкову визначеність, надаючи змогу бізнесу здійснювати середньострокове та довгострокове прогнозування своєї діяльності. Таке середовище

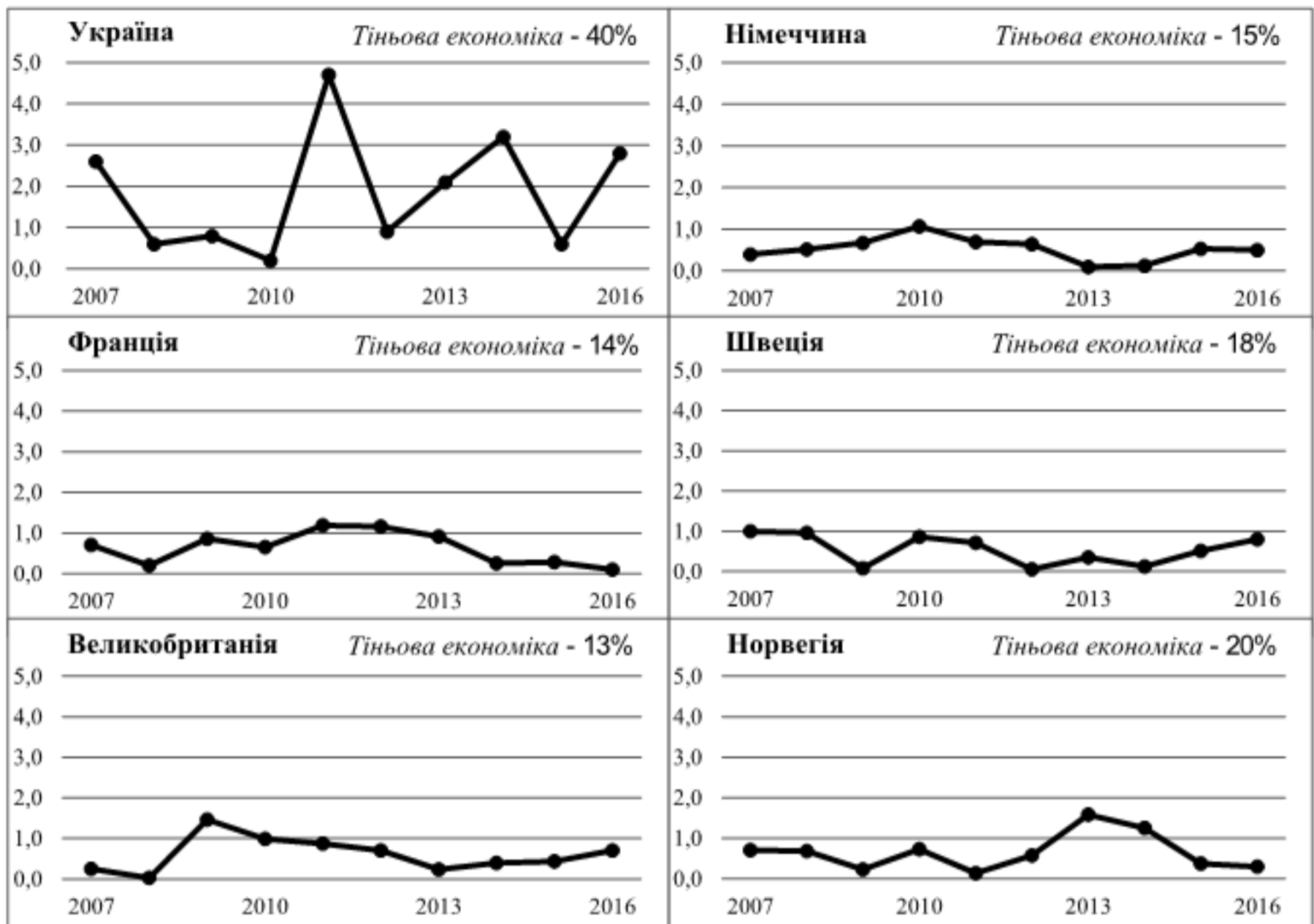


Рис. 2.20. Динаміка показника стабільності податкової системи в Україні та розвинутих країнах Європи впродовж 2007-2016 рр.

Джерело: розраховано автором за даними [79,80, 250].

є привабливим для довгострокових інвестицій та сприяє бажанню суб'єктів господарювання працювати в офіційному секторі економіки. Такі висновки підтверджуються й результатами проведеного міжнародною аудиторською компанією «Deloitte» дослідження під назвою «Європейське податкове дослідження: переваги стабільності». Так, проведене у 2013 році опитування серед близько 1000 європейських компаній засвідчило, що податкові системи таких країн як Німеччина, Франція та Великобританія є одними з найсприятливіших у Європі. Однією з головних причин такої сприятливості є їх стабільність та передбачуваність.

Значення розрахованого показника стабільності податкової системи в Україні коливається в межах 0,2-4,7 в. п., це свідчить про нестабільність фіскального середовища. Тобто вітчизняні підприємці змушені працювати в умовах податкової невизначеності, що зумовлює зростання загального рівня податкових ризиків. Як

наслідок це знижує інвестиційну привабливість України та стимулює перехід суб'єктів господарювання в тіньовий сектор економіки, для зниження податкової невизначеності та забезпечення стабільності в операційній діяльності.

Варто також зазначити, що обрахований нами показник стабільності податкової системи не є досконалим, оскільки відображає лише загальну змінність фіскального середовища та не враховує внутрішні зміни податкової системи. Може мати місце ситуація, коли досить істотні зміни податкових ставок і всієї системи оподаткування нейтралізують один одного і параметр T не змінюється або змінюється не значно. Тоді ми матимемо нестабільність податкової системи при стабільності сукупного податкового навантаження. Відтак можна припустити, що існуюче фіскальне середовище в Україні є ще більш нестабільним, ніж це відображено на рис. 2.20.

В українських реаліях швидкі та часті зміни податкового законодавства не дають можливості ефективно прогнозувати власні доходи не лише суб'єктам господарювання, але й державі. Це підтверджується й отриманими нами результатами обрахунку коефіцієнта* збираності податків у додатку П.2. Цей показник відображає відношення фактичних податкових надходжень до планових та характеризує ефективність податкового планування державними органами. Чим ближче значення цього показника до одиниці, тим ефективнішим є податкове планування в країні. Як видно з отриманих результатів на рис. 2.21, більше ніж в половині випадків фактичні показники відхиляються від планових на 10% та більше. Звичайно таке відхилення спровоковане не тільки нестабільністю податкового законодавства, а й рядом інших факторів, проте непередбачувані зміни податкових ставок та бази оподаткування посеред року безперечно мають вплив на низьку ефективність планування податкових надходжень до бюджету.

Як показує практика, низька ефективність планування досить часто ставить вітчизняні податкові органи в позицію, коли перед ними стоїть завдання виконати планові показники по надходженнях, що фактично здійснити вкрай складно. У такому випадку, керівники відповідних органів переважно використовують два інструменти,

* При розрахунку за планові показники було взято дані з перших редакцій законів про бюджет, оскільки цілло було дослідити наскільки ефективним є державне планування на початку року.

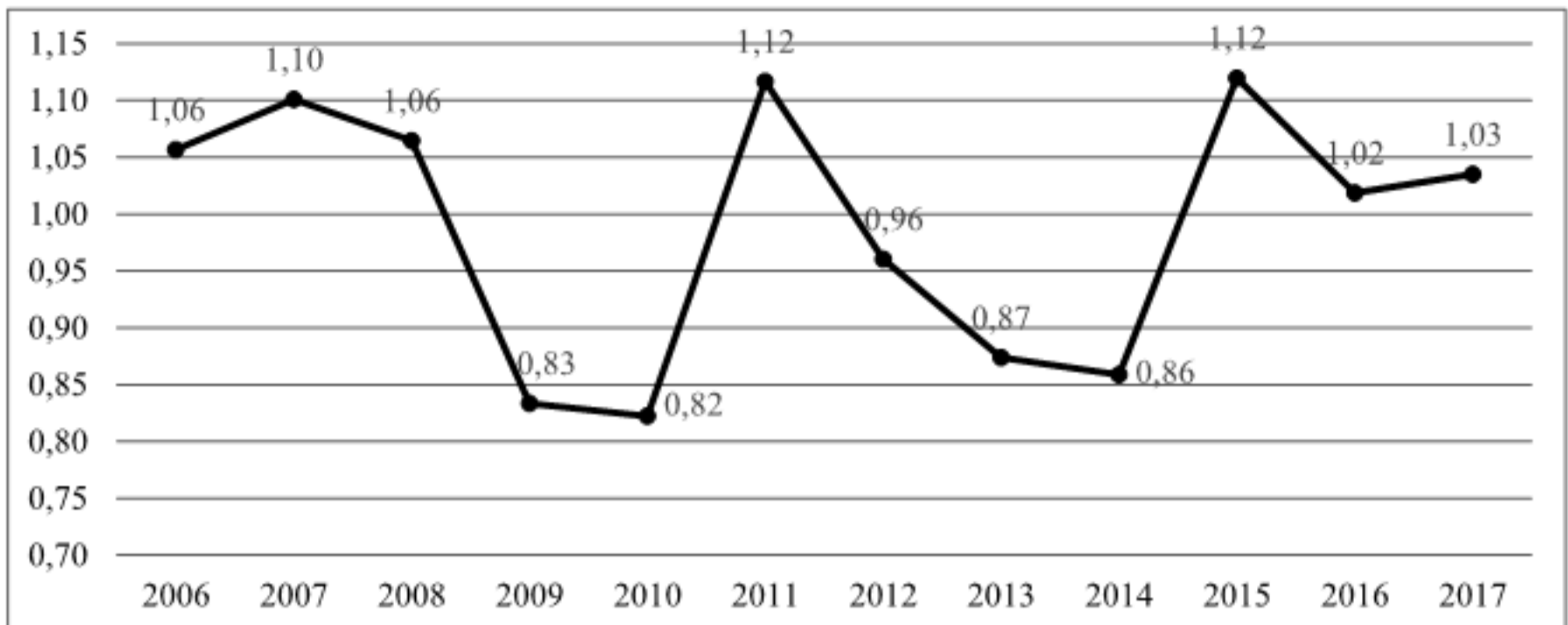


Рис. 2.21. Динаміка коефіцієнту збираності податків в Україні впродовж 2006-2017 рр.

Джерело: підраховано автором за даними [79].

перший з яких полягає у збільшенні адміністративного тиску, що підвищує кількість накладених на платників податків штрафних санкцій. Другий інструмент полягає в «обговоренні» з суб'єктами господарювання можливості здійснення переплати податкових платежів у поточному періоді. Згідно з отриманими від ДФС даними, суми переплат податкових платежів до ЗБУ за останні 6 років зросли у 2 рази, з 20,9 млрд. грн. станом на 01.01.2012 р. до 42 млрд. грн. станом на 01.01.2017 р. У першому випадку штучно створений адміністративний тиск знижує для суб'єктів господарювання привабливість роботи у офіційному секторі економіки. У другому – між суб'єктами господарювання та керівниками податкових органів виникають та зміцнюються неформальні зв'язки, які в подальшому сприяють реалізації багатьох схем ухилення від оподаткування та формуванню тіньових капіталів.

Нестабільність податкового законодавства породжує потребу у постійній корекції показників доходів бюджету. У сукупності з необхідністю внесення змін до видаткової частини бюджету це в цілому породжує нестабільність державних фінансів в Україні. Відтак впродовж 2006-2017 рр. до Закону України «Про Державний бюджет України» в середньому вносилися зміни 12 разів на рік, тобто раз на місяць (рис. 2.22). Період 2006-2008 рр. та 2017 р. в контексті частоти змін були найстабільнішим за увесь аналізований проміжок часу, натомість найменш стабільним був період 2011-2013 рр. У 2012 р. до закону про бюджет зміни вносилися

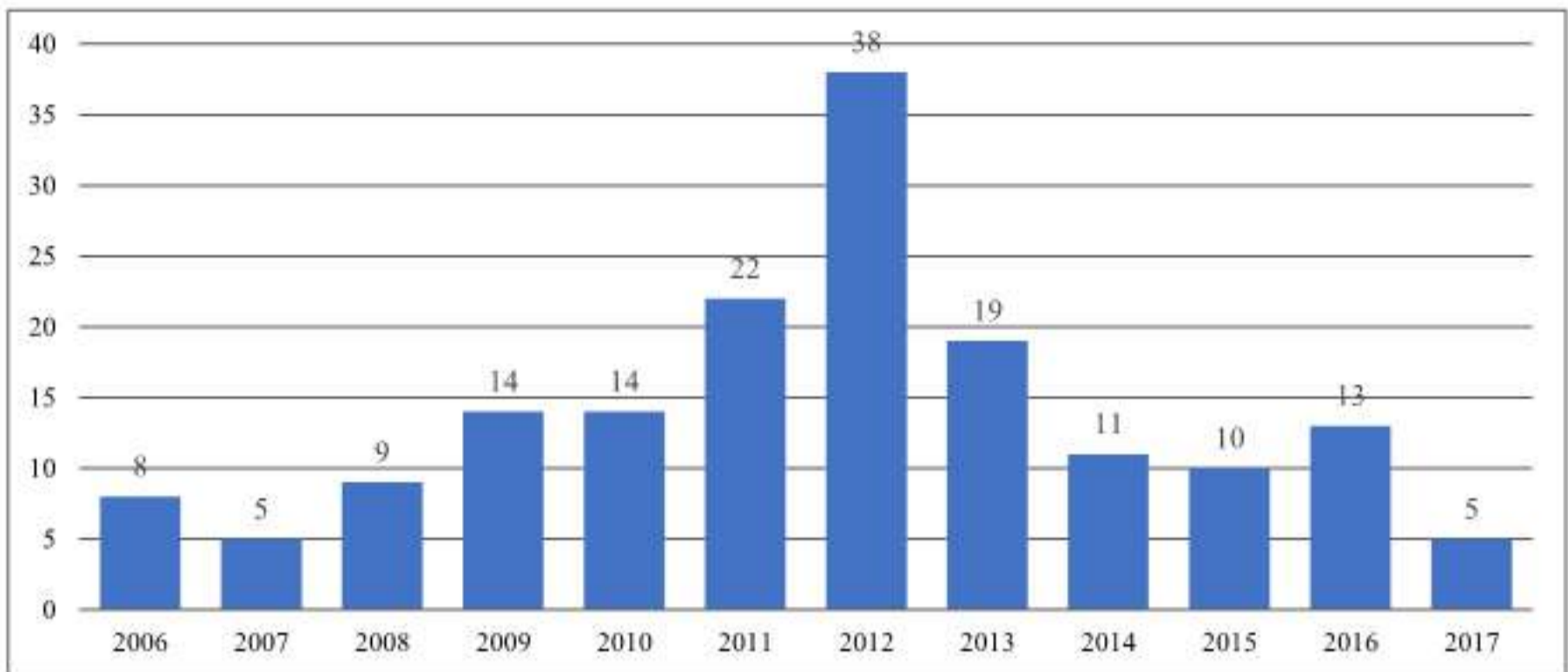


Рис. 2.22. Кількість законів, якими вносилися зміни до Закону України «Про Державний бюджет Україна» впродовж 2006-2017 рр., шт.

Джерело: підраховано автором.

аж 38 разів, тобто в середньому близько 3-ох разів на місяць. Слід відзначити, що така мінливість основного фінансового закону не притаманна жодній розвиненій країні світу. Навіть в Російській Федерації до закону про федеральний бюджет зміни в середньому вносяться не більше 3-5 разів на рік.

Як вже було зазначено нестабільність фіскального законодавства зумовлює низьку ефективність короткострокового планування, проте важливо також відмітити, що за таких умов неможливим є здійснення середньострокового та довгострокового планування. Відтак в Україні на офіційному рівні до 2016 р. ці види прогнозування майже не здійснювалися. Такі висновки були зроблені на основі проаналізованих постанов та проектів постанов Верховної ради України (далі – ВРУ) «Про основні напрями бюджетної політики» за період 2006-2017 рр. Лише в проекті бюджетної резолюції 2016 року Кабінетом міністрів України вперше була здійснена спроба спрогнозувати бюджетні показники на 2018 та 2019 рр.[115], проте вона, як і три попередні й дві наступні бюджетні резолюції, так і не була прийнятою ВРУ, а залишилась в статусі «проекту». Натомість у всіх розвинутих країнах світу закон про бюджет приймається лише за умови присутності в ньому прогнозних макроекономічних та макрофінансових показників на наступних 2-3 роки. Це

дозволяє суб'єктам господарювання та інвесторам ефективніше планувати власну діяльність та допомагає їм краще пристосовуватися до існуючих умов.

Відсутність середньострокового та довгострокового планування макроекономічних та макрофінансових показників в Україні породжує непослідовність у бюджетній політиці держави, знижує ефективність використання бюджетних коштів, а як наслідок погіршує якість наданих державою суспільних послуг. Це у свою чергу знижує бажання суб'єктів господарювання сплачувати податки та стимулює розвиток тіньових відносин.

В умовах, коли держава дозволяє собі перманентно не виконувати офіційно встановлені правила, зокрема порушуючи вищезгаданий принцип стабільності податкового законодавства, досить важко будь-якими діями стимулювати їх виконання суб'єктами господарювання, тому часто навіть і позитивні зміни в законодавстві не мають ефекту на бажання платника податку сплачувати обов'язкові платежі. Яскравим прикладом цього служить реформування вітчизняним Урядом єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування задля детінізації фонду оплати праці. В Україні розмір його ставки до 2016 року для підприємців становив в межах 36,7-49,7%, для працюючих – 3,6%, у той час як в Європі в середньому для роботодавців – 19-23%, для робітників ставка сильно коливається від 4% до 22% [246, 247].

У 2015 році передбачалося зниження ставок ЄСВ для підприємств, які виведуть заробітні плати своїх робітників з «тіні». Для цього було встановлено особливий порядок такого зниження: створювалася спеціальна ставка – ЄСВ з застосуванням понижуючого коефіцієнта 0,4 у разі виконання ряду умов. Спочатку цих умов було чотири, але згодом, пересвідчившись, що їх виконання під силу лише тій частині суб'єктів господарювання, які є фінансово потужними, кількість умов було скорочено до трьох, а самі вони стали ліберальнішими. Загальна суть цього нововведення полягала у тому, що виводячи з «тіні» базу оподаткування, суб'єкт господарювання отримував право на суттєве зниження ставки ЄСВ, що не змінювало в значній мірі загальний розмір цього платежу до бюджету. Таким чином від детінізації фонду оплати праці вигравав суб'єкт господарювання, оскільки йому тепер не приходилося

ризикувати, видаючи заробітну плату «в конвертах», а також не програвала держава, тому що розмір сплаченого ЄСВ не зменшувався. Здавалося використання такого інструменту повинно було б принести успіх в боротьбі з тіньовою економікою, проте отримані результати були невтішними. Номінальні обсяги фонду оплати праці штатних працівників в Україні зросли всього лише на 12%, середньомісячна заробітна плата в межах офіційної економіки зросла на 21%. Такі результати були здобуті в основному за рахунок девальвації національної валюти, інфляції, річний показник якої становив 43%, а також росту офіційно встановленої мінімальної заробітної плати, яка зросла на 4% (таблиця 2.14). Реальний фонд оплати праці скоротився внаслідок згортання виробництва, переходу суб'єктів господарювання в тіньовий сектор та появи непідконтрольних територій в Донецькій та Луганській областях. Причиною невдалої спроби детінізації заробітних плат стало те, що впродовж усього року представниками публічної влади велися безперервні розмови про шляхи подальшого реформування ЄСВ. За таких умов підприємці не поспішали показувати реальний

Таблиця 2.14

Розмір фонду оплати праці та середньомісячної заробітної плати штатних працівників в Україні

	Фонд оплати праці штатних працівників, млн. грн.		Середній розмір місячної заробітної плати, грн.		Розмір мінімальної заробітної плати в середньому за рік, грн.	
	номін.	темп росту (до поперед. року)	номін.	Темп росту (до поперед. року)	номін.	Темп росту (до поперед. року)
2010	277 046	-	2239	-	888	-
2011	320 331	1,16	2633	1,18	963	1,08
2012	369 388	1,15	3026	1,15	1098	1,14
2013	382 817	1,04	3265	1,08	1153	1,05
2014	374 163	0,98	3480	1,07	1218	1,06
2015	418 437	1,12	4195	1,21	1270	1,04
2016	489 328	1,17	5183	1,24	1438	1,13
2017	655 072	1,34	7104	1,37	3200	2,23

Примітка 1: дані наведено по підприємствах, установах, організаціях та їхніх відокремлених підрозділах із кількістю найманих працівників 10 і більше осіб.

Примітка 2: у 2014 р. без урахування АР Крим та м. Севастополь; у 2015-2016 рр. без урахування також частини зони проведення антитерористичної операції.

Джерело: розраховано автором за даними [80].

розмір виплачуваних заробітних плат, оскільки не довіряли державі й через існування ризику, що в наступному році законодавство може змінитися в сторону зворотного збільшення ставки, що б серйозно збільшило їх податковий тягар.

Попри велику кількість застережень з боку наукової спільноти про можливі катастрофічні наслідки для фінансової стабільності Пенсійного фонду України, держава у 2016 році знову пішла на зустріч бізнесу остаточно знизивши ставку ЄСВ з 37% до 22% для підприємців, а також скасувала ставку 3,6% для працюючих. Як і очікувалося результат знову виявився незадовільним, значного рівня добровільної детінізації фонду оплати праці зафіксовано не було. Він зріс всього на 17%, при рості мінімальної заробітної плати – 13% та річній інфляції – 12,4%. Натомість за підрахунками ПФУ втрати надходжень ЄСВ внаслідок зниження ставки становили близько 96,4 млрд. грн., у свою чергу розмір дефіциту ПФУ зріс до раніше не бачених 81,7 млрд. грн. – 3,4% ВВП (рис. 2.23) [83].

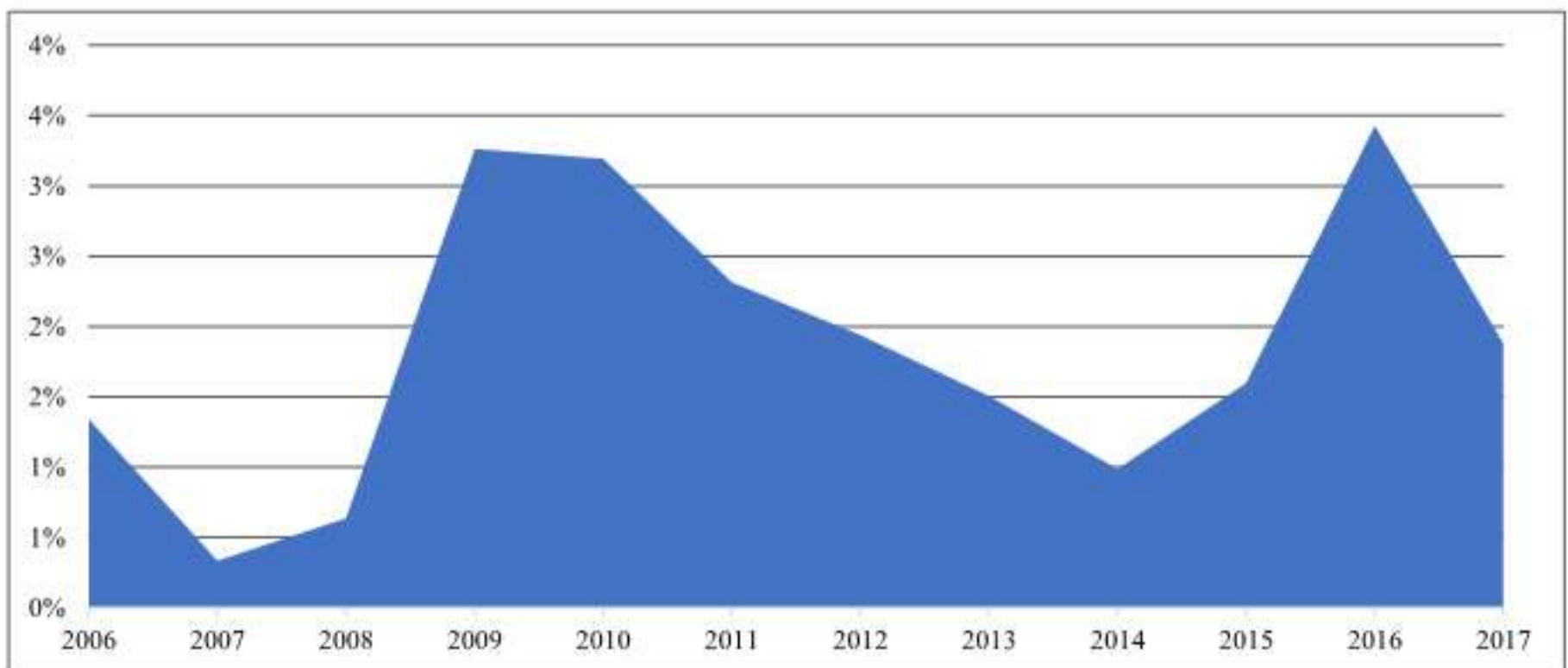


Рис. 2.23. Дефіцит Пенсійного фонду України впродовж 2006-2017 рр., % ВВП

Джерело: побудовано автором за даними [83].

Це не залишало вибору діючому українському уряду, тому з 1 січня 2017 року відбулося шокове підвищення мінімальної заробітної плати з 1438 грн. до 3200 грн., що призвело до часткової детінізації заробітної плати. Так, фонд оплати праці за півріччя 2017 року склав 306,5 млрд. грн., тобто 63% річного показника 2016 р. Таким чином можна констатувати, що в умовах українського сьогодення, добровільної зі

сторони бізнесу детінізації економіки досягнути вкрай важко, тому на цьому етапі виправданими є і адміністративні методи детінізації зі сторони держави, такі як от законодавче підняття мінімальної заробітної плати. Проте використання такого інструменту повинно бути обмеженим, оскільки зловживання ним може призвести до протилежного ефекту.

Наші твердження про незначний рівень добровільної детінізації економіки внаслідок спроб реформування ЄСВ підтверджується й даними Державної служби статистики України (рис. 2.24). В період 2006-2013 рр. кількість населення, яке працювало за наймом в неформальному секторі економіки, поступово зростала з 1,31 до 1,65 млн. осіб. У 2014 році цей показник зріс майже в 1,5 рази внаслідок революційних подій та низки потрясінь, які зазнала вітчизняна економіка. У 2015 році кількість найнятих робітників тіньового сектору знизилась всього на 3%, порівняно з попереднім роком. У свою чергу зниження ставки ЄСВ до 22% у 2016 році сприяло зниженню кількості працюючих у неформальному секторі на 13% порівняно з 2015 р. – до 2,07 млн. осіб. Таким чином показник 2016 року залишався значно більшим від відповідних показників дореволюційного періоду. Підвищення МЗП у 2017 році без кардинальних змін податкових ставок на працю призвело до зниження працюючих у неформальному секторі ще на 12% порівняно з попереднім роком.

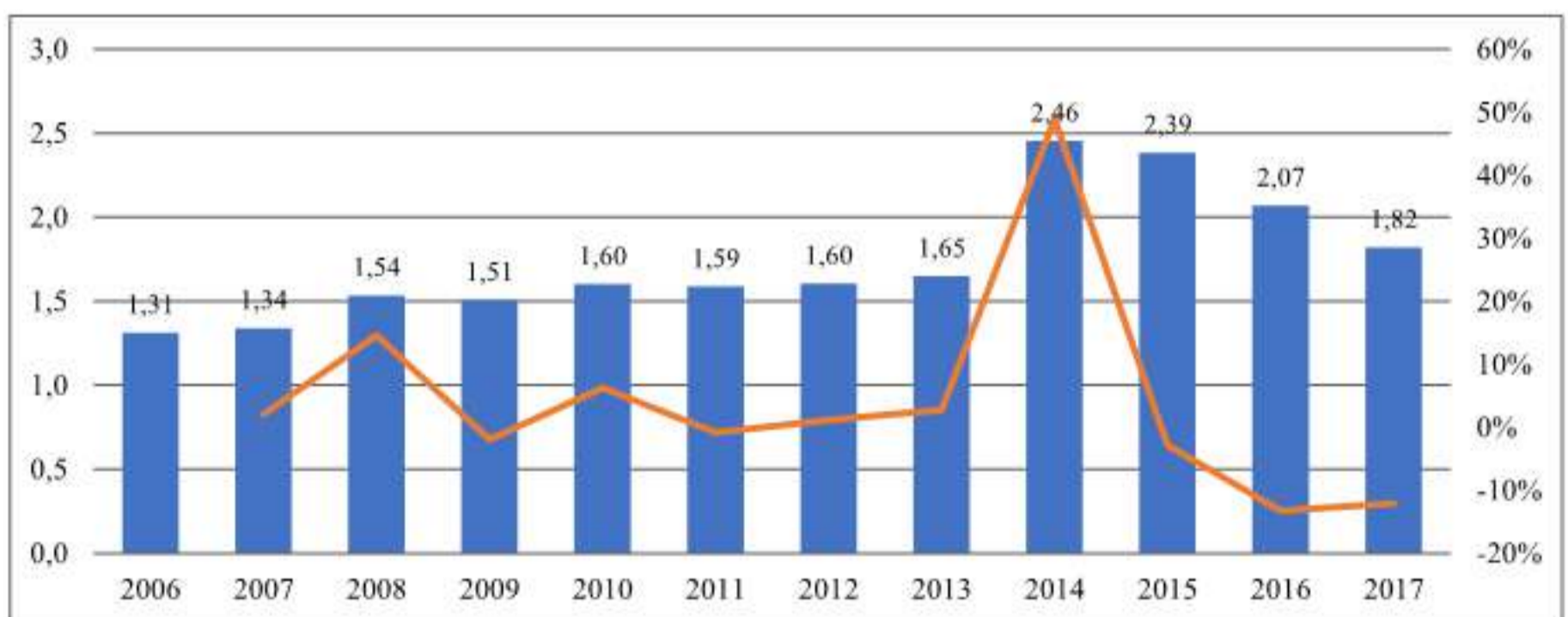


Рис. 2.24. Кількість населення, працюючого за наймом у неформальному секторі економіки в Україні впродовж 2006-2017 рр., млн. осіб

Джерело: за даними [80].

Аналіз прикладу з реформуванням ЄСВ показує, що наслідком нестабільності фіскального законодавства є його недосконалість. Поспішно змінене законодавство найчастіше має в собі ряд неточностей та не призводить до бажаних результатів, тому воно продовжує змінюватися. Таким чином виникає своєрідний мультиплікативний ефект «нестабільність → недосконалість → нестабільність → ...».

Ще одним фіскальним заходом, який ілюструє неможливість детінізації економіки шляхом швидких змін, є спроба запровадження податкового компромісу, який також часто називався податковою амністією [112]. Саме так вітчизняний уряд у 2015 р. намагався легалізувати раніше приховані підприємцями доходи. Суть податкового компромісу полягала у тому, що суб'єкти господарювання, які раніше ухилялися від оподаткування шляхом заниження податкового зобов'язання з ПДВ чи податку на прибуток підприємств, мали законний механізм уникнення фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 р, але в межах 1095 днів. Для цього їм слід подати до ДФС уточнюючий розрахунок та сплатити 5% від суми, яку вони заборгували. Після отримання такого розрахунку ДФС у свою чергу приймало рішення щодо необхідності проведення документальної позапланової перевірки. За результатами податкового компромісу із запланованих 3 млрд. грн., бюджет поповнився лише на 793,9 млн. грн. Так, цим інструментом виявили бажання скористатися 8174 суб'єкти господарювання, а скористалися 6152 [81].

На нашу думку, причини недосягнення бажаних результатів знову ж таки полягають у механізмі реалізації даної реформи. Перш за все, можливість подачі такого розрахунку тривала всього 3 місяці (з 17 січня до 16 квітня 2015 року включно). Більшість суб'єктів господарювання зайняли вичікувальну позицію, очікуючи на перші прояви практики щодо застосування податкового компромісу. Це пов'язано з вищезгаданою недовірою до держави в цілому та контролюючих органів зокрема, а також з особливостями закону, який встановлював податковий компроміс. У ньому обумовилося закриття кримінального провадження лише при застосуванні податкового компромісу по ст. 212 Кримінального кодексу України, проте на практиці ухилення від оподаткування часто є наслідком інших кримінальних

правопорушень: фіктивне підприємництво – ст. 205, підробка документів – ст. 366, легалізація (відмивання) доходів отриманих злочинним шляхом – ст. 209 та ін. Також згідно з його положеннями прийняття заяви про податковий компроміс, прийняття рішення щодо потреби у проведенні перевірки для визначення донарахованої в уточнюючому розрахунку суми цілком залежало від посадових осіб органів ДФС, тобто існував ризик корупційних вимогань.

Отже як показує проведене нами дослідження, хоча інституційне середовище фіскальних відносин й повинно швидко реагувати на зміни у соціально-економічних процесах, проте необхідно, щоб таке реагування відбувалося в умовах загальної стабільності формальних правил. Часте та поспішне реформування податкового законодавства провокує недовіру з боку суб'єктів господарювання до держави та не дає їм змоги ефективно планувати свою діяльність. За умов загальної нестабільності формальних фіскальних інститутів, навіть зміни, спрямовані на покращення умов функціонування бізнесу, не призводять до детінізації економіки. Це пов'язано з неформальною «інституційною спадщиною» (ті неформальні правила поведінки у сфері оподаткування, які формувалися впродовж усієї історії України), згідно з якою бізнес розглядає державу не як надійного рівноцінного партнера, а як Левіафана*, який задовольняє виключно власні інтереси та в залежності від своїх фінансових потреб встановлює та змінює формальні правила. Зміна існуючих неформальних фіскальних інститутів в Україні потребує тривалого часу та забезпечення стабільності та прогнозованості офіційного фіскального законодавства, що б дозволило підвищити податкову визначеність. Бізнес повинен бути впевненим, що нестача коштів в бюджеті, внаслідок загальної неефективності державного сектору, не вирішуватиметься лише шляхом швидких та непередбачуваних змін до законодавства, які спрямовані на збільшення податкового навантаження.

* держава-Левіафан в роботах Т. Гоббса та Дж. Бьюкенена розглядається, як держава, що є всемогутньою, абсолютним злом для суспільства. Влада у такій державі зосереджується у руках одного або групи осіб.

Висновки до розділу 2

Проведений аналіз фіскальних інститутів щодо їх впливу на тіньову економіку в Україні дав змогу зробити такі висновки та узагальнення:

1. У вітчизняних та зарубіжних дослідженнях тіньової економіки використовуються різні підходи до розрахунку її розмірів. Найвищим рівень тіньового сектору в Україні зазначається у дослідженнях експертів Світового Банку – 40-47% ВВП. Натомість найнижчим він виявляється у підрахунках української статистичної служби – 15-20%. Проаналізувавши різні методики визначення обсягів тіньової економіки, встановлено, що найточнішими є результати МЕРТУ, які засвідчують – 32-43% ВВП. За результатами проведених розрахунків встановлено, що при повній ліквідації тіньового сектору в Україні можна очікувати на збільшення ВВП в середньому на 17%.

2. Централізовані фонди грошових коштів, які знаходяться у розпорядженні держави та органів місцевого самоврядування, згідно з проведеними розрахунками, щороку в середньому недоотримують податкових надходжень в розмірі 15,2% ВВП, з яких втрати бюджетів різних рівнів становлять 10,2% ВВП, а втрати Пенсійного фонду України – 5,0% ВВП. Після різкої зміни економічної кон'юнктури у 2014 р., бюджетне податкове навантаження має тенденцію до зростання, що є наслідком потреби уряду у додаткових фінансових ресурсах.

3. Високий рівень тіньової економіки в Україні зумовлює перманентну дефіцитність бюджету, внаслідок чого відбувається скорочення певних груп бюджетних видатків, серед яких першочергово – видатки на освіту, медицину, економічну діяльність. Окрім цього, тіньова економіка зумовлює зниження інвестиційної складової бюджету, а саме капітальних видатків зведеного бюджету. Обґрунтовано необхідність зниження тіньового сектору в Україні до середньоевропейського рівня в 23% ВВП. Розраховано, що впродовж останнього десятиліття саме за такого рівня тіньової економіки був би ліквідований дефіцит зведеного бюджету України, а також значно знижений дефіцит Пенсійного фонду України, зокрема на 56-72% у 2006 та 2009-2012 роках, на 98% у 2015 р., на 17% у

2016 р. та на 28% у 2017 р., у 2007-2008 та 2013-2014 роках замість дефіциту мав би місце профіцит.

4. Встановлено відсутність в Україні комплексної програми щодо подолання тіньової економіки. Проведений аналіз практики застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства показав, що штрафи, розміри яких встановлені в абсолютних значеннях або прив'язані до застарілих статичних показників (НМДГ), втратили свою економічну ефективність внаслідок погіршення економічної кон'юнктури. Доцільним є підвищення розмірів таких штрафних санкцій та встановлення їх величини у відношенні до динамічних економічних показників для нівелювання можливих змін економічної кон'юнктури в майбутньому.

5. Проведений аналіз засвідчив, що податковий контроль в Україні не є достатньо жорстким та ефективним в контексті протидії ухиленню від оподаткування. Так, впродовж 2012-2017 рр. частка сплачених до бюджету грошових зобов'язань від донарахованих фіскальними органами в середньому за рік складала менше ніж 25%, що негативно впливає на податкову дисципліну, оскільки дає можливість економічним агентам сподіватися на уникнення покарання навіть після виявлення фактів порушення податкового законодавства. Аналіз діяльності податкової міліції також показав зниження економічної ефективності цієї структури у 2017 році внаслідок наявних колізій в податковому законодавстві. Обґрунтовано доцільність запровадження кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування у вигляді позбавлення волі.

6. Визначено неефективність вітчизняного податкового законодавства в частині боротьби з офшорними схемами ухилення від оподаткування. У цьому контексті запровадження принципу «витягнутої руки» стало позитивним кроком, проте, як свідчать дані, поки що це не змінило загальної ситуації з головними інвестиційними партнерами України. Це свідчить про необхідність подальшого удосконалення податкового законодавства в частині трансфертного ціноутворення.

7. Встановлено, що трансформація фіскальних інститутів в Україні має нестабільний характер. Проведені розрахунки показали, що в середньому щороку норми податкового законодавства зазнають 536 змін, при чому існують випадки, коли

одна і та ж норма змінюється впродовж одного року декілька разів. Часті зміни податкового законодавства в Україні знижують ефективність короткострокового бюджетного планування та унеможливають середньострокове та довгострокове планування. Відтак зміни до закону «Про Державний бюджет України» в середньому вносяться частіше ніж раз на місяць. Період імплементації податкових змін, які стосуються елементів податків, в Україні становить близько 30 днів, у той час як у розвинутих країнах ОЕСР він переважно більший за 150 днів. Все це негативно впливає на податкову визначеність в Україні.

8. Динаміка розрахованого показника стабільності податкової системи засвідчила, що податкове середовище в розвинутих країнах з низьким рівнем тіньової економіки є значно стабільнішим, ніж в Україні, що знижує інвестиційну привабливість країни. Часті та різкі зміни податкового тягаря для суб'єктів господарювання унеможливають ефективне планування ними фінансово-господарської діяльності. У таких умовах більш вигідним для них стає повне або часткове функціонування в тіньовому секторі економіки, де трансакційні витрати та податкові ризики є меншими.

9. Зауважено, що непослідовність фіскальної політики держави та нестабільність інституційного середовища фіскальних відносин, яка має місце через постійне порушення державою офіційно задекларованого принципу стабільності податкового законодавства, призвели до ситуації, коли навіть позитивні для суб'єктів господарювання зміни в законодавстві не мають значного ефекту на їх бажання сплачувати обов'язкові платежі. Відтак ряд проведених вітчизняним урядом реформ, які покращували умови для бізнесу та мали на меті детінізацію економіки, не призвели до бажаних результатів.

Основні наукові результати даного розділу висвітлено у працях [88, 90, 217].

РОЗДІЛ 3

ФІСКАЛЬНІ ІМПЕРАТИВИ ДЕТІНІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ В КОНТЕКСТІ ЗАХОДІВ РЕФОРМУВАННЯ ІНСТИТУЦІЙНОГО СЕРЕДОВИЩА В УКРАЇНІ

3.1. Формування інтегрованої моделі оцінки асиметрії інституційного середовища фіскальних відносин в Україні

Негативний вплив тіньової економіки на функціонування вітчизняного господарства зумовлює необхідність пошуку шляхів детінізації економіки через мінімізацію чинників, що формують неофіційний сектор. У цьому питанні розглядаємо інституційний підхід до пояснення причин виникнення та посилення тінізації економіки та пошуку оптимальних шляхів її детінізації. Оцінюючи інститути через призму когнітивних, нормативних та регулятивних структур, що диктують соціальну поведінку учасників суспільного порядку, визначаємо основні їхні рівні:

Перший: кодифіковані правила та закони (тобто формальні інститути), які встановлюють легальні правила гри та є частиною формальної складової інституційного середовища фіскальних відносин.

Другий: неформальні інститути, які є соціально прийнятими правилами, зазвичай неписаними, що створюються, повідомляються та застосовуються за межами офіційно санкціонованих каналів і складають неформальну складову інституційного середовища фіскальних відносин.

Виходячи з цієї класифікації та аналізуючи здобутки К. Вільмса та А. Хородніч [261], сформуємо наукову гіпотезу таким чином: рівень тіньової економіки зростає за умови посилення асиметричності формальних та неформальних інститутів. Відповідно, процес детінізації прямо пропорційно залежить від рівня симетричності визначених рівнів інституційного середовища. Коли дії держави (кодифіковані норми законодавства) суперечать громадській моралі (нормам, цінностям та віруванням неформальних інститутів), такий дисбаланс створює місце

для тіньового господарювання. Прикладом цього може стати брак довіри зі сторони суб'єктів господарювання до фіскальних органів влади через непрозорість використання бюджетних коштів чи вчинення інших дій.

Для перевірки гіпотези побудуємо інтегровану модель залежності тіньової економіки від факторів формального та неформального середовища. При цьому вхідні дані щодо формального середовища включатимуть індекси ефективності діяльності формальних інститутів, їхньої прозорості та довіри з боку економічних агентів, схоже до підходу, використаного Б. Торглером та Ф. Шнайдером [254]. Щодо неформального середовища, то оцінка його впливу на тіньову економіку може бути здійснена через призму неоліберального підходу до інституційного середовища фіскальних відносин: ступінь фіскальної інституційної асиметрії буде більшою в економіці з вищими податковими ставками та нерівномірним розподілом багатства. Отже, для другої частини моделі ступінь незбалансованості неформального середовища буде виражатися через податкове навантаження та нерівномірність розподілу доходів, а також рівня бідності та зайнятості. Вибір цих показників заснований на результатах роботи К. Вільямса та І. Городніка. Виходячи з результатів оцінки цієї асиметрії шляхом визначення її першопричин, нами буде сформовано ряд імперативів, реалізація яких дозволить знизити рівень неформального сектору економіки в Україні.

На відміну, від використання лінійної регресії за методом мінімальних квадратів, використовуємо підхід, що досліджує кореляцію не лише абсолютних величин, але й варіації – регресію за методом часткових найменших квадратів (Partial Least Squares – PLS) (далі – ЧНК). Цей метод базується на лінійному переході від великої кількості оригінальних дескрипторів до нового простору змінних на основі невеликої кількості ортогональних факторів (латентних змінних). Іншими словами, фактори є взаємозалежними (ортогональними) лінійними комбінаціями оригінальних дескрипторів. На відміну від деяких подібних підходів (наприклад аналіз основних компонентів), латентні змінні вибрані таким чином, щоб забезпечити максимальний зв'язок з залежною змінною. Тобто модель ЧНК містить найменшу необхідну кількість факторів. Крім того, підхід ЧНК дозволяє виявити зв'язок між

варіаційністю незалежної та залежних змінних, навіть якщо ключові дескриптори мають невеликий внесок до перших декількох основних компонентів. Ця концепція наочно ілюструється на рис. 3.1, що представляє гіпотетичний набір даних з двома незалежними змінними X_1 та X_2 та однією залежною змінною Y . Можна легко побачити, що оригінальні змінні X_1 та X_2 мають високу величину кореляції. Підставляємо два ортогональних фактори (латентні змінні) t_1 та t_2 , які є лінійними комбінаціями оригінальних дескрипторів. В результаті можемо отримати однофакторну модель, яка пов'язує активність Y з першою латентною змінною t_1 .

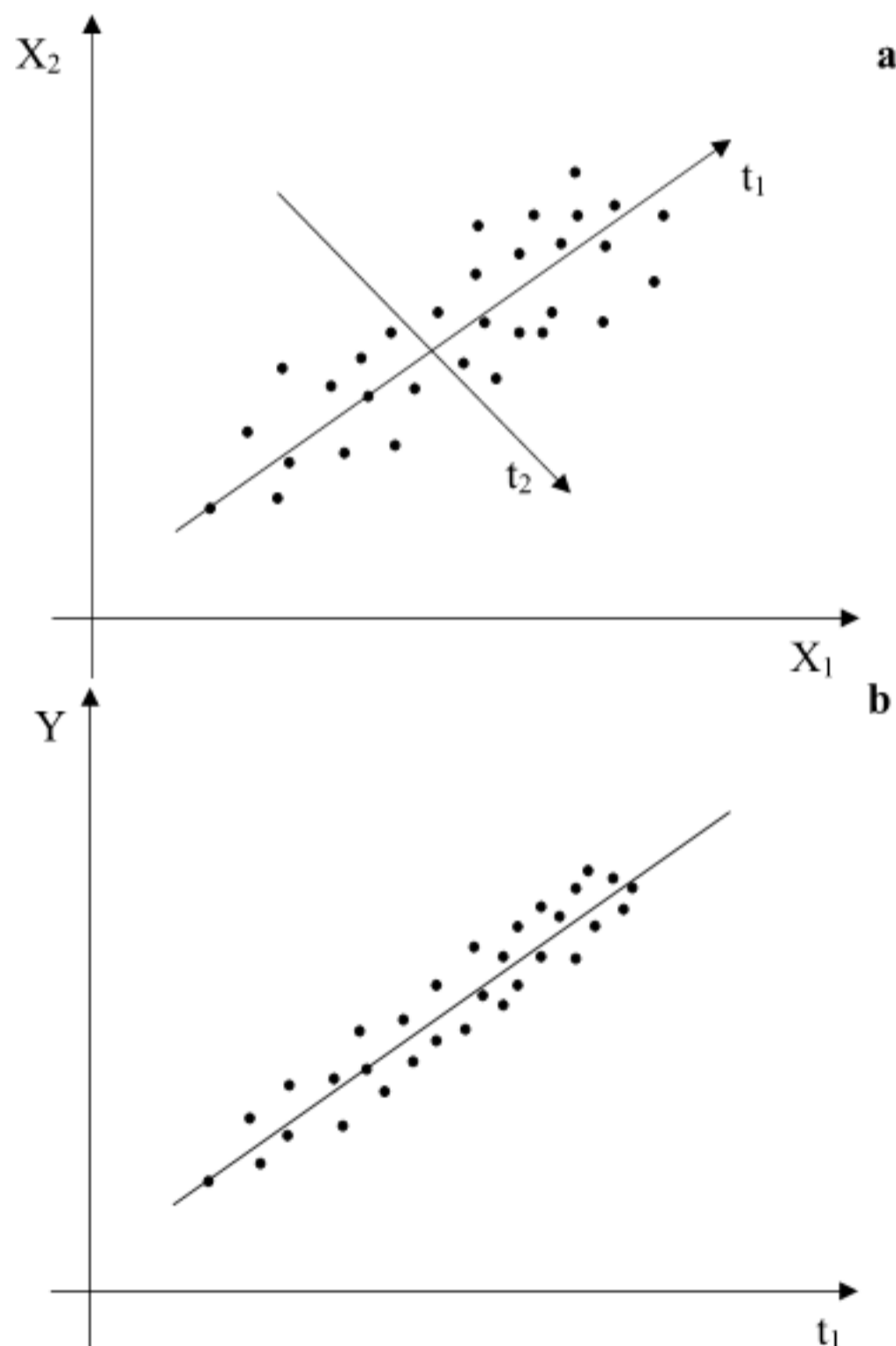


Рис. 3.1.Перетворення оригінальних дескрипторів у латентні змінні (а) та побудова моделі активності, що містить один ЧНК фактор (б)

Джерело: за даними [220].

Базовий алгоритм методу ЧНК для побудови k-го фактору може бути описаний таким чином:

$$\begin{aligned}
 w &= X'y \frac{1}{\sqrt{\text{norm}(X'y)}} \\
 t &= Xw \\
 p &= X't \frac{1}{\sqrt{\text{norm}(t)}}
 \end{aligned} \tag{3.1}$$

$$\begin{aligned}
 q &= y't \frac{1}{\sqrt{\text{norm}(t)}} \\
 X^{(k+1)} &= X - tp' \\
 y^{(k+1)} &= y - qt
 \end{aligned} \tag{3.2}$$

де N – кількість компонентів, M – кількість дескрипторів, $X[N, M]$ – дескрипторна матриця, $y[N]$ – вектор активності, $w[M]$ – допоміжний ваговий вектор, $t[N]$ – вектор коефіцієнтів факторів, $p[M]$ – вектор навантаження, q – скалярний коефіцієнт взаємозв'язку між фактором та активністю.

Оскільки латентні змінні – це лінійні комбінації оригінальних величин (з коефіцієнтами, представленими вектором навантаження p), факторна модель опосередковано описує вплив кожного дескриптора на активність.

Підхід факторної побудови забезпечує опис наявних даних з використанням мінімальної кількості регульованих параметрів і, як наслідок, максимальною точністю та стабільністю регресійної моделі. Проте, включення надмірної кількості факторів у модель підвищує точність опису, але може зменшити передбачуваність, оскільки модель починає відображати не лише справжній шаблон взаємозв'язку між дескрипторами та активністю, але також випадкові шуми та індивідуальні особливості вхідних даних. Тому під час побудови моделі, її достовірність перевіряється шляхом додавання кожного наступного фактору за допомогою процедури кросс-валідації (перехресної перевірки). Кожний компонент виключена рівно один раз, а нормована сукупна помилка прогнозу для них служить як міра точності моделі. Ця процедура проілюстрована в таблиці 3.1 та представляє собою

розподіл 9-компонентного випробовуваного набору ($i=1-9$) на 3 групи кросс-валідації ($g=1-3$).

Таблиця 3.1

Схема обчислення кросс-валідації (перехресної перевірки)

i	1	2	3	4	5	6	7	8	9
g	1	2	3	1	2	3	1	2	3
1	e_1			e_4			e_7		
2		e_2			e_5			e_8	
3			e_3			e_6			e_9

Джерело: за даними [220].

Підсумовуючи квадратні помилки прогнозу для виключених компонентів (квадрати сірого кольору в таблиці 3.1), обраховуємо середню квадратичну помилку кросс-валідації:

$$MSECV = \frac{1}{N} \sum_i e_i^2 \quad (3.3)$$

$$Q^2 = \frac{s_y^2 - MSECV}{s_y^2} \quad (3.4)$$

де s_y – середньоквадратичне відхилення y від середнього значення випробовуваного набору. Іншими словами, Q^2 – параметр показує в якій мірі побудована факторна модель є кращою ніж випадковий вибір.

Загальний алгоритм обчислень може бути описано через послідовність таких кроків:

1. Перетворення нестационарних часових рядів в стаціонарні через нормалізацію кожного x_j . У результаті середнє значення часового ряду дорівнює нулю, а дисперсія одиниці. Визначення $\hat{y}^{(0)} = y$, і $x_j^{(0)} = x_j, j = 1, \dots, p$.

2. Для $m = 1, 2, \dots, p$.

(a) $z_m = \sum_{j=1}^p \hat{\varphi}_{mj} x_j^{(m-1)}$, де $\hat{\varphi}_{mj} = \langle x_j^{(m-1)}, y \rangle$.

(b) $\hat{\theta}_m = \langle z_m, y \rangle / \langle z_m, z_m \rangle$.

(c) $\hat{y}^{(m)} = \hat{y}^{(m-1)} + \hat{\theta}_m z_m$.

(d) Ортогоналізуванню кожного $x_j^{(m-1)}$ по відношенню до $z_m: x_j^{(m)} = \left[\langle z_m, x_j^{(m-1)} \rangle / \langle z_m, z_m \rangle \right] z_m, j = 1, 2, \dots, p.$

3. Виведення послідовності вбудованих векторів $\{\hat{y}^{(m)}\}_1^p$. Починаючи з $\{z_l\}_1^m$ є лінійними в оригіналі x_j , отже $\hat{y}^{(m)} = X\hat{\beta}^{pls}(m)$. Ці лінійні коефіцієнти можуть бути відновлені з послідовності ЧНК-перетворень.

Для побудови першої частини інтегрованої моделі нами було оцінено вплив таких показників на рівень тіньової економіки:

1. Індекс репутації фіскальних органів (fiscal bodies reputation index). Показник включає в собі оцінку декількох елементів, перший з яких – фіскальна стійкість. У відповідності зі стандартною практикою моделей динамічної оптимізації, фіскальна політика є стійкою у випадку, якщо політика щодо державного боргу не використовує фінансові схеми Понці*. До прикладу, стратегії фінансування, які полягають у погашенні початкового рівня боргу за рахунок нових запозичень, що лише збільшує загальні боргові зобов'язання перед кредиторами та знижує потенційну можливість погашення початкового боргу. Відсутність схем Понці в борговій політиці є загальною рівноважною умовою, необхідною раціональним агентам приватного сектору для того, щоб довіряти фіскальній політиці уряду. Серед інших умов наявності такої довіри слід виділити цілісність та якість бюджетних прогнозів, фіскальних планів та виконання бюджету.

Другим елементом, який оцінюється відповідним індексом, є прозорість діяльності фіскальних органів. Відтак, комплексність, чіткість, надійність, своєчасність та актуальність державної звітності щодо минулого, теперішнього та майбутнього стану державних фінансів допомагає забезпечити економічним агентам впевненість при прийнятті економічних рішень, включаючи втрати та вигоди від зміни політики та від потенційних ризиків державних фінансів. Це також забезпечує законодавчі органи, суб'єктів господарювання та громадян інформацією, необхідною для підготовки звітності.

* схема, яка передбачає фінансування боргових зобов'язань бюджету за рахунок нових запозичень.

Останнім елементом, який включається у відповідний індекс, є незалежність фіскальних органів від інтересів окремих агентів, а орієнтація на покращення макроекономічних показників натомість. Оцінка індексу коливаються в межах від найвищих 100 балів (позитивний) до найнижчого 0 (негативний).

2. Індекс фіскального управління (fiscal governance index). Оцінює процеси, закони, структури та інститути, які забезпечують ефективність, стійкість та стабільність бюджетної системи з оптимальним рівнем податкового навантаження. Показник також відслідковує політику перерозподілу, адекватність доходів та благополуччя людей працездатного віку та їх сімей.

Основними цілями фіскального управління є досягнення збалансованості та стійкості державних фінансів, зниження циклічності формування бюджетної політики, підвищення ефективності державних витрат шляхом підвищення прозорості та полегшення ідентифікації варіантів перерозподілу фінансових ресурсів (в тому числі для цілей, що сприяють зростанню) тощо. Не переслідуючи досягнення цих цілей, держава в прямому сенсі не виконує покладених на неї завдань, тому приватний сектор не бачить сенсу у подальшому фінансуванні цього інституту. На приклад, Д. Чічек у своєму дослідженні емпірично, на прикладі 78 країн світу, довів, що у країнах з високою циклічністю фіскальної політики обсяги тіньової економіки є більшими ніж у країнах, яким притаманна низька циклічність фіскальної політики [163]. Оцінка індексу коливаються в межах від найвищих 100 балів (негативний для економіки та суспільства) до найнижчого 0 (позитивний для економіки та суспільства).

3. Індекс політичної стабільності (political stability index). Цей показник оцінює політичну стабільність країни на основі порівняння з іншими країнами шляхом оцінки точок ризику для кожного з складових факторів державної стабільності, соціально-економічних умов, інвестиційного профілю, внутрішніх конфліктів, зовнішніх конфліктів, корупції, кількості військових еліт в політиці, релігійної напруженості, правопорядку, етнічної напруженості, демократичної підзвітності та бюрократичної якості. Рейтинги ризику коливаються в межах від найвищих 100 балів

(найнижчий ризик) до найнижчого 0 (максимальний ризик), хоча де-факто найнижчим в цілому є значення в межах 30-40 балів.

Емпіричні та теоретичні дослідження [153, 198] доводять існування тісного взаємозв'язку між політичною та економічною нестабільністю. Західні науковці визначають політичну нестабільність як один з головних детермінантів розвитку тіньових економічних процесів. Дж. Елгін у своїй роботі [175] теоретично припустив та емпірично довів на прикладі 80 країн та даних за 5 років, що у політично стабільніших країнах рівень податкового навантаження має нижчий вплив на розвиток тіньової економіки, ніж у країнах, де присутня нестабільність. Стійкий уряд має змогу проводити більш жорстку фіскальну політику (з вищими ставками оподаткування) по відношенню до бізнесу за умови високої продуктивності державних витрат. Це пов'язано з більшою довірою зі сторони суб'єктів господарювання до публічної влади, що є підтримана суспільством, та прогнозованості її подальшої політики. Відтак можна зробити висновок, що приватний сектор у країнах з низьким рівнем політичної стабільності є більш чутливим до податкового тягаря, ніж у політично стабільних країнах.

Зважаючи на постійну мінливість політичних процесів в Україні, яка зумовлює мінливість напрямів фіскальної політики, індекс політичної стабільності було використано для оцінки його вкладу в розвиток неформального сектору вітчизняної економіки.

4. Індекс верховенства закону (rule of law index). Найвдаліше пояснення поняття «верховенство закону», на нашу думку, було надано Дж. Разом, який зазначав: «Поняття верховенство закону означає буквально те, що воно каже: верховенство закону. Розглядаючи його в широкому сенсі, воно значить, що люди повинні підкорятися закону і керуватися ним. Але в політичній та правовій теорії його прийнято розглядати в більш вузькому сенсі, який полягає у тому що уряд має керуватися законом та підкорятися йому» [228, с. 212].

Використаний у цьому дослідженні індекс верховенства закону включає в себе три базових компоненти. Першим з трьох є оцінка рівня корупції в межах існуючої політичної системи. Корупція становить загрозу інвестиційній привабливості країни,

спотворюючи економічне та фінансове середовища. Це негативне явище знижує ефективність роботи влади та бізнесу, дозволяючи людям здобувати вищі посади у владі скоріше за рахунок патронажу, ніж завдяки особистим та професійним якостям, більше того корупція неодмінно сприяє розвитку нестабільності політичного процесу. Наявність корупційної складової в контролюючих органах, зокрема і податкових, є одним з головних чинників, які зумовлюють можливість здійснення тіньових операцій суб'єктами господарювання.

Другим базовим компонентом є оцінка сили та неупередженості правової системи. У загальному цей компонент відображає те, наскільки звичайні люди можуть мирно та ефективно вирішувати свої проблеми через систему судочинства. Несправність правової системи підриває офіційну економіку та сприяє переходу суб'єктів господарювання в тіньовий сектор економіки.

Третім базовим компонентом є оцінка популярності дотримання закону. На рішення суб'єкта господарювання щодо можливості ухилення від оподаткування впливає те неформальне інституційне середовище в якому він знаходиться. Залежно від того, яким є відношення більшості суспільства до формально встановлених норм та як ретельно ця більшість їх дотримується, залежить поведінка окремого індивіда. У даному випадку важливу роль відіграє так званий ефект наслідування. Слід зазначити що значення третього компонента сильно залежить від перших двох.

Індекс верховенства права не є виключно фіскальним показником, проте оцінка його впливу на розміри тіньової економіки в Україні має важливе значення, оскільки він відображає загальне ставлення суспільства до існуючого законодавства, зокрема і фіскального. Рейтинги індексу коливаються в межах від найвищих 100 балів (найкращий) до найнижчого 0 (найгірший).

5. Індекс урядової ефективності (government efficiency index). В загальному цей показник охоплює уявлення про якість державних послуг, якість державної служби та ступінь її незалежності від політичного тиску, якість формулювання та реалізації політики, а також довіру суспільства до зобов'язань уряду щодо такої політики.

Використаний у цьому дослідженні індекс урядової ефективності включає в себе: ефективність державного сектору економіки – сукупність підприємств, організацій та установ, які знаходяться під контролем держави або в її власності; згуртованість уряду – ступінь об'єднання виконавчої влади навколо загальних політичних цілей; рівень підтримки уряду суспільством; якість публічного управління – визначається ступенем задоволення потреб споживачів суспільних благ; якість бюджетного та фінансового менеджменту; ефективність мобілізації фінансових ресурсів.

Урядова діяльність в основному фінансується за рахунок бюджетних коштів. Таким чином індекс урядової ефективності опосередковано відображає ефективність використання сплачених бізнесом податків. Якщо відчужений державою фінансовий ресурс використовується неефективно, то знижуються стимули суб'єктів господарювання до сплати податків, відтак відбувається розширення розмірів тіньового сектору економіки. Рейтинги індексу коливаються в межах від найвищих 100 балів (найкращий) до найнижчого 0 (найгірший для економіки).

6. Індекс регулювання ринку праці (*labour market governance index*). Вимірює процедури та витрати, пов'язані з звільненням окремих осіб або груп працівників та процедури, пов'язані з наймом працівників на контракти на умовах строкового або тимчасового трудового договору. Більш того, показник оцінює управління справами ринку праці та юридичну підтримку безробітних.

Представники неоліберального напрямку економічної теорії вважають, що інтенсивне втручання уряду в ринок праці призводить до складності регулювання заробітних плат підприємцями, наслідком цього є розширення неформальної зайнятості. Таким чином, на їх думку, дерегуляція ринку праці сприятиме посиленню економічної свободи та підприємництва, особливо в розвинутих країнах. Разом з цим слабке державне регулювання ринку праці також є не менш збитковим для підприємців ніж занадто інтенсивне, тому призводить до розширення тіньових процесів. Прикладом служить вулична торгівля, політика по відношенню до якої з боку місцевих органів влади найчастіше виходить з двох кардинально протилежних позицій: намагання її ліквідувати або «непомічання» її існування. В обох випадках

матимуть місце негативні наслідки: конфіскації, переслідування та вимагання хабаря з боку поліції, муніципальних службовців або ж інших зацікавлених осіб. Рейтинги індексу коливаються в межах від найвищих 100 балів (найбільш негативний для економіки) до найнижчого 0 (найбільш позитивний для економіки).

Дані для побудови моделі одержано із офіційних веб-ресурсів: Блумберг Політкс (Bloomberg Politics) через систему Bloomberg Terminal [211], PRS Group [213] й Світового Банку [215]. Індокси виражено в 100-бальній системі оцінки.

Нагадаймо, що для одержання результатів моделі, використано підхід частинних мінімальних квадратів. Цю методику було імплементовано в програмному середовищі Пайтон (Python) через використання розробленого програмного коду, копію якого наведено в додатку Р. Ми скористалися двома підходами до вибору кількості компонентів:

- 1) перехресною перевіркою з покроковим додаванням компонентів;
- 2) методом жадібного пошуку – використання всіх компонентів.

Перший підхід дозволив отримати результати наведені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Вибір компонентів формального середовища регресійної моделі залежно від їхньої ефективності

Метод		Parsial Least Squares	
Кросс-валідація		Leave-one-out	
Кількість оцінених компонентів		6	
Кількість обраних компонентів		4	
Компоненти	X-Variance	Похибка	R-Sq
1	0.31	10.4692	0.65
2	0.42	8.2543	0.71
3	0.54	5.3691	0.78
4	0.81	3.4136	0.85
5		2.6854	0.87
6		2.1269	0.89

Джерело: побудовано автором.

Відповідно до результатів, наведених у таблиці 3.2, варто використовувати 4 компоненти, проте вибір кількості компонентів диктується експоненційним

характером зменшення рівня помилки зі збільшенням кількості компонентів. Таким чином, алгоритм зупиняється тоді, коли додавання нового компонента стає менш ефективним. Проте в нашому аналізі ми схилиємося до використання шести компонентів (підхід 2), так як важливим залишаться визначення впливу всіх досліджуваних факторів для перевірки правильності гіпотези.

Нестандартизовані коефіцієнти, наведені в таблиці 3.3, відображають рівень значущості кожного з показників у формуванні абсолютних значень залежної величини та її варіації. Таким чином, ці коефіцієнти відображають не лише рівень частинного кореляційного зв'язку між тіньовою економікою та рядом незалежних змінних. Вони інтегрують також залежність між варіаційністю залежної та незалежних параметрів. Відтак, ми отримали результати, що відрізняються від традиційної багатозмінної регресії та компонентного аналізу, поєднавши їх в наведеній моделі. Такий підхід, вважаємо є необхідним при використанні часових рядів, що мають нестабільне математичне сподівання.

Таблиця 3.3

Результати аналізу залежності тіньової економіки від показників формального середовища

Залежна змінна:	Тіньова економіка		коэф.	Стандартна помилка
Модель:	PLS	Середній рівень помилки	1.6580	0.549
Метод:	Partial Least Squares	Фіскальне регулювання	3.1021	0.984
Дата:	Thu, 17 Feb 2018	Репутація фіскальних органів	-4.2343	1.776
Час:	18:09:13	Управління праці	0.6598	0.021
Кількість спостережень:	44	Індекс політичної стабільності	3.1569	1.965
Тип коваріації :	Robust	Урядовий ефект	-2.0087	1.683
		Сила закону	-2.1536	1.754

Джерело: побудовано автором.

Отримана модель показує рівень впливу кожного з параметрів на тіньову економіку. Показник репутації фіскальних органів має найбільшу величину серед коефіцієнтів, що доводить важливість довіри економічних агентів до податкових та

інших фіскальних органів як необхідної передумови детінізації економіки України. Фактор має негативне значення, що пояснюється в першу чергу оберненою кореляцією абсолютних значень. Показник фіскального регулювання відображає негативні наслідки нестабільності фіскального законодавства, його складності, несприятливих умов ведення господарювання, створених фіскальними органами. Коефіцієнт вказує на значущість зменшення цього параметра з метою отримання задовільної ситуації з детінізацією економіки. Індекс політичної стабільності має додатне значення, що означає – наростання нестабільності в політичному середовищі країни «сприяє» утворенню неофіційної економіки. Верховенство права та урядова ефективність є одними з тих чинників, що можуть бути використанні в боротьбі з тіньовою економікою. Управління праці часто асоціюється зі зростанням неофіційного сектору економіки в зарубіжній літературі. Проте в реаліях економіки фіскальні фактори та політична нестабільність, як показують отримані результати, відіграють значнішу роль у формуванні тіньової економіки України, а, отже, мають бути враховані в стратегії її детінізації.

Для побудови другої частини інтегрованої моделі нами було оцінено вплив таких показників на рівень тіньової економіки:

1. Розміри законодавчо встановлених базових ставок основних бюджетоутворюючих податків, таких як податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств та імпліцитна ставка податкового навантаження на працю, яка включає в себе суму ставок податку на доходи фізичних осіб, військового збору (починаючи з середини 2014 р.) та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Розрахунок податкового навантаження таким способом пов'язаний в першу чергу з тим, що на мікрорівні суб'єкту господарювання не цікавим є фактичний рівень загального фіскального навантаження на економіку. Важливим для економічного агента є той податковий тягар, який покладений виключно на нього, тому у своїй діяльності він переважно орієнтується саме на розмір законодавчо встановлених ставок податків. Цей показник було взято для того, щоб оцінити, наскільки розмір законодавчо встановленого податкового навантаження в Україні впливає на бажання суб'єктів господарювання функціонувати в офіційному

секторі економіки. Таким чином можна оцінити ефективність зміни податкового навантаження для зменшення тінізації економіки.

2. Коефіцієнт Джині (Gini index). Макроекономічний показник, що характеризує рівномірність розподілу загальної суми доходів населення між окремими його групами. Його значення варіюється в межах від 0 до 1. Цей параметр відображає нерівномірність розподілу доходів у суспільстві. Мотивацією до використання коефіцієнта Джині було теоретичні припущення про те, що зі збільшенням розриву між доходами багатих та бідних верств населення, останні намагаються приховати свої доходи від оподаткування для того, щоб забезпечити гідний рівень свого існування. Оскільки однією з основних функцій бюджету є функція перерозподілу, то у разі якщо це емпіричне дослідження доводить тісний зв'язок між коефіцієнтом Джині та рівнем тіньової економіки, то важливим інструментом детінізації може стати впровадження прогресивного оподаткування, яке знижуватиме розрив між доходами багатих та бідних верств населення.

3. Показник рівня бідності. Відображає відсоток населення, що живе за гранню національної межі бідності. Вибір цього показника зумовлений тим, що за результатами ряду досліджень [130, 174] зарубіжних науковців, в країнах з перехідною економікою, до яких належить і Україна, зростання рівня бідності призводить до готовності громадян працювати за будь-яку винагороду, не залежно від запропонованих трудових умов. Цим користуються недобросовісні підприємці, які ведуть свій бізнес в тіньовому секторі економіки. Більше того, як зазначав Е. де Сото, низька купівельна спроможність бідних верств населення стимулює розвиток цілих тіньових ринків товарів та послуг з низькими цінами та якістю продукції, які згодом розширюються до таких розмірів, що запропонований ними продукт викликає інтерес і в громадян з достатнім рівнем доходів.

Отже показник рівня бідності, як і коефіцієнт Джині, використано для оцінки впливу бідності населення на розвиток тіньових процесів в Україні та ефективності використання бюджетної функції перерозподілу як інструмента детінізації економіки.

4. Показник рівня зайнятості – відносний показник зайнятості населення працездатного віку. Невисокий рівень зайнятості спричиняє зниження стандартів

ринку праці. Зокрема при значному рівні безробіття в офіційній економіці, що провокує зростання бідності, населення готове працювати за відсутності трудових та соціальних гарантій, тому погоджується на працевлаштування в тіньовому секторі економіки. Зв'язок між безробіттям та тіньовою економікою емпірично доводився в ряді досліджень, зокрема це підтверджується статистичними даними в Іспанії [169], Румунії [165] та інших країнах. Отже, показник рівня зайнятості використано для оцінки ефективності застосовування фіскальних заходів стимулювання зайнятості для детінізації економіки України.

Таблиця 3.4

Вибір компонентів неформального середовища регресійної моделі залежно від їхньої ефективності

Метод		Partial Least Squares	
Кросс-валідація		Leave-one-out	
Кількість оцінених компонентів		4	
Кількість обраних компонентів		2	
Компоненти	X-Variance	Похибка	R-Sq
1	0.28	11.3247	0.63
2	0.44	4.3691	0.87
3		2.7964	0.91
4		2.4157	0.93

Джерело: побудовано автором.

Знову застосовуємо методику вибору оптимальної кількості компонентів як і у випадку першої частини моделі (таблиця 3.4). Отже, здобуті результати доводять ефективність використання двох компонентів для побудови моделі. Проте, як і в попередньому випадку, звернемося до техніки «жадібного пошуку» із залученням всіх наявних змінних.

Нестандартизовані коефіцієнти, які відображають рівень значущості кожного з показників неформального середовища у формуванні абсолютних значень залежної величини (тіньової економіки) та її варіації наведені в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

**Результати аналізу залежності тіньової економіки від показників
неформального середовища**

Залежна змінна:	Тіньова економіка		коєф.	Стандартна помилка
Модель:	PLS	Константа	-2.2243	0.176
Метод:	Partial Least Squares	Бідність	0.5108	0.012
Дата:	Thu, 17 Feb 2018	Індекс Джині	2.0744	0.033
Час:	18:09:13	Податки	5.1912	0.448
Кількість спостережень:	44	Зайнятість	-0.5763	0.050
Тип коваріації :	Robust			

Джерело: побудовано автором.

Податкове навантаження, як показує модель, має найвагомійший вплив на формування тіньової економіки. Проте міцний зв'язок між податковим тягарем та неофіційним сектором господарства не завжди означає, що збільшення податків призводить до зниження податкової моралі та посилення вагомого бажання до несплати «обов'язкових платежів». Може спостерігатися причинно-наслідковий ефект взаємовпливу: уряду необхідно наповнювати бюджет за рахунок податкових надходжень внаслідок зростання тіньової економіки. Ми спробуємо нівелювати причинно-наслідковий ефект за рахунок подальшої інтеграції моделі. Індекс Джині бере участь у формуванні тіньової економіки України, та є менш значущим, ніж податкове навантаження. Показник бідності, що пов'язаний з індексом Джині, має проте дрібний ефект на тіньову економіку відповідно до моделі. Вважаємо, що такі результати можуть бути переглянуті при використанні різних методик підрахування рівня бідності. Чинник зайнятості є протилежним до рівня необхідності домашнім господарствам пошуку робочого місця в неофіційному секторі. Результати вказують на незначний зв'язок між досліджуваним значенням та зайнятістю. Можемо пояснити цей феномен тим, що частина офіційно зайнятого населення отримує офіційну мінімальну заробітну плату та додаткові винагороди без їхнього декларування. Тому показник зайнятості охоплює не тільки офіційне, а й неофіційне господарювання.

Для дослідження асиметричності формального та неформального середовищ як факторів посилення тінізації економіки, звернемося до порівняння даних Таблиць 3.2 та 3.4. Спостерігаємо, що не зважаючи на високий валідаційний показник R-sq в обох випадках, параметр X-variance значно відрізняється. Нагадаймо, що цей параметр відображає, яка частина варіативності залежної змінної може бути пояснена через компоненти моделі. Іншими словами, яка частина дисперсії показника тіньової економіки може бути пояснена через варіативність формального чи неформального середовищ. Отримані результати свідчать про те, що більше 80 відсотків коливань рівня тіньової економіки може бути пояснено через зміни у діяльності формального середовища відповідно до результатів моделювання за умови використання 4-х компонентів моделі. Водночас можливий внесок неформального середовища у зростання/зменшення тіньової економіки залишається на рівні меншому ніж 50 відсотків, за умови використання 2-х компонентів моделі. Такий високий рівень впливу формального середовища свідчить, що саме його показники є основними факторами дестабілізації симетрії формального та неформального середовищ, що призводить не тільки до тінізації економіки, але й до зміни правил та норм суспільства щодо сплати податків, погіршення формалізованих відносин між фіскальними організаціями та економічними агентами тощо.

Наступним етапом є інтеграція отриманих результатів через побудову регресійної залежності тіньової економіки від факторів формального та неформального середовища. Нагадаймо, що моделювання залежності тіньової економіки окремо від факторів формального та неформального середовищ було необхідним для дослідження асиметрії їхнього впливу та зменшення кількості залежних змінних. Інтегрована регресійна модель, отже, включатиме лише ті компоненти, що мають найвагоміший вплив на залежну змінну відповідно до наших результатів: індекс фіскальне управління, показник репутації фіскальних органів, індекс політичної стабільності, верховенство права, рівень податкового навантаження та коефіцієнт Джині.

Наступним етапом є нормалізація змінних, тобто перетворення їхніх значень в межі від нуля до одиниці через такий механізм:

$$x_{norm} = \frac{x - x_{min}}{x_{max} - x_{min}} \quad (3.5)$$

Нормалізація використовується з метою уникнення проблеми різного масштабу даних в абсолютних величинах.

Далі застосовуємо метод найменших квадратів для побудови регресійної моделі залежності тіньової економіки від досліджуваних факторів. Одержані результати знаходяться у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Результати регресійного аналізу для побудови лінійної моделі

Залежна змінна:	Тіньова економіка		коєф.	Стандартна помилка
Модель:	OLS	Середній рівень помилки	0.0426	0.549
Метод:	Least Squares	Фіскальне регулювання	0.7844	0.125
Дата:	Wed, 14 March 2018	Репутація фіскальних органів	-0.8124	0.151
Час:	15:45:11	Індекс політичної стабільності	0.7915	0.184
Кількість спостережень:	44	Сила закону	-0.2758	0.236
Тип коваріації :	Robust	Податкове навантаження	0.4241	0.623
		Індекс Джині	-0.1236	0.084

Джерело: побудовано автором.

Значення коефіцієнтів також стандартизовані в межах [0; 1], що дозволяє порівняти важливість кожної зі змінних. Отже, рівняння залежності тіньової економіки від перелічених факторів через використання стандартизованих коефіцієнтів матиме такий вигляд:

$$y_t = 0,78x_{1t} - 0,81x_{2t} + 0,79x_{3t} + 0,42x_{4t} - 0,27x_{5t} - 0,12x_{6t} - 0,04,$$

де y – значення тіньової економіки;

x_1 – показник фіскального управління;

x_2 – показник репутації фіскальних органів;

x_3 – показник політичної стабільності;

x_4 – показник верховенства закону;

x_5 – показник податкового навантаження;

X_6 – індекс Джині.

На рис. 3.2 візуалізовано результати отриманої нами в процесі дослідження багатовимірної регресійної моделі.

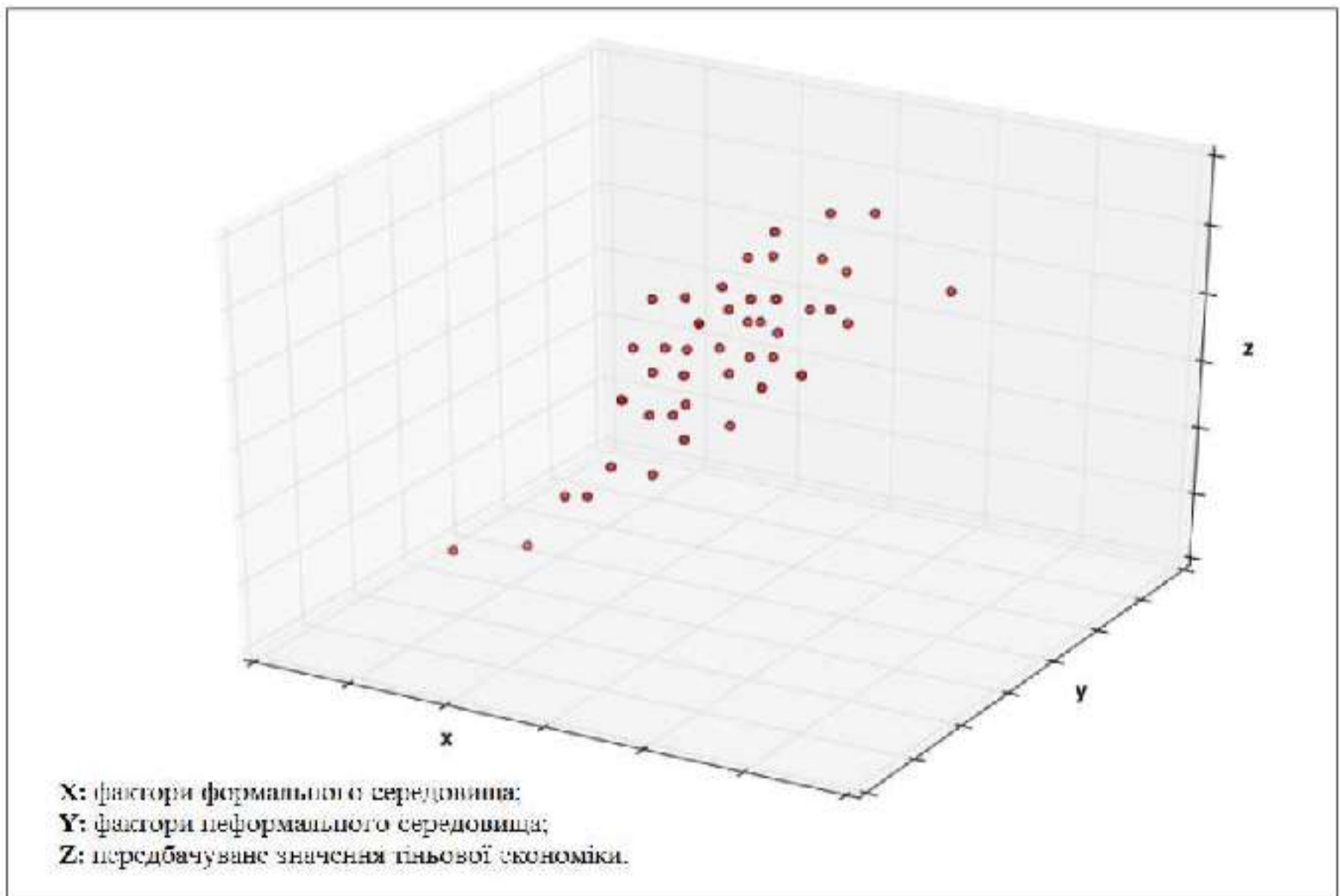


Рис. 3.2. 3D візуалізація багатовимірної регресії

Джерело: побудовано автором.

Отримана модель доводить необхідність трансформації діяльності фіскальних інститутів для детінізації економіки. Зокрема, отримані результати моделювання показали, що покращення значення індексу репутації фіскальних органів нестиме найвагоміший позитивний ефект для детінізації вітчизняної економіки. Політична нестабільність в країні є одним з факторів асиметричності формального та неформального рівнів фіскального середовища в країні. На жаль, політична нестабільність залишається частково екзогенним фактором, тому в подальшому ми не будемо детально досліджувати можливості поліпшення значень цього показника. Пошук шляхів покращення значення індексу фіскального управління, як витікає з моделі, має стати важливим чинником детінізації економіки, про що говоритимемо в наступних параграфах цього розділу. Податкове навантаження та індекс Джині не

мають такого міцного кореляційного зв'язку з тіньовою економікою як решта факторів, проте показник податкового тягаря в подальшому варто розглянути з точки зору причинно-наслідкового зв'язку з рівнем неофіційного господарювання.

Відтак, беручи до уваги компоненти взятих для моделювання індексів, отримана в результаті інтегрована модель дозволяє виокремити низку фіскальних імперативів, виконання яких покращуватиме значення відповідних індексів, а отже й сприятиме зниженню рівня тіньової економіки. Отже такими імперативами є: ліквідація схем Понці у борговій політиці, підвищення прозорості діяльності фіскальних органів, забезпечення незалежності фіскальних органів від інтересів окремих політичних та економічних агентів, забезпечення збалансованості й стійкості державних фінансів, провадження антициклічної фіскальної політики, підвищення ефективності державних витрат.

Здійснення українською публічною владою необхідних заходів задля виконання вищеперелічених фіскальних імперативів сприятиме відновленню довіри зі сторони суспільства в цілому й бізнесу зокрема до держави, що в результаті дозволить громадянам, сплачуючи податки, розглядати свої фінансові втрати як цінну інвестицію у суспільний добробут. Це покращить податкову мораль у суспільстві, а як наслідок в майбутньому призведе до детінізації вітчизняної економіки.

3.2. Адаптація зарубіжного досвіду використання фіскальних заходів детінізації економіки у вітчизняних економічних реаліях

Впродовж останніх десятиліть країни Західної Європи намагаються побудувати соціально-ринкову державу, яка б базувалася не лише на основі капіталістичних ідей, але й відповідала принципам соціальної справедливості. Провідну роль в цих намаганнях відіграє система державних фінансів, яка забезпечує розподіл та перерозподіл частини національного багатства. Останні тенденції показують, що розвинені країни щороку змушені стягувати все більше податків з приватного сектору для забезпечення соціальної рівності в суспільстві та вирішення ряду інших

внутрішніх та зовнішніх завдань. У цьому контексті заслуговує уваги думка А. Крисоватого, який зазначає: «У сучасному світі не капітал диктуватиме умови національним урядам, а розвинуті бюрократичні машини, що маніпулюють думками мільйонів, стануть диригувати економікою... Приватна власність залишиться у фундаменті суспільства. Але капітал сам по собі не здатен ні боротися з нелегальною імміграцією чи глобальним потеплінням, ні навіть стабілізувати ситуацію на біржах. Вирішення макропроблем, що зачіпають усіх без винятку, вимагає деякого обмеження індивідуальної свободи. І в цьому сенсі людство рухатиметься в минуле, відділяючись від ліберальної мрії абсолютної свободи» [54, с. 62].

Взявши курс на євроінтеграцію український уряд проводить широкомасштабні реформи, які базуються на ідеї прискорення економічного розвитку шляхом трансплантації найефективніших економічних інститутів, у тому числі й тих, що стосується сфери державних фінансів. При цьому зовсім не враховується існуюча в країні об'єктивна економічна реальність. Це часто призводить до дисфункції трансплантованих інститутів, яка продиктована їх несумісністю з культурними традиціями або інституціональною структурою реципієнта. У кращому випадку недієві інститути поступово атрофуються й зникають, проте в гіршому – можуть стати джерелом активізації деструктивної можливості їх застосування. Відтак зберігаючи свою формальну ідентичність, вони фактично перероджуються в інструмент тіньової діяльності.

Мова не йде про відкидання найкращих європейських практик у фіскальній сфері, оскільки дослідження зарубіжного досвіду є невід'ємною складовою побудови стійкої фінансової системи. Однак стратегія детінізації економіки потребує врахування культурних особливостей української нації та історичних передумов їх становлення. Просте наслідування фіскальних практик розвинених країн не приносить потрібних результатів, оскільки економіка України має іншу структуру та функціонує за іншими неформальними законами. Тому ми погоджуємося з думкою А. Соколовської, що потреба у проведенні будь-якої реформи фіскальної сфери повинна бути зумовлена невідповідністю основних параметрів фіскальної політики

цілям і завданням конкретного етапу соціально-економічного розвитку держави [129, с. 71].

З цих міркувань, на наш погляд, важливим є не лише дослідження досвіду країн з розвиненою економікою, але й успішні випадки детінізації економік тих країн, котрі мають чи мали схожі з Україною політичні та економічні параметри. За політичною збіжністю до них слід відносити країни з перехідною економікою, переважно ті, що перебували у складі СРСР або розвивалися під його впливом. Економічним параметром виступає рівень економічного розвитку країни, який відображається показником ВВП на душу населення. Перелік таких країн та їх досягнення щодо детінізації економіки наведені в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Рівень детінізації економіки в європейських країнах, що розвиваються

Країна	Рівень тіньової економіки, % ВВП		Різниця, відсоткових пунктів
	1991-1995 (найвище значення)	2015	
Польща	34,5	19,1	-15,4
Грузія	72,0	53,1	-18,9
Словаччина	20,7	12,5	-8,2
Естонія	35,5	23,5	-12,0
Литва	35,1	21,2	-13,9
Латвія	32,5	20,4	-12,1
Болгарія	36,7	22,4	-14,3
Румунія	36,0	22,4	-13,6

Примітка: для порівняння з 2015 роком було взято проміжок часу 1991-1995 рр., тому що в пострадянських країнах зростання тіньової економіки в цей період було зумовлене переходом від командно-адміністративної до ринкової економіки, тривалість якого була різною. Натомість в інших країнах (не пострадянських) такого переходу не було.

Джерело: побудовано за даними [207].

Еталоном детінізації економіки для України може являтися республіка Польща, яка в період 1991-2015 рр. знизила рівень тіньової економіки з 34,5% до 19,1% ВВП, тобто на 15,4 в. п. При чому таке зниження мало поступовий і перманентний характер та майже не змінювало своєї тенденції. Варто зазначити, що у 1991 р. обидві країни

стартували майже з однакових позицій економічного розвитку: ВВП України становило 1489,7 дол./особа, ВВП Польщі – 2235,5 дол./особа. Проте старт відбувався з різних політичних позицій на користь наших сусідів. Відтак Польща територіально та культурно знаходилася ближче до демократичної спільноти, що й зумовило прискорення процесів розвитку капіталізму.

Зниження тіньового сектору у Польщі відбувалося не за рахунок різкої лібералізації податкових ставок. З початку 90-х років і до сьогодні польська податкова система розвивається поступово. Мета полягає в залученні іноземних інвестицій, внаслідок чого створюються нові робочі місця. Рівень фактичного податкового навантаження у 2015 р. знизився всього лише на 1,6 в. п. порівняно з 1991 р. Впродовж аналізованого періоду його максимальне значення було зафіксоване у 1993 р. – 39,2%, а мінімальні у 2009 та 2010 рр. – 31,4% та 31,1% відповідно. Ставки корпоративного податку за цей період поступово скоротилися з 40% (діяла до 1996 року) до 19% (впроваджена в 2004 році). З 1 січня 2017 року було запроваджено знижену ставку корпоративного податку у розмірі 15% для малого бізнесу, річний фінансовий дохід якого не перевищує 1,2 млн. євро, та для суб'єктів господарювання, які функціонують перший рік на ринку. Впродовж аналізованого періоду також було скорочено ставки податку з доходів фізичних осіб. Загалом польський уряд здійснював розвиток фіскального законодавства за рахунок його поступової гармонізації з законодавством країн Європейського союзу, а не за допомогою радикального реформування.

Експерти відзначають, що одним із найефективніших заходів в контексті детінізації польської економіки була фіскалізація, яка полягає у використанні фіскальних пристроїв для запису операцій, що підлягають оподаткуванню, та іншої податкової інформації на фіксовану пам'ять. У тих країнах ЄС, де сучасні технології безготівкового розрахунку стали вже традиційними, рівень тінізації економіки нижчий ніж у тих країнах, де такі розрахунки не мають широкого розповсюдження. Відтак Польща є однією з найстаріших податкових країн, що використовує фіскальні касові апарати та фіскальні принтери. Це країна з приблизно двома мільйонами касових апаратів, з яких 600 тис. мають друкований принтер (квитанцію та паперовий

рулон). З початку 2018 року польський уряд планує поступове впровадження нового виду касових апаратів, які видаватимуть електронні квитанції замість паперових, а також надсилатимуть періодичні звіти на всі записи касових апаратів до нової ІТ-системи податкових органів. Метою усього цього є просування безготівкових операцій, що, як правило, є одним з найефективніших інструментів боротьби з тіньовою економікою. Клієнти, які не звикли користуватися платіжними картками, також матимуть можливість використовувати нову систему. Оскільки нові касові апарати матимуть доступ до Інтернету й зможуть надсилати електронні квитанції на електронну адресу або ж на номер телефону. Залишатиметься й можливість отримання роздрукованого підтвердження купівлі-продажу. Оцінки показують, що за рахунок цього нововведення, надходження від ПДВ збільшаться на 2-3 млрд. злотих на рік [222].

Серед заходів, які сприяли детінізації польської економіки, також мало місце впровадження Міністерством фінансів національних чекових лотерей. Вони тривали 12 місяців та супроводжувалися кількома освітніми кампаніями. Згідно з правилами, кожен мав можливість зареєструвати свої квитанції в Інтернеті та виграти приз. Чим більше реквізитів учасник реєструє, тим більше шансів на перемогу. Серед призов, виграних у лотереях, були автомобілі, ноутбуки, планшетні комп'ютери та ін. Як заявляли представники польського уряду головною метою лотерей було не отримання додаткових податкових надходжень, а в першу чергу підвищення податкової свідомості громадян. Населення повинно вимагати квитанції, оскільки це захищає права споживачів та гарантує сплату податку економічним агентом. Лотерея підтримує таким чином чесних платників податків.

Цікавим є й досвід, коли польськими податковими органами разом із експертами Світового Банку було проведено експеримент, який засвідчив існування можливості збільшення сплати податків завдяки зміні формулювань в листах, що надсилаються податковими органами до порушників. Дослідження охопило 150 тис. економічних агентів, які порушили терміни сплати податків, по всій країні, включаючи як міську, так і сільську місцевості. Резидентам у випадковому порядку були надіслані рекомендовані листи, які містили один з дев'яти варіантів

формувань, що змінювали перший абзац листа. Усі варіанти умовно можна класифікувалися за жорсткістю повідомлення. Наприклад, лист з м'яким варіантом формувань містив повідомлення про високий відсоток своєчасної сплати податків іншими економічними агентами, про важливість сплати податків в контексті фінансування шкіл, доріг та громадського правопорядку. Листи з жорсткими варіантами формувань акцентували увагу на загрозі застосування штрафних санкцій до порушників.

У Польщі найбільш ефективними виявилися жорсткі листи, які збільшили кількість законослухняних платників податків на 21%. Такий результат є досить цікавим, зважаючи на те, що подібні дослідження проводилися у двох інших країнах (Гватемалі й Великобританії) й показали кардинально протилежні результати [258]. Проведення такого експерименту є доцільним в Україні, оскільки його результати характеризують існуюче в суспільстві неформальне фіскальне середовище. Стає зрозуміло до якого характеру (м'якого чи жорсткого) фіскальних заходів держави є більш чутливими суб'єкти господарювання.

На відміну від Польщі, Грузія в контексті впровадження реформ діяла значно радикальніше, тому сьогодні стала прикладом для наслідування в Україні. Зокрема, широко поширеною є думка, що детінізація вітчизняної економіки потребує повної лібералізації податкового законодавства, як це було зроблено нашими південно-східними сусідами. До 2003 року сфера оподаткування була однією з найбільш проблемних в Грузії. Процес збору податків був складним через відсутність добре функціонуючого виконавчого органу, низького рівня податкової дисципліни та ряд інших серйозних проблем. Внаслідок революційних подій, які мали місце в Грузії наприкінці 2003 року, новостворений уряд зобов'язався глибоко реформувати податкову систему задля зменшення випадків податкових та адміністративних зловживань. Після року дискусій наприкінці 2004 року кількість податків та їх ставки було радикально знижено, а процес адміністрування значно спрощено, внаслідок чого грузинська податкова система стала однією з найліберальніших в Європі.

Загальна кількість податків була скорочена з двадцяти до семи (до шести з 2008 року). Усі податки з низькою фіскальною ефективністю були скасовані. Залишилися

лише ті, які приносили найбільше надходжень до бюджету та характеризувалися не складними процедурами адміністрування. Результатом такого реформування стало збільшення ВВП на душу населення за підсумками 2008 р. у 2,6 рази порівняно з 2004 р [216]. Серед іншого в Грузії була спрощена процедура подання податкової декларації, скасовані спонтанні перевірки, спрощено дозвільну систему здійснення підприємницької діяльності та ін.

Таблиця 3.8

Кількість податків та розміри їх ставок в Грузії

	2003-04	2005	2006	2007	2008	2009
Кількість податків	21	7	7	7	6	6
ПДВ	20%	20%	18%	18%	18%	18%
Податок з доходів громадян	12-20%	12%	12%	12%	25%	20%
Соціальні внески	33%	20%	20%	20%		
Податок на прибуток	20%	20%	20%	20%	15%	15%
Податок на прибуток з дивідендів	10%	10%	10%	10%	10%	5%
Податок на відсоток	10%	10%	10%	10%	10%	5%
Податок на власність	<1%	<1%	<1%	<1%	<1%	<1%

Примітка: податок на власність – місцевий податок, ставка якого коливається в залежності від регіону, але не перевищує 1% податкової бази.

Джерело: Міністерство фінансів Грузії [252].

З таблиці 3.8 стає зрозуміло, що найбільша зміна відбулася зі ставками податків на особисті доходи громадян. Так, до реформи ставки податку були прогресивними та коливалися в межах 12-20%, більше того мало місце існування ряду пільг щодо деяких видів доходів та для окремих груп платників. Наприклад, від оподаткування звільнялися доходи, отримані шляхом продажу сільськогосподарської продукції, яка вироблена фізичною особою на її землі без подальшої обробки; доходи, отримані фізичною особою від продажу матеріальних активів (крім активів, використовуваних у виробничих процесах) та деяких інших видів доходу. Також від сплати податку звільнялися особи з високогірних районів Грузії, якщо мали троє й більше дітей. Після реформи було запроваджено єдину ставку податку з громадян в розмірі 12%, натомість усі пільги були скасовані. Починаючи з 2008 року податок з доходів громадян був об'єднаний з внесками на соціальне страхування, що значно

знизило податкове навантаження на працю. Відтак загальна ставка новоствореного податку спочатку була встановлена на рівня 25%, проте вже через рік була знижена до 20%.

Загалом податкову реформу в Грузії можна розділити на 3 окремі періоди:

1) період 2004-2007 рр. характеризувався інтенсивною роботою в таких напрямках, як боротьба з корупцією, усунення надмірної бюрократії, значне зниження загального рівня оподаткування, базові інституційні зміни.

2) період 2007-2009 рр. характеризувався роботою над підвищенням інституційної спроможності, реалізацією реформ покращення адміністрування податків та подальшим зниженням податкового навантаження.

3) період 2010-2011 рр. характеризувався глибокою та комплексною податковою реформою (прийняття нового податкового кодексу), завершенням митної реформи та різким підвищенням податкової дисципліни шляхом застосування ІТ-технологій в адмініструванні.

Гостра проблема корупції в податкових органах, яка особливо притаманна для України, у Грузії вирішувалася шляхом реорганізації податкових органів як на центральному, так і на місцевому рівнях. У процесі її здійснення було значно збільшено рівень оплати праці державних службовців, які відповідали за збір податків, окрім того їх ряди було очищено від тих, хто підозрювався в корупційних діяннях. Посилення інформованості громадськості щодо прав та обов'язків платників податків також допомогло приборкати хабарництво та ухилення від сплати податків. Відтак значення індексу контролю корупції* в Грузії, який розраховується експертами Світового Банку, суттєво покращилося (2002 р. – 5,6; 2016 – 73,6).

У Грузії в 2012 році, як і в Польщі, використовувався досвід впровадження чекової лотереї Вона розпочалася одночасно з запровадження касових апаратів на базі GPRS по всій країні. Ці машини дозволили Службі доходів Грузії оперативно збирати інформацію про поточні доходи компаній на своїх онлайн-серверах. Це було зроблено задля боротьби з тіньовою економікою та контролю над доходами компаній, а отже,

* Значення показника відображає рейтинг країни серед усіх країн, охоплених сукупним показником, та коливається в межах від 0 (найнижчий рейтинг) до 100 (найвищий рейтинг).

щоб мати можливість ефективно стягувати податки. Знову ж таки, лотерея, перш за все, мала мету мотивувати споживачів вимагати квитанції при операціях купівлі-продажу, оскільки вони служили дійсним квитком для участі в лотереї. Крім того, ціллю також було покращення ставлення населення до податкових органів. Проект повністю фінансувався Службою доходів Грузії, а не з бюджету. На його реалізацію було виділено близько 3,7 мільйонів євро. На жаль, статистичного аналізу успішності лотереї грузинським урядом не було проведено, тому фіскальні вигоди від її існування досить важко оцінити. Проте позитивний ефект був досягнутий у покращенні громадської думки, у позитивному впливі на соціальні норми та дискусії щодо дотримання податкового законодавства [183].

Результати такої політики Грузії в контексті детінізації економіки були досить неоднозначними. З однієї сторони Міністерство фінансів Грузії заявило про покращення показника дотримання податкового законодавства*, який зріс з 35% до 78-85%. Про детінізацію економіки також свідчили стрімке зростання ВВП країни й зростання податкових надходжень до бюджету більше, ніж у 2,5 рази у 2008 році порівняно з 2004 роком. З іншої сторони результати досліджень західних експертів на чолі з Ф. Шнайдером не фіксують зниження рівня тіньової економіки в Грузії. Більше того за оцінками М. Гассана в перші роки після лібералізації податкового законодавства її обсяги значно зросли [189]. К. Торосян та Р. Філер, досліджуючи вплив податкових реформ у Грузії на розміри тіньової економіки, дійшли висновків, що податкові зміни можливо й сприяли збільшенню обсягів звітування про доходи, проте рівень сприяння залежав від галузі та міг бути пов'язаним також з одночасним зростанням інтенсивності заходів податкового контролю [256, с. 29-30].

Цікавим, на нашу думку, є досвід боротьби з тіньовою економікою в частині ухилення від сплати податків в Словаччині. Підтвердженням ефективності таких заходів є зниження показника рівня тіньової економіки з 18,5% ВВП у 2002 р. до 12,5% ВВП у 2015. Поступова детінізація словацької економіки мала місце починаючи з 2003-2004 року. Саме в цей період урядом була проведена масштабна податкова реформа. Її суть зводилася до максимального спрощення національної

* Показник розраховується як відношення фактичних податкових надходжень до потенційних податкових надходжень.

податкової системи задля залучення нових інвестицій. Ставки трьох найважливіших з фіскальної точки зору податків (податку на доходи фізичних осіб, корпоративного податку та ПДВ) було уніфіковано в єдину ставку – 19%. До реформи ставка податку на доходи фізичних осіб була прогресивною та коливалася в межах від 10% до 38%; корпоративний податок мав базову ставку в розмірі 25% та дві пільгові ставки в розмірі 18% та 15%; базова ставка ПДВ складала 20%, а пільгова – 14%.

Податкову базу з податку на доходи фізичних осіб та корпоративного податку було розширено за рахунок скасування великої кількості існуючих пільг. Реформою також було скасовано податки з незначним фіскальним потенціалом – податок на спадщину, податок на дарування й податок на передачу нерухомого майна. Натомість відбулося збільшення ставок акцизного податку на нафтопродукти, тютюнові вироби та алкогольні напої. Відтак можна констатувати, що зниження податкового тягара з прибуткових податків було компенсовано шляхом збільшення ставок податків на споживання, що збільшило стимули до роботи та заощаджень. Це підтверджується й даними наведеними у таблиці 3.9.

В період 2004-2008 рр. Словаччині завдяки податковій та іншим реформам вдалося досягнути в середньому щорічного зростання економіки на 8%, що було найвищим показником серед усіх країн ЄС. Загалом ВВП на душу населення у 2008 році становило 18,7 тис. долл. США, що більше ніж у 2 рази порівняно з 2003 роком – 8,7 тис. долл. США. Зайнятість щорічно зростала майже на 3%, в той час як безробіття скоротилося з 18% у 2004 році до 10% у 2008 році. Рівень тіньової економіки знизився з 16,7% ВВП до 12,8% ВВП, тобто на 3,9 в. п.

Таблиця 3.9

Податкові надходження у 2003 та 2004 роках у Словаччині, млрд. словацьких крон

	2003		2004	
	Номінальні надходження	Частка	Номінальні надходження	Частка
Податкові надходження	217.6	100.0%	233.5	100.0%
Прямі податки	82.7	38.0%	68.9	29.5%

Продовження табл. 3.9

Податок на доходи фізичних осіб	39.9	18.3%	34.1	14.6%
Корпоративний податок	33.6	15.4%	29.1	12.5%
Вираховуваний дохідний податок (Withholding income tax)*	9.1	4.2%	5.7	2.4%
Непрямі податки	118.3	60.9%	149.5	64.0%
ПДВ	80.7	41.9%	104.9	44.9%
Акцизний податок	37.6	19.0%	44.6	19.1%

Примітка: * – включає доходи від оподаткування дивідендів.

Джерело: за даними Міністерства фінансів Словаччини [212].

У 2012 році уряд Словаччини схвалив план дій щодо боротьби з шахрайством у сфері оподаткування на 2012-2016 рр., який містить 50 заходів, число яких у 2015 році збільшилось ще на 30. Переважна більшість заходів стосувалася покращення адміністрування ПДВ. За оцінками Міністерствами фінансів реалізація плану протягом 2012-2015 рр. призвела до додаткових надходжень від ПДВ у розмірі 1,6 млрд. євро. Також позитивний вплив мав місце й на надходження з корпоративного податку, який оцінювався в додаткових 0,4 млрд. євро. Таким чином загальне покращення збирання податків склало близько 2 млрд. євро, що становить 2,7% ВВП [188, с. 9].

Розробка та реалізація національних програм та стратегій в контексті боротьби з тіньовою економікою є поширеною світовою практикою. З 1996 року уряд Фінляндії випустив та реалізував уже шість резолюцій відповідно до плану дій щодо зменшення тіньової економіки та економічної злочинності. Перший план дій охоплював період 1996-1998 рр., останній – 2012-2015 рр. Як показує практика найбільш ефективними є превентивні заходи боротьби з тіньовою економікою [225]. Резолюції готувалися шляхом тісної співпраці між різними міністерствами та державними органами, а підготовка координувалася Міністерством внутрішніх справ. Результатом такої діяльності стало зниження обсягів тіньової економіки Фінляндії за різними оцінками на 4-5% ВВП країни [233].

Починаючи з квітня 2016 року міністерський комітет з питань економічної політики прийняв «Стратегію вирішення проблеми тіньової економіки та економічної

злочинності на 2016-2020 рр.» [185] через постанову уряду. Для реалізації стратегічних цілей Наглядова група з запобігання економічної злочинності (Міністерство внутрішніх справ) підготувала окремий план дій [150], в якому перераховані конкретні заходи протидії тіньовій економіці, їх цілі, терміни, відповідальні за їх впровадження державні інститути та показники оцінки їх виконання. Стратегічними цілями протидії тіньовій економіці є: сприяння здоровій бізнес конкуренції; превентивне запобігання тіньовій діяльності та економічній злочинності; підвищення ефективності діяльності державних органів, спрямованої на подолання тіньової економіки шляхом покращення їх взаємодії; посилення процесу боротьби зі злочинністю, пов'язаною з тіньовою економікою. План дій для виконання стратегії включає двадцять заходів (виконання покладене на різні міністерства), які розділені відповідно до чотирьох основних стратегічних цілей (додаток С.1). Було встановлено, що виконання плану дій буде перевірятися кожних шість місяців Наглядовою групою. Міністерства та органи влади, які відповідають за впровадження заходів, повинні звітувати про прогрес, досягнутий у здійсненні плану, та про оцінку ефективності проектів та заходів.

У рамках Європейського семестру (The European Semester) Болгарія отримала три послідовні рекомендації у сфері оподаткування з 2012 року. Вони стосуються двох основних проблем – високих витрат на дотримання податкового законодавства та відсутності всебічної та широкомасштабної стратегії забезпечення податкового законодавства. Для виконання цих рекомендацій болгарський уряд підготував та затвердив єдиний стратегічний документ під назвою «Єдина національна стратегія покращення збирання податків, боротьби з тіньовою економікою та зниження витрат на дотримання податкового законодавства у 2015-2017 рр.» (далі – Стратегія), який закладений в національній програмі реформ 2015 року [245]. Стратегія базується на програмах та заходах з різних сфер, що стосуються поставлених у ній цілей. Таким чином різні державні інститути брали участь у розробці цього документу та були зобов'язані впроваджувати передбачені у ньому заходи, які загалом згруповані у три блоки: покращення збирання податків; боротьба з тіньовою економікою; зниження витрат на дотримання податкового законодавства.

Заходи в Стратегії, спрямовані на подолання тіньової економіки, в основному пов'язані зі збільшенням частки електронних сервісів; спрощенням процедур ліцензування та реєстрації; обмеженням корупційних практик, проведенням медіа кампаній щодо підвищення громадянської свідомості суспільства; запобіганням можливості ухилення та уникнення від сплати податків та платежів соціального страхування шляхом запровадження більш ефективного контролю за дотриманням законодавства та жорсткіших санкцій за його порушення.

Ще однією країною, яка розробила та реалізовує національну програму протидії тіньовій економіці [209], є Сербія. Відповідний стратегічний документ було представлено сербським урядом за підтримки Національного альянсу для місцевого економічного розвитку (National Alliance for Local Economic Development – NALED) й Агентства США з міжнародного розвитку (USAID). Метою програми є зменшення рівня тіньової економіки з 30,1% до 26,7% ВВП до 2020 року. Основними стратегічними цілями програми є:

1) покращення ефективності нагляду за тіньовими фінансовими потоками (краща координація діяльності податкових інспекцій, співпраця між податковими інспекціями та митницями);

2) покращення функціонування фіскальної системи (удосконалення системи фіскалізації та розширення її меж);

3) зниження адміністративного та пара-фіскального тягаря для бізнесу (розширення податкових пільг для новостворених економічних агентів);

4) підвищення обізнаності населення про негативні наслідки тіньової діяльності, що сприятиме зростанню податкової моралі громадян.

У таблиці 3.10 відображені заходи, передбачені національними програмами детінізації економіки у вищезгаданих країнах.

Таблиця 3.10

Заходи, передбачені національними стратегічними програмами детінізації економіки

	Словаччина	Фінляндія	Болгарія	Сербія
Заходи щодо зниження адміністративного тиску	+	-	+	+

Продовження табл. 3.10

Податкове стимулювання малого бізнесу	+	-	-	+
Удосконалення та/або розширення меж фіскалізації	+	+	+	+
Запровадження чекової лотереї	+	-	-	-
Заходи щодо підвищення податкової моралі та зниження толерантності до тіньової економіки	-	+	+	+
Заходи щодо підвищення прозорості фіскальних органів	+	+	+	+
Збільшення наукових досліджень проблеми тіньової економіки	-	+	-	+
Підвищення ефективності податкового контролю	+	+	+	+

Джерело: побудовано автором за даними [150, 188, 209, 245].

Як видно з таблиці 3.10 європейські країни основні шляхи до зменшення обсягів тіньового сектору вбачають в удосконаленні (розширенні) меж фіскалізації, превентивних заходах, зниженні адміністративного тиску на бізнес та підвищенні ефективності системи податкового контролю.

Дослідження досвіду країн, що розвиваються, в контексті детінізації економіки засвідчує доцільність розробки українським урядом окремого стратегічного документу щодо державної політики детінізації економіки. Виходячи з проаналізованого зарубіжного досвіду боротьби з тіньовою економікою основними імперативами стратегії детінізації економіки України повинні бути:

1. Зниження податкового та адміністративного тягаря для бізнесу.
2. Спрощення та удосконалення процесу адміністрування податків.
3. Превентивне запобігання тіньовій діяльності.
4. Легалізація раніше прихованих коштів.
5. Покращення співпраці на міжнародному рівні щодо боротьби з тіньовою економікою.

У рамках досягнення першої цілі необхідним для України є поступове зниження імпліцитної податкової ставки на працю. Це стосується в першу чергу доходів низького та середнього рівня. Для часткового нівелювання податкових втрат бюджету

внаслідок зниження ставок податків на працю доцільним є скасування податкових пільг, які їх стосуються. З цією ж метою слід поступово підвищити ставки податків на споживання підакцизних товарів (алкоголь та тютюнові вироби) та предметів розкоші.

Проаналізований вище зарубіжний досвід свідчить, що спрощення та удосконалення адміністрування податків реалізується в першу чергу за рахунок використання ІТ-технологій. Так, одним з найефективніших шляхів боротьби з тіньовою економікою є розширення меж та удосконалення фіскалізації. Доцільним в Україні є розширення сфери обов'язкового застосування касових апаратів, а також впровадження касових апаратів, які видаватимуть електронні квитанції та в режимі онлайн надсилатимуть періодичні звіти до відповідної ІТ-системи податкових органів.

Для превентивного запобігання тіньовій діяльності ефективними заходами є: підвищення податкової моралі шляхом проведення масштабної освітньої кампанії щодо необхідності сплати податків; запровадження чекової лотереї; проведення експериментального дослідження, яке характеризує існуюче в українському суспільстві неформальне фіскальне середовище (аналізований вище експеримент з листами в Польщі).

Легалізація раніше прихованих доходів можлива за рахунок запровадження податкової амністії та програм репатріації активів, які мають довгу історію застосування та залишаються одним із найпопулярніших інструментів детінізації економіки в світі. Міжнародний досвід засвідчує, що амністія може призвести до зростання надходжень бюджету, що є надзвичайно важливим в часи рецесії або фінансової кризи, коли існує необхідність в додаткових фінансових ресурсах. Проте, як показує світова практика, ефективна податкова амністія чи програма репатріації активів є скоріше виключенням, ніж нормою. Загалом податкові амністії класифікують за двома критеріями – тривалістю та за перевагами, які отримує платник податків. За першим критерієм податкові амністії діляться на [60]:

– одноразова амністія (one-short amnesty) – передбачає встановлення визначеного терміну (переважно від 2 місяців до року), протягом якого платник

податку має змогу задекларувати свої приховані доходи, сплачуючи при цьому встановлені амністією відсотки та звільняючись від цивільних та кримінальних покарань. Невід'ємною її характеристикою є те, що в майбутньому подібної можливості для економічних агентів не передбачається;

– періодичні амністії (*intermittent amnesty*) – реалізується кожних декілька років. У деяких країнах, серед яких Індія, Аргентина, Бельгія, Філіппіни та ін., існує поширена практика запровадження декількох амністій, кожна окрема з яких оголошується як одноразова. Цей вид амністії вважається неефективним інструментом детінізації економіки, оскільки дає лише короткострокові позитивні ефекти. У довгостроковій перспективі це загрожує зниженням податкової дисципліни, оскільки в економічних агентів виникають постійні очікування щодо запровадження нової амністії.

– довготривала амністія (*permanent amnesty*) – передбачає постійну можливість декларування доходів минулих періодів, сплачуючи при цьому податки за незниженою ставкою та помірні штрафні санкції. По суті цей вид амністії дозволяє переносити кінцевий термін декларування доходів. Його переваги полягають у зниженні податкових втрат бюджету в довгостроковій перспективі та підвищенню ефективності податкової системи.

За другим критерієм податкові амністії діляться на:

- амністія з перевіркою походження доходу;
- амністія без перевірки походження доходу.

Однією з найуспішніших країн в контексті впровадження податкових амністій є Італія. З початку 2000-х років італійські уряди декілька разів запроваджували програми податкової амністії у своїх фіскальних законах, відомих як "Scudo Fiscale" ("фіскальний щит"). Перший закон про податкову амністію був чинним з вересня 2001 року до травня 2002 року, тобто близько 8 місяців. Його метою була репатріація активів та зниження рівня тіньової економіки. Економічні агенти, які вирішили задекларувати свої приховані доходи, були захищені від подальших податкових перевірок, що стосувалися цих доходів. Найбільші бенефіціари амністії були зобов'язані інвестувати 12% раніше незадекларованого доходу на період не менше 10

років. Економічним результатом було декларування 58,8 млрд. євро та збільшення податкових надходжень на 1,47 млрд. євро, тобто 0,1% ВВП, створеного протягом аналізованого періоду. Наступна амністування тіньових доходів, яке розглядалося як продовження першої програми податкової амністії, було запроваджено вже в 2003 році. Результати були менш значними, детінізація капіталу склала – 14,9 млрд. євро, а додаткові податкові надходження – 0,6 млрд. євро [253, с. 16].

Чергова податкова амністія в Італії була запроваджена у 2009 році (серпень 2009-квітень 2010) та мала неабиякий успіх, зокрема завдяки запровадженню схеми, за якої забезпечувалася повна анонімність осіб, котрі забажали задекларувати чи повернути на батьківщину свої доходи. Економічним результатом стало декларування більше, ніж 100 млрд. євро тіньових доходів та додаткові надходження до бюджету в сумі близько 5 млрд. євро. Успішність цієї програми також пояснюється низькою податковою ставкою, яка стягувалася з задекларованих доходів – всього 5% [195].

В грудні 2014 року італійський уряд оголосив про проведення останньої одноразової податкової амністії (*Voluntary disclosure program*), яка запроваджувалася відповідним законом [202] та тривала близько року. В основному вона була спрямованою на репатріацію капіталу з-за кордону, а також боротьбу з офшорним ухилянням від сплати податків. На відміну від попередніх амністій, розкриті активи обкладалися податком на повну ставку з суттєвими звільненнями від грошових санкцій за незадекларовані доходи та імунітетом від переслідування за фінансові злочини. Проте економічним агентам, які скористалися амністією, довелося оголошувати своє ім'я, банківську інформацію та посередників, щоб дозволити податковим органам перевірити походження активів. На кінець 2015 року детінізація доходів склала 60 млрд. євро, що збільшило податкові доходи бюджету на 4,4 млрд. євро [263]. Такі позитивні результати сприяли оголошенню нової податкової амністії в жовтні 2016 року. Часте використання цього інструменту сприймається науковою спільнотою досить неоднозначно. З однієї сторони наголошується на короткостроковості позитивних результатів та на негативні ефекти в довгостроковій

перспективі, з іншої – починаючи з 2014 року податкова амністія в Італії набирає ознак довгострокової, що знижує втрати бюджету.

Цікавим є досвід Угорщини в амністуванні прихованих коштів. Влітку 2013 року уряд дозволив тим, хто бажає репатріювати кошти, при цьому не сплачуючи податків, розмістити їх на так званих стабілізаційних ощадних рахунках (stabilization savings account) мінімум на 5 років. Кошти розміщені на цих рахунках автоматично використовувалися для придбання державних облігацій. Згідно з законом банкам заборонено розголошувати дані власників таких рахунків для податкових органів. Крім того, економічні агенти мали можливість знімати з рахунків вкладені кошти, сплачуючи при цьому податок [208]. Економічним результатом амністії була детінізації активів в розмірі 325 млн. дол. США.

На пострадянському просторі ефективними вважаються податкові амністії, проведені в Казахстані у 2001 році, а згодом у 2006–2007 рр. Економічним результатом першої з них була декларування доходів в розмірі 480 млн. дол. США. За її умовами жителі Казахстану могли розмістити в банках на спеціальних рахунках будь-які суми раніше незадекларованих доходів без сплати податків і штрафів. Дана амністія була елементом загальної стратегії щодо поліпшення ділового клімату та зниження тіньового сектора економіки. Друга амністія була більш вдалою з точки зору залучення коштів в офіційну економіку. Платникам податків було запропоновано легалізувати не тільки грошові доходи, а й власність, придбану або побудовану з порушенням законодавства, виплативши 10% від вартості легалізованої суми. Всього було амністовано коштів на суму в 6,8 млрд дол. США, з них 5,3 млрд дол. США – у вигляді майна [143]. Економічний результат третьої амністії у 2015 році прогнозувався Національною палатою підприємців в Казахстані в сумі близько 1 млрд. дол. США. На відміну від перших двох амністій, третя мала характеристики довгострокової. Так, вона впроваджувалася шляхом внесення змін до податкового кодексу країни, а її суть зводилася до списання штрафних та адміністративних санкцій при сплаті основної податкової заборгованості в повному обсязі [38].

Загалом практика використання податкових амністій та програм добровільного розкриття, як інструменту детінізації економіки застосовувалася майже в усіх

розвинутих країнах (США, Німеччина, Великобританія, Франція, Бельгія та ін.) та країнах, що розвиваються (Грузія, Росія, Туреччина, Португалія, Угорщина та ін.). Результати деяких з них узагальнені в таблиці 3.11.

Таблиця 3.11

Економічний ефект від проведення амністії/програми добровільного розкриття в країнах світу

Країна	Період амністії/програми добровільного розкриття	Обсяги детінізованих доходів	Обсяги одержаних податкових надходжень
Італія	2001-2002	€58,8 млрд.	€1,47 млрд.
	2003	€14,9 млрд.	€0,6 млрд.
	2009-2010	€100+ млрд.	€5+ млрд.
	2015	€60 млрд.	€4,4 млрд.
Німеччина	2004	€3,6 млрд.	€903 млн.
Бельгія	2004	€5,7 млрд.	€496 млн.
Росія	2007	\$1,15 млрд.	\$150 млрд.
Угорщина	2014-2015	\$325 млн.	-
Португалія	2005	€1,6 млрд.	€41 млн.
	2010	€1,7 млрд.	€83 млн.
	2012	€3,4 млрд.	€258 млн.
Казахстан	2001	\$480 млн.	-
	2006-2007	\$6,8 млрд.	\$680 млн.

Джерело: [120, 193, 206, 227, 263, 264].

У 2015 р. в Україні уже була здійснена спроба застосування цього інструменту, проте проаналізовані нами його результати у другому розділі цієї роботи показують, що повторне амністування тіньових фінансових потоків, з врахуванням власного та найкращого зарубіжного досвіду, можуть мати позитивний ефект на зниження неформального сектору вітчизняної економіки.

Зважаючи на глибину проблеми тіньових доходів в Україні, на нашу думку, доцільним в нашій країні є впровадження широкомасштабної комбінованої амністії, яка б складалася з одноразової і довгострокової амністій та тривала 2 роки. Протягом першого року при репатріації чи декларуванні прихованих доходів економічні агенти повинні звільнитися від адміністративних та фінансових санкцій та сплачувати знижену ставку податку. Походження задекларованих доходів перевірятися не повинно, крім того необхідним є забезпечення повної анонімності тих суб'єктів господарювання чи громадян, які вирішили детінізувати свої активи. Протягом

другого року, амністування доходів повинно відбуватися зі стягненням повної ставки податку та мінімальними штрафними санкціями. Усі амністовані кошти повинні бути розміщені на спеціальних рахунках в українських банках.

Запровадження такого типу амністії хоча й відступає від певних норм моралі, оскільки амністованими можуть бути кошти, отримані внаслідок корупції або кримінальних злочинів, проте може мати значні позитивні фінансові та фіскальні ефекти. Анонімність, відсутність перевірки задекларованого доходу та довготривалість амністії нівелюватимуть недовіру економічних агентів до державних органів влади та осуд зі сторони громадськості. Обов'язковість розташування коштів в українських банках стимулюватиме розвиток банківської системи та знизить кількість готівки в обігу. Необхідність другого року амністії полягає у створенні певного психологічного стимулу для економічних агентів максимально детінізувати свої активи в перший рік. На нашу думку, необхідно законодавчо закріпити, що всі додаткові надходження отримані державою внаслідок амністування фінансових активів повинні бути використані в межах капітальних видатків державного бюджету.

Тіньова економіка та економічна злочинність постійно набувають нових форм. Одним з важливих елементів боротьби з тіньовою економікою та економічною злочинністю є боротьба з шкідливими явищами, що виникають внаслідок інтернаціоналізації. Як вже зазначалося в другому розділі цього дослідження в Україні одним з найпоширеніших способів виведення доходів з під оподаткування є використання офшорних схем. Більше того існуючі сьогодні в Україні формальні правила не є достатньо ефективними в контексті боротьби з офшорними схемами ухилення від оподаткування. Разом з цим проблема офшорів притаманна не лише українській спільноті, але й світовій. У 2017 році результати глобального журналістського розслідування «Paradise Papers» показали, що в офшорні зони виведено близько 8 трлн. євро. Було також підраховано, що якби ці кошти розділити між усім населенням планети, то кожному жителю дісталось 1 тис. євро [242].

У зв'язку з існуючими проблемами ухилення від оподаткування світова спільнота ініціювала розробку програми BEPS (Base erosion and profit shifting) – план заходів протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під

оподаткування. Розробку плану ініційовано членами G20, виконано Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Мета BEPS – удосконалити податкове право на міжнародному та національних рівнях для гарантування оподаткування прибутку в тих юрисдикціях, де фактично здійснюється економічна діяльність і створюється додана вартість. Для досягнення поставленої мети, план BEPS передбачає 15 заходів, відображених в додатку С.2.

Країни, які не є членами G20 чи ОЕСР, але бажають долучитися до впровадження плану, можуть вступити до так званої BEPS-асоціації, зобов'язавшись впровадити «мінімальний стандарт» – 4 обов'язкові заходи з 15 (№4, 5, 13, 14) та сплатити 20 тис. € річного членського внеску. Україна офіційно вступила до BEPS-асоціації з 1 січня 2017 р. та зобов'язалась протягом 2017 р. впровадити обов'язкові заходи. Проте станом на 1 січня 2018 року зобов'язання залишилися не виконаними, що може негативно відобразитися на іміджі країни щодо боротьби з офшорами. Впровадження мінімального стандарту BEPS та подальша співпраця з країнами-партнерами в рамках цього плану, на нашу думку, є невід'ємною складовою боротьби з тіньовою економікою в Україні.

3.3. Орієнтири реформування фіскальних інститутів з метою зниження масштабів тіньової економіки в Україні

Як показують результати цього дослідження досягнення довгострокової макрофінансової та макроекономічної стабільності є основним шляхом до зниження тіньової економіки в Україні. Значні обсяги приховання доходів суб'єктами господарювання означають, що сьогодні вітчизняний уряд не є привабливим активом для інвестування. Тривалий економічний спад та нестабільність інституційного середовища фіскальних відносин знижують привабливість вітчизняної офіційної економіки для економічних агентів. Окрім того низька ефективність та недієвість існуючих фіскальних інститутів, які покликані протидіяти податковим правопорушенням, дають суб'єктам господарювання можливість вільно

функціонувати в тіньовому секторі економіки. Перш ніж здійснювати реформування у сфері державних фінансів, важливим є обрання економічної стратегії держави та її закріпленні у нормах відповідного закону.

Вагомим є не тільки суть реформи, але й те у який спосіб вона впроваджується. У світовій практиці загалом виділяють два підходи до трансформації формальних інститутів: революційний та еволюційний. Перший передбачає радикальну зміну офіційно встановленого законодавства, яка цілком змінює економічну доктрину державної політики. Його застосування в розвинених країнах є досить обмеженим та відбувається лише за умови прояву глибоких економічних криз. Основним недоліком цього способу є порушення стабільності економічної системи та низька прогнозованість наслідків реформування законодавства. Еволюційний спосіб трансформації формальних інститутів є поширенішим в розвинутих країнах Заходу та, на нашу думку, є найбільш придатним для використання в умовах сьогоденних економічних реалій України.

Побудована нами у першому параграфі цього розділу економетрична модель емпірично доводить, що трансформація інституційного механізму управління державними фінансами в Україні повинна бути спрямованою на забезпечення стійкості державних фінансів, перехід від короткострокового до середньострокового та довгострокового бюджетного планування, підвищення прозорості та ефективності використання бюджетних коштів, забезпечення незалежності фіскальних органів від інтересів окремих агентів, створення сприятливих податкових умов для ведення бізнесу. Комплексне досягнення цих цілей матиме позитивний ефект на бажання економічних агентів сплачувати податки, що автоматично зменшуватиме рівень тіньової економіки.

Проблема тут полягає у тому, що деякі з цих цілей важко поєднати в процесі реалізації. Створення сприятливих податкових умов для бізнесу пов'язано зі зниженням податкового тягаря, проте втрати доходів бюджету внаслідок цього ускладнюють завдання забезпечення збалансованості бюджету. У загальному перед урядом постає вибір між соціальною та економічною спрямованістю фіскальної політики. На нашу думку, пріоритетом сьогодні повинен бути економічний розвиток

держави. Порівняння у додатку Т.1 економічного росту України з рядом інших країн Європи, що розвиваються, свідчить, що показник ВВП на душу населення в нашій державі є одним з найнижчих у Європі (нижчий у 2016 році був лише у Молдови – 1900 дол. США). Виробництво на одного громадянина за період 1991-2016 рр. зросло всього лише в 1,5 рази, в той час як в сусідніх країнах цей показник за відповідний період зріс в 4-5 разів. Це свідчить, що українська економіка за період незалежності не пройшла повного економічного циклу, мала місце фаза поживавлення, проте вона так і не перейшла в фазу росту. Такі реалії відображають потребу в оздоровленні вітчизняної економіки шляхом стимулювання виробництва. Натомість провадження соціально спрямованої фіскальної політики потребує наявності відповідних фінансових ресурсів, які отримуються внаслідок підвищення податкових ставок. Таку політику можуть дозволити собі лише розвинуті країни, в яких вже сформована потужна податкова база та наявний належний рівень інституційної спроможності.

Стратегічним імперативом забезпечення стійкості державних фінансів в Україні сьогодні виступає фіскальна консолідація, в рамках якої завданням фіскальної політики є розв'язання проблем, що з'являються у координації розвитку фіскального простору. Різке зростання державного боргу вимагає активізації роботи вітчизняного уряду в напрямку досягнення довгострокової збалансованості показників бюджету. Центральним елементом в успішній стратегії оздоровлення державних фінансів може бути встановлення фіскальних правил, що обмежують дискреційні повноваження політиків. Вони встановлюють довгострокові обмеження фіскальної політики (на три і більше років) у вигляді граничних значень бюджетних агрегатів. До основних цілей фіскальних правил відносять:

- забезпечення макроекономічної стабільності;
- підвищення довіри до фіскальної політики уряду і полегшення зниження рівня боргу;
- підвищення фіскальної дисципліни та забезпечення довгострокової стійкості (збалансованості) фіскальної політики;
- вирівнювання бюджетної політики в рамках міжнародного об'єднання;
- зниження проциклічності фіскальної політики.

Фіскальні правила мають різні властивості з точки зору цілей, оперативних вказівок та прозорості. Тому основною метою цих правил є сприяння фіскальній стійкості. Відповідно до типу бюджетних показників, які є обмеженими, фіскальні правила поділяються на чотири типи [232]:

1) правила державного боргу – встановлюють кількісні обмеження або цілі для державного боргу у відсотках до ВВП. Перевагою є те, що їхній механізм є простим в імплементації і зрозумілим для економічних агентів, що підвищує передбачуваність бюджетної політики. До основних недоліків слід віднести запізнювання дії інструменту на кінцеву мету, що ускладнює використання правила в якості короткострокового орієнтиру політики. Крім того, не вся величина боргу знаходиться під контролем фіскальних органів влади – зміни можуть бути пов'язані з динамікою процентної ставки та обмінного курсу;

2) правила бюджетного балансу – таргетують змінні, що впливають на обсяг боргу, але знаходяться під безпосереднім контролем фіскальних органів влади, такі як доходи і витрати бюджету. Цей тип правила допускає ряд специфікацій, серед яких правила: загального балансу бюджету, структурного (скоригованого на циклічну компоненту) балансу та циклічного балансу (баланс виконується не в один такт часу, а за певний тимчасовий інтервал, рівний, наприклад, повній фазі економічного циклу). Конструкції переважно орієнтовані на зниження проциклічності бюджетної політики. Одним з найвідоміших правил цього типу є так зване «золоте правило» фіскальної політики, яке спрямовує державні запозичення виключно в сферу інвестицій, й забороняє їх використання для покриття поточних видатків бюджету;

3) правила державних витрат – обмежують загальні витрати бюджету або витрати певного типу, наприклад, на кінцеве споживання державного сектора. Цей тип правил істотно знижує проциклічність бюджетної політики і може виявитися ефективним механізмом стабілізації системи – як у часи високих доходів бюджету, так і в період спаду;

4) правила бюджетних доходів – регулюють режим фіскального навантаження на економіку (рівень оподаткування).

Основні властивості різних типів фіскальних правил відображені в таблиці 3.12.

Таблиця 3.12

Властивості різни типів фіскальних правил

Тип правила	Переваги	Недоліки
Боргове правило	<ul style="list-style-type: none"> • пряме відношення до стійкості боргу; • легке в контексті донесення та контролю. 	<ul style="list-style-type: none"> • немає чітких оперативних вказівок у короткостроковій перспективі; • може бути проциклічним; • може бути виконане шляхом тимчасових заходів (); • на борг можуть впливати фактори, які поза межами урядового контролю.
Правило бюджетного балансу	<ul style="list-style-type: none"> • чітке операційне керівництво; • тісний зв'язок зі стійкістю боргу; • легке в контексті донесення та контролю. 	<ul style="list-style-type: none"> • може бути проциклічним; • на загальний баланс можуть впливати фактори, які поза межами урядового контролю (зокрема економічні кризи).
Правило структурного бюджетного балансу	<ul style="list-style-type: none"> • чітке операційне керівництво; • тісний зв'язок зі стійкістю боргу; • наявна функція економічної стабілізації (тобто враховує можливі економічні потрясіння); • дозволяє враховувати інші одноразові або тимчасові фактори. 	<ul style="list-style-type: none"> • корекція для циклу є складною, особливо для країн, які зазнають структурних змін; • потребує попереднього визначення одноразових або тимчасових факторів, щоб уникнути потреби в їх дискреційному усуненні; • складне в контексті донесення та контролю.
Правило витрат	<ul style="list-style-type: none"> • чітке операційне керівництво; • сприяє економічній стабілізації; • обмежує розміри уряду (його частки в ВВП); • відносно легке в контексті донесення та контролю. 	<ul style="list-style-type: none"> • зв'язок зі стійкістю боргу лише при застосуванні комбінації з правилом доходу; • може призвести до небажаного розподілу видатків.
Правило доходів	<ul style="list-style-type: none"> • обмежує розміри уряду; • може покращити політику щодо доходів та адміністрування; • може запобігати проциклічним витратам (у разі непередбачених доходів). 	<ul style="list-style-type: none"> • зв'язок зі стійкістю боргу лише при застосуванні комбінації з правилом витрат; • може бути проциклічним.

Джерело: за даними [232].

Застосування фіскальних правил на національному та субнаціональному рівнях є досить поширеною світовою практикою. В додатку Т.2 відображений перелік країн, які запроваджували фіскальні правила, та період дії таких правил. У багатьох країнах застосовуються комбінації з двох і трьох фіскальних правил одночасно. Вони

встановлюються переважно в законодавчих актах найвищого рівня – Конституції, законах, бюджетному кодексі тощо. Практика свідчить, що дотримання фіскального правила залежить від якості державного управління. Тому разом з базовими правилами запроваджуються доповнюючі правила, які регламентують виконання базових, встановлюючи вимоги до прозорості звітності, дотримання відповідних принципів моніторингу, а також до системи санкцій за порушення базових фіскальних правил.

Сьогодні в Україні фіскальним правилом можна вважати ст. 18 Бюджетного кодексу України, в якій встановлено граничний обсяг державного боргу та гарантованого державою боргу в розмірі 60% від річного номінального ВВП, а також обмеження боргів місцевого самоврядування в розмірі 200% (для Києва – 400%) очікуваних доходів бюджету розвитку. Проте умов, за яких таке правило порушувати дозволено, та санкцій за порушення законодавством не передбачено. Варто також зазначити, що запозичений з Маастрихтського договору показник (борг 60% ВВП) в Україні стосується лише боргу центрального уряду, в той час як в ЄС – це граничний розмір боргу загального уряду.

На нашу думку, важливим в контексті запровадження дієвих фіскальних правил повинно стати встановлення відповідальності за їх порушення. Тому доцільним є прийняття в Україні Закону «Про фіскальну відповідальність». Фіскальна відповідальність означає, що уряд переслідує належний рівень державних витрат та оподаткування. Основними стратегічними цілями цього закону повинні бути:

- підтримування стійкості державних фінансів;
- забезпечення прозорості фіскальної політики;
- підзвітність фіскальної політики.

У рамках забезпечення стійкості державних фінансів відповідний закон повинен містити перелік фіскальних правил та відповідальність уряду за їх порушення. Зважаючи на притаманну для нинішньої України політичну турбулентність, на нашу думку, доцільним є застосування трьох типів правил – правила боргу, правила структурного бюджетного балансу та правила витрат:

- 1) правило боргу – загальний борг уряду не перевищує 60% річного ВВП країни;

2) правила структурного балансу:

- державні запозичення можуть здійснюватися виключно на цілі інвестування та не можуть бути використані на покриття поточних бюджетних витрат;
- структурний дефіцит річного бюджету не може перевищувати 1% ВВП (саме такий розмір діє у більшості країнах ЄС);

3) правила урядових видатків:

- частка загальних витрат уряду у ВВП не може бути більшою за відповідний показник базового року – згідно з розрахунками експертів Центру економічної стратегії оптимальний рівень перерозподілу ВВП через бюджет для України складає 37%, це прискорить існуюче економічне зростання в діапазоні від 0,3 до 1,3 в. п. реального ВВП [86];
- темп росту видатків бюджету на соціальне забезпечення не може перевищувати темп росту ВВП країни.

Загальною метою введення цих правил є забезпечення довгостроковості національної фінансової й економічної політики та зниження ризиків непередбачуваних відхилень від неї внаслідок зміни політичних сил. Зниження дискреційності фіскальної політики дозволить забезпечити її стабільність, що збільшуватиме довіру до уряду з боку суб'єктів господарювання, а як наслідок знижуватиме бажання функціонувати в тіньовому секторі економіки.

Правила боргу та структурного балансу вже впродовж значного періоду часу є поширеною практикою в європейських країнах. Це дозволяє стверджувати, що вони є ефективними інструментами подолання фіскальної кризи. Натомість правило витрат є менш застосовуваним, тому його встановлення в Україні потребує певного роз'яснення.

За багатьма міжнародними оцінками (Transparency International, World Bank) Україна визнається однією з найбільш корумпованих європейських держав. Ситуація не змінюється й після створення нових антикорупційних органів (Національного антикорупційного бюро України, Спеціалізованої антикорупційної прокуратури, Вищого антикорупційного суду України та ін.). Значний рівень корупції значно знижує ефективність використання бюджетних коштів, що дестимулює

добросовісних суб'єктів господарювання сплачувати податки та дає можливість недобросовісним використовувати різні схеми ухилення від оподаткування.

Вирішення даної проблеми, на нашу думку, можливе за рахунок максимально допустимого (з урахуванням усіх зовнішніх та внутрішніх зобов'язань держави) скорочення перерозподілу ВВП через бюджет. Звичайно ж таке скорочення повинно мати поступовий характер та відбуватися за рахунок оптимізації бюджетних видатків. Частка урядових видатків у ВВП України, до складу яких відносяться видатки зведеного бюджету та видатки позабюджетних цільових фондів, впродовж 2011-2017 рр. мала досить широкий діапазон коливання (рис. 3.3), що в умовах відсутності середньострокового планування негативно впливає на очікування бізнесу. Відтак законодавче закріплення правила урядових видатків в контексті їх максимального розміру до ВВП дозволить встановити стратегічні орієнтири фіскальної політики та підвищити довіру приватного сектору до уряду.

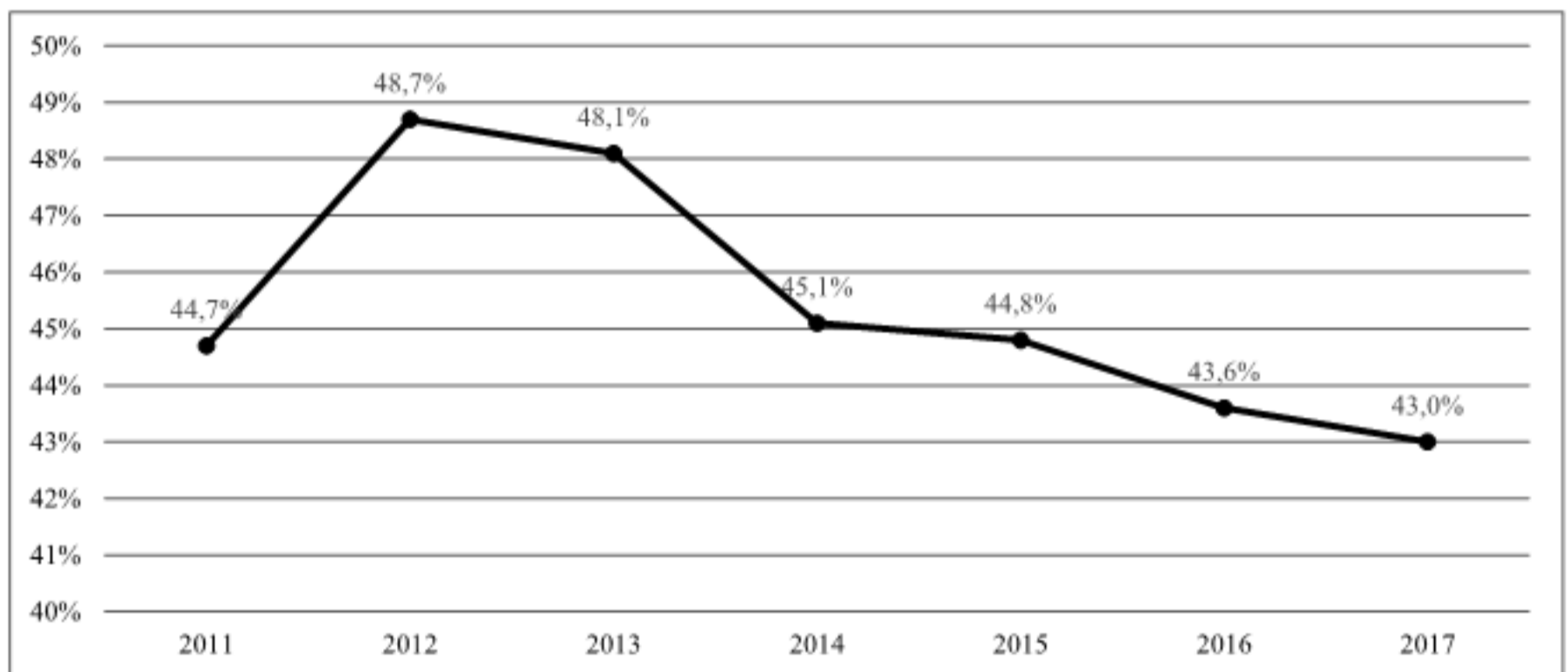


Рис. 3.3. Динаміка частки урядових видатків у ВВП України впродовж 2011-2017 рр., %

Джерело: розраховано автором за даними [79, 80].

Інше запропоноване нами правило урядових видатків, яке обмежуватиме підвищення частки видатків на соціальне забезпечення, пов'язане з необхідністю в економічній спрямованості фіскальної політики, про що було згадано вище. Його законодавче встановлення дозволить знизити ризики економічно необґрунтованого

зростання видатків на соціальне забезпечення задля підвищення рейтингів окремих політичних діячів перед президентськими чи парламентськими виборами.

У рамках забезпечення прозорості фіскальної політики Закон «Про фіскальну відповідальність» повинен зобов'язувати уряди на центральному та місцевому рівнях:

- щорічно оприлюднювати документ зі середньостроковою стратегією фіскальної політики (на 2-3 роки);
- щорічно оприлюднювати документ зі стратегією фіскальної політики на поточний рік, в якому надається пояснення як стратегія поточного року допомагає досягнути середньострокові цілі фіскальної політики;
- оприлюднювати документ з обґрунтованими поясненнями уряду (у тому числі новообраного) у разі відхилення від існуючої стратегії фіскальної політики.

У контексті підзвітності фіскальної політики особливо важливим, на нашу думку, є забезпечення її зовнішнього аудиту. В ідеальному світі, де політики є повністю проінформовані та вмотивовані виключно максимізацією соціального добробуту, повна свобода дій дозволяє їм оптимально реагувати на мінливі обставини в будь-який час. Проте, в реальному світі, поширеною є інформаційна асиметрія, часові непослідовності стають все більшими, а політична поведінка формується з інших міркувань, ніж чисте соціальне благополуччя. Отже, навіть найкращим чином розробленим демократичним системам потрібні інституційні обмеження на політичний розсуд, які доповнюють демократичний контроль та запобігають небажаним результатам політики. Для такого контролю пропонуємо в Законі «Про фіскальну відповідальність» передбачити створення на центральному та місцевому рівнях незалежних фіскальних рад (офісів). Основними завданням цих структур для покращення фіскального управління повинні бути:

- оцінка існуючих прогнозів бюджетних показників та підготовка альтернативних прогнозів;
- моніторинг дотримання урядом фіскальних правил;
- розробка рекомендацій для уряду щодо стратегії фіскальної політики;

– оцінка діяльності уряду у разі відхилення від існуючої стратегії фіскальної політики.

Створення незалежних фіскальних рад (офісів) є досить поширеною світовою практикою (додаток Т.3). Наприклад, в США Конгресійний бюджетний офіс було створено ще у 1974 році, в Австрії Фіскальна консультативна рада – у 1970 р. Аналіз їх діяльності свідчить, що фіскальна рада в своєму стандартному вигляді не має ніяких владних повноважень й не може приймати кінцевих рішень щодо розробки та прийняття бюджету. Натомість вона виступає в більшій мірі аналітично-консультативним органом, виробляючи прогнози або оцінюючи фіскальну політику уряду. Одним з її основних завдань є об'єктивне висвітлення для громадськості, зокрема й платників податків, того наскільки ефективною є робота уряду в частині акумулювання та використання бюджетних ресурсів. Саме тому характерними особливостями діяльності фіскальних офісів в Україні повинні бути в першу чергу фінансова та кадрова незалежність від уряду, діяльність якого вони оцінюють (мається на увазі центрального чи місцевого), а також тісна співпраця з громадськими організаціями та ЗМІ.

Створення незалежних фіскальних рад матиме позитивний ефект на прозорість фіскальних органів, яка сьогодні є одним із ключових факторів забезпечення довіри суспільства до уряду. Наявність більш розширеної відкритої інформації про діяльність публічної влади на всіх рівнях дала б можливість суспільству оцінити та контролювати ефективність системи управління бюджетними коштами. Це б сприяло налагодженню та побудові партнерських відносин між суб'єктами фіскальних відносин.

Хоча побудована нами регресійна модель й показала, що податкове навантаження має в Україні менш значний вплив на тіньову економіку, ніж репутація фіскальних органів та ефективність податкового управління. Проте, загальновідомим є той факт, що чим нижчим є рівень податкового тягаря для економічного агента, тим менш вірогідно він працюватиме в тіньовому секторі економіки. Тобто зниження податкових ставок завжди слід розглядати як стимул для суб'єктів господарювання працювати офіційно.

Згідно досліджень Світового Банку основними детермінантами тіньової економіки в країнах центральної та східної Європи є високі ставки прибуткових податків, зокрема соціальних платежів. При цьому рівень тіньової економіки є більшим саме в бідніших країнах з високими податковими ставками. Тобто підтверджується теза, що уряди бідних країн не можуть дозволити собі встановлювати високий рівень податкового тягаря, оскільки це неминуче призведе до розвитку тіньових економічних процесів. Детінізація економіки в таких країнах можлива лише при ліберальних податкових ставках, при чому чим нижчими вони є тим краще. Експерти Світового Банку серед основних заходів детінізації економіки особливо відзначають потребу у зниженні податкового навантаження на доходи бідних верств населення [219].

Податкове навантаження на працю умовно можна розділити на податкове навантаження на роботодавця та на робітника. Як уже було попередньо зазначено, зниження ставки ЄСВ в Україні створило додаткові стимули для бізнесу працювати офіційно. Податковий тягар було знижено для роботодавця та скасовано для робітників. Разом з тим аналіз навантаження на заробітні плати працівників в Україні впродовж 2013-2017 рр. показав, що в постреволюційний період його значення, розраховане у додатку У, зросло, при чому найбільше для доходів найбідніших верств населення (на рівні 1 МЗП) (рис. 3.4). Так, якщо у 2013 році з мінімальної заробітної плати утримувалося податків близько 10,6%, то у 2017 році – 19,5%. Ріст податкового тягаря на низький рівень доходів пов'язаний в першу чергу зі значним зростанням мінімальної заробітної плати (до 3200 грн.), розмір якої став більшим від гранично допустимого розміру заробітної плати для застосування податкової соціальної пільги (2240 грн.). Таким чином переважна більшість працівників втратила можливість скористатися відповідною пільгою. Це прямо суперечить рекомендаціям Світового Банку щодо детінізації та навпаки може стимулювати розвиток тіньової економіки. Податкове навантаження також зросло й на громадян з середніми та високими доходами, проте таке зростання було менш відчутним.

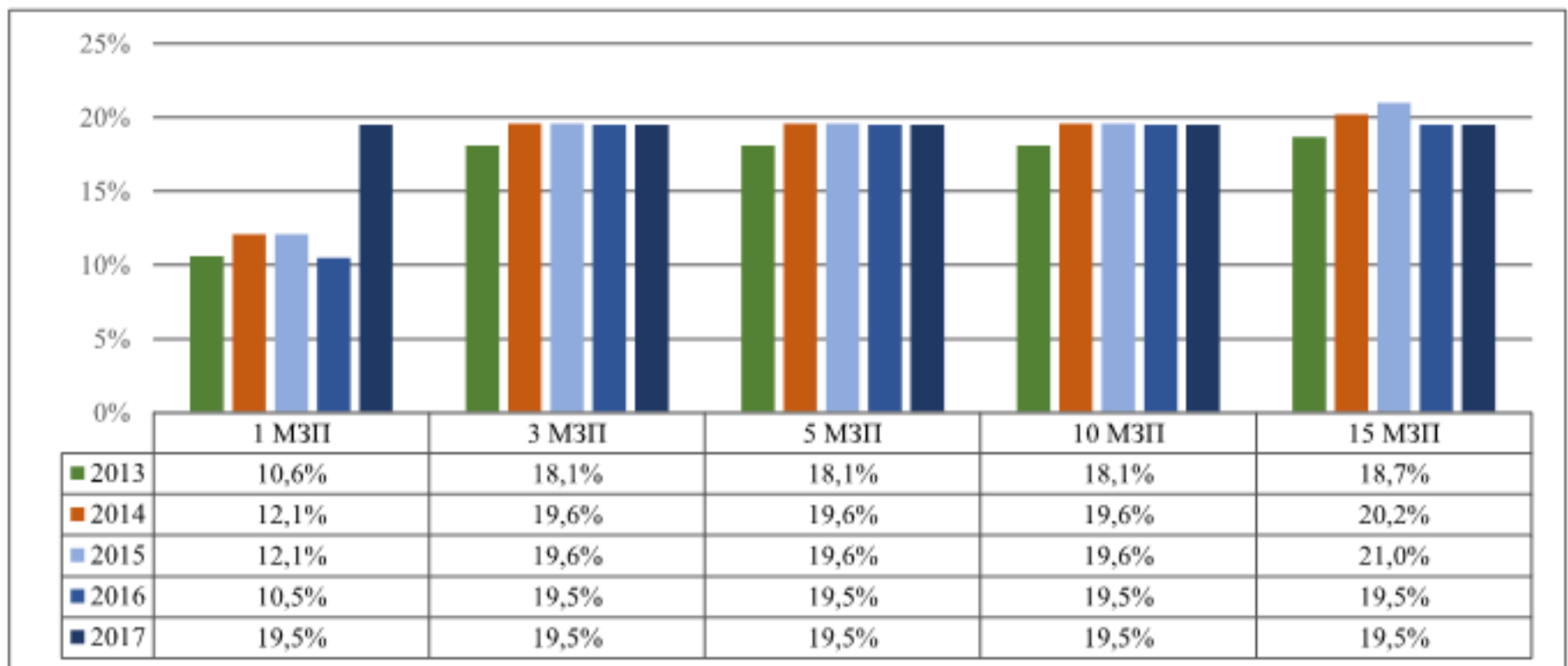


Рис. 3.4. Динаміка податкового тягара на доходи громадян у формі заробітної плати (утримання ПДФО, ЄСВ та військового збору) в Україні впродовж 2013-2017 рр.

Джерело: розраховано автором.

Отже можна зробити висновок, що найбільшу вигоду від зниження ставки ЄСВ отримали саме роботодавці. У той час як робітники (особливо з низьким рівнем доходів) навпаки змушені були частково компенсувати фінансові втрати зумовлені таким зниженням. У контексті детінізації таке рішення має двоякий характер. З однієї сторони саме роботодавець першочергово вирішує як буде працевлаштований робітник офіційно чи неофіційно, тому зниження податкового тягара для нього сприятиме правильному в сенсі законності вибору. З іншої сторони, в умовах низької ефективності роботи вітчизняних податкових органів щодо викриття неофіційного працевлаштування, для роботодавця ризик бути викритим занадто низький, тому на практиці часто вибір щодо офіційного працевлаштування лягає саме на робітника. У цьому сенсі зростання податкового тягара на низькі заробітні плати не сприятиме зниженню тіньової зайнятості.

Існуючу проблему можна вирішити, на нашу думку, за допомогою таких тактичних кроків:

– подальшого зниження податкового тягара з ЄСВ для роботодавця шляхом перерозподілу існуючої ставки між ним та працівником;

– зниження базової ставки ПДФО та ставок на пасивні доходи (у вигляді процентів на поточних або депозитних банківських рахунках та кредитних спілках) з метою запобігання підвищення податкового навантаження на робітника у зв'язку з перекладанням на нього частини тягара з ЄСВ;

– законодавче звільнення від будь-якої відповідальності робітника, який повідомляє про своє неофіційне працевлаштування в податкові органи та має докази такого працевлаштування.

– проведення контролюючими органами загальнонаціональної кампанії детінізації зайнятості.

Запропоновані зміни означають подальше зниження податкового навантаження на роботодавця з одночасним підвищенням ризиків для нього бути виявленим у разі порушення податкового законодавства. Такий крок має сенс, оскільки проаналізовані у додатку Ф ставки внесків на соціальне страхування у країнах Європи засвідчують, що майже всюди дані платежі розподіляються між роботодавцем та робітником. Виключенням є лише три країни, з яких у двох від сплати звільняються робітники – Україна, Росія, у свою чергу в Данії соціальними платежами не обкладаються роботодавці. Не зважаючи на те, що зниження ставки ЄСВ зробило Україну однією з найліберальніших країн Європи в контексті соціальних платежів. Проте податковий тягар на роботодавця все ще залишається досить високим, а як вже було вищезгадано саме останній першочергово приймає рішення щодо офіційного працевлаштування. У цьому контексті нами було запропоновано частково перенести навантаження на робітника. У свою чергу створення можливості звернення робітника до податкових органів щодо свого неофіційного працевлаштування без настання для нього відповідальності та оголошення контролюючими органами загальнонаціональної кампанії детінізації зайнятості значно знизить привабливість неофіційного працевлаштування для роботодавця та сприятиме детінізації економіки.

У свою чергу для попередження підвищення податкового тягара на працівника внаслідок обов'язкової сплати частини ЄСВ, ми пропонуємо пропорційно знизити ставку ПДФО. Фактично запропоновано часткову лібералізацію ЄСВ для роботодавців за рахунок зниження ставки ПДФО для робітників. Такі кроки

збережуть існуючий баланс Пенсійного фонду, проте призведуть до часткових фінансових втрат бюджету. Нами запропоновано зниження не лише базової ставки ПДФО, але й ставки на пасивні доходи (депозитні проценти) й пенсії, тобто загалом на більше, ніж 90% існуючої податкової бази.

Зниження ставки ПДФО на доходи, отримані у вигляді процентів за депозитами, також матиме певні позитивні ефекти на детінізацію економіки. Як уже було зазначено вище, зниження рівня тіньової економіки нерозривно пов'язано зі збільшенням обсягів безготівкових розрахунків та зменшенням кількості готівки в обігу. Тобто важливим для детінізації економіки є належне функціонування банківської системи, яке ґрунтується на довірі громадян до неї. Глибока фінансово-економічна криза в постреволюційний період зумовила значні відтоки коштів з депозитних рахунків (за 2014 рік банківська система втратила третину депозитної бази) [118]. Фіскальна спрямованість податкової політики, яка проявлялася через підвищення ставки ПДФО на проценти від депозитів (у 2015 р. – 20%, з 2016-2017 рр. – 18%), не сприяла поверненню готівки на депозитні рахунки, а навпаки знижувала стимули для населення зберігати свої кошти в банках. Таким чином скорочення податкового тягаря на такий вид пасивних доходів підвищуватиме привабливість розміщення коштів на депозитах, що зменшуватиме обсяги готівки в обігу.

Внаслідок запропонованих нами змін Зведений бюджет України може втратити певну частину своїх надходжень. Покриття відповідних втрат бюджету можна досягнути завдяки:

1. Підвищенню ставки єдиного податку (в першу чергу для 3-ї групи). Існування спрощеної системи оподаткування (далі ССО) в Україні збіглося у часі з фундаментальними структурними змінами в економіці, зокрема в організації виробництва. Одним із напрямків таких змін були легалізація та подальший розвиток малого бізнесу, підтримка якого є головною метою запровадженої системи. Це мало стати результатом зниження бар'єру для входу на ринок, а також збільшення захисту підприємців від свавільних рішень податкових органів, а також корупції. Експерти Інституту економічних досліджень і політичних консультацій у своєму дослідженні дійшли висновку, що вплив ССО на легалізацію економічної діяльності є

неоднорідним: з одного боку, система заохочує легалізацію економічної діяльності, з іншого боку, вона містить можливості для розширення тіньових операцій. [10]. Загалом вітчизняні наукова спільнота зауважує, що схеми ухилення від оподаткування за допомогою використання ССО набули масштабного та системного характеру, серед них найбільш поширеними є [136, с. 761]:

- неповне декларування виручки;
- поділ компанії на декілька суб'єктів ССО;
- оформлення трудових відносин з працівником на основі цивільно-правового договору замість трудового;
- заниження задекларованого доходу суб'єктом загальної системи оподаткування завдяки продажу товарів через суб'єктів ССО, що дозволяє ухилятися від сплати податку на прибуток та ПДВ.

Безумовним є той факт, що впровадження ССО в кінці 90-х років було актуальним та ефективним кроком до створення підґрунтя для розвитку капіталізму. Сьогодні ж, беручи до уваги обрання Україною європейського вектору розвитку, стає зрозуміло, що рано чи пізно від ССО прийдеться відмовлятися. Так, експерти МВФ уже неодноразово наголошували на неадекватності існуючої моделі спрощеного оподаткування та вимагали її скасування. Проте українській владі, яка турбується про власні політичні рейтинги, поки що вдається відстоювати існування ССО перед зарубіжними партнерами. Компроміс знаходиться за рахунок обіцянок посилити вимоги до суб'єктів ССО.

Погоджуємося з висновками багатьох українських науковців та експертів, що ліквідація ССО на даному етапі (після економічного падіння) є нераціональною, оскільки різке погіршення умов оподаткування для малого бізнесу може перевести їхню діяльність в тіньовий сектор. Проте якщо розглядати переваги, які надає ССО, то в основному їх є дві: низькі податкові ставки та відсутність потреби в введенні бухгалтерського обліку. На нашу думку, сьогодні основний акцент потрібно робити саме на другій перевазі, а першу потрібно поступово нівелювати. Занадто низькі податкові ставки єдиного податку фактично приваблюють раціоналістичних підприємців оптимізувати свої податкові зобов'язання. Поступове підвищення ставок

дозволить знизити рентабельність існуючих схем ухилення від оподаткування. Зважаючи на те, що скасування ССО є лише питанням часу, підкреслюємо необхідність саме в поступовості ліквідації переваг спрощеного оподаткування, зокрема і за рахунок лібералізації загальної системи оподаткування.

2. Легалізації грального бізнесу. Існуюча в Україні ситуація з азартними іграми є предметом полеміки напротязі останніх декількох років. Як доводить міжнародна та вітчизняна практика, їх заборона не є ефективним інструментом регулювання цієї галузі в країнах зі слабкою інституційною спроможністю та високим рівнем корупції. Ринок не припиняє свого існування, а переходить у тіньовий сектор. Прикладом цього служить велика кількість так званих «інтерактивних клубів», які сьогодні безперешкодно функціонують в Україні та генерують значні тіньові грошові потоки.

У додатку Х.1 наведені переваги та недоліки легалізації грального бізнесу в Україні. Відтак можна узагальнити, що можливі недоліки переважно мають соціальний характер, при чому їх ефекти нівелюється за рахунок соціальних переваг. З економічної точки зору зняття заборони є абсолютно виправданим та необхідним. Як уже зазначалося у першому розділі цього дослідження, майже в усіх країнах Європи гральний бізнес є легальною галуззю, яка сплачує до бюджету податки. Наприклад, у додатку Х.2 наведені обсяги податкових надходжень бюджету від грального бізнесу в Грузії. При цьому основною проблемою на Заході сьогодні є пошук шляхів оподаткування онлайн-ринку азартних ігор, який щороку стає все масштабнішим. В Україні ж на момент заборони азартних ігор загальний обсяг ринку складав 967 млн. євро (0,8% ВВП) та мав надзвичайно стійку тенденцію до росту – впродовж 2005-2008 рр. зріс майже в три рази (додаток Х.3). Тобто можна стверджувати, що дана галузь має значний фіскальний потенціал. Основною проблемою, яка, на нашу думку, сьогодні заважає легалізувати гральний бізнес є його тіньовий надприбутковий характер. Питання постійно відкладається, оскільки при піднятті його на порядок денний в гру вступають політичні гравці, які незацікавлені в сплаті податків.

3. Вирішення ситуації з видачою ліцензій операторам державних лотерей. Дана проблема є ще одним прикладом фінансових втрат бюджету внаслідок зволікань в діяльності уряду. Згідно з законодавством в Україні забороняється організація та проведення лотерей, які не мають статусу державних, що дозволило державі монополізувати відповідну галузь. Ліцензування лотерейного бізнесу проводиться Міністерством фінансів України. В нашій державі номінально функціонують чотири оператори державних лотерей (реально три), дані про яких наведено в додатку Ц.1. Строк дії їх ліцензій закінчився ще в першому кварталі 2014 року та продовженим не був. Більше того до двох (М.С.Л. та Патріот) із трьох фактично діючих операторів було застосовано обмежувальні заходи (санкції) згідно із рішенням РНБО України [119]. Фактично, відтоді увесь ринок функціонує поза межами правового поля, тобто діяльність операторів можна кваліфікувати як незаконну. Як і очікувалося це відобразилося на розмірі податкових платежів, сплачених цими економічними агентами. Відтак, якщо у 2013-2014 рр. лотерейним бізнесом сплачувалося до бюджету щороку в межах 320 млн. грн., то починаючи з 2015 року розмір податкових надходжень знизився на 99% (додаток Ц.2). Врегулювання ситуації на лотерейному ринку дозволить детінізувати його та відновити податкові надходження.

4. Активізація роботи уряду в контексті приватизації державного майна. Приватизація є однією з вимог, які сьогодні МВФ висуває до України та решти своїх позичальників. Міжнародний кредитор у цьому випадку використовує так званий план Бейкера, який включає приватизацію підприємств, що знаходяться у державній власності або під державним контролем. Результати дослідження міжнародного досвіду приватизації, проведеного групою експертів VoxUkraine, засвідчив, що переважно різні методи приватизації дають позитивний результат для економічного зростання. Стверджується, що країни з середнім рівнем доходу одержали вагомі переваги не тільки безпосередньо від приватизації, але й опосередковано від її наслідків [36]. Загалом можна зробити висновок, що приватизації є сьогодні одним із найефективніших інструментів підживлення економіки та отримання додаткових фінансових ресурсів бюджетом. Проте варто зважати на те, що цей інструмент є

одноразовим в контексті наповнення бюджету, тому, на нашу думку, вилучені кошти повинні мати цільових характер використання.

Загалом запропоновані нами джерела покриття фінансових втрат бюджету задля подальшої лібералізації оподаткування заробітних плат не лише спрямовані на залучення додаткових коштів, але й є сукупністю тактичних кроків фіскального й нефіскального характеру, які сприятимуть детінізації вітчизняної економіки.

Податок на прибуток в Україні є ще одним платежем, який теоретично має значний вплив на розміри тіньової економіки. У зв'язку з цим, вітчизняна експертна та наукова спільнота часто висловлює пропозиції замінити його на податок на виведений капітал, аргументуючи це потребою у зниженні податкового навантаження на сумлінних платників податків та тим, що новий податок стимулюватиме реінвестування.

В Україні зараз діє система оподаткування прибутку підприємств, яка, в цілому, відповідає європейським стандартам. Так, з 2015 року об'єктом оподаткування став фінансовий результат, скоригований на різниці передбачені в ПКУ. Що стосується базової ставки, то її розмір складає 18%. Порівнюючи цей показник з аналогічним в країнах Європи у 2017 р. (додаток Ш.1), можна стверджувати, що корпоративний тягар в Україні є одним з найнижчих та нижчим від середнього показника по ЄС – 21,9%. Нижчою базова ставка корпоративного податку є переважно в європейських країнах, що розвиваються, такий як Литва, Румунія, Болгарія, Македонія та ін.

Запропонований податок на виведений капітал передбачає зміну бази оподаткування на транзакції, що включають виплату дивідендів та інші форми «виведення капіталу» з господарського обороту. Він є в певній мірі видозміненою копією корпоративного податку в Естонії, який був введений у 2000 р. Подібну модель оподаткування прибутку підприємств вводили Македонія та Молдова (згодом обидві країни повернулися до класичної моделі). Порівняння економічних та фіскальних ефектів такого реформування здійснено в додатку Ш.2 та підтверджує, що в короткостроковій перспективі запровадження податку на виведений капітал не спричиняє стрімкого економічного розвитку та може зумовити значні фінансові втрати бюджету.

Аналогічних висновків дійшли й експерти Німецької консультативної групи Інституту економічних досліджень та політичних консультацій. Так, результати їх дослідження показали, що таке нововведення може бути ефективним лише в довгостроковій перспективі, при чому переваги полягатимуть не у збільшенні надходжень до бюджету, а завдяки зниженню адміністративного тиску на підприємства, що зменшуватиме їх витрати на дотримання законодавства. Фіскальна ефективність нової моделі оподаткування навіть в майбутньому навряд чи буде більшою від фіскальної ефективності сьогоденного податку на прибуток. У короткостроковій перспективі введення податку на виведений капітал означає зниження доходів українського бюджету в діапазоні 0,5-1,7% ВВП. Загалом експерти визнають, що нова модель оподаткування прибутку підприємств є менш вразливою до ухилення від оподаткування, ніж класична. Проте така перевага не виглядає масштабною в порівнянні з можливими короткостроковими збитками для держави [45].

Враховуючи, що пік боргового навантаження на вітчизняний бюджет припадатиме на період 2019-2021 рр., можливі короткострокові грошові втрати від впровадження податку на виведений капітал можуть загрожувати фінансовій стійкості вітчизняного бюджету. Це у свою чергу, як впливає з побудованої нами економетричної моделі, стимулюватиме економічних агентів функціонувати в тіньовому секторі, навіть попри поліпшення для них податкового клімату. Загалом повністю відкидати ідею впровадження податку на виведений капітал не слід, проте її слід відкласти на майбутнє, оскільки вона не є прийнятною виключно на цей етап розвитку вітчизняної економіки.

Висновки до Розділу 3

Проведене дослідження фіскальних імперативів детінізації економіки в контексті реформування інституційного середовища дало змогу сформулювати найважливіші висновки та узагальнення:

1. За допомогою побудованої регресійної моделі емпірично доведено необхідність трансформації фіскальних інститутів з метою масштабної детінізації економіки України. Зокрема, визначено, що покращення значення індексу репутації фіскальних органів справлятиме найвагоміший позитивний ефект на зниження рівня тіньової економіки. Політична нестабільність в країні є одним із факторів асиметричності формального та неформального рівнів фіскального середовища в країні, проте її частково екзогенний характер унеможлиблює застосування фіскальних інструментів для розв'язання зазначеної проблеми.

2. Підвищення ефективності фіскального управління, як витікає з моделі, має стати важливим чинником детінізації економіки. Досягнення збалансованості та стійкості державних фінансів, зниження циклічності формування бюджетної політики, підвищення ефективності державних витрат шляхом підвищення прозорості та полегшення ідентифікації варіантів перерозподілу фінансових ресурсів – все це матиме значний позитивний вплив на детінізацію вітчизняної економіки. Встановлено, що податкове навантаження та індекс Джині не мають такого міцного кореляційного зв'язку з тіньовою економікою як інші вищевказані фактори, проте показник податкового тягара завжди варто враховувати з точки зору причинно-наслідкового зв'язку з рівнем неофіційного господарювання. За результатами проведених розрахунків, підвищення рівня зайнятості в Україні матиме незначний ефект на зниження масштабів тіньової економіки. Такий феномен пояснюється тим, що частина офіційно зайнятого населення отримує легальну мінімальну заробітну плату та додаткові винагороди без їхнього декларування. Тому показник зайнятості охоплює не тільки офіційне, а й неофіційне господарювання.

3. Дослідження досвіду країн, що розвиваються, в контексті детінізації економіки підтвердило доцільність розробки окремого стратегічного документу щодо державної політики детінізації економіки. Основними стратегічними цілями такої політики повинно бути: зниження фіскального та адміністративного тягара на бізнес (подальше зниження імпліцитної податкової ставки на працю); спрощення та удосконалення процесу адміністрування податків (розширення меж фіскалізації шляхом застосування електронних касових апаратів); превентивне запобігання

тіньовій діяльності (проведення масштабної просвітницької кампанії щодо необхідності сплати податків, запровадження чекових лотерей); легалізація раніше прихованих коштів (проведення широкомасштабної податкової амністії); покращення співробітництва на міжнародному рівні щодо боротьби з тіньовою економікою (співпраця в межах проекту BEPS).

4. Для підвищення ефективності та стабільності фіскального управління рекомендовано встановити фіскальні правила, що обмежують дискреційні повноваження суб'єктів законодавчої ініціативи, шляхом прийняття Закону «Про фіскальну відповідальність». Цим законом запропоновано встановити три типи правил: правило боргу, правила структурного бюджетного балансу та правила витрат. З метою забезпечення прозорості та підзвітності фіскальної політики слід передбачити обов'язковість щорічного оприлюднення органами державної та місцевої влади стратегії фіскальної політики на короткострокову та середньострокову перспективу, а також документи з обґрунтованими поясненнями у разі відхилення від існуючої стратегії фіскальної політики. Обґрунтовано доцільність створення на загальнодержавному та місцевому рівні незалежних фіскальних рад, що діятимуть як аналітично-консультативні органи без владних повноважень та скрадатимуться з групи фінансових аналітиків.

5. Обґрунтовано доцільність лібералізації ставок ЄСВ для роботодавців шляхом часткового перенесення тягара з цього платежу на робітників. Для недопущення підвищення навантаження на останніх запропоновано провести зниження ставок ПДФО. Податкові втрати бюджету внаслідок реалізації таких змін запропоновано компенсувати за рахунок: підвищення ставки єдиного податку, легалізації та оподаткування грального бізнесу, впорядкування процедур щодо видачі ліцензій операторам державних лотерей, активізації процесу приватизації державного майна. Поряд з цим визначено, що лібералізація корпоративного оподаткування в Україні шляхом заміни податку на прибуток на податок на виведений капітал не матиме позитивний вплив на детінізацію вітчизняної економіки.

Основні наукові результати даного розділу висвітлено у працях [84, 85, 98].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено поглиблення теоретичних засад та розроблено практичні рекомендації щодо формування фіскальних імперативів детінізації української економіки з визначенням основних напрямків реформування фіскальних інститутів в Україні. Результати проведеного дослідження дозволили сформулювати висновки та пропозиції науково-теоретичного й практичного характеру:

1. Кризові явища, які мали місце в Україні впродовж останніх років, спричинили збільшення масштабів тіньової економіки, наближаючи її значення до рівня, що спостерігався у 1990-х роках. Разом з тим, задекларований владою європейський вектор розвитку потребує існування чіткої економічної та фінансової стратегій держави, у тому числі й щодо протидії тіньовому сектору. Визначено, що саме відновлення довіри громадян до фінансової політики уряду і є вихідним у процесі детінізації вітчизняної економіки.

2. Тіньову економіку запропоновано розглядати як об'єктивно існуючу частину економіки, результати якої у вигляді новоствореної доданої вартості не перерозподіляються через державні централізовані фонди грошових коштів внаслідок функціонування суб'єктів економічних відносин поза межами правового поля. Теоретичне дослідження взаємозв'язку між тіньовим сектором економіки та сферою державних фінансів дало змогу визначити фіскальну складову політики детінізації економіки як комплекс стратегічних і тактичних заходів щодо зміни елементів податково-бюджетного механізму, спрямованих на зниження рівня тіньової економіки шляхом ліквідації чинників, що сприяють її існуванню, та створення інституційного середовища, яке було б сприятливим для функціонування економічних агентів в легальному секторі економіки.

3. У дисертації визначено сутність фіскальних імперативів як загальнообов'язкових правил, вимог до поведінки (діяльності) суб'єктів фіскальних відносин, дотримання яких сприяє гармонізації їх інтересів та максимально ефективного розподілу й перерозподілу національного доходу з метою задоволення суспільних потреб. Аргументовано, що основною детермінантою тіньових економічних процесів є невиконання державою своїх фіскальних імперативів, що

деформує податкову мораль в суспільстві та змінює етичні імперативи, які регулюють поведінку платників податків.

4. Для країн, що розвиваються, формування якісного інституційного середовища фіскальних відносин є невід'ємною умовою детінізації економіки. Обґрунтовано, що для підвищення якості інституційного середовища фіскальних відносин необхідне його формування, виходячи з таких імперативів: стабільність податкового та бюджетного законодавства; простота адміністрування податкових платежів; ліберальність податкових ставок; прозорість та ефективність використання бюджетних коштів; жорсткість штрафних санкцій за порушення податкового законодавства.

5. Встановлено, що масштаби тіньової економіки України були й залишаються одними з найбільших у світі та здійснюють значний негативний вплив на фіскальну сферу. Зокрема, це проявляється у звуженні податкової бази, великих обсягах податкових втрат, перманентності дефіциту зведеного бюджету України та Пенсійного фонду України, зростанні державного боргу, зниженні темпів росту доходів та видатків зведеного бюджету України, деформації видаткової структури бюджету в сторону зниження її інвестиційної складової. З'ясовано, що зниження вітчизняного тіньового сектору до середньоевропейського рівня є ключовим пріоритетом діяльності уряду.

6. Акцентовано, що формальні правила, передбачені податковим законодавством, є недостатньо ефективними в контексті боротьби з тіньовою економікою. З'ясовано, що штрафні санкції за порушення податкового законодавства не достатньо жорсткі та не забезпечують належної податкової дисципліни суб'єктів господарювання. На низький рівень останньої також негативно впливає зниження ефективності роботи податкової міліції упродовж останніх років внаслідок її де-юре скасування, проте де-факто існування. Визначено, що подальших доопрацювань потребує вітчизняне законодавство в частині протидії виведенню капіталів економічними агентами в офшорні зони.

7. Трансформація фіскальних інститутів в Україні відбувається не еволюційним шляхом, як це здійснюється у розвинених країнах, а в радикальний

спосіб, що підтверджується значною кількістю внесених до податкового законодавства змін та невеликою тривалістю періоду їх імплементації. Виявлено, що непослідовність та нестабільність фіскального регулювання негативно впливають на податкову визначеність суб'єктів господарювання та підривають довіру останніх до уряду. Непередбачуваність подальших дій держави в сфері фіску значно знижує привабливість для економічних агентів функціонування в офіційному секторі економіки, що сприяє розвитку тіньових економічних процесів. Результати розрахунку показника стабільності податкової системи для України та європейських країн з низьким рівнем тіньової економіки дозволяють стверджувати, що забезпечення стабільності та плановості фіскальної політики є імперативом детінізації економіки України.

8. За допомогою економіко-математичного моделювання у дисертаційній роботі підтверджено, що в Україні показники формального середовища є основними детермінантами асиметричності формального та неформального середовищ, що сприяє розвитку тіньової економіки. Сучасними фіскальними імперативами детінізації економіки України визначено: відновлення позитивної репутації фіскальних органів, забезпечення політичної та економічної стабільності в країні, підвищення якості фіскального управління та забезпечення низького рівня податкового навантаження на бізнес.

9. За результатами дослідження зарубіжного досвіду протидії тіньовій економіці обґрунтовано доцільність розробки стратегічного документу щодо державної політики детінізації економіки, основними цілями якого визначено: забезпечення низького рівня податкового навантаження на бізнес; спрощення та удосконалення процесу адміністрування податків; превентивне запобігання тіньовій діяльності; легалізація раніше прихованих коштів; покращення співпраці щодо боротьби з тіньовою економікою на міжнародному рівні. Акцентовано на необхідності імплементації досвіду країн, що розвиваються, у здійсненні заходів щодо детінізації економіки, а саме: зниження імпліцитної податкової ставки на працю, розширення меж фіскалізації шляхом застосування електронних касових апаратів, проведення масштабної просвітницької кампанії щодо необхідності сплати

податків, запровадження чекових лотерей, проведення широкомасштабної податкової амністії, забезпечення тісної міжнародної співпраці в межах проекту BEPS.

10. Обґрунтовано, що прийняття Закону «Про фіскальну відповідальність» дасть змогу підвищити ефективність та забезпечити стабільність фіскального управління. Запропоновано передбачити відповідним нормативно-правовим актом: встановлення фіскальних правил; обов'язковість щорічного оприлюднення органами державної та місцевої влади стратегії фіскальної політики на коротко- та середньострокову перспективу, а також документів з обґрунтованими поясненнями у разі відхилення від існуючої стратегії фіскальної політики; створення на загальнодержавному та місцевому рівнях незалежних фіскальних рад, що діятимуть як аналітично-консультативні органи без владних повноважень та до складу яких входитимуть фінансові аналітики. Наголошено на доцільності зниження ставки ЄСВ для роботодавців шляхом часткового перенесення тягаря з цього платежу на робітників. Для недопущення підвищення навантаження на останніх запропоновано провести зниження ставок ПДФО. Податкові втрати бюджету внаслідок реалізації таких змін запропоновано компенсувати за рахунок: підвищення ставки єдиного податку, легалізації та оподаткування грального бізнесу, впорядкування процедур щодо видачі ліцензій операторам державних лотерей, активізації процесу приватизації державного майна. Поряд з цим визначено, що лібералізація корпоративного оподаткування в Україні шляхом заміни податку на прибуток на податок на виведений капітал не матиме позитивного впливу на детінізацію вітчизняної економіки.

Основні результати дослідження впроваджені у практичну діяльність Комітету Верховної Ради України з питань економічної політики, Головного управління Державної фіскальної служби у Тернопільській області, Вінницької обласної державної адміністрації та в навчальний процес Тернопільського національного економічного університету (Додаток Я).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ангелко І. Тіньова діяльність у господарській системі України: монографія. Дрогобич: Посвіт, 2014. 232 с.
2. Андрущенко В., Тучак Т. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): монографія. Київ: Алерта, 2013. 384 с.
3. Афансьев Р., Голованова Н. Понятие эффективности бюджетных расходов: теория и законодательство. Финансовый журнал. 2016. №1. С. 61-69.
4. Бабікова А. Особенности формирования институциональной среды в корпоративной сфере. Известия Таганрогского государственного радиотехнического университета. 2006. №4. С. 163-166.
5. Балацкий, Е., Гусев А. Стабильность налоговой системы и ее влияние на экономический рост. «Общество и экономика». 2005. №2. С.100-119.
6. Барсукова С. Неформальная экономика: понятие, история изучения, исследовательские подходы. Социологические исследования. 2012. № 2. С. 31-39.
7. Барсукова С. Неформальная экономика: экономико-социологический анализ. Государственный университет. Высшая школа экономики. Москва: Изд. дом ГУ-ВШЭ, 2004. 448 с.
8. Бекряшев А., Белозеров И. Теневая экономика и экономическая преступность. URL: http://adhdportal.com/book_1766.html (дата звернення: травень 2017).
9. Беренда А., Шолом А. Етимологія поняття "institution" та еволюція його змістовної сутності в економічних дослідженнях на прикладі СОТ. Проблеми економіки. 2015. № 1. С. 319-325.
10. Бетлій О., Бураковський І., Крачук К. Спрощена система оподаткування в Україні: оцінка в контексті сучасних реалій. Інститут економічних досліджень і політичних консультацій. Київ, 2015. URL: http://www.ier.com.ua/files//publications/Books/SSO_IER.pdf (дата звернення: лютий 2018 р.)

11. Биби́к С., Сюта́ Г. Словник іншомовних слів: тлумачення, словосполучення та слововживання / за ред. С. Єрмоленко; Худож.-оформлювач Б. П. Бублик. Харків: Фоліо, 2006. 623 с.

12. Бізнес середовище в Україні у 2003 році. Економічне дослідження Світового банку. URL: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/88a393804b5f7a219c8ebd6eac26e1c2/IFC_Ukraine_BE_Survey_2003_ukr.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=88a393804b5f7a219c8ebd6eac26e1c2 (дата звернення: січень 2018).

13. Бізнес середовище в Україні у 2004 році. Економічне дослідження Світового банку. URL: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/8e02dd004b5f7a259c9ebd6eac26e1c2/IFC_Ukraine_BE_Survey_2004_ukr.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=8e02dd004b5f7a259c9ebd6eac26e1c2http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/8e02dd004b5f7a259c9ebd6eac26e1c2/IFC_Ukraine_BE_Survey_2004_ukr.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=8e02dd004b5f7a259c9ebd6eac26e1c2 (дата звернення: січень 2018).

14. Богдан Т. Фіскальні правила як важлива складова прогресивних фіскальних інститутів. Фінанси України. 2016. № 4. С. 7-26.

15. Буркальцева Д. Інституційне забезпечення економічної безпеки України: монографія. Наук-дослід. екон. інс-т. Київ: Знання України, 2012. 347 с.

16. Бурштинові закони: як контролювати видобуток «сонячного» каменю та чому екологія тут не на першому місці. Дивись.info, 2017. URL: <https://dyvys.info/2017/02/16/burshtynovi-zakony-yak-kontrolyuvaty/> (дата звернення: лютий 2018).

17. Бьюкенен Дж. Границы свободы. Между анархией и Левиафаном. URL: http://gallery.economicus.ru/cgi-bin/frame_rightn.pl?type=in&links=./in/buchanan/works/buchanan_w3_0.txt&name=buchanan&img=works_small.gif (дата звернення: травень 2017).

18. Варналій З. Теоретичні засади детінізації економіки України. Вісник Вінницького політехнічного інституту. 2014. № 1. С. 46–53.

19. Варналій З., Живко З. Детінізація економіки як чинник розвитку підприємництва. Стратегічні пріоритети. 2013. № 4. С. 29-37.
20. Веб-сайт Українського кризового медіа-центру. URL: <http://uacrisis.org/ua/29736-29736> (дата звернення: вересень 2017).
21. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.). / уклад. і голов. ред. В. Бусел. Київ, Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.
22. Верстяк О. Етапи тінізації економіки України. Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". 2017. № 2(2). С. 76-79.
23. Виклюк М., Мостіпан Ю. Діагностика сучасного стану індикаторів розвитку податкової системи України. Фінансовий простір. 2013. № 3. С. 14-21.
24. Вольчик В. Институциональная экономика. Ростов-на-Дону: Изд-во ЮФУ, 2013. 203 с.
25. Гоббс Т. Левиафан, или Материя, форма и власть государства церковного и гражданського. URL: <https://www.e-reading.club/book.php?book=14911> (дата звернення: травень 2017).
26. Горшков А., Силова Е. Качество институциональной среды как фактор экономического роста. Известия Уральского государственного экономического университета. 2006. № 4 (16). С. 9-16.
27. Данилова В. История первобытного общества: учеб. Пособие. Владимирск : Изд-во ВлГУ, 2014. 75 с.
28. Дацко О. Гуманітарні імперативи зміцнення економічної безпеки України. Львів : «Ліга-прес», 2015 р. 672 с.
29. Дворянінов А. Стан та тенденції тінізації економіки України, напрями її подолання. Формування ринкових відносин в Україні. 2013. № 12. С. 72-76.
30. Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26.12.1992 № 18-92 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/18-92> (дата звернення: листопад 2017).
31. Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992 р. № 13-92 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/13-92> (дата звернення: листопад 2017).

32. Діденко О. Теоретичне дослідження науково-методичних підходів до дослідження сутності поняття "економічний інтерес". Демократичне врядування. 2013. Вип. 12. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeVr_2013_12_33 (дата звернення: червень 2017).
33. Дубина Н., Турута О. Проблеми ефективності законодавства України. Право і безпека. 2015. №2(57). С. 23-27.
34. Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні. Київ: Інститут соціально-економічної трансформації, 2015. URL: <http://iset-ua.org/ua/doslidzhennya/item/111-porivnialnyi-analiz-fiskalnoho-efektu-skhem> (дата звернення: листопад 2017).
35. Экономические субъекты постсоветской России (институциональный анализ) / Р. Нуреев та ін.; под. ред. Р. Нуреева. Москва: Московский общественный научный фонд, 2001. 804 с.
36. Ефект приватизації. Чому Африці не вдалося, або Що приватизація принесла різним регіонам світу. VoxUkraine, 2018. URL: <https://voxukraine.org/uk/efekt-privatizatsiyi-chomu-afritsi-ne-vdalosya-abo-shho-vona-prinesla-riznim-regionam-svitu/> (дата звернення: лютий 2018).
37. Журенок Т. Легалізація як загальнотеоретична категорія. Актуальні проблеми держави і права. 2012. Вип. 63. С. 79-85.
38. Закон Республики Казахстана «Об амнистии по налоговой задолженности с 1 января 2015 года». URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31636131#pos=0;0 (дата звернення: лютий 2018).
39. Закон України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» від від 15.09.1995 № 329/95-ВР (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/329/95-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: листопад 2017).
40. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» №1797-VIII від 21.12.2016. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1797-19> (дата звернення: листопад 2017).

41. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (в редакції Закону України від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: листопад 2017).
42. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889-IV (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/889-15> (дата звернення: листопад 2017).
43. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168/97-ВР (із внесеними змінами і доповненнями). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: листопад 2017).
44. Засанський В. Детінізація економіки в перехідних суспільствах: управлінський аспект : монографія. Львів: Політекс, 1998. 309 с.
45. Заха Д., Оттен Т., Бетлій О., Джуччі Р. Податок на прибуток підприємств чи податок на виведений капітал: аналіз та рекомендації. Інститут економічних досліджень та політичних досліджень. Серія аналітичних досліджень [PS/01/2017], Берлін/Київ. 2017. URL: https://www.beratergruppe-ukraine.de/wordpress/wp-content/uploads/2017/04/PS_01_2017_ukr.pdf (дата звернення: лютий 2018).
46. Ісаченкова О., Шунькіна Г. Шляхи удосконалення податкової системи України. URL: <http://intkonf.org/isachenkova-og-shunkina-go-shlyahi-udoskonalennya-podatkovoyi-sistemi-ukrayini/> (Last accessed: January 2018).
47. Кант И. Критика практического разума. Сочинение в шести томах. Москва: Мысль, 1965. Т. 4 (ч. 1). С. 310-350.
48. Канцур І. Фіскальний механізм: сутність, інструменти та принципи його дії. Світ фінансів. 2015. №4. С. 117-129.
49. Коваленко Ю. Зміст категорії інституція в інституційному економічному аналізі. Вісник ТНЕУ. 2010. №4. С. 19-31.
50. Коваленко Ю. Інституціоналізація фінансового сектору економіки: монографія. Національний університет ДПС України. Ірпінь, 2013. 608 с.

51. Ковальчук М. Імперативи економічної безпеки держави: інституціональний підхід. Ефективна економіка. 2014. №11. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3574> (дата звернення: червень 2017).
52. Ковальчук М., Івашина О. Імперативи фінансової безпеки держави. Економічний форум. 2017. № 2. С. 295-301.
53. Коровкин В. В. Очерки истории государственного хозяйства, государственных финансов и налогообложения в Древнем мире. Москва: Магистр, 2009. 733 с.
54. Крисоватий А. Інституційна трансформація теорії податкової політики соціально-ринкової держави. Світ фінансів. 2010. Вип. №1. С. 61-73.
55. Крисоватий А. Соціально-ринкові інститути фіскальної політики. Економіка і регіон. 2011. № 30. С. 175-180.
56. Крисоватий А. Фінансові школи та логос теорії оподаткування. Світ фінансів. 2005. Вип. 3-4 (4-5). С. 53-68
57. Крисоватий А., Валігура В. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: монографія. Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. 248 с.
58. Крисоватий А., Кошук Т. Інституційне середовище фіскального регулювання соціально-економічних процесів. Фінанси України. 2011. № 9. С. 18-32.
59. Латов Ю. Социальные функции теневой экономики в институциональном развитии постсоветской России: автореф. дис. ... д-ра социолог. наук : спец. 22.00.03. Тюмень, 2008. 54 с.
60. Легейда Н., Бетлій О., Джуччі Р. Як вид податкової амністії потрібен Україні? Інститут економічних досліджень та політичних консультацій в Україні. Київ, 2003. URL: http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_papers/German_advisory_group/2003/S32_ukr.pdf (дата звернення: січень 2018).
61. Лук'янов В. Податкові імперативи та податкове регуляторне адміністрування в сучасних умовах. Актуальні проблеми економіки. 2015. № 2. С. 322-327.

62. Лук'янов В. Регуляторні імперативи сучасних фінансових ринків. Актуальні проблеми економіки. 2015. № 1. С. 403-411.
63. Луцик А. Тіньова економіка та розміри податкових надходжень: діалектика взаємозалежності. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: науковий збірник / за ред. І. Ткачук. Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника, 2008. Вип. IV. Т.2. С.66-70.
64. Мазур І. Детінізація економіки в контексті глобалізації. Вісник КНУ ім. Шевченка. Економіка. 2005. № 73. С. 30-32.
65. Мазур І. Детінізація економіки України: теорія та практика: монографія. Київ: ВПЦ «Київський університет», 2006. 329 с.
66. Мазур І. Детінізація економіки як пріоритет економічної безпеки України. Стратегічні пріоритети. 2008. № 3 (9). С. 76–84.
67. Мартинов Н. Війни Візантії за імператора Юстиніана: спроба аналізу. Волинський благовісник. 2014. № 2. С. 137-145.
68. Маршалок Т. Фіскально-регулююча парадигма податкового навантаження: дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08. Тернопіль, 2011. 23 с.
69. Мельник В. Обмежувальна та стимулювальна роль податків. Фінанси України. 2006. № 1. С. 31–37.
70. Молдован О., Шевченко О., Єгорова О. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? : аналітична доповідь / за ред. Я. Жаліла. Київ : НІСД, 2010. 80 с.
71. Награда В. Тіньові економічні практики в системі соціальних ризиків. Український соціум. 2013. № 3. С. 126-137.
72. Наказ Держкомстату України «Методика розрахунку валового внутрішнього продукту виробничим методом і за доходами» від 08.11.2004 р. № 610. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/metaopus/2017/2_02_02_01_2017.htm (дата звернення: вересень 2017).
73. Наказ Держкомстату України «Методологічні положення обчислення обсягів економіки, яка безпосередньо не спостерігається» від 31.12.2004 р. №680.

Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/metaopus/2017/2_02_02_01_2017.htm (дата звернення: вересень 2017).

74. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / пер. з англ. І. Дзюби. Київ: Основи, 2000. 198 с.

75. Оподаткування розподіленого прибутку: міжнародний досвід. Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. Аналітична записка [PB/03/2017]. 2017. URL: http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_papers/German_advisory_group/2017/PB_03_2017_ukr.pdf (дата звернення: лютий 2018).

76. Орлова В., Негрич І. Крива Лаффера: теорія і практика. Вісник Національного університету "Львівська політехніка". 2001. № 417: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. С. 477–480.

77. Орфографічний словник української мови. URL: <http://www.rozum.org.ua/index.php?a=term&d=21&t=348708> (дата звернення: квітень 2017).

78. Осецька Д. Фіскальні імперативи стійкості державних фінансів України: автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08. Київ, 2016. 23 с.

79. Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index> (дата звернення: лютий 2018).

80. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: лютий 2018).

81. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://kh.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/198466.html> (дата звернення: лютий 2018).

82. Офіційний веб-сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. URL: <http://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA> (дата звернення: лютий 2018).

83. Офіційний веб-сайт Пенсійного фонду України. URL: <http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/index> (дата звернення: лютий 2018).

84. Офіційний веб-сайт Світового Банку. URL: <https://datacatalog.worldbank.org/dataset/worldwide-governance-indicators> (дата звернення: грудень 2017).

85. Пепеляев С. Основы налогового права: Учеб. пособие. – Москва: ФБК-ПРЕСС, 2000. 343 с.

86. Піонтковська І., Кухта П., Репко М. Оптимальна частка держави в економіці: теоретичні розрахунки для української реальності. VoxUkraine, 2015. URL: <https://voxukraine.org/ru/optimalnaya-dolya-gosudarstva-v-economike-ru/> (дата звернення: січень 2018).

87. Пірникоза П. Адаптація зарубіжного досвіду використання заходів фіскального характеру з метою детінізації економіки у вітчизняних економічних реаліях. Агросвіт. 2018. №10. С. 39-48.

88. Пірникоза П. Аналіз динаміки надходжень податку на доходи фізичних осіб до Зведеного бюджету України. Економіка та митно-правові відносини. 2017. №1. с. 34-42.

89. Пірникоза П. Еволюція імперативів у сфері фіску. Економічний та соціальний розвиток України у XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації : зб. тез доповідей XV Ювілейної Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених. м. Тернопіль. 2018. с. 168-171.

90. Пірникоза П. Легалізація грального бізнесу в Україні: фіскальний та економічний аспекти. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 11. С. 61-69.

91. Пірникоза П. Нестабільність законодавчого регулювання фіскального середовища, як ендогенний фактор тінізації економіки України. Журнал «Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство». 2018. №18. С. 153-159.

92. Пірникоза П. Підвищення рівня податкової культури як основний чинник детінізації економіки України. Корпоративні фінанси: проблеми та перспективи інноваційного розвитку: зб. матеріалів I Міжнародної науково-практичної конференції. Київ. 2017. с. 309-312.

93. Пірникоза П. Потенційний ріст офіційного ВВП України внаслідок детінізації економіки. Глобальні проблеми економіки та фінансів : зб. матеріалів X Міжнародної науково-практичної конференції. м. Київ-Прага-Відень. 2018. С. 47-50.

94. Пірникоза П. Причини девіантної поведінки суб'єктів господарювання, які функціонують у тіньовому секторі. Інноваційний розвиток економіки: проблеми та перспективи: зб. матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих учених. Київ. 2016. с. 123-126.
95. Пірникоза П. Причини значних обсягів тіньової економіки в Україні та шляхи їх усунення: фіскальні аспекти. Електронне науково фахове видання «Ефективна економіка». 2016. №4.
96. Пірникоза П. Роль фіскального інституційного середовища в формуванні процесу детінізації економіки. Світ фінансів. 2018. №1 (53). С. 22-34.
97. Пірникоза П. Теоретичні основи тіньової економіки та сутність економічної категорії «детінізація економіки». Економічний аналіз. 2018. Том 28, №1. С. 65-74.
98. Пірникоза П. Фіскальні інституції та їх вплив на тіньову економіку. Наукові здобутки на шляху до вдосконалення результативності політики економічного зростання : зб. тез наукових робіт учасників Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Одеса. 2018. С. 111-114.
99. Пірникоза П. Фіскальні та економічні аспекти тіньової економіки. Інноваційний розвиток економіки: вітчизняна та світова практика : зб. матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції. Львів. 2016. с. 69-72.
100. Пірникоза П. Фіскальні та економічні наслідки тіньової економіки. Економіка та держава. 2016. № 9. С. 84-88.
101. Пірникоза П. Формування інтегрованої моделі оцінки інституційної асиметрії фіскального середовища в Україні. Причорноморські економічні студії. 2018. №27. С. 107-115.
102. Пірникоза П. Шляхи детінізації економіки України. Економічний механізм управління інноваціями: методологія, теорія та практика: зб. матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції. Львів. 2016. с. 107-108.
103. П'ясецька-Устич С. Корупція і тіньова економіка в системі соціально-економічних відносин суспільства. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Вип. 10. С. 34-39.

104. Податкова система: навчальний посібник / Баранова В. та ін.; за ред. В. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
105. Податкова система: навчальний посібник / Іванишина О. та ін.; за заг. ред. Андрущенко В. Київ: «Центр учбової літератури», 2015. 416 с.
106. Податковий кодекс України. Кодекс України в редакції від 01.01.2018 р. №2755-17. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page> (дата звернення: лютий 2018).
107. Попов Ю., Тарасов М. Теневая экономика в системе рыночного хозяйства: Учебник. Москва: Дело, 2005. 240 с.
108. Попович В. Економіко-кримінологічна теорія детінізації економіки : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: спец. 12.00.08. – Київ, 2002. 38 с.
109. Попович В. Тіньова економіка як предмет економічної кримінології: монографія. Київ: Правові джерела, 1998. 448 с.
110. Предборський В. Тіньова економіка та економіка війни: небезпека синергетичного тіньового посилення. Формування ринкових відносин в Україні. 2014. № 11. С. 3-6.
111. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: монографія / за заг. ред. Ю. Іванова. Харків : ІНЖЕК, 2007. 445 с.
112. 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: Закон України від 25.12.2014 № 63-VIII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/63-19> (дата звернення: січень 2018).
113. Про затвердження Методичних рекомендацій розрахунку рівня тіньової економіки: Наказ Міністерства економіки України від №18.02.2009 р. №123. URL: <http://www.me.gov.ua/LegislativeActs/Detail?lang=uk-UA&id=4bb297a0-c900-404f-8c6f-5f76f18b1503> (дата звернення: вересень 2017).
114. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/142-2017-%D1%80> (дата звернення: жовтень 2017).

115. Проект Постанови Верховної Ради України «Про Основні напрями бюджетної політики на 2016 рік». URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54761 (дата звернення: листопад 2017).

116. Радіонов Ю. Прозорість бюджетної системи — гарантія її ефективності. Інвестиції: практика та досвід. 2013. № 14. С.14-21.

117. Ракул О. Фіскальна політика держави: проблеми розуміння. Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. 2015. № 1. С. 44-50.

118. Річний звіт Національного банку України у 2014 році. URL: <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=17568764> (дата звернення: жовтень 2017).

119. Рішення РНБО «Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)» від 02.09.2015 р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/n0014525-15/page2> (дата звернення: жовтень 2017).

120. Рыманов А. Налоговая амнистия – 2007: оценка результативности. Финансы и кредит. 2008. №19 (307). С. 45-51.

121. Савич І. Детінізація економіки: теоретичні надбання та перспективи дослідження. Вісник Академії праці і соціальних відносин Федерації профспілок України. 2013. № 2. С. 72-76.

122. Савченко В. Національна економіка: навч. посібник. Київ : Видавництво "Знання", 2011. 309 с.

123. Селезньова О. Основні засади використання програмно-цільового методу в національних економіках зарубіжних країн. Університетські наукові записки. 2013. № 2. С. 119-125.

124. Сидорович О. Інститути оподаткування: форми прояву та логіка функціонування. Світ фінансів. 2016. Вип. 2(47). С. 28-42.

125. Сидорович О. Діалектика оподаткування: інституціональні консенсуси і конфлікти: монографія. Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2015. 390 с.

126. Скорев М. Модернизация институциональной структуры российской системы образования. Ростов-на-Дону: Издательство Ростовского университета, 2004. 191 с.

127. Словник іншомовних слів. URL: <http://www.jnsm.com.ua/cgi-bin/u/book/sis.pl?Qry=%EF%F0%E5%F4%B3%EA%F1&found=41&action=search> (дата звернення: травень 2017).
128. Соколовська А. До питання про податкову реформу в Україні. *Фінанси України*. 2006. № 4. С. 55–61.
129. Соколовська А. Особливості проведення податкових реформ: світовий досвід і Україна. *Фінанси України*. 1998. №12. С.71—80.
130. Сото де Э. Загадка капитала. Почему капитализм торжествует на Западе и терпит поражение во всем остальном мире, 2004. 272 с. URL: <https://www.e-reading.club/book.php?book=137496> (дата звернення: травень 2017).
131. Стрижак О. Поняття інституту: основні підходи до визначення суті та змісту. *Економіка та держава*. 2016. № 8. С. 38-43.
132. Тимків І. Природа сучасних імперативів глобального розвитку. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2014. Т. 19, Вип. 2(1). С. 176-179.
133. Тимошенко О. Вплив системи оподаткування підприємства на економічну безпеку держави. *Бізнес Інформ*. 2014. № 9. С. 234-240.
134. Тимченко О. Дуалізм інтересів платників податків як суб'єкт податкового боргу. *Фінанси України*. 2009. №11. С. 53-62.
135. Тіньова економіка: сутність, особливості та шляхи легалізації: монографія / З. Варналій та ін.; Національний інститут стратегічних досліджень; за ред. З. Варналія. Київ: НІСД, 2006. 576 с.
136. Ткачик Л., Бешко О. Спрощена система оподаткування як інструмент агресивного податкового планування. *Молодий вчений*. №2(54). 2018. с. 758-763.
137. Товста С. Рівненський бурштин – це камінь спотикання, долари під ногами чи джерело наповнення бюджету?! *Науковий журнал «Молодий вчений»*. 2016. №12.1(40). с. 17-21.
138. Турчинов О. Тіньова економіка: закономірності, механізми функціонування, методи оцінки. Київ: АртЕк, 1996. 199 с.

139. Турчинов О. Тіньова економіка: теоретичні основи дослідження. К.: Арттек, 1996. 199 с.
140. Уильямсон О. Экономические институты капитализма. Рынки, фирмы, «отношенческая» контрактация. Санкт Петербург: Лениздат, 1996. 702 с.
141. Україна щорічно втрачає на бурштині бюджет оборони, - заступник голови фракції БПП Продан. Цензор.НЕТ, 2016. URL: https://ua.censor.net.ua/news/416780/ukrayina_schorichno_vtrachayena_burshtyni_byudjet_oborony_zastupnyk_golovy_fraktsiyi_bpp_prodan (дата звернення: лютий 2018).
142. Фільо М. Інституційні умови організації протидії податковим втратам. Світ фінансів. 2011. Вип. 4. С. 151-156.
143. Церлюкевич Ю., Крук Д., Борнукова К., Шиманович Г. Налоговая амнистия. BEROC Policy Paper №21, 2014. URL: http://www.beroc.by/webroot/delivery/files/tax_amnesty_beroc_pp21.pdf (дата звернення: лютий 2018).
144. Цимбалюк І., Вишневська Н. Податкове навантаження, як критерій ефективності ведення податкової політики. Економічний вісник університету: збірник наукових праць. Переяслав-Хмельницький: Державний вищий навчальний заклад „Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди”, 2012. № 19/1. С. 183-187.
145. Чепис О. Еволюція поглядів на зміст категорії “інтерес”. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. Випуск 16. 2011. С. 128-131.
146. Чубарь, О. Інститути та інституціональне середовище : теоретичні узагальнення засад економічного розвитку. Науковий вісник Ужгородського університету: збірник наукових праць / ред. кол.: В. П. Мікловда, М. І. Пітюлич, Н. М. Гапак та ін. Ужгород : УжНУ, 2013. Вип. 3(40). С. 98–104.
147. Шовкун І. Промислове відродження України: ціна питання. ZN.UA. URL: https://dt.ua/promyshliennost/promislove-vidrozhennya-ukrayini-cina-pitannya-_html (дата звернення: січень 2018).

148. Щодо оцінки ефективності запровадження системи електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ). Лист ДФС №1854/2/99-99-19-01-03-10. URL:<http://consultant.parus.ua/?doc=09P3EC0A6B> (дата звернення: січень 2018).

149. Янжул И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. Москва: «Статут», 2002. 555 с.

150. Action Plan against the Shadow Economy and Economic Crime for 2016–2020. Ministry of Interior of Finland. URL: <http://intermin.fi/en/police/economic-crime-and-the-shadow-economy> (Last accessed: January 2018).

151. Adem A., Maina M., Tirimba O. Tax Evasion and Effective Budget Implementation: Case of Inland and Customs Revenue Departments in Somaliland. *International Journal of Business Management and Economic Research*. 2015. Vol 6(6). P. 296-312.

152. Albuquerque B. Fiscal Institutions and Public Spending Volatility in Europe. *Economic Modelling*. 2011. vol. 28(6). P. 2544-2559. URL: <https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/papers/wp201017.pdf> (Last accessed: May 2017).

153. Alesina A., Perotti R. Income Distribution, Political Instability, and Investment. *European Economic Review*. 1996. Vol. 40(6). P. 1203-1228 URL: https://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/4553018/alesina_incomedistribution.pdf?sequence=2 (Last accessed: May 2017).

154. Allingham M., Sandmo A. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*. 1972. Vol. 1 (3-4). P. 323-338.

155. Andrews L. The concept of corporate strategy. NY: Ronald Press, 1971. 126 p.

156. Aruoba S. Informal Sector, Government Policy and Institutions. Meeting Papers 324. Society for Economic Dynamics. 2010. URL: <http://www.eief.it/files/2010/04/s-boragan-aruoba.pdf> (Last accessed: May 2017).

157. Bartlett C., Ghoshal S. *Managing Across Borders: The Transnational Solution*. Boston: Harvard University Press, 1989. 440 p.

158. Breusch T. Size, Causes and Consequences of the Underground Economy: An International Perspective / edited by C. Bajada, F. Schneider. *Economic Record*. 2006. Vol. 82(259). P. 492–494.

159. Brooks N. Key Issues in Income Tax: Challenges of Tax Administration and Compliance. Asian Development Bank. 2001. URL: http://www.ibrarian.net/navon/paper/Key_Issues_in_Income_Tax__Challenges_of_Tax_Admin.pdf?paperid=276129 (Last accessed: December 2017).

160. Buchanan J., Brennan G. The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution. URL: <http://oll.libertyfund.org/titles/buchanan-the-collected-works-of-james-m-buchanan-vol-9-the-power-to-tax> (Last accessed: June 2017).

161. Cambridge Dictionary. URL: <http://dictionary.cambridge.org> (Last accessed: May 2017).

162. Cassel D., Cichy U. The shadow economy and economic policy in East and West: a comparative system approach. The unofficial economy: consequences and perspectives in different economic systems. Duisburg: Fachbereich Wirtschaftswiss., Univ. Duisburg, Gesamthochsch, 1987. P. 127— 146.

163. Çiçek D., Elgin C. Cyclicity of Fiscal Policy and the Shadow Economy. 2010. URL: http://www.econ.boun.edu.tr/content/wp/EC2010_09.pdf (Last accessed: May 2017).

164. Dallago B. The irregular economy in transition: features, measurement and scope. Output Decline in Eastern Europe: Unavoidable, External influence or Homemade? / edited by Robert Holzmann, János Gács, Georg Winckler. Boston: Kluwer Academic Publishers, 1995. P 31-63.

165. Davidescu A. Revisiting the Relationship between Unemployment Rates and Shadow Economy. A Toda-Yamamoto Approach for the Case of Romania. Procedia Economics and Finance. 2014. Vol.10. P. 227-236.

166. Davis L., North D. Institutional Change and American Economic Growth: A First Step Towards a Theory of Institutional Innovation. The Journal of Economic History. 1970. Vol. 30(1). P. 131-149.

167. Debrun X., Moulin L., Turrini A. et. al. Tied to the Mast? National Fiscal Rules in the European Union. Economic Policy. Vol. 23(54). 2008. P. 297-362.

168. Dilnot A., Morris C. What do we know about the Black Economy? Institute for Fiscal Studies. 1981. № 1. P. 58-73.

169. Dobre I., Alexandru A. The Impact of Unemployment Rate on the Dimension of Shadow Economy in Spain: A Structural Equation Approach. *European Research Studies*. 2009. Vol. XII(4). P. 179-197.

170. Doing Business 2017: Equal Opportunity for All. The World Bank Group Flagship Report. URL: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB17-Report.pdf> (Last accessed: November 2017).

171. Dreher A., Schneider F. Corruption and the shadow economy: an empirical analysis. *Public Choice*. 2010. Vol. 144 (1-2). P. 215-238. URL: http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2011/PC_Corruption_shad_econ_DreherSchneider.pdf (Last accessed: May 2017).

172. Eggertsson T. The Economics of Institutions in Transition Economies. *Institutional Change and the Public Sector in Transition Economies*. World Bank Discussion Paper №241, 1994. P. 19-50.

173. Eight Facts on Late Filing and Late Payment Penalties. The Internal Revenue Service. URL: <https://www.irs.gov/newsroom/eight-facts-on-late-filing-and-late-payment-penalties> (Last accessed: October 2017).

174. Eilat Y., Zinnes C. The Shadow Economy in Transition Countries: Friend or Foe? A Policy Perspective. *World Development*. 2002. Vol. 30. No. 7. P. 1233–1254.

175. Elgin C. Political Turnover, Taxes and the Shadow Economy. 2009. URL: <https://pdfs.semanticscholar.org/ceb1/e6ac65b95627792470975d5f7dfe9c49a392.pdf> (Last accessed: May 2017).

176. Elijah O., Uffort L. Comparative Analysis of the Relationship Between Poverty and Underground economy in the Highly developed, Transition and Developing Countries. MPRA Paper No. 2054, 2007. URL: https://mpra.ub.uni-muenchen.de/2054/1/MPRA_paper_2054.pdf

177. Emerging from the shadows: The shadow economy to 2025 / Boon Yew Ng and others. ACCA report, 2017. URL: <http://www.accaglobal.com/sg/en/professional-insights/global-economics/Emerging-from-the-shadows.html> (Last accessed: August 2017).

178. European Association of Tax Law Professors. URL: <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/AnnexesGP2015.pdf> (Last accessed: February 2018).

179. Fabrizio S., Mody A. Breaking the Impediments to Budgetary Reforms: Evidence from Europe. IMF Working Paper №82. 2008. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Breaking-the-Impediments-to-Budgetary-Reforms-Evidence-from-Europe-21836> (Last accessed: January 2018).

180. Feige E. Defining and Estimating Underground and Informal Economies: The New Institutional Economics Approach. *World Development*. 1990. Vol. 18(7). P. 981-1002.

181. Feige E. The Underground economies. Tax evasion and information distortion. Cambridge: Cambridge University Press, 2007. 389 p.

182. Fiscal Rules at a Glance. International Monetary Fund. 2017. URL: <http://www.imf.org/external/datamapper/fiscalrules/Fiscal%20Rules%20at%20a%20Glance%20-%20Background%20Paper.pdf> (Last accessed: January 2018).

183. Fookien J., Hemmelgarn T., Herrmann B. Improving VAT compliance – random awards for tax compliance. European Commission’s Taxation Working Paper №51. 2015. URL: <https://ideas.repec.org/p/tax/taxpap/0051.html> (Last accessed: February 2018).

184. Frey S., Torgler B. Tax morale and Conditional Cooperation. *Journal of Comparative Economics*. 2007. Volume 35.Issue 1. P. 136-159.

185. Government Resolution on a National Strategy for Tackling the Shadow Economy and Economic Crime for 2016–2020. Ministry of Interior of Finland. URL: <http://intermin.fi/en/police/economic-crime-and-the-shadow-economy>

186. Gutmann P. The Subterranean Economy. *Financial Analysts Journal*. 1977. Vol. 33(6). P. 26-34. URL: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-642-88408-5_1 (Last accessed: April 2017).

187. Hagstrom R. The Warren Buffet Way: Investment Strategies of the World's Greatest Investor. John Wiley & Sons Publisher. 2005. 274 p. URL: <https://finbuzzactu.files.wordpress.com/2015/08/the-warren-buffett-way.pdf> (Last accessed: June 2017).

188. Hajko J. Tax system in the Slovak Republic. Institute for Economic and Social Reforms Publication. 2016. URL: <http://www.ineko.sk/articles/publications> (Last accessed: January 2018).
189. Hassan M., Schneider F. Size and Development of the Shadow Economies of 157 Countries Worldwide: Updated and New Measures from 1999 to 2013. IZA Discussion Paper №10281. 2016. URL: <http://ftp.iza.org/dp10281.pdf> (Last accessed: December 2017).
190. Hofer C. Toward a contingency theory of business strategy. *Academy of Management Journal*. 1975. Vol. 18. P. 784 – 810.
191. Hokamp S., Pickhardt M. Income Tax Evasion in a Society of Heterogeneous Agents – Evidence from an Agent-based Model. Institute of Spatial and Housing Economics. Discussion Papers №201035. 2010. URL: <https://ideas.repec.org/p/muc/wpaper/201035.html> (Last accessed: June 2017).
192. Houlder F. Europe's shadow economy costs €454bn in 'lost' taxes. *Financial Times*. 2015. URL: <https://www.ft.com> (Last accessed: January 2018).
193. Improving Access to Bank Information for Tax Purposes. OECD Progress Report, 2007. URL: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39327984.pdf> (Last accessed: February 2018).
194. Independent Fiscal Councils: Recent Trends and Performance / Beetsma R. and others. IMF Working Paper. 2018. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/03/23/Independent-Fiscal-Councils-Recent-Trends-and-Performance-45726> (Last accessed: February 2018).
195. Italy: Tax Guide: Strategic and practical information. USA: International business publications, 2015. – 274 p.
196. Johnson S. Kaufmann D., Zoido-Lobaton P. Regulatory Discretion and the Unofficial Economy. *American Economic Review*. 1998. vol. 88(2). P. 387-392.
197. Johnson S., Kaufmann D. Institutions and the Underground Economy. *A Decade of Transition: Achievements and Challenges* / edited by O. Havrylyshyn and S. M. Nsouli. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2001. P.212-228.
198. Jong-A-Pin R. On the measurement of political instability and its impact on economic growth. *European Journal of Political Economy*. 2009. vol. 25(1). P. 15-29.

199. Kodeks karny skarbowy: Ustawa z dnia 10 września 1999 r. URL:<http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19990830930/U/D19990930Lj.pdf> (Last accessed: May 2017).

200. Knight B., Levinson A. Fiscal Institutions in U.S. Institutions, Politics and Fiscal Policy / edited by R. Strauch and J. von Hagen. 1998. P. 167-187. URL: <http://faculty.georgetown.edu/aml6/pdfs&zips/survey6.pdf> (Last accessed: May 2017).

201. Late penalty charges on self-assessed tax returns. Web-site Vero Skatt. 2017. URL: https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/file-and-pay/self-assessed-taxes/late_penalty_charges_on_selfassessed_ta/ (Last accessed: December 2017).

202. Law «Misure per l'emersione e il rientro di capitali detenuti l'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscal» №186, 15.12.2014. URL: <http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2014/12/17/14G00197/sg> (Last accessed: December 2017).

203. Lemieux P. The Underground Economy: causes, extent, approaches. Montreal Economic Institute Research Papers. 2007. URL: http://www.iedm.org/files/cdr_nov07_en.pdf (Last accessed: May 2017).

204. Lewis A. The Psychology of Taxation. Oxford: Martin Robertson, 1982. 257 p.

205. Lindahl E. Just Taxation – A Positive Solution. Classics in the Theory of Public Finance / ed. By R. A. Musgrave and A. T. Peacock. New York: St. Martins Press, 1967. P. 168-176.

206. Lomas U. Tax Amnesty Gives Portugal Revenue Boost. Tax-News, 2012. URL: https://www.tax-news.com/news/Tax_Amnesty_Gives_Portugal_Revenue_Boost____56779.html (Last accessed: January 2018).

207. Medina L., Schneider F. Shadow Economies around the World: New Results for 158 Countries over 1991-2015. CESifo Working Paper Series No. 6430. 2017. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2965972 (Last accessed: January 2018).

208. Nagy E. Experts warn that Hungary's tax amnesty is an incentive to cheat. The Budapest Beacon, 2015. URL: <https://budapestbeacon.com/experts-warn-that-hungarys-tax-amnesty-is-an-incentive-to-cheat/> (Last accessed: January 2018).

209. National program for countering shadow economy in Serbia. USAID and NALED, 2015. URL: <https://www.slideshare.net/NALED/national-program-for-countering-shadow-economy-in-serbia> (Last accessed: January 2018).

210. Official web-site of Bloomberg Company. URL: https://www.bloomberg.com/professional/request-demo/?utm_source=bloomberg-menu&utm_medium=graphics&bbgsum=DG-WS-PROF-DEMO-bbgmenu (Last accessed: January 2018).

211. Official web-site of Internal revenue service URL: <https://www.irs.gov/> (Last accessed: January 2018).

212. Official web-site of Ministry of Finance of The Slovak Republic. URL: <http://www.finance.gov.sk/en/> (Last accessed: January 2018).

213. Official web-site of PRS Group URL: <https://www.prsgroup.com/> (Last accessed: January 2018).

214. Official web-site of The Internal Revenue Service URL: <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/related-statutes-and-penalties-general-fraud> (Last accessed: January 2018).

215. Official web-site of The World Bank URL: <http://databank.worldbank.org/data/databases.aspx?orderby=alphabetical&direction=desc> (Last accessed: January 2018).

216. Official web-site of World Bank Group. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD?locations=GE> (Last accessed: January 2018).

217. Oliver C. Strategic Responses to Institutional Processes. *The Academy of Management Review*. 1991. Vol. 16. №1. P. 145-179.

218. Ouédraogo I. Governance, Corruption, and the Informal Economy. *Modern Economy*. 2017. №8. P. 256-271.

219. Packard T., Koettl J., Montenegro C. In *From the Shadow: Integrating Europe's Informal Labor*. World Bank Policy Research Working Paper №5923. Washington, D.C., 2012. URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/458701468035954123/pdf/706020PUB0EPI0067902B09780821395493.pdf> (Last accessed: November 2017).

220. Partial Least Squares Regression. URL: http://www.vcclab.org/lab/pls/m_description.html (Last accessed: December 2017).
221. Peter K. Income Tax Flattening: Does It Help to Reduce the Shadow Economy? Andrew Young School of Policy Studies Working Paper 08-09. 2008. URL: <http://aysps.gsu.edu/files/2016/01/08-09-Peter-IncomeTaxFlattening-old.pdf> (Last accessed: November 2017).
222. Pirnykoza P. Analysis of the shadow economy and its fiscal effects in Ukraine. EUREKA: Social and Humanities. 2018. №2.P. 30-38.
223. Poland – time to upgrade fiscal memory. URL: <http://www.salesdatacontroller.com/poland-time-upgrade-fiscal-memory/> (Last accessed: January 2018).
224. Portuguese income tax: Filing a Portuguese tax return as an expat. URL: https://www.expatica.com/pt/finance/Income-tax-in-Portugal_105172.html (Last accessed: January 2018).
225. Preventive measures best way to tackle the shadow economy and economic crime. Ministry of Interior of Finland. URL: http://intermin.fi/en/article/-/asset_publisher/harmaata-taloutta-ja-talousrikollisuutta-voidaan-parhaiten-torjua-ennalta-estavalla-tyolla (Last accessed: January 2018).
226. Prinz A. A Moral Theory of Tax Evasion. University of Munster. Working paper 2594. 2010. URL: <https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference> (Last accessed: June 2017).
227. Quaghebeur M., Coel B. Belgium's Permanent Regularization Procedure: The 2004 Tax Amnesty Redux? Tax Notes International. 2006. Vol. 42(11). P. 967-970.
228. Raz J. The authority of law: Essays on law and morality. Oxford, UK: Clarendon. 1979. 356 p.
229. Razmi M., Jamalmanesh A. How political indices affect the shadow economy. Romanian Economic and Business Review. 2014. Vol. 9(1). P. 45-55.
230. Regional Economic Outlook. Sub-Sahara Africa: Staying the Course. Washington, D.C.: International Monetary Fund. October, 2014. 99 p. URL:

<https://www.imf.org/en/Publications/REO/SSA/Issues/2017/02/01/Staying-the-Course>
(Last accessed: September 2017).

231. Russell B. Revenue Administration: Managing the Shadow Economy. Technical Notes and Manuals of Fiscal Affairs Department of IMF. 2010. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1014.pdf> (Last accessed: November 2017).

232. Schaechter A., Kinda T., Budina N., Weber A. Fiscal Rules in Response to the Crisis—Toward the “Next-Generation” Rules. A New Dataset. IMF Working Paper №12/187, 2012. 49 p.

233. Schneider F. Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments. Linz: Johannes Kepler University, 2015. 8 p. URL: <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf> (Last accessed: October 2017).

234. Schneider F. The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know? IZA Discussion Papers 6423. 2012. URL: <http://ftp.iza.org/dp6423.pdf> (Last accessed: June 2017).

235. Schneider F. The Size and Development of the Shadow Economies of Ukraine and Six Other Eastern Countries over the Period of 1999 – 2015. *ЕКОНОМІКА РОЗВИТКУ*. 2016. № 2. P. 12-20.

236. Schneider F., Buehn A., Montenegro C. Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007. Policy Research Working Paper Series №5356. The World Bank. 2010. URL: http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/LatestResearch2010/SHAD_OWEECONOMIES_June8_2010_FinalVersion.pdf (Last accessed: August 2017).

237. Schneider F., Enste D. Hiding in the Shadows. The Growth of the Underground Economy. IMF Working paper. Economic Issues No. 30. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues30/index.htm> (Last accessed: August 2017).

238. Schneider F., Enste D. Shadow Economies Around the World: Size, Causes and Consequences. IMF Working paper №00/26, 2000. URL:

<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/Shadow-Economies-Around-the-World-Size-Causes-and-Consequences-3435> (Last accessed: August 2017).

239. Schneider F., Enste D. *The Shadow Economy – An International Survey*. UK: Cambridge University Press, 2002. – 226 p.

240. *Schumpeter in the History of Ideas* / edited by Y. Shionoya and M. Perlman. Ann Arbor: The University of Michigan Press, 1997. 82 p.

241. Scott R. *Institutions and organizations*. Thousand Oaks, California: Sage, 1995. 360 p.

242. Seely A., Mor F. *The Paradise Papers*. House of Commons Library Briefing Paper №CDP-2017-0228, 2017. URL: <http://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CDP-2017-0228/CDP-2017-0228.pdf> (Last accessed: January 2018).

243. Self Assessment tax returns: penalties. Web-site GOV.UK. URL: <https://www.gov.uk/self-assessment-tax-returns/penalties> (Last accessed: December 2017).

244. Singh A., Jain-Chandra S., Mohommad A. *Inclusive Growth, Institutions, and the Underground Economy*. IMF Working Paper №12/47. 2012. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2012/wp1247.pdf> (Last accessed: June 2017).

245. *Single national strategy for improving the tax collection, tackling the shadow economy and reducing the compliance costs: 2015–2017*. Ministry of Finance of the Republic of Bulgaria. URL: <http://www.minfin.bg/en/documents?dq=TACKLING+THE+SHADOW+ECONOMY> (Last accessed: January 2018).

246. *Social Security Programs Through out the World: Europe, 2014*. URL: <https://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2014-2015/europe/ssptw14europe.pdf> (Last accessed: November 2017).

247. *Social Security Programs Through out the World: Europe, 2016* URL: <https://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2016-2017/europe/ssptw16europe.pdf> (Last accessed: November 2017).

248. Tanzi V. *The Underground Economy in the United States: Estimates and Implications*. Banca Nazionale del Lavoro Quarterly Review. 1980. 135 (4). P. 427–453.

249. Tanzi V., Tsibouris G. Fiscal reform over ten years of transition. IMF Working paper №00/113, 2000. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/Fiscal-Reform-Over-Ten-Years-of-Transition-3649> (Last accessed: November 2017).

250. Tax certainty. IMF and OECD Report for the G20 Finance Ministers, 2017. URL: <http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm> (Last accessed: December 2017).

251. Tax penalties. Web-site of PricewaterhouseCoopers Portugal. URL: <https://www.pwc.pt/en/pwcinformisco/tax-guide/2017/tax-penalties.html> (Last accessed: January 2018).

252. Tax Reforms in Georgia. Ministry of Finance of Georgia. 2011. URL: <https://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2011/revenue/pdf/rusuda.pdf> (Last accessed: February 2018).

253. Thorne P. Swiss banking secrecy and taxation. HELVEA SA report, 2009. 42 p. URL: http://www.safehaven.at/wordpress_cms/wp-content/uploads/2010/03/Helvea-Studie.pdf (Last accessed: February 2018).

254. Torgler B., Schneider F. Shadow Economy, Tax Morale, Governance and Institutional Quality: A Panel Analysis. IZA Discussion Paper No. 2563. 2007. URL: <https://ideas.repec.org/p/iza/izadps/dp2563.html> (Last accessed: August 2017).

255. Torgler B., Schneider F. The Impact of Tax Morale and Institutional Quality on the Shadow Economy. IZA Discussion Paper No.2541 and CESifo Working Paper Series No.1899, 2007. URL: <http://ftp.iza.org/dp2541.pdf> (Last accessed: August 2017).

256. Torosyan K., Filer R. Tax Reform in Georgia and the Size of the Shadow Economy. IZA Discussion Paper №6912. 2012. 41 p.

257. Trading economics web-site. URL: <https://tradingeconomics.com/country-list/corporate-tax-rate?continent=europe> (Last accessed: February 2018).

258. When context matters: increasing tax payments in Poland. eMBED brief. Washington, D. C.: World Bank Group. 2018. URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/387711517954782156/When-context-matters-increasing-tax-payments-in-Poland> (Last accessed: February 2018).

259. Wicksell K. A New Principle of Just Taxation. Classics in the Theory of Public Finance / Ed. By R. A. Musgrave and A. T. Peacock. New York: St. Martins Press, 1967. P. 72-118.

260. Raczkowski K. Measuring the tax gap in the European economy. Journal of Economics and Management. 2015. Vol. 21 (3). P. 58-72.

261. Williams C., Horodnic I. Explaining the Prevalence of The Informal Economy in the Baltics: An Institutional Asymmetry Perspective. European Spatial Research and Policy. – 2015. – 22(2). – P. 127-145.

262. Worldwide Governance Indicators. The World Bank. URL: http://www.info.worldbank.org/governance/wgi/sc_country.asp. (Last accessed: February 2018).

263. Zampano G., Legorano G. Italy to Get \$4.4 Billion in Proceeds from Tax Amnesty. The Wall Street Journal, 2015. URL: <https://www.wsj.com/articles/italy-to-get-4-4-billion-in-proceeds-from-tax-amnesty-1449688492> (Last accessed: January 2018).

264. 720 take advantage of Hungary tax amnesty in 2015. The Budapest Beacon, 2016. URL: <https://budapestbeacon.com/720-take-advantage-of-hungary-tax-amnesty-in-2015/> (Last accessed: February 2018).

Додаток А

Визначення науковцями змісту категорії «інститут»

Автор	Визначення
Д. Норт	це набір формальних правил, неформальних обмежень та механізмів їх примусового впровадження.
Т. Веблен	поширений образ думки в тому, що стосується окремих відносин між суспільством і особистістю і окремих виконуваних ними функцій.
Дж. Коммонс	це система законів (або “природних прав”), в рамках яких індивіди діють як в’язні.
У. Мітчелл	переважаючі й найбільш стандартизовані суспільні звички.
В. Гамільтон	це словесний символ для кращого позначення групи суспільних звичаїв. Вони означають переважний і постійний спосіб мислення, який став звичним для групи або перетворився для народу в звичай.
Дж. Ходжсон	стійкі системи суспільних правил і звичаїв, які структурують соціальні взаємодії.
А. Гоффман	це правила, норми та переконання, які описують реальність для організації, пояснюючи що є і чого немає, як можна діяти, а як – ні.
Р. Джеперсон	це певні сценарії, які забезпечують стабільні конструкції для хронічно повторювальних послідовностей діяльності, відхилення від яких тягне за собою накладання відповідних санкцій.
Д. Олсон Дж. Марч	це стабільну сукупність практик та правил, що визначають відповідну поведінку для певних груп акторів у певних ситуаціях.
В. Каспер	правила людської поведінки, які, за можливістю, обмежують опортуністичну та безладну індивідуальну поведінку, роблячи її у такий спосіб більш передбачуваною і тим самим полегшуючи поділ праці та створення багатства... Терміни «інститут» та «правило» використовуються... як взаємозамінні.
Р. Вільямсон	це сукупність формальних чи неформальних правил, створених людьми, і механізмів, що забезпечують дотримання цих правил.
Е. Остром	регулятори людської поведінки в ситуаціях, які керуються правилами, нормами і стратегіями.
Г. Пітерс	це структурна характеристика суспільства та/або політики.
М. Аокі	характерну модель соціальної взаємодії, що самопідтримується, яка представлена значущими правилами, відомими агенту, та інкорпорована в систему агентських переконань щодо шляхів проведення «гри».
Г. Шмоллер	набір формальних та неформальних правил, включаючи пристрої, які забезпечують їх дотримання.
А. Гриф	це система правил, переконань, норм і організацій, які разом генерують регулярність (соціальної) поведінки.
А. Аузан	сукупність, що складається з правила і зовнішнього механізму примушення індивідів до виконання цього правила.

Продовження Додатку А

І. Александров	певний механізм соціального контролю, який має результатом структуровані взаємодії між людьми і надання цим взаємодіям якоїсь стійкої форми, зменшуючи невизначеність.
О. Бренделєва	система формальних правил і неформальних норм, що визначають взаємовідносини між членами суспільства.
В. Широнін	інфраструктура взаємодій, що формує варіанти індивідуальної поведінки людей стосовно тієї чи іншої сфери життя.
В. Дементьєв	певний суспільний механізм, який представляє собою певну сукупність дій одних людей, що спрямовані на поведінку інших, які примушують останніх до певного типу поведінки і мають своїм результатом певну сталу соціальну структуру або організацію.
А. Гриценко	це не просто елементи суспільства, це все суспільство, розглянуте в певному аспекті”.
О. Яременко	як традиція, норма, як безумовний спосіб господарюючої поведінки є чимось стійким, незмінним, стабільним.
Ю. Ольсевич	обмеження, вигадані людьми, які спрямовують людську взаємодію у певне річище та структурують стимули в процесі обміну .
Р. Пустовіт	звички і стереотипи мислення, притаманні значній спільноті людей.
Б. Корнейчук	це прийняті у суспільстві правила взаємодії індивідів, що утворилися в процесі розвитку культури і визначають звичний спосіб організації тієї чи іншої сфери суспільного життя.
В. Базилевич А. Маслоу	це установлення, закон, певний порядок, що можна віднести як до моралі, права, релігії, так і до економіки, де повною мірою можна використати слово “інститут”: “інститут власності”, “інститут грошей”, “фінансові інститути” та інші, поряд з “інститутом сім’ї”, “інститутом армії”, “інститутом науки” тощо.
А. Ткач	сукупність правил і зовнішнього механізму примушення індивідів до виконання правил.
С. Мочерний	форма соціального устрою; сукупність норм права в будь-якій сфері суспільних відносин; наукова установа, яка здійснює фундаментальні та прикладні дослідження; організація, що виконує проектно-пошукові роботи.
О. Мороз	відносно усталені системи норм, що регулюють прийняття рішень, діяльність і взаємодію агентів (соціально-економічних суб’єктів, у т.ч. організацій) та їх груп в контексті матриці існуючого інституціонального середовища – детермінантних факторних сил суспільства та обумовлених ними структурами.
Г. Клейнер	система взаємопов’язаних відносно стійких (по відношенню до коливань поведінки або інтересів окремих суб’єктів і їх груп), а також тих, що продовжують діяти протягом певного періоду часу формальних і неформальних норм, що регулюють прийняття рішень, діяльність і взаємодію соціально-економічних суб’єктів та їх груп.

Продовження Додатку А

В. Тамбовцев	сукупність із правил та зовнішнього механізму примусу індивідів до виконання цього правила.
А. Шастітко	низка правил, що виконують функцію обмежень поведінки економічних агентів та впорядковують взаємодію між ними, а також відповідні механізми контролю за виконанням цих правил.
А. Чухно	сукупність формальних і неформальних правил, котрі обмежують поведінку економічних агентів та упорядковують взаємодію між ними, а також механізми примушення, що забезпечують дотримання цих правил.
А. Шастіко	ряд правил, які виконують функцію обмежень поведінки економічних агентів і впорядковують взаємодії між ними, а також відповідні механізми контролю за дотриманням цих правил.
О. Носова	суспільні правила і норми, які або виступають у своєму власному вигляді, або втілюються в організаціях та інших суспільних явищах, що мають тривалий, стійкий, чи повторювальний характер.
В. Геєць	здійснюють контроль над виконанням правил та норм поведінки. Призначення інститутів структурувати акти взаємодії між людьми, для яких характерна повторюваність.
Ю. Лопатинський	писані та неписані норми й правила, що є умовами та передумовами процесу прийняття рішень.
А. Тимошенко	правила і норми поведінки взаємодії між економічними агентами та система контролю за їх дотриманням.
В. Єфімов	набір правил, що відносяться до цілком визначеної діяльності, яка цими правилами регулюється; набір формальних та неформальних правил, найважливішими формальними правилами в сучасних суспільствах є законодавчі акти.

Джерело: за даними [49, 74, 131, 142].

Додаток Б.1

Розмір та розвиток тіньової економіки 158 країн за період з 1991 по 2003 рр., % ВВП

№	Країна	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
1	Албанія	43.18	40.18	39.45	40.07	39.18	37.07	37.59	38.16	36.04	35.30	36.04	33.67	32.64
2	Алжир	34.96	36.14	38.16	38.88	37.64	37.68	37.18	38.28	36.11	34.20	33.58	31.90	29.62
3	Ангола	50.17	47.80	55.43	50.48	52.47	46.30	50.48	49.21	48.64	48.80	46.14	48.40	48.86
4	Аргентина	25.22	24.41	26.59	26.22	27.18	25.32	25.20	24.00	25.83	25.40	26.94	26.19	25.37
5	Вірменія	46.65	49.50	48.63	44.66	47.14	47.48	46.41	45.81	46.85	46.60	47.61	44.11	42.08
6	Австралія	16.89	17.83	17.35	16.38	15.62	15.75	14.92	14.49	14.60	14.30	13.70	13.63	13.28
7	Австрія	10.03	10.27	10.95	10.65	10.66	10.85	10.57	10.47	10.24	9.80	9.50	9.53	9.70
8	Азербайджан	54.69	53.67	60.46	64.66	59.95	59.22	58.85	61.13	59.52	60.60	58.29	55.95	54.18
9	Багамські острови	35.61	38.96	38.60	39.31	36.81	35.56	34.08	31.13	28.28	26.20	26.86	26.43	28.76
10	Бахрейн	22.49	21.83	19.65	19.80	19.64	19.72	19.18	19.37	18.84	18.40	18.76	18.67	18.35
11	Бангладеш	36.34	36.48	37.12	36.71	35.27	35.70	35.78	35.87	35.60	35.60	34.48	35.12	36.65
12	Білорусь	52.78	47.83	47.95	49.54	53.57	52.24	51.11	49.32	50.14	48.10	49.39	49.73	48.64
13	Бельгія	24.40	24.37	25.61	25.79	25.49	25.71	24.49	25.22	23.93	22.20	22.08	23.23	23.95
14	Беліз	50.98	51.65	51.78	52.39	53.69	53.09	52.69	52.60	49.01	43.80	44.59	45.03	42.98
15	Бенін	58.78	60.80	58.66	56.88	54.86	52.65	53.47	51.49	51.24	50.20	50.34	49.72	53.24
16	Бутан	31.24	30.66	30.20	29.64	27.82	31.00	29.94	28.75	27.98	29.40	29.21	29.28	28.18
17	Болівія	68.09	71.34	71.08	70.39	69.40	66.78	67.31	63.69	68.67	67.10	70.57	68.82	69.01
18	Боснія і Герцеговина	31.38	32.18	33.43	43.30	44.45	38.53	36.66	33.25	32.87	34.10	33.99	37.34	35.94
19	Ботсвана	33.57	35.44	36.37	35.89	35.52	35.20	32.98	34.18	32.95	33.40	33.05	32.08	31.43
20	Бразилія	40.64	39.67	39.25	38.25	39.61	40.83	40.50	41.69	40.79	39.80	38.65	38.50	38.89
21	Бруней-Даруссалам	29.84	29.20	29.60	30.73	28.26	26.98	28.48	30.84	31.83	31.10	30.42	29.78	29.52
22	Болгарія	36.73	36.59	37.65	36.17	34.53	33.05	32.32	34.43	36.20	36.90	36.51	35.05	34.57
23	Буркіна-Фасо	43.42	44.06	44.89	44.75	43.59	43.91	41.76	41.26	38.81	41.40	41.20	41.22	39.34
24	Бурунді	26.87	28.78	31.52	32.17	34.62	39.84	38.61	37.99	38.88	39.50	39.36	39.05	40.02
25	Кабо-Верде	44.03	44.69	47.21	43.88	43.76	39.60	41.17	38.48	38.25	36.10	35.30	36.05	37.16
26	Камбоджа	44.12	45.40	54.06	56.69	54.55	55.11	53.95	53.24	51.95	50.10	49.80	49.35	49.66
27	Камерун	35.14	35.48	37.91	34.86	33.00	35.60	34.03	33.37	33.58	32.80	33.06	32.94	31.96
28	Канада	21.91	22.12	21.52	20.21	19.19	19.19	17.75	17.25	16.39	16.00	16.12	16.75	16.85
29	Центральноафриканська Республіка	39.80	43.28	43.64	41.94	39.84	42.26	39.11	38.70	41.43	42.60	41.84	40.28	43.12

Продовження Додатку Б.1

30	Чад	45.92	45.75	48.86	46.23	46.18	46.31	46.04	44.36	46.60	46.20	45.23	40.32	42.04
31	Чилі	20.73	20.52	20.72	20.41	19.51	19.96	18.93	19.67	20.64	19.80	19.43	19.24	18.70
32	Китай	14.07	13.63	13.46	13.03	12.46	12.67	12.67	12.73	13.12	13.10	12.93	12.42	11.72
33	Колумбія	35.69	34.53	34.95	35.41	35.24	37.30	36.19	37.46	38.98	39.10	37.26	37.97	35.87
34	Коморські острови	39.97	35.79	35.89	40.15	39.87	41.56	40.77	43.22	42.93	39.60	39.11	39.31	37.86
35	Демократич. Республ. Конго	48.08	49.10	49.27	46.08	45.76	46.36	47.56	47.85	46.97	48.00	47.71	47.74	46.28
36	Республіка Конго	50.40	50.74	52.82	52.08	49.00	47.53	51.09	52.86	52.17	48.20	48.41	48.24	47.33
37	Коста-Ріка	30.93	29.02	28.77	29.01	29.02	29.25	28.48	26.12	26.29	26.20	28.00	27.39	26.41
38	Кот-д'Івуар	46.29	48.39	48.25	44.53	41.05	38.88	42.53	40.37	41.53	43.20	43.64	43.68	46.49
39	Хорватія	32.10	34.25	36.33	37.31	38.73	37.04	34.04	35.62	36.00	33.40	32.31	30.46	28.53
40	Кіпр	36.22	34.72	35.29	34.09	27.91	28.94	28.96	30.51	30.13	28.70	28.40	29.31	31.62
41	Чехія	20.72	20.07	20.48	20.52	19.11	18.35	19.00	18.61	19.45	19.10	18.10	19.05	19.38
42	Данія	20.48	20.43	21.46	20.09	19.55	19.90	18.57	18.94	18.56	18.00	17.63	18.17	18.34
43	Домініканська республіка	35.84	35.85	35.62	34.73	34.41	33.57	34.07	32.24	32.49	32.10	33.59	33.68	31.94
44	Еквадор	35.84	35.47	36.03	36.98	35.69	34.54	36.58	34.75	37.02	34.40	36.05	35.81	36.42
45	Єгипет	36.02	35.57	36.51	36.82	36.85	35.28	35.99	35.47	35.83	35.10	35.49	35.70	35.16
46	Сальвадор	52.74	52.96	52.82	49.56	48.33	50.78	47.93	47.80	46.88	46.30	46.03	44.19	43.53
47	Екваторіальна Гвінея	37.64	37.54	38.10	37.27	35.97	32.71	33.10	33.47	32.69	32.80	30.75	32.06	30.82
48	Еритрея	37.57	48.92	44.07	36.69	38.65	33.54	31.42	34.25	38.16	40.30	36.28	35.68	39.56
49	Естонія	28.54	31.04	34.13	34.79	35.51	35.22	32.01	31.79	32.59	32.70	31.16	30.39	29.77
50	Ефіопія	38.29	37.77	36.71	37.55	38.05	36.39	36.22	37.83	39.82	40.30	37.98	38.79	39.30
51	Фіджі	38.88	38.44	38.40	35.64	34.81	32.50	35.63	35.77	32.90	33.60	32.84	31.17	31.74
52	Фінляндія	22.12	22.71	22.60	21.92	21.34	21.51	20.11	19.37	18.99	18.10	18.06	18.60	18.31
53	Франція	16.36	16.98	18.16	18.00	17.60	17.68	17.41	16.74	16.32	15.20	14.71	16.12	15.98
54	Габон	48.72	50.91	48.21	43.95	43.84	44.23	41.60	43.10	49.15	48.00	56.07	55.82	57.40
55	Гамбія	50.65	49.38	49.46	53.55	56.73	55.31	54.35	51.61	48.35	45.10	42.36	51.76	42.85
56	Грузія	61.47	65.31	65.01	63.70	71.95	71.33	69.35	71.27	70.10	67.30	66.86	67.53	64.90
57	Німеччина	16.36	16.88	17.38	17.28	17.16	17.72	17.07	16.82	16.42	16.00	15.58	16.11	16.28
58	Гана	46.07	46.12	47.71	46.18	44.98	46.97	44.65	45.70	44.58	41.90	42.62	42.66	42.60
59	Греція	31.39	31.06	31.95	31.52	32.36	31.23	31.51	30.83	30.42	28.70	29.06	29.61	28.77
60	Гватемала	63.95	63.38	61.90	60.18	59.76	60.86	58.75	57.45	54.66	51.50	54.44	55.29	56.06
61	Гвінея	41.22	41.34	41.16	41.88	41.75	42.03	41.32	39.73	40.14	39.70	39.12	38.09	39.01

Продовження Додатку Б.1

62	Гвінея-Бісау	30.64	30.50	32.41	30.82	30.73	27.98	21.98	42.76	37.78	39.60	39.88	41.71	42.40
62	Гайана	36.55	35.01	34.54	34.18	33.53	31.45	32.07	31.70	32.40	33.60	33.86	34.17	35.83
64	Гаїті	42.14	46.75	44.87	55.79	50.18	52.83	50.89	57.19	54.69	55.40	56.61	59.12	56.05
65	Гондурас	53.74	51.79	49.64	49.83	48.89	49.12	46.96	48.10	50.41	49.60	50.45	49.28	49.36
66	Гонконг	15.75	15.69	15.48	15.31	15.56	16.13	15.36	16.84	16.93	16.60	16.54	16.99	16.61
67	Угорщина	31.89	32.26	33.69	32.03	30.18	29.18	28.35	27.11	26.57	25.10	24.70	24.14	24.19
68	Ісландія	16.63	17.41	17.61	17.32	17.33	17.14	16.52	16.24	16.01	15.90	15.65	16.24	16.17
69	Індія	24.83	24.36	24.42	22.90	23.07	22.09	23.47	23.36	24.23	23.10	23.02	22.88	21.24
70	Індонезія	22.69	21.88	22.08	21.29	20.32	19.34	19.19	17.48	20.03	19.40	19.75	21.13	21.60
71	Іран	19.13	19.54	20.42	20.85	21.06	20.65	20.07	20.35	19.88	18.90	19.89	18.39	17.02
72	Ірландія	20.86	20.80	20.61	20.17	19.25	19.19	18.01	17.26	16.32	15.90	15.42	15.73	16.26
73	Ізраїль	25.02	24.83	24.05	23.18	23.42	22.26	23.38	23.18	22.91	21.90	22.82	22.81	23.32
74	Італія	33.54	32.92	32.71	31.55	29.20	28.58	29.53	28.54	28.94	27.10	27.95	27.86	28.68
75	Ямайка	36.02	32.72	32.76	31.25	31.18	33.89	36.11	34.82	35.76	36.40	35.23	35.76	34.57
76	Японія	10.35	10.46	10.67	10.80	10.85	10.72	10.61	10.91	11.22	11.20	11.31	11.79	11.57
77	Йорданія	21.12	19.75	20.27	20.58	19.81	19.91	19.92	19.93	19.76	19.40	19.29	19.34	18.26
78	Казахстан	43.62	43.41	44.49	42.63	46.08	47.35	45.99	45.66	44.61	43.20	42.73	40.89	39.58
79	Кенія	34.75	35.01	31.63	32.21	31.68	34.08	34.68	36.24	35.46	34.30	34.45	35.34	35.92
80	Корея	29.13	29.23	29.14	28.35	27.48	28.03	26.97	30.04	28.49	27.50	27.37	26.76	27.41
81	Кувейт	18.55	21.40	20.35	19.83	19.39	19.03	19.18	19.22	20.66	20.10	20.67	20.91	18.79
82	Киргизька Республіка	35.75	38.76	41.83	44.44	45.93	43.02	41.83	41.65	41.94	41.20	40.35	43.00	39.05
83	Лаос	36.16	35.88	35.62	35.02	35.00	33.96	33.70	32.10	32.04	30.60	30.66	30.80	31.33
84	Латвія	23.87	28.24	29.09	28.59	32.45	31.87	30.76	31.24	30.87	30.50	28.98	28.92	27.51
85	Ліван	36.68	35.85	34.93	33.96	33.03	32.23	33.07	33.27	34.54	34.10	34.47	34.23	34.79
86	Лесото	35.12	35.37	35.76	34.37	35.17	32.57	34.58	32.02	32.97	31.30	31.51	29.85	30.58
87	Ліберія	42.08	43.89	44.70	45.25	45.55	46.67	45.12	45.95	44.64	43.20	42.23	41.84	43.02
88	Лівія	34.24	36.22	35.75	35.07	34.68	36.26	36.26	38.21	36.20	35.10	36.24	34.94	31.83
89	Литва	23.75	26.38	28.96	31.36	35.09	34.82	33.50	33.87	33.48	33.70	31.91	31.05	29.61
90	Люксембург	11.07	11.43	11.37	11.24	11.40	11.97	11.38	10.90	10.37	9.80	10.18	10.32	10.71
91	Мадагаскар	40.40	41.06	41.06	41.22	40.90	44.34	41.95	41.67	40.21	39.60	41.16	47.41	45.47
92	Малаві	39.40	40.32	40.19	43.66	39.25	39.91	40.17	38.55	37.52	40.30	40.34	41.99	39.41
93	Малайзія	37.47	37.30	36.79	35.04	33.22	30.58	30.37	32.10	31.63	31.10	32.27	32.65	32.03

Продовження Додатку Б.1

94	Мальдіви	28.11	28.29	27.35	26.75	31.50	30.21	30.98	30.22	30.60	30.30	29.39	28.93	27.73
95	Малі	44.15	45.15	45.28	42.78	43.40	43.36	41.10	44.71	42.22	42.30	39.63	39.70	38.10
96	Мальта	31.54	30.61	31.40	31.03	30.88	33.12	31.65	30.61	29.72	27.10	30.66	30.15	30.99
97	Мавританія	36.00	36.59	35.26	36.38	33.39	31.80	35.57	36.45	36.09	36.10	37.39	38.57	38.27
98	Маврикій	25.83	25.61	25.94	26.19	25.86	25.43	24.12	22.90	24.01	23.10	21.67	22.14	22.66
99	Мексика	33.06	33.53	36.34	35.81	38.25	36.63	33.70	32.62	31.44	30.10	31.20	30.99	30.84
100	Молдова	38.89	43.96	44.53	48.96	49.08	47.10	44.20	42.98	46.30	45.10	45.23	46.53	45.50
101	Монголія	18.83	20.65	19.53	21.12	20.12	19.54	19.15	18.81	18.87	18.40	18.88	18.01	17.68
102	Марокко	36.59	38.18	40.33	38.96	40.42	35.91	38.68	35.70	37.28	36.40	36.48	35.25	34.72
103	Мозамбік	43.14	44.97	44.79	46.87	42.39	41.06	40.67	41.11	40.14	40.30	39.03	36.57	36.60
104	М'янма	63.83	61.85	61.55	60.53	59.12	58.63	57.67	57.77	53.59	52.60	49.77	47.66	43.64
105	Намібія	31.84	31.86	32.12	31.96	32.09	31.57	31.89	31.45	31.88	31.40	31.32	29.14	28.82
106	Непал	43.39	40.59	40.88	39.15	39.97	40.59	39.59	38.68	38.04	36.80	37.20	37.71	37.35
107	Нідерланди	15.81	15.73	15.98	15.86	15.60	15.40	14.39	14.11	13.52	13.10	13.00	13.93	14.35
108	Нова Зеландія	16.07	15.72	14.95	14.02	13.80	13.85	13.88	14.03	13.23	12.60	11.95	12.46	12.46
109	Нікарагуа	44.54	44.75	44.82	44.71	44.74	42.70	42.99	43.01	43.23	45.20	43.76	43.50	43.68
110	Нігер	38.66	43.09	42.70	41.65	40.80	40.23	41.28	39.04	42.00	41.90	40.06	40.25	41.63
111	Нігерія	56.95	58.17	58.82	66.61	62.21	61.09	60.69	62.33	59.87	57.90	57.64	59.93	57.19
112	Норвегія	22.65	23.70	23.57	22.75	22.17	21.24	19.84	20.17	20.44	19.10	19.13	21.60	21.82
113	Оман	23.41	22.56	22.42	22.42	21.99	20.72	20.11	19.88	20.04	18.90	18.82	19.82	20.17
114	Пакистан	37.55	34.92	34.40	34.90	34.48	32.81	34.58	34.63	35.35	36.80	35.12	34.97	33.58
115	Папуа-Нова Гвінея	41.96	38.86	34.34	32.09	33.64	30.63	35.36	34.44	34.63	36.10	36.43	37.08	37.34
116	Парагвай	34.63	35.39	33.95	32.29	30.67	32.67	34.54	34.87	37.79	39.80	39.65	40.32	37.60
117	Перу	59.87	59.25	61.00	58.50	58.52	59.63	57.08	58.23	59.94	59.90	58.47	56.43	56.65
118	Філіппіни	45.43	45.39	45.53	45.40	45.04	42.21	43.50	43.79	44.43	43.30	43.02	42.16	41.39
119	Польща	34.50	34.10	33.36	31.61	30.94	29.80	29.00	27.54	28.10	27.60	28.30	28.09	27.82
120	Португалія	24.58	24.96	25.70	25.48	24.92	24.31	24.11	23.18	23.32	22.70	23.09	23.00	23.66
121	Катар	16.41	15.40	15.80	17.65	16.68	18.21	17.02	16.65	17.21	19.00	18.32	17.74	18.31
122	Румунія	36.03	35.13	34.80	34.99	33.40	31.12	31.65	32.18	34.45	34.40	32.33	32.51	33.03
123	Російська Федерація	43.92	35.68	45.72	49.23	49.84	51.02	52.92	51.91	46.24	46.10	45.00	44.97	44.27
124	Руанда	39.72	39.59	39.61	39.91	41.09	41.65	38.69	40.25	41.23	40.30	41.14	39.01	38.52
125	Саудівська Аравія	18.90	17.93	18.07	17.86	18.03	17.98	18.62	19.15	18.22	18.40	18.33	18.79	17.96

Продовження Додатку Б.1

126	Сенегал	52.64	52.30	53.39	51.60	50.08	52.60	51.87	47.48	45.97	45.10	44.05	41.48	41.95
127	Сьєрра-Леоне	38.20	41.77	43.17	43.67	44.51	46.36	46.60	45.96	48.49	48.60	50.14	47.76	45.34
128	Сінгапур	13.69	13.38	13.13	12.56	12.17	12.76	12.26	13.56	12.86	13.10	13.40	13.76	13.00
129	Словацька республіка	18.49	20.75	20.57	19.58	19.22	19.75	18.47	19.15	18.71	18.90	18.53	18.45	17.87
130	Словенія	29.31	30.49	31.37	30.06	30.07	28.92	28.44	26.91	27.78	27.10	26.90	26.40	26.30
131	Соломонові острови	30.60	29.61	29.41	25.84	25.71	24.90	25.79	24.97	27.51	33.40	36.36	37.42	36.16
132	Південна Африка	29.87	31.12	31.25	29.84	27.66	29.05	28.68	28.62	29.19	28.40	27.78	27.64	28.15
133	Іспанія	27.49	28.04	28.69	27.98	27.37	26.13	25.96	24.78	24.47	22.70	23.02	23.13	23.05
134	Шрі Ланка	52.94	51.87	50.43	49.94	50.22	48.67	48.28	47.07	46.30	44.60	46.29	46.85	46.19
135	Суринам	36.49	38.08	39.36	38.26	37.60	39.11	37.28	37.94	38.13	39.80	36.42	36.36	35.31
136	Свазіленд	43.99	42.74	44.13	43.61	41.48	41.42	43.70	42.81	42.55	41.40	39.55	38.44	37.55
137	Швеція	22.14	23.61	24.45	23.26	22.00	23.00	21.67	21.47	20.34	19.20	18.70	19.53	19.51
138	Швейцарія	9.36	9.88	10.03	10.03	9.88	9.85	9.63	9.13	9.07	8.60	8.87	9.14	9.58
139	Сирія	24.23	21.90	20.58	19.13	18.80	18.35	18.72	17.27	18.88	19.30	19.47	18.83	19.16
140	Тайвань	30.22	29.45	28.51	27.44	27.03	27.68	26.76	27.10	25.41	25.40	26.11	25.96	25.28
141	Таджикистан	35.42	47.43	46.64	46.53	45.92	47.23	45.21	46.97	45.51	43.20	44.02	43.98	42.62
142	Танзанія	60.32	59.95	58.11	57.47	54.69	55.35	56.10	57.87	58.43	58.30	57.09	55.25	53.90
143	Тайланд	55.72	54.05	54.34	53.11	51.84	50.05	51.98	55.43	56.64	52.60	54.17	51.36	50.51
144	Того	38.45	40.70	50.52	42.68	40.48	36.69	32.17	34.52	35.24	35.10	37.73	37.75	36.86
145	Тринідад і Тобаго	43.72	44.75	44.26	43.02	41.56	40.18	38.91	37.03	37.98	34.40	35.73	34.27	33.09
146	Туніс	42.00	40.08	39.60	39.42	38.85	38.92	39.42	40.20	38.46	38.40	36.35	37.74	37.24
147	Туреччина	35.99	35.89	35.30	34.51	32.84	32.95	31.01	32.03	33.26	32.10	32.75	33.74	32.07
148	Уганда	41.79	41.88	42.66	43.25	41.36	40.93	41.69	42.35	40.72	43.10	41.56	43.23	41.67
149	Україна	38.96	41.79	44.06	48.12	48.92	51.76	56.31	57.00	51.91	52.20	49.06	47.06	45.29
150	Об'єднані Арабські Емірати	27.74	28.05	28.50	27.47	27.00	26.76	26.98	27.72	28.54	26.40	28.15	27.81	27.46
151	Великобританія	15.55	15.83	15.27	14.70	14.03	13.85	13.19	12.88	13.01	12.70	12.56	13.09	13.13
152	США	11.22	11.10	10.79	10.33	10.01	10.00	9.33	9.10	8.92	8.70	9.11	9.64	9.50
153	Уругвай	52.99	51.04	51.91	49.92	52.52	53.69	47.96	47.20	50.21	51.10	51.57	51.33	48.18
154	Венесуела	29.62	28.72	28.72	29.29	29.81	27.24	32.68	33.17	35.78	33.60	35.86	36.30	37.63
155	В'єтнам	18.64	17.79	18.57	18.15	17.63	16.99	17.71	16.58	16.38	15.60	16.13	15.62	15.32
156	Ємен	35.03	34.24	34.02	34.35	30.83	29.39	29.80	30.17	28.35	27.40	26.48	27.20	25.42
157	Замбія	54.17	50.68	50.91	51.39	51.33	52.41	51.74	51.61	49.86	48.90	48.85	47.71	48.40

Продовження Додатку Б.1

158	Зімбабве	57.35	62.24	59.35	56.29	57.27	54.05	56.16	52.09	56.43	59.40	56.12	58.32	61.83
	Середнє по країнах:	34.91	35.22	35.62	35.29	34.89	34.53	34.20	34.23	34.18	33.66	33.56	33.54	33.13

Додаток Б.2

Розмір та розвиток тіньової економіки 158 країн за період з 2004 по 2015 рр., % ВВП

№	Країна	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Середнє по роках (1991-2015)
1	Албанія	31.72	30.89	29.58	28.53	27.12	26.91	26.10	25.41	25.52	25.68	25.78	26.21	32.72
2	Алжир	27.76	24.93	24.44	24.21	24.07	25.90	25.89	27.37	26.94	25.98	25.74	23.98	30.86
3	Ангола	46.81	43.84	41.23	37.13	35.26	36.25	36.54	36.49	36.60	35.92	34.53	35.25	43.96
4	Аргентина	24.32	23.21	22.63	21.93	21.87	22.97	21.64	20.80	21.62	21.57	22.02	24.99	24.14
5	Вірменія	43.57	41.03	41.38	39.47	35.39	41.04	40.14	38.46	35.52	34.56	34.78	35.96	42.59
6	Австралія	13.31	13.45	12.86	12.52	12.16	12.59	13.34	13.07	13.03	13.15	12.09	13.00	14.13
7	Австрія	9.72	9.86	9.34	8.69	8.78	10.65	10.07	9.47	9.40	9.68	9.39	10.01	9.93
8	Азербайджан	52.45	50.01	48.02	45.32	43.70	44.82	44.20	43.71	43.30	42.26	42.15	43.66	52.19
9	Багамські острови	29.23	27.92	27.50	27.37	30.82	37.73	37.77	38.57	37.62	39.51	38.92	38.55	33.52
10	Бахрейн	17.64	17.54	18.12	18.79	18.16	20.33	20.30	21.01	21.11	20.03	19.21	16.63	19.34
11	Бангладеш	36.50	34.95	34.13	32.93	31.32	31.47	30.78	28.79	28.97	28.22	27.42	27.16	33.57
12	Білорусь	46.72	46.77	44.64	42.10	38.69	39.70	38.17	33.03	32.29	34.07	34.12	32.37	44.52
13	Бельгія	23.42	23.41	23.04	21.57	21.58	24.04	23.10	22.01	22.58	23.11	22.36	23.10	23.59
14	Беліз	44.56	43.74	41.18	41.87	40.67	47.13	45.51	45.45	45.38	44.08	44.69	42.29	46.83
15	Бенін	55.49	56.38	55.79	52.75	53.52	56.63	54.49	55.12	53.64	50.71	46.33	48.28	53.66
16	Бутан	27.26	27.15	25.91	25.87	24.63	26.04	24.19	23.40	22.26	21.81	21.06	20.28	26.93
17	Болівія	66.74	65.64	61.77	59.97	54.65	58.40	55.06	51.82	49.64	48.18	46.93	45.98	62.28
18	Боснія і Герцеговина	33.57	32.72	33.48	33.11	30.97	33.13	33.18	32.60	32.59	31.38	31.19	29.88	34.21
19	Ботсвана	30.57	30.12	27.85	26.52	27.06	28.46	26.44	25.03	24.44	22.85	22.10	23.99	30.30
20	Бразилія	37.29	38.47	37.62	37.05	35.16	36.90	34.55	33.06	32.71	32.56	33.01	35.22	37.63
21	Бруней-Даруссалам	29.96	30.39	29.94	30.55	29.04	29.80	28.88	28.34	28.16	30.00	31.81	30.44	29.76
22	Болгарія	32.18	30.23	28.38	25.30	24.37	25.68	25.02	23.99	23.72	23.97	23.20	22.43	30.77

Продовження Додатку Б.2

23	Буркіна-Фасо	38.69	37.25	36.21	38.30	36.40	35.64	33.29	32.06	31.12	31.12	30.53	29.63	38.39
24	Бурунді	39.75	38.08	35.96	38.89	38.23	37.95	38.64	37.86	37.04	36.93	36.25	35.68	36.74
25	Кабо-Верде	36.02	34.86	30.32	29.94	29.16	31.48	30.83	29.59	29.52	29.20	29.26	30.23	35.84
26	Камбоджа	46.74	43.69	40.92	41.76	41.02	42.88	42.31	40.30	38.08	36.56	34.92	33.85	46.04
27	Камерун	32.06	31.37	30.44	30.43	30.26	32.51	31.93	31.20	30.52	29.63	28.14	28.93	32.45
28	Канада	16.37	16.17	15.52	15.47	15.62	17.86	17.31	17.06	16.88	16.81	15.65	16.52	17.54
29	Центральноафриканська Республіка	42.12	41.58	39.12	38.15	38.88	38.23	37.54	36.94	37.85	52.64	55.96	50.71	41.90
30	Чад	35.03	34.26	35.01	36.35	37.11	37.11	34.11	35.14	33.90	34.30	31.20	28.76	40.09
31	Чилі	17.76	17.06	16.57	16.00	15.99	18.37	16.96	15.86	15.54	15.69	15.62	16.46	18.24
32	Китай	10.91	10.74	10.44	9.42	9.39	9.43	8.73	8.63	9.01	8.85	8.34	8.71	11.23
33	Колумбія	35.30	33.98	31.79	30.89	29.82	31.24	30.71	27.60	27.34	26.77	25.99	25.25	33.31
34	Коморські острови	38.78	37.92	37.45	38.08	39.21	40.02	39.05	38.63	38.61	36.63	36.44	40.92	39.11
35	Демократич. Республ. Конго	46.64	46.53	47.09	44.51	44.06	46.36	44.19	44.81	45.98	45.65	41.07	46.95	46.42
36	Республіка Конго	46.31	44.52	41.81	45.64	43.27	40.65	36.40	36.43	37.13	36.28	33.18	35.05	45.10
37	Коста-Ріка	26.30	25.36	24.42	23.50	23.60	26.63	26.90	27.02	26.06	26.11	25.71	21.54	26.72
38	Кот-д'Івуар	45.62	44.55	43.84	44.39	43.94	42.81	42.15	43.63	43.47	41.06	38.94	42.40	43.43
39	Хорватія	27.50	26.36	25.20	23.90	22.96	26.67	27.00	26.04	26.66	26.68	25.88	25.36	30.25
40	Кіпр	30.74	30.77	29.90	29.03	28.77	31.64	31.39	32.71	33.32	34.66	32.69	32.20	31.30
41	Чехія	18.05	16.76	15.44	13.83	13.48	15.82	15.27	13.98	13.80	14.09	13.06	12.77	17.13
42	Данія	17.95	17.15	16.06	15.91	16.41	19.73	19.57	18.66	18.88	18.64	17.53	18.10	18.59
43	Домініканська республіка	32.34	32.95	30.78	31.24	31.26	33.10	30.71	30.48	30.58	29.02	27.60	27.97	32.33
44	Еквадор	33.84	32.67	32.14	31.40	31.04	34.32	32.07	29.71	29.19	28.45	28.50	30.18	33.56
45	Єгипет	33.92	33.47	33.07	30.81	28.88	30.30	30.50	32.91	33.64	34.37	34.96	33.32	34.24
46	Сальвадор	42.21	42.74	42.34	40.93	40.05	45.73	44.69	42.77	42.72	41.78	41.30	42.60	45.59
47	Екваторіальна Гвінея	29.77	30.15	29.27	27.70	27.16	27.87	28.76	28.37	28.55	29.92	32.20	31.38	31.84
48	Еритрея	39.42	39.86	41.13	41.61	46.36	44.45	44.88	41.38	37.33	38.18	36.09	36.53	39.29
49	Естонія	28.15	26.26	24.00	22.84	24.42	29.60	27.99	24.67	23.34	22.97	22.52	23.49	28.80
50	Ефіопія	36.97	36.13	33.87	32.41	31.68	31.41	30.10	27.65	26.84	26.21	24.47	25.10	34.31
51	Фіджі	27.94	28.57	30.42	32.33	29.84	33.48	32.06	29.64	29.48	31.19	28.97	25.37	32.47
52	Фінляндія	17.89	17.57	16.86	16.58	16.55	18.71	18.14	17.79	18.19	18.68	17.72	18.90	19.09
53	Франція	15.40	15.36	14.71	14.28	14.01	16.29	15.51	15.21	15.48	15.81	15.52	15.50	16.01

Продовження Додатку Б.2

54	Габон	58.13	55.41	59.63	58.68	60.07	63.47	58.02	54.75	53.50	52.52	53.48	52.01	52.43
55	Гамбія	38.90	45.77	48.19	47.90	45.28	39.78	35.17	48.57	42.64	40.95	43.81	43.64	46.88
56	Грузія	66.10	66.91	63.79	64.55	67.93	68.46	64.73	60.86	58.67	56.57	54.10	53.07	64.87
57	Німеччина	15.90	15.71	14.51	13.66	13.69	15.79	14.98	14.15	13.95	14.32	13.27	13.85	15.63
58	Гана	42.90	43.16	41.68	41.51	41.41	40.61	40.03	40.64	40.99	39.25	38.50	39.37	42.91
59	Греція	27.89	28.59	27.50	26.83	26.80	30.92	30.75	31.68	32.99	32.38	31.71	31.45	30.32
60	Гватемала	53.47	53.12	50.46	49.68	50.47	53.26	52.23	51.76	50.62	50.48	47.82	46.88	54.74
61	Гвінея	38.77	37.54	37.41	38.30	38.94	42.16	43.89	39.60	37.51	38.32	38.18	41.58	39.95
62	Гвінея-Бісау	41.51	40.07	40.40	39.20	38.51	38.61	37.54	34.13	39.01	38.69	38.75	34.94	36.42
62	Гайана	34.65	36.27	31.85	29.65	31.58	30.65	28.73	27.52	26.35	26.16	26.03	26.09	31.78
64	Гаїті	54.67	55.02	56.53	58.25	54.15	53.72	52.93	52.30	52.49	51.84	51.21	56.38	53.28
65	Гондурас	47.36	44.37	42.68	41.14	40.97	45.48	44.90	41.96	42.12	42.37	39.51	37.68	46.31
66	Гонконг	15.52	14.45	13.74	13.11	13.01	13.81	12.79	12.22	12.29	12.15	11.89	12.39	14.69
67	Угорщина	22.88	22.52	21.05	20.40	20.58	23.18	22.82	21.87	22.26	21.63	20.78	20.49	25.19
68	Ісландія	15.38	14.86	14.74	14.29	14.16	15.72	15.76	15.34	14.98	14.91	14.67	14.05	15.80
69	Індія	20.27	19.84	18.46	17.43	18.08	18.67	17.05	16.11	15.39	14.51	14.73	14.29	20.31
70	Індонезія	20.88	20.52	20.57	19.83	19.10	19.99	19.14	18.35	17.92	17.62	16.75	17.46	19.77
71	Іран	16.01	16.63	16.34	14.52	14.60	15.73	15.60	14.93	15.79	16.17	16.14	18.38	17.88
72	Ірландія	16.02	15.58	15.09	15.05	15.95	16.86	16.28	15.99	15.90	15.64	14.73	14.68	16.94
73	Ізраїль	22.43	21.84	21.11	20.58	20.37	21.50	20.48	19.40	19.85	19.90	19.39	19.68	21.98
74	Італія	28.57	29.02	28.21	26.83	27.91	31.71	30.53	28.94	29.93	30.89	30.73	29.37	29.59
75	Ямайка	32.20	33.19	30.71	30.61	30.42	35.55	36.92	35.43	36.28	35.83	34.00	35.45	34.12
76	Японія	11.09	10.91	10.35	10.14	10.21	11.39	10.93	10.89	10.73	10.28	9.69	10.19	10.77
77	Йорданія	16.09	14.91	14.71	13.66	13.44	14.91	14.96	15.38	15.00	14.64	14.20	15.16	17.38
78	Казахстан	38.41	36.39	35.12	34.21	32.66	34.65	33.03	31.61	31.92	30.77	30.06	32.82	38.88
79	Кенія	34.64	33.32	32.27	32.35	32.93	33.62	31.54	29.92	30.11	29.99	28.68	33.43	33.14
80	Корея	26.23	26.03	26.37	24.89	24.86	25.13	23.97	22.81	22.96	23.27	23.36	23.83	26.38
81	Кувейт	17.63	16.33	15.85	15.71	16.45	18.98	19.75	19.81	19.86	20.55	22.07	21.72	19.31
82	Киргизька Республіка	37.73	38.04	37.52	34.72	33.34	34.10	34.32	33.06	34.26	31.35	29.95	30.78	37.92
83	Лаос	30.35	29.31	28.08	27.52	27.37	28.33	26.53	25.78	25.29	25.73	24.10	25.00	30.25
84	Латвія	25.85	23.73	21.93	20.84	22.07	24.96	24.21	22.47	21.12	20.48	19.72	20.42	26.03
85	Ліван	31.71	32.10	33.05	31.39	28.09	26.02	24.63	25.51	25.67	27.96	29.06	29.16	31.58

Продовження Додатку Б.2

86	Лесото	31.05	31.86	30.89	30.07	28.68	29.85	28.81	28.20	27.79	26.71	24.56	32.32	31.28
87	Ліберія	41.31	42.47	39.95	42.71	43.09	43.45	41.57	41.52	42.23	42.37	42.45	43.67	43.24
88	Лівія	31.29	29.51	28.30	27.02	25.86	27.88	27.05	38.76	32.79	34.75	37.91	38.27	33.62
89	Литва	28.29	26.48	24.98	23.18	22.88	26.89	25.73	23.46	21.92	20.90	20.22	21.25	27.75
90	Люксембург	10.67	10.72	10.33	9.37	9.65	11.01	10.37	10.34	10.80	10.65	10.39	10.38	10.67
91	Мадагаскар	39.87	40.98	41.34	42.68	38.70	43.33	44.98	45.02	44.30	46.27	44.84	45.29	42.56
92	Малаві	38.76	38.76	39.40	37.34	36.75	38.01	36.39	37.29	36.05	35.09	34.28	33.56	38.51
93	Малайзія	30.59	29.77	29.21	29.23	30.03	31.71	30.17	29.82	29.78	29.84	26.41	27.87	31.48
94	Мальдіви	26.83	27.82	30.09	27.92	24.85	25.80	25.28	24.39	24.49	24.21	23.41	20.65	27.44
95	Малі	41.00	39.04	36.21	36.86	35.08	36.67	33.28	34.22	31.49	31.40	30.88	29.45	38.70
96	Мальта	31.92	30.84	28.69	26.96	27.30	30.55	29.19	28.06	27.25	27.15	28.08	29.43	29.80
97	Мавританія	36.50	33.26	27.78	27.81	28.67	29.90	28.39	27.03	25.42	24.45	24.38	25.75	32.29
98	Маврикій	23.06	23.05	22.49	20.85	19.24	21.18	20.83	19.67	19.24	20.28	19.62	19.23	22.57
99	Мексика	29.81	29.47	28.53	28.65	29.82	32.65	31.15	30.25	29.52	30.05	29.14	28.37	31.68
100	Молдова	42.90	41.60	43.84	41.50	40.89	45.06	43.52	41.05	40.84	39.26	37.35	39.68	43.43
101	Монголія	17.31	17.22	16.77	16.89	15.90	16.37	16.35	13.69	13.69	13.04	12.02	13.20	17.28
102	Марокко	33.92	34.30	32.27	30.94	28.68	30.93	29.37	28.98	29.83	29.79	29.18	27.13	34.01
103	Мозамбік	36.36	35.16	34.26	33.53	33.16	32.84	31.50	31.37	30.13	31.46	31.71	30.98	37.20
104	М'янма	43.91	39.86	48.41	46.38	48.89	49.30	48.60	47.56	45.49	43.93	43.30	50.99	51.39
105	Намібія	28.68	28.21	26.00	25.11	23.96	24.54	24.79	23.46	22.85	22.85	22.23	21.78	28.07
106	Непал	36.86	37.60	36.24	36.59	37.09	38.02	36.48	35.70	35.98	33.46	33.42	30.22	37.50
107	Нідерланди	13.96	13.72	13.54	13.15	13.18	14.50	14.20	13.69	13.71	14.04	13.35	13.43	14.21
108	Нова Зеландія	12.17	12.63	12.82	12.67	12.86	13.76	13.72	13.29	13.43	13.19	12.43	12.27	13.37
109	Нікарагуа	43.72	41.78	42.11	41.40	41.79	42.91	42.76	40.90	40.12	38.47	38.58	39.51	42.63
110	Нігер	42.76	42.33	40.95	41.45	39.27	38.94	35.85	36.51	35.77	35.48	35.74	34.12	39.70
111	Нігерія	56.72	55.84	51.95	52.96	53.06	53.98	52.80	51.51	51.56	51.70	50.64	44.49	56.27
112	Норвегія	19.92	19.30	17.69	17.43	16.87	20.77	20.45	20.03	19.72	20.04	19.75	21.47	20.47
113	Оман	19.90	20.38	19.55	18.18	15.52	16.83	16.76	17.65	18.25	19.07	21.07	23.91	19.93
114	Пакистан	33.87	31.19	30.94	30.84	30.49	31.28	30.28	30.91	31.12	30.62	30.29	31.62	33.10
115	Папуа-Нова Гвінея	35.67	37.81	37.24	35.29	35.14	33.83	32.20	28.49	27.07	26.32	23.25	35.16	34.01
116	Парагвай	36.34	35.42	35.19	33.96	32.34	36.18	31.72	30.65	33.87	30.78	29.42	31.66	34.47
117	Перу	53.50	54.68	51.36	48.83	46.08	47.70	43.04	40.42	39.73	39.53	40.18	41.53	52.40

Продовження Додатку Б.2

118	Філіппіни	39.87	36.50	36.18	35.37	35.08	37.02	34.63	33.90	33.61	31.71	29.30	28.04	39.27
119	Польща	27.24	26.72	25.58	23.91	23.05	22.96	22.33	20.73	20.44	20.26	19.49	19.07	26.50
120	Португалія	23.56	23.98	23.99	23.35	23.04	24.97	24.09	23.67	23.54	23.68	22.59	22.12	23.82
121	Катар	16.67	17.25	15.33	15.36	15.39	16.69	14.56	12.72	12.28	12.15	12.31	13.08	15.93
122	Румунія	30.57	30.49	28.88	27.03	25.44	28.23	26.76	25.41	25.14	23.97	22.73	22.44	30.13
123	Російська Федерація	41.87	40.60	39.66	37.78	36.79	40.98	37.89	36.22	36.07	36.40	35.23	37.91	42.57
124	Руанда	36.16	39.23	37.79	35.44	32.73	32.48	31.50	29.53	28.47	27.56	26.68	28.05	36.25
125	Саудівська Аравія	17.38	16.63	16.27	15.03	13.76	15.07	14.37	13.97	13.34	13.60	13.88	14.70	16.65
126	Сенегал	40.00	37.74	39.84	37.16	36.06	39.37	38.36	40.20	37.59	37.21	35.91	33.68	43.35
127	Сьєрра-Леоне	43.88	43.45	42.96	40.92	40.87	40.60	39.34	36.12	32.36	25.69	26.47	34.18	41.50
128	Сінгапур	11.74	11.13	10.88	10.51	10.72	11.87	10.72	10.13	9.90	10.15	9.90	10.35	11.90
129	Словацька республіка	16.67	15.80	14.82	13.45	12.82	14.77	14.14	13.26	13.11	13.05	12.94	12.48	16.63
130	Словенія	25.15	24.60	22.84	19.86	19.48	24.14	24.44	24.08	24.79	24.92	23.39	22.11	25.99
131	Соломонові острови	36.03	36.04	35.32	32.52	30.25	32.56	30.15	27.38	27.08	26.88	27.44	30.89	30.41
132	Південна Африка	26.58	25.44	21.33	20.81	20.35	23.41	23.23	22.08	22.20	21.47	21.33	21.99	25.90
133	Іспанія	23.47	23.32	22.96	22.67	23.53	26.24	25.91	25.65	26.08	26.35	26.04	24.51	25.18
134	Шрі Ланка	45.63	45.93	46.17	45.55	46.35	48.85	41.88	39.33	37.53	38.14	37.02	35.49	45.50
135	Суринам	33.21	31.42	29.60	27.57	26.38	26.89	25.18	23.00	23.14	22.46	22.65	23.80	32.22
136	Свазіленд	39.19	38.69	38.02	38.27	38.48	38.17	38.97	40.28	36.44	35.57	34.73	40.94	40.04
137	Швеція	18.66	18.92	17.74	16.72	16.90	19.31	18.05	17.68	18.49	18.91	18.48	18.34	19.88
138	Швейцарія	9.34	9.10	8.76	8.14	7.96	8.86	8.56	8.42	8.46	8.36	8.19	8.74	9.04
139	Сирія	17.98	17.15	16.53	15.65	20.81	19.21	19.39	21.50	22.18	22.79	22.24	19.53	19.58
140	Тайвань	23.83	23.22	23.24	22.32	30.12	28.89	28.22	28.00	28.02	28.01	26.88	28.97	26.88
141	Таджикистан	43.52	44.48	43.37	42.19	41.20	42.80	42.13	41.59	38.80	39.63	36.54	37.73	42.99
142	Танзанія	53.00	51.40	54.32	48.78	47.18	49.49	46.73	44.08	44.29	44.04	40.45	38.91	52.22
143	Тайланд	49.45	48.70	48.24	48.11	47.84	51.22	48.65	47.88	46.67	46.74	47.25	43.12	50.63
144	Того	38.24	38.93	38.14	37.27	38.40	37.53	35.90	35.12	35.09	34.16	33.52	31.49	37.31
145	Тринідад і Тобаго	31.56	30.23	27.41	27.43	26.15	30.04	29.85	28.11	28.92	29.36	29.90	31.40	34.37
146	Туніс	34.43	33.98	31.49	29.27	27.16	29.12	27.83	33.85	31.97	32.94	33.08	30.90	35.31
147	Туреччина	30.80	29.77	29.47	29.38	29.14	32.33	30.21	27.65	28.03	27.33	27.45	27.43	31.34
148	Уганда	40.34	39.18	38.25	36.41	34.46	34.88	34.87	34.63	32.28	32.46	32.75	31.88	38.74
149	Україна	41.96	42.08	40.89	38.71	36.65	43.53	42.15	39.19	39.65	39.99	39.95	42.90	44.80

Продовження Додатку Б.2

150	Об'єднані Арабські Емірати	27.53	27.99	28.81	29.36	29.77	31.54	32.09	30.92	30.11	29.44	29.02	31.26	28.66
151	Великобританія	13.33	13.29	12.34	12.68	12.73	13.90	13.23	12.96	12.81	12.47	11.71	12.12	13.34
152	США	9.53	8.96	8.57	8.53	8.86	10.28	9.81	9.33	8.93	8.76	8.14	8.10	9.42
153	Уругвай	45.74	44.93	44.92	42.94	40.20	40.72	38.32	36.68	37.25	37.49	35.59	37.38	45.67
154	Венесуела	33.81	30.65	29.76	29.15	28.73	32.75	31.10	30.25	29.72	29.34	30.25	31.23	31.41
155	В'єтнам	14.80	13.58	14.04	13.53	13.39	13.80	13.58	12.49	12.19	12.22	11.46	11.18	15.10
156	Ємен	24.38	23.46	23.18	23.29	23.31	22.94	23.57	32.07	31.98	31.07	27.61	28.81	28.34
157	Замбія	47.60	49.01	48.52	45.54	43.22	42.17	34.47	36.61	33.38	30.83	30.72	32.99	45.32
158	Зімбабве	63.50	63.16	60.58	60.42	61.66	69.08	65.62	63.89	63.69	64.55	65.85	67.00	60.64
	Середнє по країнах:	32.18	31.64	30.80	30.02	29.59	31.26	30.13	29.49	29.07	28.87	28.25	28.68	32.28

Джерело: за даними [207].

Додаток Б.3

Розмір тіньової економіки 7-ми країн за період з 1999 по 2015 рр., % ВВП

Країна	Роки																	Сер. по країнах
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
Вірменія	46.6	46.3	45.4	44.5	43.9	43.6	42.7	42.1	41.1	40.6	41.5	41.1	40.4	40.0	39.5	39.8	40.1	42.3
Казахстан	42.6	41.9	41.0	41.2	39.6	39.1	38.4	38.0	37.4	36.8	37.3	36.7	35.9	35.2	34.4	34.0	33.8	35.8
Республіка Киргизія	41.0	41.2	41.6	41.0	41.9	41.6	40.4	39.2	38.8	36.2	35.4	34.4	33.2	32.4	32.0	32.5	33.1	37.4
Росія	35.1	36.1	37.0	37.8	38.8	39.5	40.1	40.8	41.6	41.7	41.6	41.1	41.0	40.7	40.4	40.8	41.2	39.7
Таджикистан	39.9	40.2	40.5	40.8	41.3	41.8	42.0	42.3	41.0	41.1	41.9	42.0	42.8	41.3	41.9	42.4	43.1	41.5
Туреччина	35.0	34.2	33.6	33.0	32.2	31.5	30.7	30.4	29.3	28.5	28.9	28.3	27.7	27.2	26.5	27.2	27.8	30.1
Україна	49.2	48.7	47.9	47.6	47.3	47.0	46.8	46.6	41.1	40.6	41.5	41.1	40.4	40.0	39.5	46.5	47.1	44.6

Джерело: за даними [235].

Додаток Б.4

Прогноз рівня тіньової економіки в 28 країнах, % ВВП

Країна	2011	2016	2017	2020	2025	В середньому за період (2011-25)
Австралія	12.82	11.4	11.09	10.24	8.89	10.85
Азербайджан	47	67.04	66.12	56.73	58.38	58.05
Бразилія	35.57	34.76	34.75	34.48	34.2	34.69
Болгарія	30.28	29.93	29.85	29.56	29.56	30.06
Канада	14.82	14.4	14.15	13.95	13.8	14.3
Китай	10.53	10.15	10.17	10.05	9.9	10.12
Естонія	27.78	28.48	28.4	28.09	26.46	27.83
Гонг-Конг	14.39	14.2	14.14	13.88	13.65	14.05
Індія	18.62	17.22	16.55	15.7	13.6	16.35
Індонезія	17.34	16.53	16.49	16.24	16.17	16.51
Ірландія	14.74	14.17	13.59	13.57	12.78	13.84
Італія	26.24	26.32	26.5	26.56	26.37	26.37
Японія	10.22	10.08	9.89	9.42	7.86	9.5
Кенія	27.77	26.82	26.79	26.6	26.72	26.89
Латвія	25.45	24.57	24.17	23.21	20.79	23.61
Литва	27.87	26.27	26.01	25.54	25.79	26.23
Малайзія	28.83	23.24	22.9	21.9	21	23.6
Нігерія	50.73	48.37	47.7	46.99	46.11	47.93
Пакистан	32.5	31.78	31.99	32.41	33.89	32.46
Польща	24.59	23.68	23.42	22.95	22.13	23.33
Росія	39.33	39.07	39.29	39.37	39.3	39.19
Сінгапур	11.57	12.54	12.88	13.36	14.06	12.86
Південна Африка	23.48	23.29	23.33	23.71	24.19	23.59
Шрі-Ланка	39.5	37.76	37.33	36.46	34.85	37.13
Туреччина	27.43	25.72	24.95	23.85	21.55	24.7
Україна	45.16	45.96	46.12	46.1	45.98	45.84
Великобританія	11.83	11.47	11.29	11.19	10.83	11.33
США	8.2	7.78	7.69	7.42	6.94	7.59
Світовий рівень	23.1	22.66	22.5	22.11	21.39	22.35

Джерело: за даними [177].

Додаток В

Розрахунок потенційного валового внутрішнього продукту в Україні

Рік	Офіційний ВВП, млн. грн.	Тіньова економіка ДСС України, % ВВП	Тіньовий ВВП, підрахований ДСС України, млн. грн.	Тіньова економіка МЕРТ України, % ВВП	Тіньовий ВВП, підрахований МЕРТ України, млн. грн.	Загальний ВВП, млн. грн.	Відношення загального ВВП до офіційного ВВП
2006	544 153	17,3	94 138	30	163 246	613 260	1,127
2007	720 731	15,5	111 713	28	201 805	810 822	1,125
2008	948 056	15,1	143 156	34	322 339	1 127 239	1,189
2009	913 345	16,7	152 529	39	356 205	1 117 021	1,223
2010	1 079 346	19,0	205 076	38	410 151	1 284 422	1,190
2011	1 299 991	20,2	262 598	34	441 997	1 479 390	1,138
2012	1 404 669	19,6	275 315	34	477 587	1 606 941	1,144
2013	1 465 198	18,9	276 922	35	512 819	1 701 095	1,161
2014	1 586 915	18,7	296 753	43	682 373	1 972 535	1,243
2015	1 988 544	19,0	377 823	40	795 418	2 406 138	1,210
2016	2 383 182	18,6	443 272	34	810 282	2 750 192	1,154
2017	2 982 920	18,1	539 909	32	954 534	3 397 546	1,139

Джерело: розраховано автором за даними Державної служби статистики України та Міністерства економічного розвитку та торгівлі України.

Додаток Г.1

Обрахунок значення податкового коефіцієнта в Україні

Рік	Номінальний ВВП, млн. грн.	Номінальний ВВП, знижений на розрахований ДСС України рівень ТЕ, млн. грн.	Податкові надходження Зведеного бюджету України, млн. грн.	Надходження платежів до фондів державного соціального страхування, млн. грн.	Бюджетне податкове навантаження, % ВВП	Навантаження платежів соціального страхування, % ВВП	Податковий коефіцієнт
2006	544 153	450015	125 743	75843	27,9	16,9	0,448
2007	720 731	609018	161 264	95473	26,5	15,7	0,422
2008	948 056	804900	227 165	117091	28,2	14,5	0,428
2009	913 345	760816	208 073	111119	27,3	14,6	0,420
2010	1 079 346	874270	234 448	134259	26,8	15,4	0,422
2011	1 299 991	1037393	334 692	152 242	32,3	14,7	0,469
2012	1 404 669	1129354	360 567	178 700	31,9	15,8	0,478
2013	1 465 198	1188276	353 968	188 600	29,8	15,9	0,457
2014	1 586 915	1290162	367 512	181 128	28,5	14,0	0,425
2015	1 988 544	1610721	507 636	185 790	31,5	11,5	0,431
2016	2 383 182	1939910	650 782	131 827	33,5	6,8	0,403
2017	2 982 920	2443011	828 159	180 805	33,9	7,4	0,413

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики, звітів про виконання бюджетів Державної казначейської служби України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Додаток Г.2

Податковий коефіцієнт (включаючи платежі до фондів соціального страхування) в країнах ОЕСР

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Австралія	29,6	29,7	27,1	25,8	25,6	26,3	27,4	27,6	27,8	28,2	-
Австрія	40,4	40,5	41,4	41,0	40,8	41,0	41,7	42,5	42,8	43,7	42,7
Бельгія	43,0	42,7	43,3	42,4	42,6	43,1	44,2	45,0	45,0	44,8	44,2
Канада	32,4	32,1	31,7	32,0	30,6	30,5	31,0	31,0	31,2	32,0	31,7
Чилі	22,0	22,8	21,4	17,4	19,7	21,2	21,5	20,0	19,8	20,5	20,4
Чехія	34,1	34,3	33,5	32,4	32,5	33,3	33,7	34,1	33,1	33,3	34,0
Данія	46,4	46,4	44,9	45,2	45,1	45,1	45,8	46,8	49,6	45,9	45,9
Естонія	30,5	31,3	31,4	34,9	33,2	31,5	31,5	31,5	32,4	33,9	34,7
Фінляндія	42,2	41,5	41,2	40,9	40,8	42,0	42,7	43,6	43,8	43,9	44,1
Франція	43,1	42,4	42,2	41,3	42,0	43,2	44,3	45,2	45,5	45,2	45,3
Німеччина	34,5	34,9	35,4	36,1	35,0	35,7	36,3	36,4	36,6	37,1	37,6
Греція	30,3	31,2	31,0	30,9	32,2	33,7	35,5	35,6	35,8	36,4	38,6
Угорщина	36,7	39,6	39,7	39,2	37,5	36,5	38,6	38,2	38,2	39,0	39,4
Ісландія	40,5	39,0	35,3	31,9	33,4	34,5	35,3	36,0	38,9	36,7	36,4
Ірландія	30,8	30,4	28,5	27,4	27,1	27,1	27,5	28,2	28,7	23,1	23,0
Ізраїль	34,1	34,0	31,7	29,7	30,5	30,8	29,7	30,7	31,2	31,3	31,2
Італія	40,6	41,7	41,7	42,1	41,9	41,9	43,9	44,0	43,7	43,3	42,9
Японія	28,1	28,5	28,5	27,0	27,6	28,6	29,4	30,3	32,0	30,7	-
Корея	23,6	24,8	24,6	23,8	23,4	24,2	24,8	24,3	24,6	25,2	26,3
Латвія	28,7	28,2	27,7	27,9	28,1	27,8	28,5	28,5	28,9	29,0	30,2
Люксембург	36,2	36,5	37,1	38,9	38,0	37,9	38,8	38,1	38,4	36,8	37,1
Мексика	12,8	13,2	13,8	13,6	14,1	14,0	13,9	14,6	15,2	16,2	17,2
Нідерланди	36,4	36,0	36,4	35,4	36,1	35,9	36,0	36,5	37,5	37,4	38,8
Нова Зеландія	35,3	33,9	32,9	30,3	30,3	30,4	32,0	31,3	32,5	33,0	32,1
Норвегія	42,8	42,1	41,4	41,2	41,9	42,1	41,5	39,9	38,7	38,3	38,0
Польща	33,8	34,6	34,4	31,4	31,1	31,6	31,9	31,9	32,1	32,4	33,6
Португалія	31,3	31,8	31,7	29,9	30,4	32,3	31,8	34,1	34,2	34,6	34,4
Словаччина	29,3	29,2	29,0	28,9	28,1	28,6	28,4	30,3	31,2	32,3	32,7
Словенія	37,6	37,1	36,4	36,2	36,9	36,5	36,9	36,8	36,5	36,6	37,0
Іспанія	36,1	36,5	32,3	30,0	31,5	31,4	32,4	33,3	33,8	33,8	33,5
Швеція	46,0	45,0	44,0	44,1	43,2	42,5	42,6	42,9	42,8	43,3	44,1
Швейцарія	26,4	26,1	26,4	27,0	26,5	27,0	26,8	26,9	27,0	27,7	27,8
Туреччина	24,5	24,1	24,2	24,6	26,2	27,8	27,6	29,3	28,8	25,1	25,5
Великобританія	33,2	33,0	33,0	31,5	32,5	33,4	32,7	32,5	32,1	32,5	33,2
США	26,7	26,7	25,7	23,0	23,5	23,9	24,1	25,7	25,9	26,2	26,0
Середній ОЕСР	33,6	33,7	33,1	32,3	32,5	32,8	33,3	33,6	33,9	34,0	34,3

Джерело: за даними ОЕСР.

Додаток Д.1

Обрахунок податкових втрат внаслідок тіньової економіки в Україні

Рік	Номінальний ВВП, млн. грн.	Рівень тіньової економіки, % ВВП	Бюджетне податкове навантаження, % ВВП	Навантаження платежів соціального страхування, % ВВП	Податковий коефіцієнт	Податкові втрати ЗБУ, млн. грн.	Податкові втрати ЗБУ, % ВВП	Втрати платежів державного соціального страхування, млн. грн.	Втрати платежів державного соціального страхування, % ВВП	Загальні фіскальні втрати, млн. грн.	Загальні фіскальні втрати, % ВВП
2006	544 153	30	27,9	16,9	0,448	45 614	8,4	27 513	5,1	73 127	13,4
2007	720 731	28	26,5	15,7	0,422	53 437	7,4	31 636	4,4	85 073	11,8
2008	948 056	34	28,2	14,5	0,428	90 973	9,6	46 892	4,9	137 865	14,5
2009	913 345	39	27,3	14,6	0,420	97 417	10,7	52 025	5,7	149 442	16,4
2010	1 079 346	38	26,8	15,4	0,422	109 988	10,2	62 986	5,8	172 974	16,0
2011	1 299 991	34	32,3	14,7	0,469	142 601	11,0	64 865	5,0	207 466	16,0
2012	1 404 669	34	31,9	15,8	0,478	152 479	10,9	75 570	5,4	228 048	16,2
2013	1 465 198	35	29,8	15,9	0,457	152 761	10,4	81 393	5,6	234 154	16,0
2014	1 586 915	43	28,5	14,0	0,425	194 379	12,2	95 800	6,0	290 179	18,3
2015	1 988 544	40	31,5	11,5	0,431	250 684	12,6	91 748	4,6	342 433	17,2
2016	2 383 182	34	33,5	6,8	0,403	271 825	11,4	55 063	2,3	326 888	13,7
2017	2 982 920	32	33,9	7,4	0,413	323579	10,4	70644	5,0	394 223	13,2

Джерело: обраховано автором за даними Державної служби статистики, звітів про виконання бюджетів Державної казначейської служби України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Додаток Д.2

Розрахунки податкових втрат в 28 країнах ЄС впродовж 2011-2014 рр.

	2011					2012					2013					2014					Середнє по роках, % ВВП
	ВВП, млрд. дол.	ТЕ, % ВВП	ПН, % ВВП	ПВ, млрд. дол.	ПВ, % ВВП	ВВП, млрд. дол.	ТЕ, % ВВП	ПН, % ВВП	ПВ, млрд. дол.	ПВ, % ВВП	ВВП, млрд. дол.	ТЕ, % ВВП	ПН, % ВВП	ПВ, млрд. дол.	ПВ, % ВВП	ВВП, млрд. дол.	ТЕ, % ВВП	ПН, % ВВП	ПВ, млрд. дол.	ПВ, % ВВП	
Австрія	429,1	7,9	52,3	17,73	4,1	407,6	7,6	52,4	16,23	4,0	428,3	7,6	51,9	16,89	3,9	436,3	7,5	52,0	17,02	3,9	4,0
Бельгія	528,1	17,1	57	51,47	9,7	498,7	17,4	57,6	49,98	10,0	524,8	16,8	57,4	50,61	9,6	533,4	16,4	57,8	50,56	9,5	9,7
Болгарія	55,8	32,3	27,2	4,90	8,8	52,6	32,6	27,7	4,75	9,0	54,5	31,9	27,0	4,69	8,6	55,7	31,2	27,0	4,69	8,4	8,7
Хорватія	62,2	29,5	21,9	4,02	6,5	56,5	29,8	21,8	3,67	6,5	57,9	29,0	19,6	3,29	5,7	57,2	28,4	18,8	3,05	5,3	6,0
Чехія	227,3	16,4	48,1	17,93	7,9	206,8	16,7	48,1	16,61	8,0	208,8	16,0	48,0	16,04	7,7	205,5	15,5	48,5	15,45	7,5	7,8
Данія	341,5	13,8	26,4	12,44	3,6	322,3	14,0	27,0	12,18	3,8	335,9	13,4	26,3	11,84	3,5	342,0	13,0	26,0	11,56	3,4	3,6
Естонія	22,8	28,6	57,8	3,77	16,5	22,7	29,3	66,7	4,44	19,5	24,9	28,2	49,6	3,48	14,0	25,9	27,6	49,3	3,52	13,6	15,9
Фінляндія	273,7	13,7	39	14,62	5,3	256,7	14,0	40,6	14,59	5,7	268,2	13,3	39,8	14,20	5,3	270,7	13,0	40,0	14,08	5,2	5,4
Франція	2862,5	11,0	65,7	206,9	7,2	2681,4	11,3	66,5	201,5	7,5	2810,2	10,8	66,6	202,13	7,2	2829,2	9,90	66,6	186,54	6,6	7,1
Німеччина	3751,9	13,7	45,6	234,39	6,2	3533,2	13,9	45,9	225,42	6,4	3730,3	13,3	49,1	243,60	6,5	3852,6	13,0	48,8	244,41	6,3	6,4
Греція	288,8	24,3	45,9	32,21	11,2	249,5	25,4	44,1	27,95	11,2	242,2	24,0	44,0	25,58	10,6	237,6	23,6	49,9	27,98	11,8	11,2
Угорщина	139,4	22,8	52	16,53	11,9	126,8	23,3	49,8	14,71	11,6	133,4	22,5	49,3	14,80	11,1	137,1	22,1	48,0	14,54	10,6	11,3
Ірландія	237,8	12,8	25,4	7,73	3,3	222,0	13,0	25,4	7,33	3,3	232,1	12,7	25,7	7,58	3,3	245,9	12,2	25,9	7,77	3,2	3,2
Італія	2278,1	21,2	67,7	327,0	14,4	2075,2	21,8	67,7	306,27	14,8	2136,9	21,6	65,8	303,71	14,2	2144,3	21,1	65,4	295,9	13,8	14,3
Латвія	28,3	26,5	37,5	2,81	9,9	28,5	27,3	35,7	2,78	9,7	30,9	26,1	35,0	2,82	9,1	31,9	25,5	35,0	2,85	8,9	9,4
Литва	43,5	29,0	43,1	5,44	12,5	42,8	29,7	43,0	5,47	12,8	46,4	28,5	42,9	5,67	12,2	48,2	28,0	42,6	5,75	11,9	12,4
Люксембург	59,0	8,2	19,8	0,96	1,6	56,3	8,4	20,0	0,95	1,7	60,1	8,2	20,4	1,01	1,7	62,2	8,0	20,2	1,01	1,6	1,6
Мальта	9,3	25,8	41,5	1,00	10,8	8,9	26,0	41,5	0,96	10,8	9,6	25,3	41,5	10,10	10,5	10,0	24,3	41,6	1,01	10,1	10,5
Нідерланди	893,7	9,8	39,6	34,68	3,9	823,1	10,0	39,2	32,27	3,9	853,5	9,5	39,5	32,03	3,8	869,5	9,10	39,0	30,86	3,5	3,8
Польща	524,4	25,0	39,5	51,78	9,9	496,2	25,4	39,8	50,16	10,1	526,1	24,4	38,5	49,42	9,4	548,0	23,8	38,7	50,47	9,2	9,6
Португалія	244,9	19,4	42,8	20,33	8,3	216,4	19,2	42,0	17,45	8,1	224,9	19,4	42,3	18,46	8,2	229,6	19,0	42,4	18,50	8,1	8,2
Румунія	182,6	29,6	43,5	23,51	12,9	169,4	29,8	43,3	21,86	12,9	189,6	29,1	43,2	23,83	12,6	199,0	28,4	43,2	24,41	12,3	12,7

Продовження Додатку Д.2

Словаччина	97,5	16,0	47,6	7,43	7,6	92,7	16,4	47,2	7,18	7,7	97,7	15,5	47,0	7,12	7,3	99,8	15,0	48,6	7,28	7,3	7,5
Словенія	51,2	24,1	33,9	4,18	8,2	46,3	24,3	33,9	3,81	8,2	48,0	23,6	32,4	3,67	7,6	49,4	23,1	32,0	3,65	7,4	7,9
Південний Кіпр	27,1	26,0	22	1,55	5,7	24,9	26,2	22,2	1,45	5,8	24,1	25,6	22,5	1,39	5,8	23,2	25,2	23,2	1,36	5,8	5,8
Іспанія	1494,5	19,2	37,6	107,89	7,2	1355,7	19,4	37,7	99,15	7,3	1393,0	19,2	56,8	151,92	10,9	1404,3	18,6	58,2	152,02	10,8	9,1
Швеція	563,1	14,7	52,1	43,13	7,7	543,9	15,0	52,1	42,51	7,8	579,5	14,3	52,1	43,17	7,5	570,6	13,9	49,4	39,18	6,9	7,4
Великобританія	2592,0	10,5	36,1	98,25	3,8	2614,9	10,7	35,0	97,93	3,7	2678,2	10,1	34,6	93,59	3,5	2941,9	9,7	33,7	96,17	3,3	3,6
ЄС-28 / Середнє	653,9	19,6	41,7	48,38	8,1	615,4	19,9	41,9	46,06	8,3	641,1	19,3	41,7	48,67	7,9	659,3	18,8	41,9	47,56	7,7	8,0

Примітка: ВВП – валовий внутрішній продукт; ТЕ – рівень тіньової економіки; ПН – загальне податкове навантаження; ПВ – податкові втрати.

Джерело: [260, с. 68].

Додаток Е

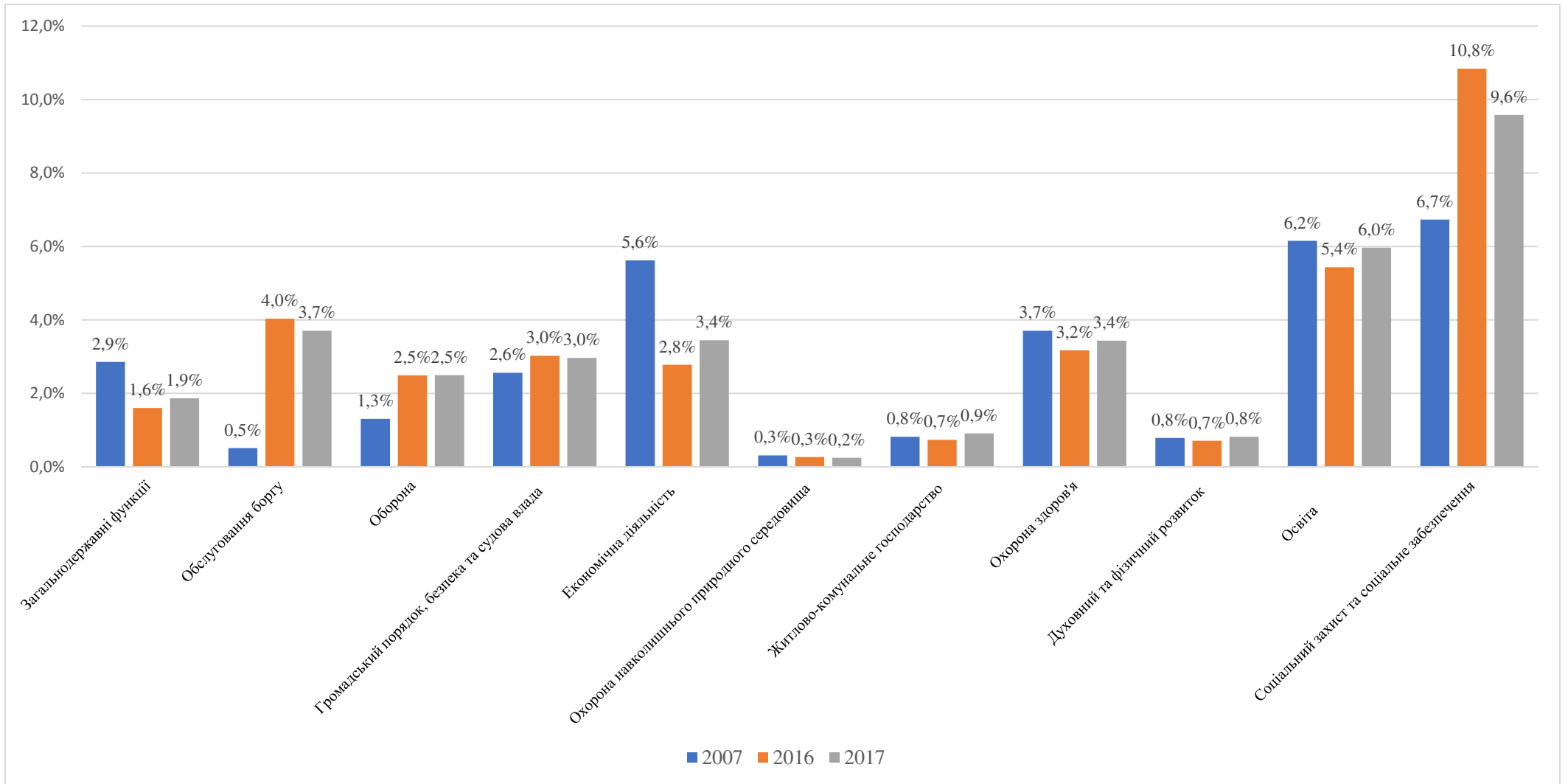
Обрахунок дефіциту, реальних обсягів доходів та видатків Зведеного бюджету України

Рік	Офіційний ВВП, млн. грн.	Доходи ЗБУ, млн. грн.	Видатки ЗБУ, млн. грн.	Дефіцит ЗБУ, млн. грн.	Дефіцит ЗБУ, % ВВП	Індекс споживчих цін (до грудня 2010 р.)	Реальні доходи ЗБУ, млн. грн. (у цінах 2010 р.)	Темп росту, %	Реальні видатки ЗБУ, млн. грн. (у цінах 2010 р.)	Темп росту, %
2006	544 153	168 626	175 284	6 658	1,2	0,572	294 801	–	306 441	–
2007	720 731	219 937	226 054	6 118	0,8	0,667	329 740	111,9	329 740	107,6
2008	948 056	297 893	309 204	11 311	1,2	0,816	365 065	110,7	378 926	114,9
2009	913 345	272 967	307 399	34 432	3,8	0,917	297 674	81,5	335 223	88,5
2010	1 079 346	314 506	377 843	63 337	5,9	1,000	314 506	105,7	377 843	112,7
2011	1 299 991	398 310	416 854	18 543	1,4	1,046	380 794	121,1	398 522	105,5
2012	1 404 669	445 454	492 455	47 000	3,3	1,043	427 089	112,2	472 152	118,5
2013	1 465 198	442 743	505 844	63 101	4,3	1,049	422 062	98,8	482 215	102,1
2014	1 586 915	456 067	523 126	67 058	4,3	1,309	348 409	82,5	399 638	82,9
2015	1 988 544	652 031	679 871	27 840	1,4	1,877	347 379	99,7	362 212	90,6
2016	2 383 182	782 859	835 832	52 973	2,2	2,109	371 199	106,9	396 317	109,4
2017	2 982 920	1 016 970	1 056 973	40 004	1,3	2,397	424 268	114,3	440 957	111,3

Джерело: оброблено автором за даними Державної служби статистики України та звітів про виконання бюджетів Державної казначейської служби України.

Додаток Ж

Структура видатків Зведеного бюджету України за функціональною класифікацією у 2007, 2016 та 2017 рр.



Джерело: за даними ДКСУ.

Додаток 3

Обрахунок зниження дефіциту Пенсійного фонду України за умови рівня тіньової економіки в 23% ВВП

Рік	Офіційний ВВП, млн. грн.	Дефіцит ПФУ, млн. грн.	Навантаження платежів соціального страхування, % ВВП	Існуючий рівень тіньової економіки, % ВВП	Існуючі втрати ЄСВ, млн. грн.	Припустимий рівень тіньової економіки, % ВВП	Припустимі втрати ЄСВ при рівні тіньової економіки в 23%, млн. грн.	Різниця між існуючими та припустимими втратами ЄСВ, млн. грн.	Припустимі додаткові надходження ЄСВ до ПФУ*, млн. грн.	Припустиме зниження існуючого дефіциту ПФУ, %
2006	544 153	7 289	16,9	30	27 513	23	21 093	6 420	5 136	70
2007	720 731	2 413	15,7	28	31 636	23	25 987	5 649	4 519	187
2008	948 056	6 031	14,5	34	46 892	23	31 721	15 171	12 137	201
2009	913 345	29 806	14,6	39	52 025	23	30 681	21 343	17 075	57
2010	1 079 346	34 476	15,4	38	62 986	23	38 123	24 863	19 890	58
2011	1 299 991	30 111	14,7	34	64 865	23	43 879	20 986	16 789	56
2012	1 404 669	27 209	15,8	34	75 570	23	51 121	24 449	19 559	72
2013	1 465 198	22 075	15,9	35	81 393	23	53 487	27 906	22 325	101
2014	1 586 915	15 652	14,0	43	95 800	23	51 242	44 558	35 646	228
2015	1 988 544	31 759	11,5	40	91 748	23	52 755	38 993	31 194	98
2016	2 383 182	81 694	6,8	34	55 063	23	37 248	17 814	14 252	17
2017	2 982 920	56 103	7,4	32	70 644	23	50 769	19 866	15 893	28

Джерело: обраховано автором за даними Державної служби статистики України та звітів про виконання бюджетів Державної казначейської служби України.

* При розрахунку різницю між існуючим та припустимими втратами ЄСВ множимо на 0,8, оскільки близько 80% ЄСВ надходить до ПФУ, інші 20% до решти фондів державного соціального страхування.

Додаток К

Нормативно-правова база України з питань детінізації економіки

Нормативно-правовий акт	Передбачає:
Податковий кодекс України	механізм нарахування та сплати податків, та штрафні санкції за його порушення
Митний кодекс України	механізм нарахування та сплати митних платежів, та штрафні санкції за його порушення
Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» №2464-VI від 08.07.2010	механізм нарахування та сплати ЄСВ, та штрафні санкції за його порушення
Кримінальний кодекс України	кримінальну відповідальність за тіньову діяльність економічних агентів
Кодекс України про адміністративні правопорушення	адміністративну відповідальність за тіньову діяльність економічних агентів
Наказ Міністерства економіки України «Про затвердження Методики розрахунку обсягів тіньової економіки» №222 від 27.06.2006	державну методика розрахунку тіньової економіки
Наказ Міністерства економіки України «Про затвердження Методичних рекомендацій розрахунку рівня тіньової економіки» №123 від 18.02.2009	
Наказ Держкомстату України «Методологічні положення обчислення обсягів економіки, яка безпосередньо не спостерігається» №680 від 31.12.2004	
Розпорядження КМУ «Про затвердження заходів щодо детінізації національної економіки на 2006-2007 роки» №367-р від 23.08.2005	<ul style="list-style-type: none"> • розробку 12 проектів законів; • розробку 4 проектів постанов КМУ • сприяння прийняттю ВРУ закону «Про цінні папери та фондовий ринок»; • прийняття центральними органами виконавчої влади 5 нормативно-правових актів; • виконання 28 заходів організаційного характеру.

Продовження Додатку К

Розпорядження КМУ «Про затвердження додаткових заходів щодо детінізації національної економіки на 2004-2005 роки» №414-р від 05.07.2004	<ul style="list-style-type: none"> • розробку 5 проектів законів; • розробку 2 проектів постанов КМУ; • сприяння прийняттю ВРУ 12-ти законів; • виконання 34 заходів організаційного характеру.
Указ президента України «Про Заходи щодо детінізації економіки України на 2002-2004 роки» №216 від 05.03.2002	<p>Заходи щодо:</p> <ul style="list-style-type: none"> • дерегуляції підприємництва; • удосконалення управління державними корпоративними правами та ринкових механізмів управління в сфері економіки; • легалізація нерегламентованої зайнятості та доходів населення; • удосконалення функціонування окремих товарних ринків; • удосконалення грошово-кредитної та банківської систем; • реформування податкової системи; • посилення контролю у бюджетній сфері; • удосконалення системи контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності; • удосконалення діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування.
Указ президента України «Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 25 січня 2001 року "Про заходи щодо детінізації економіки"»	<ul style="list-style-type: none"> • затвердження основних засад детінізації грошового обігу; • виконання 20-ти завдань КМУ та Нацбанком; • утворення міжвідомчої комісії з питань фінансової безпеки при РНБО України; • розробку програми заходів протидії створенню фіктивних підприємств.
Розпорядження КМУ «Про перелік офшорних зон» N143 від 23.02.2011, N 77 від 24.02.2002, №82 від 01.04.2005, №44 від 01.02.2006	перелік офшорних зон з метою запобігання можливості їх використання для приховування доходів.

Продовження Додатку К

Розпорядження КМУ «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України» № 977-р від 16.09.2015	
Постанова КМУ «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977» №1045 від 27.12.2017	перелік країн, господарські операції з резидентами яких визначаються як контрольовані.
Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 14.10.2014 № 1702-VII	запровадження фінансового моніторингу з метою протидії відмиванню прихованих коштів та фінансування тероризму.
Закони в сфері оподаткування, які діяли до прийняття ПКУ	-

Джерело: побудовано автором.

Додаток Л.1

Кримінальна відповідальність за ухилення від оподаткування в деяких країнах світу

	Тип порушення	Пороги	Санкції
Бельгія	Податкове шахрайство	-	8 днів-2 роки та/або EUR 250-500 000
Чехія	Податкове шахрайство	< EUR 2,000 EUR 2,000-20,000 > EUR 20,000	6 міс. - 3 років 2-8 років 5-10 років
	Порушення подачі звітності	школа < EUR 2,000 школа > EUR 2,000	макс. 2 роки 1-4 роки
Данія	Важке ухилення від оподаткування	>EUR 67,000 >EUR 33,500	макс. 8 років, плюс додаткові фінансові санкції макс. 1,5 роки чи стандартний штраф (50-200% від суми ухилення)
Фінляндія	Дрібне податкове шахрайство	-	штраф
	Податкове шахрайство	-	штраф або макс. 2 роки
	Податкове шахрайство в особливо великих обсягах	-	4 міс. – 4 роки
Франція	Податкове шахрайство	Приховування податкової бази > 10% від оподаткованої суми	штраф EUR 37 500-1 млн.; макс. 5-7 років
Греція	Податкове шахрайство	> EUR 15,000 > EUR 150,000	мін. 1 рік мін. 5 років
Німеччина	Податкове шахрайство	> EUR 100.000 ≤ EUR 100,000	6 міс. – 10 років макс. штраф у розмірі 720 денних заробітків
Угорщина	Податкове шахрайство	-	макс. 2 роки
Італія	Податкове шахрайство: умисні злочини з використанням шахрайських засобів	-	ув'язнення
	Ухилення від оподаткування шляхом приховування податкової бази або неподання декларації	> EUR 30,000	штраф

Продовження Додатку Л.1

Нідерланди	Податкове шахрайство в особливо великих обсягах	-	переважно ув'язнення; макс. штраф 100-300% від суми ухилення (застосовується як виняток)
	Ухилення від оподаткування через недбалість	-	25-75% від суми ухилення
Польща	Податкове шахрайство	< EUR 80,000 > EUR 80,000	макс. 720 діб макс. 5 років
Португалія	Податкове шахрайство в особливо великих обсягах	-	макс. 8 років або штраф у розмірі EUR 960 тис.
	Податкове шахрайство	> EUR 15,000	макс. 5 років або штраф у розмірі EUR 600 тис. (юр. особи) та 300 тис. (фіз. особи)
Іспанія	Податкове шахрайство	> EUR 120,000 > EUR 600,000	1-5 років плюс штраф 100-600% від суми ухилення 2-6 років плюс штраф 200-600% від суми ухилення плюс позбавлення права на будь-яку державну допомогу на 4-8 років
Швейцарія	Навмисне ухилення від оподаткування	-	мін. 3 роки
	Ухилення від оподаткування через недбалість	-	макс. 3 роки або штраф
Туреччина	Податкове шахрайство	-	1,5-5 років
США	Податкове шахрайство	-	ув'язнення або макс. USD 100 тис. (фіз. особи) та 500 тис. (юр. особи)

Джерело: побудовано за даними [178].

Додаток Л.2

Штрафи за ухилення від оподаткування (за ст. 212 ККУ) накладені згідно з вироками суду у 2017 році

№	№ справи	Обсяги ухилення, тис. грн.	Штраф, тис. грн.	% штрафу до обсягів ухилення
п. 1 стаття 212				
1	201/17584/15-к	680	17	2,5%
2	202/1273/16-к	806,5	25,5	3,2%
3	208/280/16-к	787,7	17	2,2%
4	307/1681/16-к	928,5	17	1,8%
5	335/7534/15-к	1574,3	20,4	1,3%
6	489/1612/16-к	810	17	2,1%
7	552/2380/16-к	660,6	25,5	3,9%
8	552/2382/16-к	1734,9	25,5	1,5%
9	553/3034/15-к	1066,2	17	1,6%
10	554/2463/16-к	934,8	25,5	2,7%
11	554/2466/16-к	687,6	25,5	3,7%
12	608/758/16-к	1696,5	17	1,0%
13	636/3000/15-к	585,6	34	5,8%
14	638/3556/16-к	1290,5	34	2,6%
15	646/2543/16-к	974,6	34	3,5%
16	658/4609/15-к	1535,2	17	1,1%
17	711/7518/14-к	705,1	34	4,8%
18	712/9895/16-к	802,1	17	2,1%
19	758/1260/16-к	1009,4	17	1,7%
20	758/1262/16-к	1011,2	17	1,7%
21	759/8955/16-к	1938,5	34	1,8%
п. 2 стаття 212				
22	757/17785/14-к	1972,8	34	1,7%
23	234/16704/16-к	2337,7	51	2,2%
24	335/12032/16-к	960,6	51	5,3%
25	441/1394/16-к	683,6	34	5,0%
26	757/8390/16-к	2008,3	51	2,5%
п. 3 стаття 212				
27	127/14001/16-к	11709	255	2,2%
28	451/254/15-к	7637,3	7632,3	99,9%
29	588/847/14-к	4208,9	306	7,3%
30	643/20708/13-к	355530,7	355530,7	100,0%
31	645/5194/16-к	3182,9	3182,9	100,0%
32	712/13146/16-к	3288,9	191,3	5,8%
33	722/2450/14-к	4201	204	4,9%
34	759/7381/16-к	3274,8	255	7,8%

Джерело: складно автором за даними ЄДРСР.

Додаток М.1

Розрахунок показника жорсткості податкового контролю

Рік	Результати контрольно-перевірочної роботи ДФС, млрд. грн.	Обсяги штрафних санкцій, млрд. грн.	Показник жорсткості, %
2011	7,96	4,85	61
2012	10,25	3,79	37
2013	8,58	2,28	27
2014	9,48	3,17	33
2015	6,13	2,27	37
2016	7,90	3,99	51
2017	18,35	7,08	39

Джерело: за даними ДФС.

Додаток М.2

Розрахунок показника економічної ефективності податкової міліції в Україні

Рік	Стягнуто в бюджет*	Видатки бюджету на утримання податкової міліції	Показник економічної ефективності податкової міліції
2012	3,56	0,45	7,8
2013	3,66	0,48	7,6
2014	3,00	0,41	7,2
2015	2,66	0,43	6,2
2016	4,08	0,46	8,8
2017	2,80	0,57	4,9

Примітка: * – при розрахунку стягнутих в бюджет коштів завдяки діяльності підрозділів податкової міліції враховувались такі стягнення: за виявленими фактами ухилення від сплати ПДВ; внаслідок виявлення та ліквідації конвертаційних центрів; за виявленими порушеннями у сфері державних закупівель; викриті кримінальні правопорушення у митній сфері за ст. 212 КК України; внаслідок направлених орієнтувань до митниць ДФС та ін.

Джерело: за даними ДФС України.

Додаток Н.1

Підрахунок кількості змін внесених до Податкового кодексу України

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Разом:
Розділ I. Загальні положення	21	65	29	109	57	191	63	535
Розділ II. Адміністрування податків, зборів, платежів	77	119	79	54	72	212	22	635
<i>Глава 1. Загальні положення</i>	8	6	3	5	1	13	1	37
<i>Глава 2. Податкова звітність</i>	8	12	4	4	7	17	3	55
<i>Глава 3. Податкові консультації</i>	2	2	1	-	2	2	-	9
<i>Глава 4. Визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів</i>	10	17	13	4	18	20	2	84
<i>Глава 5. Податковий контроль</i>	1	-	1	-	-	2	-	4
<i>Глава 6. Облік платників податків</i>	4	23	21	6	10	29	5	98
<i>Глава 7. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів</i>	5	2	4	4	5	10	2	32
<i>Глава 8. Перевірки</i>	28	62	23	31	23	112	5	284
<i>Глава 9. Погашення податкового боргу платників податків</i>	18	23	15	6	7	50	0	119
<i>Глава 10. Застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав</i>	-	1	-	-	-	2	3	6
<i>Глава 11. Відповідальність</i>	7	1	5	8	8	6	3	38
<i>Глава 12. Пеня</i>	-	1	-	1	2	3	-	7

Продовження Додатку Н.1

Розділ III. Податок на прибуток підприємств (в редакціях до і після податкової реформи 2015 р.)	108	82	11	13	17	70	20	321
Розділ IV. Податок на доходи фізичних осіб	51	66	6	50	34	60	17	284
Розділ V. Податок на додану вартість	60	102	34	98	111	124	13	542
Розділ VI. Акцизний податок	9	37	17	94	33	38	13	241
Розділ VII. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	13	14	-	14	розділ видалено	розділ видалено	розділ видалено	41
Розділ VIII. Екологічний податок	12	20	3	41	10	10	10	106
Розділ IX. Рентна плата за транспортування нафти (редакція до 2015 р.)	1	1	-	1	-	-	-	3
Розділ IX. Рентна плата (редакція з 2015 р.)	-	-	-	-	21	31	6	58
Розділ XI. Плата за користування надрами	5	30	-	23	розділ видалено	розділ видалено	розділ видалено	58
Розділ XII. Місцеві податки і збори (редакція до 2015 р.)	7	6	26	3	-	-	-	42
Розділ XII. Податок на майно (редакція з 2015 р.)	-	-	-	-	32	33	8	73
Розділ XIII. Плата за землю	14	13	-	3	розділ видалено	розділ видалено	розділ видалено	30
Розділ XIV. Спеціальні податкові режими	13	74	16	87	12	37	2	241
<i>Глава 1. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності</i>	4	69	15	81	12	37	2	220
<i>Глава 2. Фіксований сільськогосподарський податок</i>	7	4	1	-	главу видалено	главу видалено	главу видалено	12

Продовження Додатку Н.1

<i>Глава 3. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну</i>	2	1	-	-	<i>главу видалено</i>	<i>главу видалено</i>	<i>главу видалено</i>	3
<i>Глава 4. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ</i>	-	-	-	6	<i>главу видалено</i>	<i>главу видалено</i>	<i>главу видалено</i>	6
Розділ XV. Збір за користування радіочастотним ресурсом України	1	4	-	1	розділ видалено	розділ видалено	розділ видалено	6
Розділ XVI. Збір за спеціальне використання води	7	9	-	10	розділ видалено	розділ видалено	розділ видалено	26
Розділ XVII. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів	2	3	2		розділ видалено	розділ видалено	розділ видалено	7
Розділ XVIII. Особливості оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції	-	49	3	16	0	7	-	75
Розділ XVIII-1. Посадові особи контролюючих органів та їх правовий і соціальний захист	-	1	2	11	4	4	-	22
Розділ XVIII-2. Податкова міліція	-	-	8	-	-	-	-	8
Розділ XIX. Прикінцеві положення	2	3		5	2	1	1	14
Розділ XX. перехідні положення	44	54	22	89	63	60	49	381
<i>Підрозділ 1. Особливості справляння податку на доходи фізичних осіб</i>	5	2	-	1	2	-	-	10
<i>Підрозділ 2. Особливості справляння податку на додану вартість</i>	17	24	5	24	23	28	15	136
<i>Підрозділ 3. Особливості оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення</i>	-	5	2	-	-	2	-	9

Продовження Додатку Н.1

<i>Підрозділ 4. Особливості справляння податку на прибуток підприємств</i>	12	10	5	23	11	14	9	84
<i>Підрозділ 5. Особливості справляння акцизного податку та екологічного податку</i>	4	6	5	10	8	6	5	44
<i>Підрозділ 6. Особливості справляння плати за землю</i>	-	-	-	4	2	3	1	10
<i>Підрозділ 7. Особливості порядку повернення торгових патентів</i>	-	-	-	1	-	-	-	1
<i>Підрозділ 8. Особливості справляння єдиного податку та фіксованого податку</i>	1	2		1	1	1	1	7
<i>Підрозділ 9. Особливості повернення сум податку з власників транспортних засобів</i>	-	-	-	-	-	-	-	-
<i>Підрозділ 9¹. Особливості справляння рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин (набрав чинність з 2015 р.)</i>	-	-	-	2	1	-	1	4
<i>Підрозділ 9². Особливості уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість під час застосування податкового компромісу (набрав чинність з 2015 р.)</i>	-	-	-	1	-	-	-	1
<i>Підрозділ 10. Інші перехідні положення</i>	5	5	5	22	15	6	17	75
РАЗОМ:	447	752	258	722	468	878	224	3749

Джерело: розраховано автором за даними ПКУ.

Додаток Н.2

**Період імплементації законодавчих змін до Розділу III Податкового кодексу
України «Податок на прибуток підприємств», які стосуються об'єкту
оподаткування, податкової бази чи ставки податку**

Закон, яким вносилися зміни	Період імплементації (проміжок часу між підписанням відповідного Закону Президентом України та набранням ним чинності), днів
Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» № 3609-VI від 07.07.2011	15
Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм» № 4834-VI від 24.05.2012	37
Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів» № 5519-VI від 06.12.2012	25
Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення оподаткування вартості побутового палива, що надається вдовам померлих пенсіонерів вугільних підприємств, які за життя мали право на безоплатне отримання такого палива» № 5019-VI від 21.06.2012	15
Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні» № 5083-VI від 05.07.2012	15
Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування підприємств оборонно-промислового комплексу» № 5414-VI від 02.10.2012	15
Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення оподаткування пільгової категорії осіб, які отримують побутове паливо відповідно до Гірничого закону України» № 427-VII від 03.09.2013	119
Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень» № 657-VII від 24.10.2013	68
Закон України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» № 1166-VII від 27.03.2014	4
Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення оборонно-мобілізаційних питань під час проведення мобілізації» № 1275-VII від 20.05.2014	15
Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» № 1621-VII від 31.07.2014	15
Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» № 1797-VIII від 21.12.2016	10

Додаток Н.3

Важливість різних інструментів підвищення податкової визначеності

	Середня оцінка	% поставлених 4 та 5	Кількість відповідей
Дизайн податкової політики та законодавство			
Скорочення частоти змін у податковому законодавстві	4,1	66,7	636
Зниження бюрократизму при дотриманні податкового законодавства	4,0	64,2	634
Детально прописані процедури в податковому законодавстві	3,9	60,6	635
Оголошення змін в податковому законодавстві заздалегідь	3,9	58,6	633
Зниження складності податкового законодавства	3,8	56,1	633
Приведення національного податкового законодавства у відповідність міжнародним стандартам	3,8	56,8	632
Своєчасне консультування платників податків при внесенні змін до податкового законодавства	3,8	55,4	625
Міжнародний консенсус щодо загальних принципів податкової визначеності	3,7	52	623
Спрощена та ефективна система відшкодування податкових пільг	3,6	47,2	612
Використання правил «яскравих ліній», наприклад трансферне ціноутворення на основі галузевої маржинального прибутку	3,4	43,4	581
Податкові органи			
Підвищення прозорості зі сторони податкових органів щодо дотримання їхніх підходів	3,8	53,5	632
Ефективне спілкування між платниками податків та адміністрацією, наприклад за допомогою цифрових засобів	3,8	55,7	621
Своєчасна комунікація податкових органів впродовж податкового аудиту	3,7	48,5	612
Підвищення прозорості зі сторони податкових органів щодо їхніх протоколів оцінки ризиків	3,6	48,9	616
Існування спрощених підходів до дотримання податкового законодавства, наприклад «безпечні гавані»	3,5	44,2	606
Кооперативні програми дотримання в єдиній юрисдикції	3,3	36,4	588
Попередня угода про ціноутворення (АРА) в єдиній юрисдикції	3,3	36,3	571
Програми з нарощування потенціалу для податкових органів	3,2	31,2	552

Продовження Додатку Н.3

Інші рижими управління	3,1	28,2	528
Вирішення конфліктів			
Ефективні режими вирішення внутрішніх конфліктів	3,9	57,6	606
Процедура взаємного узгодження	3,7	50	580
Договори обов'язкового використання арбітражу	3,5	43,6	560
Специфічні міжнародні виміри			
Багатосторонні договори трансфертного ціноутворення в співпраці з іншими юрисдикціями	3,3	35,9	537
Багатосторонні кооперативні програми дотримання в співпраці з іншими юрисдикціями	3,2	31,4	545
Багатосторонні перевірки у співпраці з іншими юрисдикціями	3	25	537

Джерело: за даними [250].

Додаток П.1

Розрахунок коефіцієнта стабільності фіскальної системи

Рік	Україна		Німеччина		Франція		Швеція		Великобританія		Норвегія	
	ПН, %	коэф.	ПН, %	коэф.	ПН, %	коэф.	ПН, %	коэф.	ПН, %	коэф.	ПН, %	коэф.
2006	44,8	-	34,5	-	43,1	-	46,0	-	33,2	-	42,8	-
2007	42,2	2,6	34,9	0,4	42,4	0,7	45,0	1,0	33,0	0,2	42,1	0,7
2008	42,8	0,6	35,4	0,5	42,2	0,2	44,0	1,0	33,0	0,0	41,4	0,7
2009	42,0	0,8	36,1	0,7	41,3	0,9	44,1	0,1	31,5	1,5	41,2	0,2
2010	42,2	0,2	35,0	1,1	42,0	0,6	43,2	0,9	32,5	1,0	41,9	0,7
2011	46,9	4,7	35,7	0,7	43,2	1,2	42,5	0,7	33,4	0,9	42,1	0,1
2012	47,8	0,9	36,3	0,6	44,3	1,2	42,6	0,1	32,7	0,7	41,5	0,6
2013	45,7	2,1	36,4	0,1	45,2	0,9	42,9	0,4	32,5	0,2	39,9	1,6
2014	42,5	3,2	36,6	0,1	45,5	0,3	42,8	0,1	32,1	0,4	38,7	1,2
2015	43,1	0,6	37,1	0,5	45,2	0,3	43,3	0,5	32,5	0,4	38,3	0,4
2016	40,3	2,8	37,6	0,5	45,3	0,1	44,1	0,8	33,2	0,7	38,0	0,3

Джерело: розраховано автором за даними ДКСУ, ДССУ, ПФУ та ОЕСР.

Додаток П.2

Розрахунок коефіцієнта збираності податків в Україні

	Податкові надходження до Державного бюджету України (факт)	Податкові надходження до Державного бюджету України (план)	Коефіцієнт збираності податків
2006	89 733 648	94 811 539	1,06
2007	105 971 393	116 670 797	1,10
2008	157 709 312	167 883 445	1,06
2009	178 654 445	148 915 640	0,83
2010	202 957 498	166 872 190	0,82
2011	234 288 826	261 604 991	1,12
2012	286 071 764	274 715 185	0,96
2013	300 742 074	262 777 052	0,87
2014	326 273 656	280 178 261	0,86
2015	365 648 599	409 417 539	1,12
2016	494 663 745	503 879 433	1,02
2017	606 017 299	627 153 686	1,03

Джерело: складено автором за даними звітів про виконання бюджетів Державної казначейської служби України та Законів України «Про державний бюджет України» за період 2006-2017 рр.

Додаток Р

Копія розробленого програмного коду інтегрованої моделі

In []:

from . import ***class PLS(RegressionBase):***"""Regression using the PLS algorithm.**Attributes:**components (int): number of components extracted (=g)**P (ndarray n x g): Loadings on X (Components extracted from data)**Q (ndarray m x g): Loadings on Y (Components extracted from data)**T (ndarray N x g): Scores on X**U (ndarray N x g): Scores on Y**W (ndarray n x g): Weight vectors**C (ndarray g x g): Diagonal matrix of regression coefficients**B (ndarray n x m): Final regression matrix**"""***def __init__(self, X, Y, g,****max_iterations=DEFAULT_MAX_ITERATIONS,****iteration_convergence=DEFAULT_EPSILON,****ignore_failures=True):****Xc, Yc = super()._prepare_data(X, Y)****if g < 1 or g > self.max_rank:****raise ParameterError('Number of required components '**
'specified is impossible.')**W = np.empty((self.X_variables, g))****T = np.empty((self.data_samples, g))****Q = np.empty((self.Y_variables, g))****U = np.empty((self.data_samples, g))****P = np.empty((self.X_variables, g))****c = np.empty((g,))****self.components = 0****X_j = Xc****Y_j = Yc****for j in range(0, g):**

```

u_j = Y_j[:, random.randint(0, self.Y_variables-1)]

iteration_count = 0
iteration_change = iteration_convergence * 10.0

while iteration_count < max_iterations and \
    iteration_change > iteration_convergence:

    w_j = X_j.T @ u_j
    w_j /= np.linalg.norm(w_j, 2)
    t_j = X_j @ w_j
    q_j = Y_j.T @ t_j
    q_j /= np.linalg.norm(q_j, 2)
    old_u_j = u_j
    u_j = Y_j @ q_j
    iteration_change = linalg.norm(u_j - old_u_j)
    iteration_count += 1

if iteration_count >= max_iterations:
    if ignore_failures:
        break
    else:
        raise ConvergenceError('PLS2 failed to converge for '
                                'component: '
                                '{}'.format(self.components+1))

W[:, j] = w_j
T[:, j] = t_j
Q[:, j] = q_j
U[:, j] = u_j

t_dot_t = t_j.T @ t_j
c[j] = (t_j.T @ u_j) / t_dot_t
P[:, j] = (X_j.T @ t_j) / t_dot_t
X_j = X_j - np.outer(t_j, P[:, j].T)
Y_j = Y_j - c[j] * np.outer(t_j, q_j.T)
self.components += 1

# If iteration stopped early because of failed convergence, only
# the actual components will be copied

```

```

self.W = W[:, 0:self.components]
self.T = T[:, 0:self.components]
self.Q = Q[:, 0:self.components]
self.U = U[:, 0:self.components]
self.P = P[:, 0:self.components]
self.C = np.diag(c[0:self.components])

```

```

self.B = self.W @ linalg.inv(self.P.T @ self.W) @ self.C @ self.Q.T

```

```

def prediction(self, Z):

```

```

    if len(Z.shape) == 1:

```

```

        if Z.shape[0] != self.X_variables:

```

```

            raise ParameterError('Data provided does not have the same '
                                'number of variables as the original X '
                                'data')

```

```

        return self.Y_offset + (Z - self.X_offset).T @ self.B

```

```

    else:

```

```

        if Z.shape[1] != self.X_variables:

```

```

            raise ParameterError('Data provided does not have the same '
                                'number of variables as the original X '
                                'data')

```

```

        result = np.empty((Z.shape[0], self.Y_variables))

```

```

        for i in range(0, Z.shape[0]):

```

```

            result[i, :] = self.Y_offset + \
                (Z[i, :] - self.X_offset).T @ self.B

```

```

        return result

```


Додаток С.1

Перелік заходів передбачених резолюцією про «Стратегію вирішення проблеми тіньової економіки та економічної злочинності на 2016-2020 рр.» у Фінляндії

<p>Ціль 1. Сприяння здоровій бізнес конкуренції</p> <ul style="list-style-type: none"> • Забезпечення вільного доступу до інформації щодо виконання обов'язків та списку економічних агентів, які потенційно залучений до тіньової діяльності; • Національний реєстр доходів; • Нормативний тягар, пов'язаний з протидією тіньовій економіці та моніторингом тягара. • Більш ефективне запобігання корупції. • Міжгалузеве дослідження щодо боротьби з тіньовою економікою в економіці спільної участі.
<p>Ціль 2. Превентивне запобігання тіньовій діяльності та економічній злочинності.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Перманентне висвітлення поточної ситуації з тіньовою діяльністю; • Боротьба з незареєстрованим працевлаштуванням та сприяння співпраці на національному та міжнародних рівнях. • Розробка плану дій щодо боротьби з відмиванням грошей. • Дослідження придатності затверджених систем касових терміналів у Фінляндії. • Розробка плану дій щодо боротьби з порушеннями на фінансових ринках. • Підготовка планів контролю, закріплених у постанові ЄС щодо регулювання відвантаження відходів (ЄС/1013/2006) для можливості контролю за міжнародними перевезеннями відходів.
<p>Ціль 3. Поліпшення обміну інформацією між державними органами влади.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Забезпечення органів державної влади більш ефективними повноваженнями та запровадження більш ефективних правил обміну інформацією. • Дослідження проблем, спричинених компаніями, які оголошувалися неплатоспроможними в процесі правозастосування.
<p>Ціль 4. Підвищення ефективності адміністративних санкцій та процесу боротьби зі злочинами, пов'язаними з тіньовою економікою.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Розширення сфери застосування адміністративних санкцій. • Створення органами досудового слідства, генеральною прокуратурою, податковою адміністрацією та омбудсменом з питань банкрутства діючої моделі, яка забезпечить накладення кримінальної відповідальності шляхом визначення сфери досудового слідства та шляхом застосування ефективних адміністративних санкцій. • Дослідження ефективності розкриття та розслідування податкових зловживань. • Перевірка масштабів покарань за економічні правопорушення. • Зменшення тривалості кримінального процесу. • Проект співпраці між органами, відповідальними за виконання, прокуратури, досудового слідства та оподаткування, з метою посилення відстеження, охорони та конфіскації доходів, одержаних злочинним шляхом. • Посилення процедур примусу щодо конфіскації доходів, одержаних злочинним шляхом, після остаточного осудження.

Джерело: побудовано за даними [150].

Додаток С.2

Перелік заходів, передбачених програмою BEPS

Захід №1. Вирішення проблем оподаткування компаній цифрового сектору економіки

Захід №2. Боротьба з гібридними інструментами податкової мінімізації

Захід №3. Удосконалення правил оподаткування контрольованих іноземних компаній

Захід №4. Запобігання можливості розмивання бази оподаткування шляхом віднесення до витрат процентних та інших фінансових платежів

Захід №5. Протидія податковим зловживанням, пов'язаних з використанням спеціальних режимів оподаткування, в контексті підвищення прозорості

Захід №6. Протидія зловживанням із застосуванням конвенцій про уникнення подвійного оподаткування

Захід №7. Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва

Захід №8. Удосконалення правил трансфертного ціноутворення щодо операцій з нематеріальними активами

Захід №9. Удосконалення правил трансфертного ціноутворення щодо штучного заниження прибутку шляхом прийняття значних сум договірних ризиків чи розподілу капіталу

Захід №10. Удосконалення правил трансфертного ціноутворення щодо угод з високим ступенем ризику

Захід №11. Розробка методики збору і аналізу інформації щодо розмиття податкової бази та виводу прибутку з-під оподаткування.

Захід №12. Розробка вимог до обов'язкового розкриття платниками податків інформації про угоди з використанням схем агресивного податкового планування.

Захід №13. Перегляд вимог до підготовки документів з трансфертного ціноутворення.

Захід №14. Удосконалення механізмів вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами з-під оподаткування.

Захід №15. Розробка багатостороннього інструменту для внесення змін у двосторонні угоди між країнами-учасницями щодо уникнення подвійного оподаткування.

Джерело: за даними ОЕСР.

Додаток Т.1

Ріст ВВП на душу населення в деяких країнах Європи, дол. США

	1991	2000	Темп росту	2010	Темп росту	2016	Темп росту	Темп росту 1991-2016
Болгарія	1267,7	1609,3	126,9%	6843,3	425,2%	7469,0	109,1%	589,2%
Естонія	3450,0	4070,0	118,0%	14638,6	359,7%	17736,8	121,2%	514,1%
Грузія	1314,7	692,0	52,6%	2964,5	428,4%	3865,8	130,4%	294,0%
Литва	2704,0	3297,4	121,9%	11984,9	363,5%	14912,7	124,4%	551,5%
Латвія	3380,0	3352,7	99,2%	11326,2	337,8%	14071,0	124,2%	416,3%
Польща	2235,5	4492,7	201,0%	12597,9	280,4%	12414,1	98,5%	555,3%
Словаччина	2680,0	5402,9	201,6%	16600,6	307,3%	16529,5	99,6%	616,8%
Україна	1489,7	635,7	42,7%	2965,1	466,4%	2185,7	73,7%	146,7%

Джерело: за даними Світового Банку.

Додаток Т.2

Застосування фіскальних правил у країнах світу

	Правило видатків		Правило доходів		Правило балансу		Борговий ліміт	
Антигуа і Барбадос					1998	2005	1998	2012
Аргентина	2000	2008			2000	2008		
Арменія							2008	2012
Австралія	1985	1988	1985	1988	1985	1988	1998	2012
	2009	2012	1998	2012	1998	2012		
Австрія					1995	2012	1995	2012
Бельгія	1993	1998	1992	1999	1992	2012	1992	2012
Бенін					2000	2012	2000	2012
Ботсвана	2003	2012						
Бразилія	2000	2012					2000	2012
Болгарія	2006	2009						
	2012	2012			2006	2012	2003	2012
Буркіна-Фасо					2000	2012	2000	2012
Камерун					2002	2012	2002	2012
Канада	1998	2005			1998	2005	1998	2005
Кабо Верде					1998	2012	1998	2012
Центральноафриканська Республіка					2002	2012	2002	2012
Чад					2002	2012	2002	2012
Чилі					2001	2012		
Колумбія	2000	2012			2011	2012		
Конго					2002	2012	2002	2012
Коста-Ріка					2001	2012		
Кот-д'Івуар					2000	2012	2000	2012
Кіпр					2004	2012	2004	2012
Чеська Республіка					2004	2012	2004	2012
Данія	1994	2012	2001	2011	1992	2012	1992	2012
Домініка					1998	2005	1998	2012
Еквадор	2010	2012			2003	2009	2003	2009
Екваторіальна Гвінея					2002	2012	2002	2012

Продовження Додатку Т.2

Естонія					1993	2012	2004	2012
Фінляндія	2003	2012			1995	2012	1995	2012
Франція	1998	2012	2006	2012	1992	2012	1992	2012
Габон					2002		2002	2012
Німеччина	1985	2012				2012	1992	2012
Греція					1992	2012	1992	2012
Гренада					1998	2005	1998	2012
Гвінея-Бісау					2000	2012	2000	2012
Гонконг SAR					1997	2012		
Угорщина	2010	2011			2004	2012	2004	2012
Ісландія	2004	2008						
Індія					2004	2008		
Індонезія					1985	2012	2004	2012
Ірландія					1992	2012	1992	2012
Ізраїль	2005	2012			1992	2012		
Італія					1992	2012	1992	2012
Ямайка					2010		2010	2012
Японія	2006	2008						
	2010	2012			1985	2012		
Кенія			1997	2012			1997	2012
Косово	2006	2008					2010	2012
Латвія					2004	2012	2004	2012
Литва	2008	2012	2008	2012	2004	2012	1997	2012
Люксембург	1990	2012			1992	2012	1990	2012
Малі					2000	2012	2000	2012
Мальта					2004	2012	2004	2012
Маврикій							2008	2012
Мексика					2006	2012		
Намібія	2010	2012					2001	2012
Нідерланди	1994	2012	1994	2012	1992	2012	1992	2012
Нова Зеландія					1994	2012	1994	2012

Продовження Додатку Т.2

Нігер					2000	2012	2000	2012
Нігерія					2007	2012		
Норвегія					2001	2012		
Пакистан					2005	2012	2005	2012
Панама					2002	2003	2002	2003
					2009	2012	2009	2012
Перу	2000	2012			2000	2012		
Польща	2011	2012			2004	2012	1999	2012
Португалія					1992	2012	1992	2012
Румунія	2010	2012			2007	2012	2007	2012
Росія	2012	2012			2007	2008		
Сенегал					2000	2012	2000	2012
Сербія					2011	2012	2011	2012
Словаччина					2004	2012	2004	2012
Словенія					2004	2012	2000	2012
Іспанія	2011	2012			1992	2012	1992	2012
Шрі Ланка					2003	2012	2003	2012
Сент-Кітс і Невіс					1998	2005	1998	2012
Сент-Люсія					1998	2005	1998	2012
Сент-Вінсент і Гренадини					1998	2005	1998	2012
Швеція	1997	2012			1995	2012	1995	2012
Швейцарія					2003	2012		
Того					2000	2012	2000	2012
Великобританія					1992	2012	1992	2012
США	1990	2002			1986	1989		
	2011	2012						

Джерело: за даними [182].

Додаток Т.3

Незалежні фіскальні ради в різних країнах світу

Країна	Назва фіскальної ради	Рік створення
Австралія	Parliamentary Budget Office	2012
Австрія	Fiscal Advisory Council	1970
Бельгія	High Council of Finance - Public Sector Borrowing Section	1989
Бельгія	Federal Planning Bureau	1994
Канада	Parliamentary Budget Office	2008
Чилі	Advisory Fiscal Council	2014
Колумбія	Comite Consultivo para la Regla Fiscal	2012
Кіпр	Fiscal Council	2014
Данія	Danish Economic Council	1962
Естонія	Fiscal Council	2014
Фінляндія	National Audit Office of Finland	2013
Франція	High Council of Public Finance	2013
Грузія	Parliamentary Budget Office	1997
Німеччина	Independent Advisory Board to the German Stability Council	2010
Греція	Parliamentary Budget Office	2010
Угорщина	Fiscal Council	2009
Іран	Public sector Directorate of Parliament (Majlis) Research Center	1991
Ірландія	Irish Fiscal Advisory Council	2011
Італія	Parliamentary Budget Office	2014
Кенія	Parliamentary Budget Office	2007
Латвія	Fiscal Discipline Council	2014
Литва	National Audit Office	2015
Люксембург	National Council of Public Finance	2014
Мальта	National Council of Public Finance	2015
Мексика	Centre for Public Finance Studies	1998
Нідерланди	Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis	1945
Нідерланди	Raad van State	2014
Перу	Consejo Fiscal	2015
Португалія	Portuguese Public Finance Council	2012
Румунія	Fiscal Council	2010
Сербія	Fiscal Council	2011
Словаччина	Council for Budget Responsibility	2011
Півд. Африка	Parliamentary Budget Office	2014
Півд. Корея	National Assembly Budget Office	2003
Іспанія	Independent Authority of Fiscal Responsibility	2014
Швеція	Swedish Fiscal Policy Council	2007
Великобританія	Office for Budget Responsibility	2010
США	Congressional Budget Office	1974

Джерело: за даними [194].

Додаток У

**Розрахунок рівня податкового навантаження на доходи у формі заробітної
плати та прирівняних до неї виплат**

Показники		2013	2014	2015	2016	2017
Основа ставка ПДФО, %		15	15	15	18	18
Ставка для з/п, які перевищують 10 МЗП, %		17	17	20		
ЄСВ, який утримується із з/п, %		3,6	3,6	3,6		
Військовий збір (далі - ВЗ), %		-	1,5	1,5	1,5	1,5
ПСП звичайна, грн.		574	609	609	689	800
Гранична з/п для отримання ПСП, грн.		1610	1 710	1 710	1930	2240
МЗП на 01.01, грн.		1147	1218	1 218	1378	3200
1 МЗП	Нарахована з/п, грн.	1147	1218	1218	1378	3200
	Сума утриманого ПДФО, грн.	79,8	84,8	84,8	124,0	576,0
	Сума утриманого ЄСВ, грн.	41,3	43,8	43,8	0,0	0,0
	Сума нарахованого військового збору, грн.	-	18,3	18,3	20,7	48,0
	Податкове навантаження з ПДФО та ВЗ, %	7,0	8,5	8,5	10,5	19,5
	Сукупне податкове навантаження (ПДФО+ЄСВ+ВЗ), %	10,6	12,1	12,1	10,5	19,5
3 МЗП	Нарахована з/п, грн.	3441	3654	3654	4134	9600
	Сума утриманого ПДФО, грн.	497,6	528,4	528,4	744,1	1728,0
	Сума утриманого ЄСВ, грн.	123,9	131,5	131,5	-	-
	Сума нарахованого військового збору, грн.	-	54,8	54,8	62,0	144,0
	Податкове навантаження по ПДФО та ВЗ, %	14,5	16,0	16,0	19,5	19,5
	Сукупне податкове навантаження (ПДФО+ЄСВ+ВЗ), %	18,1	19,6	19,6	19,5	19,5
5 МЗП	Нарахована з/п, грн.	5735	6090	6090	6890	16000
	Сума утриманого ПДФО, грн.	829,3	893,6	890,6	1240,2	2880,0
	Сума утриманого ЄСВ, грн.	206,5	219,2	219,2	-	-
	Сума нарахованого військового збору, грн.	-	91,4	91,4	103,4	240,0
	Податкове навантаження по ПДФО та ВЗ, %	14,5	16,0	16,0	19,5	19,5
	Сукупне податкове навантаження (ПДФО+ЄСВ+ВЗ), %	18,1	19,6	19,6	19,5	19,5
10 МЗП	Нарахована з/п, грн.	11470	12180	12180	13780	32000
	Сума утриманого ПДФО, грн.	1658,6	1761,2	1761,2	2480,4	5760,0
	Сума утриманого ЄСВ, грн.	412,9	438,5	438,5	-	-
	Сума нарахованого військового збору, грн.	-	182,7	182,7	205,7	480,0
	Податкове навантаження по ПДФО та ВЗ, %	14,5	16,0	16,0	19,5	19,5
	Сукупне податкове навантаження (ПДФО+ЄСВ+ВЗ), %	18,1	19,6	19,6	19,5	19,5
15 МЗП	Нарахована з/п, грн.	17205	18270	18270	20670	48000
	Сума утриманого ПДФО, грн.	2590,2	2750,5	2913,5	3720,6	8640,0
	Сума утриманого ЄСВ, грн.	619,4	657,7	657,7	-	-
	Сума нарахованого військового збору, грн.	-	274,1	274,1	310,1	720,0
	Податкове навантаження по ПДФО та ВЗ, %	15,1	16,6	17,4	19,5	19,5
	Сукупне податкове навантаження (ПДФО+ЄСВ+ВЗ), %	18,7	20,2	21,0	19,5	19,5

Примітка: з/п – заробітна плата; МЗП – мінімальна заробітна плата; ЄСВ – єдиний соціальний внесок; ПСП – податкова соціальна пільга; у 2011-2012 роках механізм нарахування ПДФО був аналогічний 2013 року.

Джерело: розраховано автором.

Додаток Ф
Розміри ставок внесків на соціальне страхування в країнах
Європи у 2016 р., %

Країна	Роботодавець	Робітник	Разом
Албанія	15,01	9,49	24,50
Андорра	14,5	5,5	20,0
Австрія	25,22	17,03	42,25
Білорусія	34,3	1,0	35,3
Бельгія	14,00	9,52	23,52
Болгарія	13,0	9,7	22,7
Хорватія	17,2	20,0	37,2
Кіпр	7,8	7,8	15,6
Чехія	25,28	6,50	31,78
Данія	0	8,0	8,0
Естонія	33,8	3,6	37,4
Фінляндія	22,52	7,85	30,37
Франція	37,865	13,400	51,265
Німеччина	19,445	18,145	37,590
Греція	22,05	9,90	31,95
Гернсі	6,5	6,0	12,5
Угорщина	27,0	14,5	41,5
Ісландія	15,35	4,00	19,35
Ірландія	8,5	4,0	12,5
Острів Мен	12,8	11,0	23,8
Італія	31,18	9,19	40,37
Джерсі	6,5	6,0	12,5
Латвія	23,59	10,50	34,09
Ліхтенштейн	15,90	12,55	28,45
Литва	28,17	9,00	37,17
Люксембург	9,25	9,65	18,90
Мальта	10,0	10,0	20,0
Молдова	23,0	6,0	29,0
Монако	23,33	6,55	29,88
Нідерланди	10,3	18,5	28,8
Норвегія	14,1	8,2	22,3
Польща	19,11	13,71	32,82
Португалія	23,75	11,00	34,75
Румунія	17,3	11,0	28,3
Росія	25,1	0	25,1
Сан-Марино	31,5	7,4	38,9
Сербія	16,9	18,9	35,8
Словаччина	20,2	9,4	29,6
Словенія	16,1	22,1	38,2
Іспанія	31,08	6,25	37,33
Швеція	26,89	7,00	33,89
Швейцарія	13,25	13,25	26,0
Туреччина	15,0	10,0	25,0
Україна	22,0	0	22,0
Великобританія	15,70	14,05	29,75

Додаток Х.1

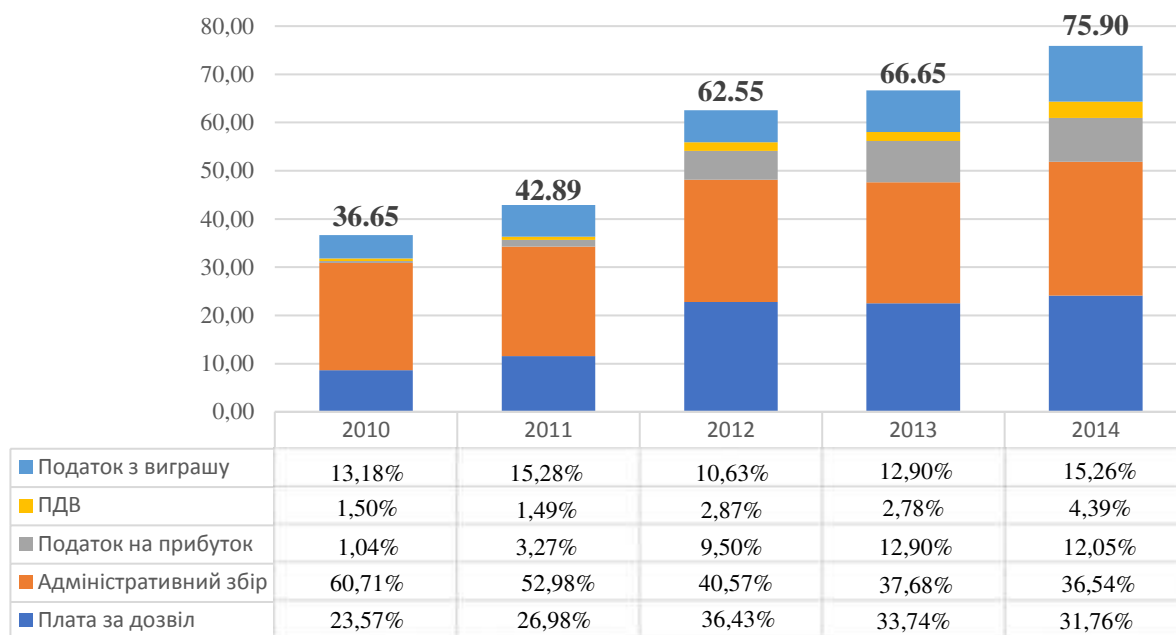
Переваги та недоліки легалізації грального бізнесу в Україні

№	Переваги	Недоліки
1	Збільшення надходжень до бюджету	Збільшення кількості випадків захворювання лудоманією, що свідчатиме про підвищення рівня деградації частини суспільства
2	Скорочення обсягу тіньової економіки	Збільшення кількості випадків скоєння злочинів особами, які страждають на ігрову залежність
3	Створення правового поля, яке дозволить ефективніше боротися з негативними соціальними явищами (лудоманія, кримінальний бізнес та ін.)	Стимулювання заборонених сфер діяльності, таких як проституція
4	Зниження рівня корупції у правоохоронних органах	Перерозподіл коштів з інших сфер обслуговування на користь ігрового ринку
5	Створення додаткових робочих місць	
6	Стимулювання розвитку інших галузей економіки	
7	Зниження рівня відтоку капіталу за кордон (гравці матимуть змогу грати в азартні ігри в межах України)	
8	Притік капіталу в Україну (іноземні інвестори та туристи з інших держав)	

Джерело: узагальнено автором.

Додаток Х.2

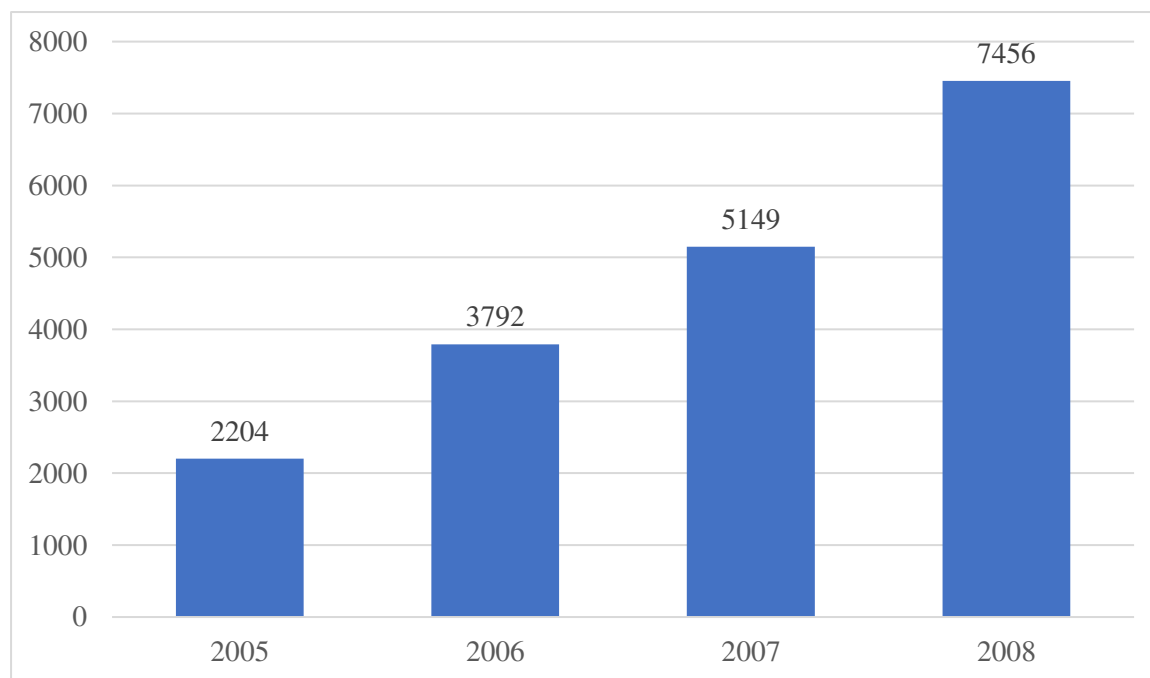
Податки та збори сплачені гральним бізнесом в Грузії, млн. євро



Джерело: за даними [90].

Додаток Х.3





Обсяги ринку гарльного бізнесу в Україні до його заборони, млн. грн.



Джерело: за даними [90].

Додаток Ц.1

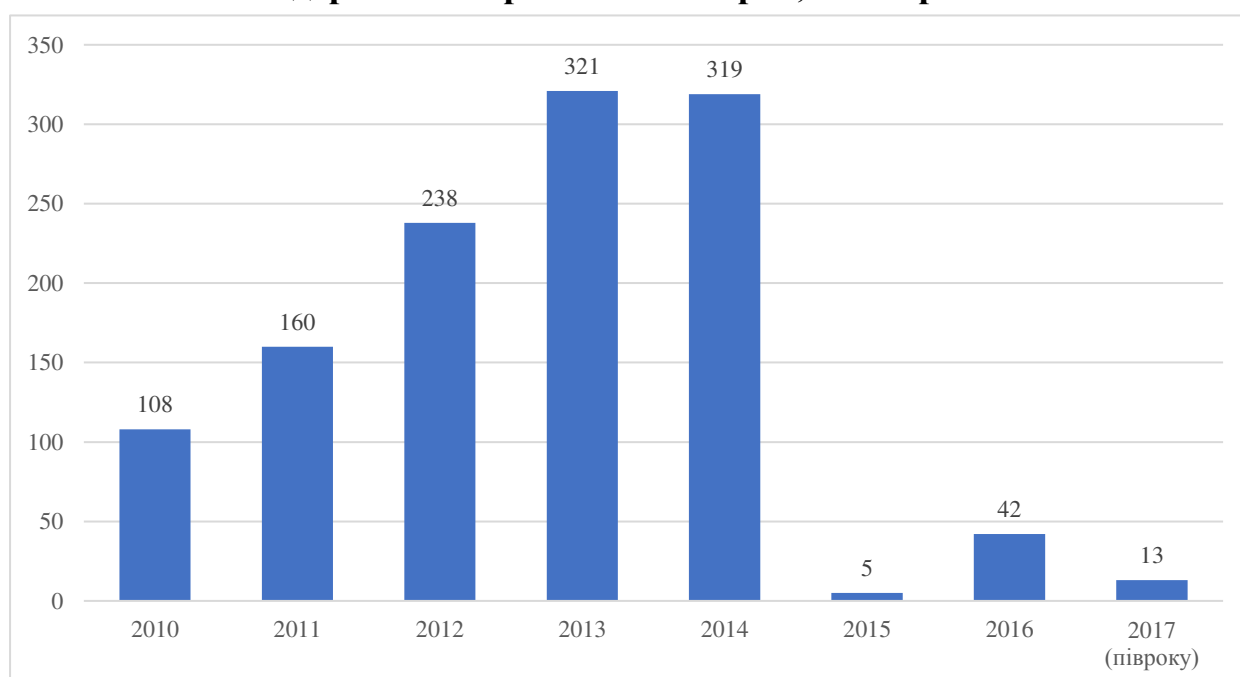
Оператори державних грошових лотерей в Україні

	<ul style="list-style-type: none"> • проводить 107 державних лотерей; • представництво у всіх регіонах України, більше ніж 6500 пунктів розповсюдження продажів лотерей; • входить до складу Європейської асоціації державних і ТОТО лотерей, а також у 2013 році отримала від даної асоціації «Сертифікат відповідності стандартам відповідальної гри».
	<ul style="list-style-type: none"> • проводить 32 державних лотерей; • має розгалужену мережу реалізаторів по всіх регіонах України, зокрема понад 5000 банківських відділень Ощадбанку, близько 16000 регіональних відділень Укрпошти та велику кількість приватних підприємців та юридичних осіб.
	<ul style="list-style-type: none"> • проводить 11 державних лотерей; • у більшості великих міст України встановлено понад 5200 терміналів; • зафіксовано найбільший виграш в історії українських лотерей в сумі 15203000 грн.; • входить до складу Всесвітньої лотерейної організації та до Європейської асоціації державних і ТОТО лотерей.
	<ul style="list-style-type: none"> • не проводить державних лотерей;

Джерело: за даними [90].

Додаток Ц.2

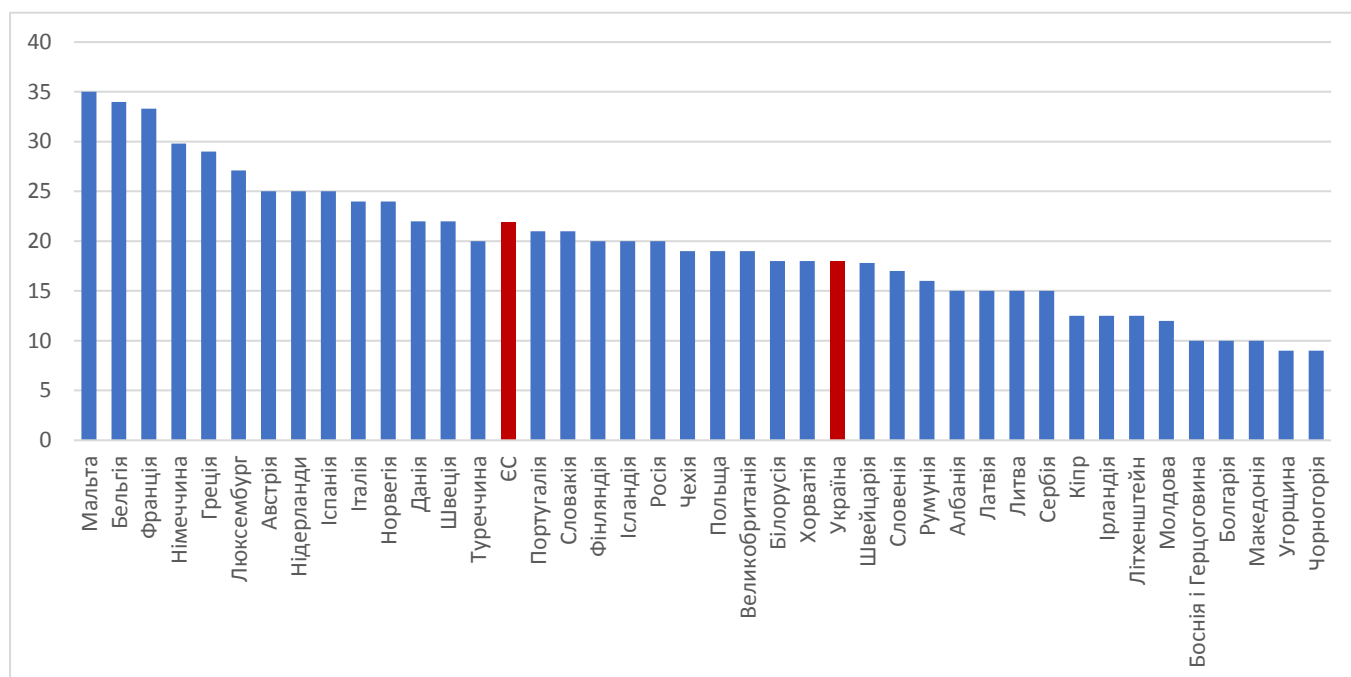
Податкові надходження до Державного бюджету України від проведення державних грошових лотерей, млн. грн.



Джерело: за даними ДФС.

Додаток Ш.1

Ставки корпоративного податку в країнах Європи у 2017 р.



Джерело: за даними [257].

Додаток Ш.2

Фіскальні та економічні ефекти від запровадження податку на виведений капітал

	Фіскальні ефекти	Економічні ефекти
Естонія	<p>Фіскальні наслідки негативні навіть після десяти років існування:</p> <ul style="list-style-type: none"> • У перші роки надходження від оподаткування прибутку скоротилося з 2% до 1% ВВП; • Згодом надходження від оподаткування прибутку частково відновилося до 1,5% ВВП 	<p>Не спостерігається очевидного економічного впливу:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Стрімке зростання ВВП в той час було притаманне усім Балтійським країнам, тому навряд чи є наслідком виключно введення відповідного податку; • Рівень інвестицій до введення податку був вищим, ніж в решти Балтійських країн. Після відповідної реформи інвестиції зростали, проте нижчими темпами, ніж у Латвії, в якій діє класична модель оподаткування прибутку підприємств.
Македонія	<p>Значні негативні фіскальні наслідки:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Надходження до бюджету скоротилися майже вдвічі з 8,6% до 4,8% ВВП й не відновилися до моменту скасування податку (протягом 6 років); • Однією з мотивацій повернення до класичної моделі оподаткування прибутку підприємств була потреба у збільшенні надходжень бюджету. 	<p>Введення податку було одним із багатьох факторів, які мали позитивний вплив на довгострокове зростання через збільшення інвестицій:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Темпи росту ВВП були близькими до відповідного показника країн сусідів (Албанія, Хорватія та ін.); • Темпи росту інвестицій були швидшими, ніж у решти країн регіону; • Бізнес підтримував запровадження податку через позитивний вплив на їх ліквідність.
Молдова	<p>Значні негативні фіскальні наслідки:</p> <ul style="list-style-type: none"> • надходження від оподаткування прибутку скоротилося з 2,8% до 1,1% ВВП й відновилися лише в момент скасування нульової ставки (через 5 років); • компенсувати втрати бюджету уряд намагався шляхом значного посилення податкового контролю й збільшення суми зібраних штрафів, що цілком нівелювало бажані ефекти на інвестиції. 	<p>Відсутній позитивний вплив на ВВП чи інвестиції:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Темпи росту ВВП не були вищими, ніж відповідний показник країн сусідів; • Зростання інвестицій не спостерігалось, можливо через значне збільшення витрат на дотримання податкового законодавства.

Примітка: У Молдові ставку корпоративного податку на реінвестований прибуток було визначено на рівні 0% у 2007 році в рамках ширшої реформи. Це *технічно* означало, що залишається система оподаткування класичного корпоративного податку, але *економічно* означало базу оподаткування, яка є близькою до бази за системи оподаткування розподіленого прибутку.

Джерело: побудовано за даними [75].

Додаток Ш

Список публікацій здобувача за темою дисертації

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Пірнікоза П. Причини значних обсягів тіньової економіки в Україні та шляхи їх усунення: фіскальні аспекти. Ефективна економіка: електрон. наук. фахове вид. 2016. №4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4918> (0,63 д. а.).
2. Пірнікоза П. Фіскальні та економічні наслідки тіньової економіки. Економіка та держава. 2016. №9. С. 84-88 (0,64 д. а.).
3. Пірнікоза П. Легалізація грального бізнесу в Україні: фіскальний та економічний аспекти. Інвестиції: практика та досвід. 2017. №11. С. 61-69 (0,64 д. а.).
4. Пірнікоза П. Аналіз динаміки надходжень податку на доходи фізичних осіб до Зведеного бюджету України. Економіка та митно-правові відносини. 2017. Вип. 1. С. 34-42 (0,49 д. а.).
5. Пірнікоза П. Роль фіскального інституційного середовища у детінізації економіки. Світ фінансів. 2018. Вип. 1 (54). С. 22-34 (0,73 д. а.).
6. Пірнікоза П. Теоретична сутність економічної категорії «детінізація економіки». Економічний аналіз. 2017. Том 27 (№4). С. 65-74 (0,64 д. а.).
7. Pirnykoza P. Analysis of the shadow economy and its fiscal effects in Ukraine. EUREKA: Social and Humanities. 2018. №2. С. 30-38 (0,67 д. а.).
8. Пірнікоза П. Нестабільність законодавчого регулювання фіскального середовища як ендогенний фактор тінізації економіки України. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: «Міжнародні економічні відносини та світове господарство». 2018. Вип. 18, ч. 2. С. 153-159 (0,70 д. а.).
9. Пірнікоза П. Формування інтегрованої моделі оцінки інституційної асиметрії фіскального середовища в Україні. Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 27, ч. 2. С. 107-115 (0,86 д. а.).

10. Пірнікоза П. Адаптація зарубіжного досвіду використання заходів фіскального характеру з метою детінізації економіки у вітчизняних економічних реаліях. *Агросвіт*. 2018. №10. С. 39-48 (0,79 д. а.).

Опубліковані праці апробаційного характеру:

11. Пірнікоза П. Фіскальні та економічні аспекти тіньової економіки в Україні. Інноваційний розвиток економіки: вітчизняна та світова практика: матеріали міжнар. наук.-практ. конференції (м. Львів, 20-21 травня 2016 р.). Львів. 2016. С. 69-72 (0,18 д. а.).

12. Пірнікоза П. Причини девіантної поведінки суб'єктів господарювання, які функціонують у тіньовому секторі. Інноваційний розвиток економіки: проблеми та перспективи: матеріали міжнар. наук.-практ. конференції для студентів, аспірантів та молодих учених. (м. Київ, 9-10 вересня 2016 р.). Київ. 2016. С. 123-126 (0,23 д. а.).

13. Пірнікоза П. Шляхи детінізації економіки України. Економічний механізм управління інноваціями: методологія, теорія та практика: матеріали міжнар. наук.-практ. конференції. (м. Львів, 16-17 вересня 2016 р.). Львів. 2016. С. 107-108 (0,14 д. а.).

14. Пірнікоза П. Підвищення рівня податкової культури як основний чинник детінізації економіки України. Корпоративні фінанси: проблеми та перспективи інноваційного розвитку: матеріали I міжнар. наук.-практ. конференції. (м. Київ, 21 червня 2017 р.). Київ. 2017. С. 309-312 (0,12 д. а.).

15. Пірнікоза П. Фіскальні інституції та їх вплив на тіньову економіку. Наукові здобутки на шляху до вдосконалення результативності політики економічного зростання: матеріали всеукр. наук.-практ. конференції. (м. Одеса, 12-13 січня 2018 р.). Одеса: ЦЕДР. 2018. С. 111-114 (0,22 д. а.).

16. Пірнікоза П. Потенційний ріст офіційного ВВП України внаслідок детінізації економіки. Глобальні проблеми економіки та фінансів: матеріали X міжнар. наук.-практ. конференції. (Київ-Прага-Відень, 28 лютого 2018 р.). Київ-Прага-Відень. 2018. С. 47-50 (0,16 д. а.).

17. Пірнікоза П. Еволюція імперативів у сфері фіску. Економічний та соціальний розвиток України у XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації: матеріали XV ювілейної міжнар. наук.-практ. конференції молодих вчених. (м. Тернопіль, 29-30 березня 2018 р.). Тернопіль. 2018. С. 168-171 (0,15 д. а.).

Додаток Ю

Апробація результатів дисертації

Назва конференції, конгресу, симпозіуму, семінару, школи	Місце проведення	Дата проведення	Форма участі
Інноваційний розвиток економіки: вітчизняна та світова практика	м. Львів	20-21 травня 2016 р.	Очна
Інноваційний розвиток економіки: проблеми та перспективи	м. Київ	9-10 вересня 2016 р.	Заочна
Економічний механізм управління інноваціями: методологія, теорія та практика	м. Львів	16-17 вересня 2016 р.	Очна
Корпоративні фінанси: проблеми та перспективи інноваційного розвитку	м. Київ	21 червня 2017 р.	Очна
Наукові здобутки на шляху до вдосконалення результативності політики економічного зростання	м. Одеса	12-13 січня 2018 р.	Заочна
Глобальні проблеми економіки та фінансів	м. Київ- Прага-Відень	28 лютого 2018 р.	Заочна
Економічний та соціальний розвиток України у XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації	м. Тернопіль	29-30 березня 2018 р.	Очна

Додаток Я


ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ

Комітет з питань економічної політики

01008, м. Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел. 255-91-07

№ 04-16/15-494

"18" вересня 2018 р.

 Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.01
 Тернопільського національного
 економічного університету

ДОВІДКА

Про впровадження результатів наукового дослідження
 аспіранта кафедри податків і фіскальної політики
 Тернопільського національного економічного університету
 Пірникози Павла Віталійовича
 на тему:
 «Фіскальні імперативи детінізації економіки України»

Подані для впровадження наукові результати дисертаційного дослідження
 Пірникози Павла Віталійовича на здобуття наукового ступеня кандидата
 економічних наук за науковою спеціальністю 08.00.08 на тему: «Фіскальні
 імперативи детінізації економіки України», подані у вигляді аналітичної записки,
 окреслюють можливі шляхи детінізації вітчизняної економіки.

Зокрема, практичного застосування знайшла розроблена аспірантом
 інтегрована модель оцінки інституційної асиметрії фіскального середовища в
 Україні, яка дозволила емпірично оцінити вплив формального та неформального
 середовищ на розвиток тіньової економіки та сформувані імперативи детінізації
 української економіки.

Довідка є підтвердженням того, що надані рекомендації та пропозиції
 Пірникозою П. В. щодо удосконалення фіскальних інституцій можуть бути
 враховані при розробці законодавчих ініціатив в реалізації економічної політики
 України з метою зниження масштабів тіньової економіки.

Голова Комітету
 Верховної Ради України
 з питань економічної політики

А. Іванчук



**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС
У ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ**

вул. Білецька, 1, м. Тернопіль, 46003, тел.: (0352) 43-46-01, факс (0352) 43-46-02

Код ЄДРПОУ 39403535

№ _____

На № _____ від _____

**Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.01
Тернопільського національного
економічного університету**

ДОВІДКА

**Про впровадження результатів наукового дослідження аспіранта кафедри
податків і фіскальної політики Тернопільського національного
економічного університету
Пірикози Павла Віталійовича
на тему:**

Сформульовані у дисертаційному дослідженні автором рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства є актуальними й доцільними для поліпшення бізнес-клімату в Україні та детінізації вітчизняної економіки.

Зокрема, рекомендації аспіранта в частині необхідності розподілу податкового навантаження з ЄСВ між робітником та роботодавцем та зниження базової ставки податку на доходи фізичних осіб з метою зменшення фіскального тиску на бізнес були використані Головним управлінням Державної фіскальної служби у Тернопільській області при підготовці пропозиції щодо внесення змін до відповідних нормативно-правових актів, якими регулюються фіскальні відносини в Україні.

**В.о.начальника Головного управління
ДФС у Тернопільській області**



М.В. Мельник

К
ГУ ДФС У ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ
380/П/19-00-04-26 від 23.07.2018 10:32:54





УКРАЇНА

ВІННИЦЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ

вул.Соборна, 70, м. Вінниця, 21050, тел. 59-21-10, факс 59-21-28, 61-13-94

http://www.vin.gov.ua E-mail: oda@vin.gov.ua Код ЄДРПОУ 20089290

03.08.2018 № 01.01-68/4454

на № _____

від _____

Спеціалізованій вченій раді Д

58.082.01

Тернопільського національного
економічного університету**ДОВІДКА**

**Про впровадження результатів наукового дослідження аспіранта кафедри
податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного
університету**

Пірникози Павла Віталійовича

на тему:

«Фіскальні імперативи детінізації економіки України»

Висновки та пропозиції сформульовані у дисертаційному дослідженні Пірникози П. В. щодо покращення фіскального управління використовувалися та є важливими для удосконалення діяльності Вінницької обласної державної адміністрації. Зокрема, враховано пропозиції автора щодо покращення взаємовідносин між державою та суспільством шляхом забезпечення прозорості та підзвітності фіскальної політики.

Заслуговують на увагу наукові розробки автора щодо:

1) впровадження на місцевому рівні обов'язкового оприлюднення документів зі стратегією фіскальної політики на короткострокову та середньострокову перспективу, а також документи з обґрунтованими поясненнями у разі відхилення від існуючої стратегії фіскальної політики;

2) створення незалежних фіскальних рад, як аналітично-консультативних органів без владних повноважень, метою діяльності яких є об'єктивне висвітлення для громадськості рівня ефективності фіскальної політики місцевих та центрального урядів.

**Голова Вінницької обласної
державної адміністрації**



В. В. Коровій



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46020; тел./факс +380 (352) 475051;
www.tneu.edu.ua; rektor@tneu.edu.ua; код ЄДРПОУ 33680120

№ _____

» _____ 20__ р.

На № _____



ЗАТВЕРДЖЕНО

Перший проректор Тернопільського
національного економічного
університету, кан. ф.-мат. наук, доцент
М. І. Шинкарик

ДОВІДКА

**Про впровадження результатів наукового дослідження
аспіранта кафедри податків і фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету
Пірникози Павла Віталійовича
у навчальний процес**

Основні теоретичні положення, розробки та рекомендації Пірникози П. В. за темою дисертації «Фіскальні імперативи детінізації економіки України», подані на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси та кредит, щодо теоретичної концептуалізації фіскальних імперативів протидії тіньовій економіці та щодо оцінки впливу тіньової економіки на дохідну та видаткову частини бюджету використовуються в навчальному процесі при викладанні дисциплін «Наукові основи фіскальної теорії», «Податкова система», «Податки і фіскальна політика».

Довідка видана для пред'явлення у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.01 Тернопільського національного економічного університету.

**В. о. завідувача кафедри
податків і фіскальної політики
к.е.н., доцент**

TNEU
№ 126-31/1729 від 21.09.2018



А. І. Луцик