

Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський національний економічний університет

На правах рукопису

**Фільо Марія Михайлівна**

УДК 336.225.681:351.713(043.5)

**ФІСКАЛЬНІ ІНСТИТУТИ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ**

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Науковий керівник:  
д. е. н., проф. Десятнюк О. М.

Тернопіль – 2013

## ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	3
ВСТУП	4
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ФІСКАЛЬНИХ ІНСТИТУТІВ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ</b>	12
1.1. Сутність податкових втрат та причинно-наслідкова природа їх виникнення	12
1.2. Місце податкових втрат у трансакційних витратах та їх структура	33
1.3. Концептуальні засади формування фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат	47
Висновки до розділу 1	66
<b>РОЗДІЛ 2. ІНСТИТУЦІЙНІ УМОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПРОТИДІЇ ПОДАТКОВИМ ВТРАТАМ В УКРАЇНІ</b>	69
2.1. Інституційне середовище прояву податкових втрат	69
2.2. Моніторинг податкових втрат за структурними елементами	94
2.3. Оцінка ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат	108
2.4. Фіскальні та соціально-економічні наслідки феномена податкових втрат	120
Висновки до розділу 2	139
<b>РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ФІСКАЛЬНИХ ІНСТИТУТІВ ТА ПРІОРИТЕТИ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ</b>	141
3.1. Прогнозування інституційних факторів виникнення податкових втрат на основі економетричного аналізу часових рядів	141
3.2. Пріоритети та перспективи мінімізації податкових втрат в Україні	155
3.3. Напрями вдосконалення діяльності фіскальних інститутів як засіб сприяння економічному зростанню у державі	189
Висновки до розділу 3	207
ВИСНОВКИ	210
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	215
ДОДАТКИ	241

**ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ**

ВВП	–	валовий внутрішній продукт;
ГПУ	–	Генеральна прокуратура України;
ЗО	–	злочинні організації;
ЄС	–	Європейський Союз;
ККУ	–	Кримінальний кодекс України;
КУАП	–	Кодекс України про адміністративні правопорушення;
МВСУ	–	Міністерство внутрішніх справ України;
МПЗ РФ	–	Міністерство податків і зборів Російської Федерації;
НМДГ	–	неоподатковуваний мінімум доходів громадян;
ОГ	–	організовані групи;
ОЕСР	–	Організація економічного співробітництва і розвитку;
ПДВ	–	податок на додану вартість;
ПКУ	–	Податковий кодекс України;
СБУ	–	Служба безпеки України;
СПД	–	суб'єкт підприємницької діяльності;
США	–	Сполучені Штати Америки;
CPI	–	Corruption Perceptions Index;
GC	–	Gini Coefficient;
HDI	–	Human Development Index;
QLI	–	Quality of Life Index.

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** На сучасному етапі розвитку економічних відносин в Україні особливо актуалізуються питання вдосконалення, оптимізації і трансформації чинної системи інституційного забезпечення політики держави щодо зменшення податкових втрат. Недоотримання бюджетом країни податкових платежів викликає загрозу невиконання державою своїх функцій та обов'язків. Податкові втрати є однією з найважливіших проблем, із якою постійно стикаються всі держави. Серед основних причин цієї проблеми в Україні є те, що вітчизняна інституційна система ще не сповна забезпечує позитивну реалізацію економічних функцій суб'єктів господарювання, з одного боку, та держави – з іншого. Це викликає потребу в побудові стабільних та прозорих фіскальних інститутів, які забезпечуватимуть сталу реалізацію податкової політики та дієвість ринкових механізмів. Таким чином, формування ефективної інституційної системи, спроможної протидіяти податковим втратам, є актуальним завданням економічної науки і практики.

Фіскальна наука визначила різні напрямки дослідження проблеми податкових втрат. Так, вивченню питання податкових втрат як наслідку уникнення та ухилення від оподаткування присвячено праці вітчизняних учених В. Андрущенка, В. Вишневського, О. Десятнюк, Ю. Іванова, А. Крисоватого, В. Синчака, Л. Сідельникової, А. Соколовської, О. Тимченко, С. Юрія та ін. Серед зарубіжних авторів значний внесок у розроблення теорії податкових втрат здійснили такі науковці: Г. Беккер, Дж. Б'юкенен, Т. Веблен, Т. Гоббс, І. Майбуров, Р. Масгрейв, Е. де Сото, Дж. Стігліц, У. Тіссен, Е. Тодер, М. Фрідман, Т. Юткіна та ін. Серед найвагоміших робіт у економічній теорії і практиці, що висвітлюють теоретичні основи генезису та еволюції тіньової економіки як середовища виникнення податкових втрат, варто назвати праці вчених А. Бекряшева, І. Белозерова, З. Варналія, П. Гутмана, Я. Дяченка, С. Ковальова, Ю. Латова, І. Мазур, В. Мельника,

П. Мельника, П. Мілгрона, В. Попова, В. Поповича, В. Радаєва, О. Турчинова, Е. Фейга, М. Флейчук, Ф. Шнайдера, А. Яковлева, Ф. Ярошенка та ін.

Розвиткові інституційного аспекту теорії протидії податковим втратам сприяють дослідження А. Аузана, Г. Бортіса, І. Вазарханова, Ю. Валеви́ча, В. Вольчик, Р. Заблоцької, К. Ерроу, Р. Капелюшнікова, С. Кірдіної, Г. Клейнера, Дж. Коммонса, Р. Коуза, В. Лєсних, Л. Лисяк, Г. Литвинцевої, Дж. Найта, Д. Норта, М. Олсона, Е. Острома, Дж. Пітерса, В. Полтеровича, О. Уільямсона, Дж. Ходжсона та ін.

Водночас, за всієї значущості розробок вітчизняних і зарубіжних дослідників наукові питання визначення природи податкових втрат та фіскальних інститутів протидії їм досліджені на недостатньому рівні. Важливість та об'єктивна необхідність формування комплексного підходу до побудови ефективних фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат зумовили вибір теми дисертації, її мету і завдання, об'єкт та предмет дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота є складовою науково-дослідних робіт кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету за комплексними темами: «Стратегічні орієнтири формування і реалізації фіскальної політики України» (державний реєстраційний номер 0106U000521), «Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку» (державний реєстраційний номер 0113U007882), «Фіскальний простір сталого соціально-економічного розвитку держави» (державний реєстраційний номер 0111U010359).

У рамках виконання цих тем автором розроблено теоретичні підходи до моніторингу податкових втрат і запропоновано практичні рекомендації щодо вдосконалення фіскальних інститутів їх мінімізації як засобу сприяння економічному зростанню у державі.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретико-організаційних засад і розробка практичних

рекомендацій щодо формування фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат в Україні.

Досягнення поставленої мети обумовило необхідність вирішення наступних **завдань** теоретичного та практичного характеру:

- на основі концептуальних положень інституційної теорії з'ясувати сутність податкових втрат та систематизувати ознаки, що їх характеризують;
- визначити зміст податкових втрат з позиції теорії трансакційних витрат;
- дослідити концептуальні засади формування фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат;
- проаналізувати інституційне середовище виникнення і прояву податкових втрат;
- здійснити моніторинг податкових втрат за структурними елементами;
- оцінити ефективність фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат в Україні;
- виявити наслідки податкових втрат у фіскальній та соціально-економічній сферах;
- здійснити прогноз інституційних факторів виникнення податкових втрат держави;
- оцінити перспективи зменшення обсягів податкових втрат в Україні;
- обґрунтувати напрями вдосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат.

**Об'єктом дослідження** є інституційне забезпечення мінімізації податкових втрат.

**Предметом дослідження** є теоретичні та прикладні засади формування фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат в Україні.

**Методи дослідження.** Теоретичною і методологічною основою дослідження стали фундаментальні положення з теорії оподаткування, державних фінансів, сучасні концепції інституційної теорії щодо

оподаткування національної економіки, а також дослідження вітчизняних та зарубіжних науковців.

Для досягнення визначеної мети у дисертації були використані такі методи наукового дослідження: системно-структурний аналіз – для дослідження сутності податкових втрат, фіскальних інститутів, обґрунтування причин та умов виникнення податкових втрат; економіко-статистичний та розрахунково-аналітичний – для встановлення масштабів податкових втрат та їх структурних елементів; метод факторного аналізу – при побудові моделі оцінки ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат; економіко-статистичний метод, метод економіко-математичного моделювання, прогнозування, кореляційний аналіз, графічний метод – для прогнозування інституційних факторів виникнення податкових втрат; абстрактно-логічний – при теоретичних узагальненнях та формуванні висновків.

Інформаційну основу дослідження становлять чинні закони України, укази Президента України, нормативні акти Кабінету Міністрів України, офіційні дані Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Міністерства доходів і зборів України, Державної казначейської служби України, аналітична інформація Міжнародного валютного фонду, Світового банку, Міжнародної організації щодо протидії корупції «Transparecy International», Світового центру даних з геоінформатики та сталого розвитку, Незалежної міжнародної асоціації «Мережа податкового правосуддя», а також монографічні дослідження й наукові публікації вітчизняних і зарубіжних учених.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає у теоретичному обґрунтуванні природи та змісту податкових втрат і розвитку теоретико-організаційних та прикладних засад формування фіскальних інститутів їх мінімізації. Основні положення дисертаційної роботи, що визначають її наукову новизну, наступні:

***вперше:***

– визначено зміст фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат як сукупності законодавчих норм та організаційно-економічних заходів щодо: запобігання втратам грошових ресурсів держави, спричинених неефективністю реалізації податкової політики та порушенням з боку суб'єктів господарювання податкового законодавства; подолання наслідків таких втрат та усунення умов їх виникнення. Це дало змогу окреслити системний підхід до комплексного дослідження законодавчого й організаційного забезпечення мінімізації податкових втрат, а також впливу на нього традицій, звичаїв і норм, які існують у державі;

***удосконалено:***

– систематизацію причин виникнення податкових втрат, яка, на відміну від існуючих, передбачає, з одного боку, першопричини виникнення податкових втрат: соціально-економічні, організаційно-технічні, правові, політичні та моральні, а з іншого – виявлення наслідків уникнення, ухилення від оподаткування й тіньової економіки, що призводить до виникнення та зростання обсягів податкових втрат;

– наукові підходи до ідентифікації структурних елементів податкових втрат, шляхом виокремлення податкових втрат, викликаних обходом оподаткування, неефективним наданням податкових пільг та управлінням податковим боргом. Це дає змогу визначати загальний обсяг податкових втрат та здійснювати постійний моніторинг їх структурних елементів;

– аналітичний інструментарій оцінювання ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, на основі обґрунтування доцільності застосування комплексного показника, що розраховується як середньозважена величина значень бюджетної, фінансової ефективності та ефективності контрольно-перевірочної роботи. Це дає можливість оцінювати ефективність функціонування фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат та розробляти адекватні заходи для її підвищення;



***набули подальшого розвитку:***

– теоретичні підходи до трактування податкових втрат (як суми податкових надходжень, яку недоотримає держава, у зв'язку з неефективністю реалізації податкової політики і порушенням суб'єктами господарювання норм податкового законодавства) та їх класифікації за такими ознаками: джерело виникнення податкових втрат; рівень управління, на якому вони виникають; періодичність прояву. Такий підхід дає змогу визначати структуру податкових втрат та є об'єктивно необхідним для розробки практичних заходів щодо їх попередження і мінімізації;

– визначення та узагальнення наслідків податкових втрат, що дозволило виокремити такі: фіскальні наслідки, які впливають на процеси формування, розподілу та перерозподілу фінансових ресурсів держави, і соціально-економічні, – які об'єднують наслідки впливу податкових втрат на соціально-економічний розвиток суспільства. Це дало змогу обґрунтувати необхідність застосування системного підходу в економічній, фінансовій та політичній сферах щодо мінімізації обсягів податкових втрат та їх наслідків;

– обґрунтування комплексу заходів щодо розбудови фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат та конвергенції функцій фіскальних інститутів в Україні, які спрямовані на протидію уникненню та ухиленню від сплати податків, підвищення ефективності управління податковим боргом та пільгового оподаткування.

**Практичне значення отриманих** результатів полягає в тому, що сформульовані у дисертаційній роботі теоретичні узагальнення та методичні рекомендації спрямовані на підвищення рівня ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат. Теоретико-організаційні основи, висновки й практичні рекомендації автора можуть бути використані Міністерством доходів і зборів України та іншими органами державної влади у процесі вдосконалення податкової політики держави.

Окремі результати дисертаційної роботи впроваджені у діяльність Головного управління Міндоходів у Тернопільській області (довідка

№ 1071/10/13-024/145 від 26.06.2013 р.), а також Головного управління економіки Закарпатської обласної державної адміністрації (довідка № 04-2/457 від 28.08.2013 р.).

Науково-теоретичні розробки дисертації використовуються у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-24/2022 від 03.10.2013 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійно виконаним завершеним дослідженням. Наукові результати, теоретичні положення та практичні рекомендації, які винесені на захист, одержані автором самостійно і є його науковим здобутком. Особистий внесок автора у публікаціях, підготовлених до друку в співавторстві, вказано у списку друкованих праць.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати і положення виконаного наукового дослідження доповідались та обговорювалися на науково-практичних конференціях, серед яких: міжнародні науково-практичні конференції «Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки» (м. Тернопіль, 2009 р.), «Фінансово-кредитний механізм в соціально-економічному розвитку країни» (м. Макіївка, 2011 р.), «Фінансова система держави: проблеми та перспективи розвитку» (м. Київ, 2011 р.), «Механізми забезпечення податкової самодостатності» (м. Луганськ, 2012 р.), «Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів» (м. Ірпінь, 2011 р., 2012 р.), «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 2012 р., 2013 р.), «Стан і проблеми оподаткування в умовах економічних перетворень» (м. Донецьк, 2012 р.), «Актуальні проблеми податкової політики» (м. Єкатеринбург, Росія, 2012 р.), «Актуальні проблеми податкової політики» (м. Харків, 2013 р.), «Наука та інновації – 2013» (м. Перемишль, Польща, 2013 р.); всеукраїнська науково-практична конференція: «Перспективи розвитку економіки в ринкових умовах» (м. Мукачево, 2012 р.); всеукраїнські студентські конференції: «Актуальні проблеми податкової

системи і митної політики України в умовах ринкової економіки» (м. Тернопіль, 2009 р.), «Податкова система України: сучасний стан, проблеми, перспективи розвитку» (м. Ірпінь, 2010 р.).

**Публікації.** Основні наукові положення, висновки та результати дисертаційної роботи опубліковано у 24 наукових працях загальним обсягом 8 д. а. (з яких автору належить 7,7 д. а.), у тому числі 9 публікацій у наукових фахових виданнях України, з яких 2 публікації – у виданнях, включених до реєстру міжнародних наукометричних баз, 1 стаття у колективній монографії, 14 тез доповідей за матеріалами міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій.

**Структура і зміст роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 242 найменувань на 26 сторінках та 16 додатків на 44 сторінках. Основний обсяг дисертації становить 213 сторінок та вміщує 40 таблиць і 41 рисунок.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ФІСКАЛЬНИХ ІНСТИТУТІВ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ

#### **1.1. Сутність податкових втрат та причинно-наслідкова природа їх виникнення**

В сучасних умовах в Україні надзвичайно значимою є роль державних інститутів та фіску в регулюванні економічних відносин. Зростання обсягів податкових втрат – проблема, що тісно пов'язана із питаннями забезпечення ефективної реалізації податкової політики держави та безпосередньо впливає на її інститути. Тому в розв'язанні проблеми сталого розвитку держави важливу роль відіграє дослідження теоретичних засад формування інституційного середовища протидії податковим втратам.

Це потребує, насамперед, визначення соціально-економічної сутності податкових втрат. Під сутністю розуміють зазвичай те найголовніше, що характеризує предмети, їх внутрішню і найважливішу сторону, глибинні процеси, які в них відбуваються. Пізнання сутності явищ та предметів є найголовнішим завданням наукового дослідження.

Етимологічно поняття «втрати» у різних мовах пов'язується зі збитками, витратами, шкодою, втрачанням чого-небудь.

Аналіз законодавчих і наукових джерел свідчить про обмеженість та недостатність вивчення зазначеної проблеми. Термін «податкові втрати» часто ототожнюють з податковими витратами чи видатками.

Так, фінансово-економічний словник А. Загороднього визначає термін «податкові втрати» як втрати держави у зв'язку з наданням податкових пільг,

передбачених законом; натомість податкові витрати – це витрати суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язані зі сплатою податків [47, с. 171].

У дослідженні «Податкові витрати у країнах ОЕСР», яке робоча група під керівництвом економіста Б. Андерсона проводила у 2010 р., визначено, що податкові витрати («tax expenditures») – це положення податкового законодавства, регулювання чи практики, які дають змогу зменшити або відтермінувати сплату податків для певної частини населення чи платників податків, що викликано відхиленням від еталонної структури податку [233]. Тобто для уряду податкові витрати є зменшенням доходів, а для платників податків – зниженням податкової відповідальності. У цьому дослідженні обсяги податкових витрат розраховані методом втраченого доходу як суми податків, що були б сплачені за відсутності податкових пільг.

Вчені Інституту економічних досліджень та політичних консультацій дали визначення податкових видатків. «Податкові видатки включають всі види податкової політики, що призводять до втрат бюджетних надходжень», – зазначили науковці [107, с. 7]. До них відносять податкові пільги, а також податкові кредити та відтермінування сплати податків для різних видів економічної діяльності.

Подібного бачення дотримується вітчизняний науковець В. Тарашенко, який стверджує, що всі статті, які є відхиленням від чинної системи оподаткування, це податкові витрати [157, с. 23]. Такі трактування певною мірою кореспондують з визначенням податкових затрат, під якими професор А. Крисоватий розуміє зниження податкових надходжень через податкові пільги [78, с. 51]. Однак, на нашу думку, такі визначення податкових втрат та витрат є вузькими та не сповна відображають сутність цих явищ.

Відтак, податкові втрати не слід ототожнювати з витратами, оскільки податкові витрати – це обов'язкові та необхідні затрати держави, викликані наданням податкових пільг, списанням податкового боргу, відтермінуванням сплати податкових платежів тощо.

У контексті даного дослідження доцільно розглянути таке поняття, як

«податковий розрив», що широко використовують зарубіжні науковці. Податковий розрив («tax gap») – це різниця між податками і зборами, що повинні сплатити платники, і тими платежами, які фактично надійшли до бюджету. Так, американський дослідник Е. Тодер трактує податковий розрив як різницю між відповідальністю податкоплатників щодо сплати платежів відповідно до законодавства та сумою податків, які добровільно і своєчасно сплачені. До даного поняття науковець відніс три складові: незареєстровану діяльність, зниження податкових платежів та несплата податків і зборів [240, с. 1].

Австралійські дослідники Дж. МакМанус та Н. Уоррен зазначили: «податковий розрив – це різниця між теоретичною податковою відповідальністю згідно із законодавством і фактично зібраними доходами. Джерела податкових розривів різноманітні та складні, до них можуть належати: тіньова економіка, нелегальна діяльність, безнадійні податкові борги, ненавмисні помилки тощо. Незадоволення урядом та його видатками, складність податкового законодавства, апатія і корупція є причинами невиконання платниками своїх обов'язків та призводять до податкових розривів» [215, с. 61].

Управління податків і митних зборів (HMRC) Великобританії дало наступне визначення податковим розривам: «Податковий розрив вимірюється сумою податків, які в кінцевому підсумку не змогли зібрати, або сумою невиправлених недотримань законодавства» [217, с. 5]. Зокрема, до податкових розривів HMRC відносить суми ухилення та уникнення від сплати податків, а також податкових платежів, що вони можуть виявити у рамках своєї контрольної роботи. При цьому незалежна міжнародна асоціація «Мережа податкового правосуддя» (Tax Justice Network, TJN) зазначила, що податкові розриви – це складне явище, яке значною мірою впливає на стабільність доходів країни, соціальну справедливість, рівень життя населення, корпоративну відповідальність тощо [219, с. 12].

Дж. Вайт, директор Департаменту податкових питань Рахункової палати США, дотримується дещо іншої думки та відносить до податкових розривів навмисне заниження доходів за допомогою участі у «податкових притулках» та

різних схемах, що дають змогу уникнути сплати податків. На його думку, доходи, отримані незаконним шляхом, та різноманітні форми шахрайства не належать до податкових розривів [205, с. 3].

Служба внутрішніх доходів США почала вимірювання податкових розривів у 1980-х рр. Із цих досліджень випливає висновок, що податковий розрив – це сума податків і зборів, яка встановлена відповідно до законодавства, але не сплачена своєчасно та в повному обсязі [210, с. 3].

Висловлене дає підстави припустити, що зміст податкових розривів певною мірою кореспондує із сутністю податкових втрат. Однак застосування терміна «податковий розрив» є неточним та ненауковим. На нашу думку, недолік трактувань податкових розривів полягає в тому, що більшість науковців обмежують їх тільки сумою податків, які не надійшли до бюджету внаслідок уникнення сплати податків, та не враховують нелегальної складової таких втрат.

Отже, фіскальна наука досі не сформувала єдиного підходу до визначення змісту податкових втрат. Проте наше дослідження свідчить, що еволюцію виникнення феномену податкових втрат необхідно розглядати саме у контексті розвитку тіньової економіки та обходу оподаткування. Вивчення історичних даних допоможе зрозуміти сутність цього явища, виявити методи протидії і запозичити досвід зарубіжних країн. Розгляд процесу виникнення та поширення феномену податкових втрат дає змогу стверджувати, що зміна їх обсягів завжди супроводжується зміною податкової системи.

У цьому контексті професор З. Варналій зазначив, що еволюція неформальної економіки відображає загальні тенденції історичної еволюції соціально-економічних систем. Науковець стверджує, що «піки зростання неформальної економічної діяльності припадають власне на переломні моменти економічної історії: антимонопольне неформальне виробництво епохи меркантилізму як початкової стадії розвитку капіталістичної економіки; контрабандна торгівля та работоргівля перед повним зникненням рабовласницького господарства; масове розкрадання державно-кооперативної власності за радянської моделі директивно-планової економіки; сучасний

неформальний сектор у країнах з перехідною економікою» [162, с. 28].

Тобто, виникнення та збільшення обсягів податкових втрат є реакцією на поступове зростання ролі держави у регулюванні економіки. Також одним із важливих чинників виникнення феномену податкових втрат був відхід від натурального господарства до грошового. Ми погоджуємося з твердженням російських учених Ю. Латова та С. Ковальова, що тільки-но виникла держава, котра обкладала своїх підданих певними обов'язками та обмеженнями, як зародилась і тіньова економіка – позадержавна діяльність осіб, які ігнорують «суспільний договір» [81, с. 43]. Однак автори зазначили, що в античних і середньовічних суспільствах Європи, в яких держава не прагнула до тотального контролю над суспільством, тіньова економічна діяльність проявляла себе значно менше, ніж у країнах Сходу, де вже спостерігались явища корупції та підпільного виробництва товарів.

У підручнику «Історія держави і права зарубіжних країн» зазначено, що у стародавньому Єгипті фараон Яхмос II видав закон, відповідно до якого кожен житель Єгипту зобов'язаний щорічно повідомляти обласному начальникові про всі свої засоби для життя [100, с. 86]. Того, хто цього не робив або не міг довести, що живе на законні засоби, карали на смерть. У стародавній Індії злочини у сфері оподаткування вважали антидержавними злочинами, за які була передбачена переважно смертна кара. У стародавньому Римі осіб, які ухилялися від податного перепису, продавали у рабство, ув'язнювали або страчували. Натомість корупцію, у вигляді пожертвувань вождю за допомогу, розглядали як універсальну норму.

Відтак можна стверджувати, що явище податкових втрат виникало у стародавніх рабовласницьких державах і з часом набувало різних форм вираження: ухилення від сплати податків, данини, зборів; контрабанда; підпільне виробництво та ін.

У V ст. у світі відбувся перехід від рабовласницького до феодального устрою, який тривав до XV ст. Активізація торгівлі та посилення ролі міст супроводжувалося збільшенням кількості примусових платежів. Це призвело



до того, що населення намагалося будь-якими способами ухилитися від оподаткування. Однак, на думку професора В. Андрущенка, більше зловживань у сфері оподаткування спостерігалось з боку збирачів, аніж платників податків [7, с. 10].

Виникнення податкових втрат в Україні започатковане у період Київської Русі, саме з уведенням мит і данини, що були основним джерелом доходів княжої казни. «Фінансова система Київської Русі (IX–XII ст.) почала формуватись дещо пізніше від інших європейських країн» – зазначили професор В. Вишневський та співавтори монографії [106, с. 19]. Український науковець В. Франчук наголосив, що вже у цей період була відома практика ухилення від оподаткування шляхом переміщення товарів поза митницею, за що передбачали штраф у розмірі подвійного мита [185, с. 217].

Перехід до індустріального виробництва у XVI–XVII ст. зумовив посилення ролі податків, які поступово почали дедалі активніше використовувати як інструмент державного регулювання економіки. Збільшення видатків держави зумовило потребу в стабільних надходженнях, що забезпечували завдяки податкам, які вже на той час стали постійним і надійним джерелом доходів. Це зумовило «вибух» тіньової діяльності в усіх її формах прояву: підпільне цехове виробництво; піратство у Середземному і Карибському морях, Індійському океані; корупція в державному апараті.

В епоху капіталізму (XVII–XIX ст.) роль податків зростала і, як наслідок, збільшувалося податкове навантаження. У цей період податки стали стабільним джерелом доходів бюджетів країн, сформувалися перші самодостатні податкові системи. Внаслідок цього зросла кількість випадків ухилення від оподаткування та поширилася тіньова економіка, яка проявлялась у вигляді контрабанди звичайних товарів та незаконної торгівлі рабами. Щодо корупції, то в Західній Європі епохи Нового часу її обсяги зменшились, оскільки чиновники були обмежені у своїх можливостях регулювання економічних процесів.

Як зазначила російська вчена О. Беккер, підвищення рівня податкового

навантаження та, відповідно, обсягів ухилення від оподаткування у світі відбувалося до 1970-х рр., тобто, до поширення теорії економіки пропозиції, одним із представників якої був американський економіст А. Лаффер [13, с. 11]. Власне, він теоретично обґрунтував залежність податкових надходжень від ставки податку та довів доцільність застосування своєї концепції у податковій системі США.

Суть його концепції полягає в тому, що при збільшенні ставки податку від 0 до 100 % податкові надходження теж зростатимуть, але тільки до певної межі, після досягнення якої вони зменшуватимуться. Крім норми оподаткування, на величину податкових надходжень впливає явище ухилення від оподаткування. Надмірне підвищення ставки оподаткування призводить до збільшення доходів тіньової економіки, згорання легального бізнесу і, як наслідок, підвищення рівня податкових втрат бюджету. Відповідно до даної моделі, для того, щоб вивести капітал з «тіні», необхідне зниження норми оподаткування. Однак, на нашу думку, це твердження є не цілком правильним. Концепція А. Лаффера ідеалістична і не завжди адекватна. За налагоджених схем ухилення від оподаткування платник податків продовжуватиме діяти нелегально, незважаючи на зниження податкових ставок.

У період постіндустріального та інформаційного суспільства (XX–XXI ст.) завдяки компенсації податків фінансуванню суспільних благ (надання державою освітніх, культурних послуг, охорона здоров'я, розвиток інфраструктури, соціальний захист населення) спостерігається значне зниження обсягів податкових втрат у західних країнах.

Стосовно вітчизняної тіньової економіки та податкових втрат, то вони є наслідком тіньової економіки СРСР і його директивно-планової моделі економіки. Стосовно цього, український учений В. Зубенко стверджує, що найпоширенішими видами нелегальної економічної діяльності за часи існування СРСР були [55, с. 456]:

- 1) нелегальне виробництво, надання послуг і торгівля;
- 2) розкрадання державної власності та фінансів;

- 3) хабарництво на всіх рівнях державної влади;
- 4) браконьєрство.

Разом з тим, на відміну від країн із високорозвинутою економікою, ухилення від оподаткування було нетиповим для СРСР і стосувалося тільки певної частини індивідуальної трудової діяльності. Зокрема, російський учений В. Радаєв зазначив, що радянська тіньова економіка була пов'язана з виробництвом і розподілом дефіцитних товарів та послуг [136, с. 11]. Влада СРСР намагалася будь-якими засобами приховати масштаби і значення тіньової економіки, підкреслюючи дієвість державного контролю. Російські дослідники Ю. Латов та С. Ковальов наголосили, що помітне зростання обсягів тіньової економіки в СРСР розпочалося саме в 70-х рр. ХХ ст. [81, с. 41]. Якщо на початку цього періоду тіньовий сектор радянської економіки оцінювали на рівні 3 % від ВВП, то в кінці 1980-х рр. його обсяг становив 10–15 % національного продукту. Таким чином, посилення криміналізації економіки соціалістичних країн було свідченням недосконалості командно-адміністративної економіки.

У період сучасності гострота проблеми податкових втрат як наслідку тіньової економіки не зменшується. Як зазначили зарубіжні економісти Ф. Шнайдер та Д. Енсте у дослідженні «Зростання тіньової економіки у світі – фантастика чи реальність?», тіньовий сектор є в майже всіх країнах. Основну частину цього сектору становить не торгівля наркотиками чи людьми, а легальна діяльність, яку суб'єкти господарювання приховують від держави, щоб не сплачувати податки [229, с. 3].

Більше того, ця проблема загострюється. У зв'язку зі світовою фінансовою кризою 2008–2010 рр. рівні тіньової економіки зросли у практично всіх країнах. Причиною цього є те, що за умов рецесії суб'єкти господарювання намагаються компенсувати втрату своїх доходів додатковим заробітком, переважно тіньовим.

Загалом дослідження еволюції ухилення від оподаткування та тіньової економіки дає змогу виділити шість етапів розвитку податкових втрат, які

охарактеризовані у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

### Періодизація розвитку податкових втрат\*

№ з/п	Назва періоду	Тривалість історичної епохи	Стан та форми податкових втрат
1	Епоха античності (стародавні рабовласницькі держави)	V тис. до н. е.–V ст. н. е.	Зародження податкових втрат як реакція на виникнення держави, що зумовлювало необхідність забезпечення суспільних благ. Податкові втрати наявні у формі ухилення від податного перепису та корупції (пожертвувань чиновникам)
2	Епоха середньовіччя (країни з феодальним устроєм)	V–XV ст.	Збільшення кількості примусових платежів призводить до зростання обсягів податкових втрат. Форми податкових втрат: ухилення від сплати податків, контрабанда товарів, корупція.
3	Епоха меркантилізму	XV–XVII ст.	Податкові втрати наявні у наступних формах: несплата податків; підпільне цехове виробництво; піратство; корупція в державному апараті.
4	Епоха капіталізму	XVII–XIX ст.	Унаслідок того, що податки стають стабільним джерелом доходів бюджету, обсяги податкових втрат зростають. Форми податкових втрат: ухилення від оподаткування, контрабанда, незаконна торгівля рабами. Зменшення обсягів корупції.
5	Епоха індустріального суспільства	XIX–70-ті рр. XX ст.	Обсяги податкових втрат зростають. Податкові втрати наявні у таких формах: ухилення від сплати податків, контрабанда, нелегальне виробництво товарів і надання послуг, корупція.
6	Епоха інформаційного суспільства	Кінець XX ст.–до наших днів	Поступове зменшення розмірів податкових втрат у зв'язку з поверненням податків у вигляді суспільних благ, удосконаленням правового регулювання і налагодженням системи податкового контролю. Форми податкових втрат: ухилення від оподаткування, контрабанда, незаконне використання пільг, корупція у державних органах тощо.

\*Складено автором на основі [7; 13; 81].

Тобто, податкові втрати виникають разом з виникненням держави, і їх рівень постійно зростає зі збільшенням участі держави у регулюванні економічних процесів. Отже, податкові втрати не є новим явищем, притаманним лише сучасності. Це явище було відоме ще з давніх часів і наявне до наших днів, трансформувавшись у нові форми свого вираження.

Податкові втрати є глобальним феноменом, який тією чи іншою мірою

властивий усім економічним системам. Вони наявні у високорозвинутих країнах, країнах, що розвиваються та в комуністичних країнах. Розвиток соціально-економічних зумовлює і зростання обсягу податкових втрат. При цьому, найвищий ступінь розвитку цього феномену спостерігається у країнах зі значним рівнем тіньової економіки та ухилення від оподаткування.

Варто зазначити, що, починаючи з найперших досліджень явища тіньової економіки, більшість науковців головною причиною його виникнення вважали особистий інтерес. Тобто, платник податків ухиляється від виконання своїх обов'язків, дбаючи про власну вигоду, та керується принципом отримання більших прибутків. Саме такої думки дотримувався представник англійської класичної філософії Т. Гоббс (1588–1679 рр.). У праці «Левіафан, або Матерія, форма і влада держави церковної і громадянської» науковець зазначив, що особистий інтерес є наймогутнішою та руйнівною силою людини [32]. Тобто, у випадку, якщо суспільні інтереси стикаються з інтересами індивіда, то він віддає перевагу власним інтересам.

Монетаристи Мілтон та Роуз Фрідмани у праці «Свобода обирати» зазначили: «Коли закон заважає особам дбати про свої інтереси, вони шукають обхідні шляхи. Якщо закон суперечить тому, що більшість осіб вважає моральним і справедливим, його порушуватимуть, незалежно від того, був він уведений для рівності чи для інтересу певної групи осіб, погіршуючи становище інших» [186, с. 168]. Автори наголосили на тому, що постійне розширення меж державного регулювання, обмеження економічної свободи сприяє поширенню злочинності та порушенню законодавства.

Американський економіст та соціолог Т. Веблен, представник інституціоналізму, наголосив: «Де б не виявлявся інститут приватної власності, там процес економічного розвитку матиме характер боротьби за володіння власністю» [26]. В умовах суперництва, зазначив учений у праці «Теорія бездіяльного класу», безпосереднім інтересам індивіда найкраще слугують хитрість і практичність. При цьому Т. Веблен наголосив на тому, що оскільки хід думок особи формується процесом конкуренції у набутті та

володінні власністю, а також управлінням цією сферою і здійсненням фінансових махінацій – то і досвід їх економічного життя сприяє збереженню та посиленню хижацького темпераменту й ходу думок.

Дж. Стігліц, представник теорії оптимального договору, яка зародилася в 1960-х рр., у праці «Економіка державного сектору» з цього приводу наголосив: «Кожен зміг би поліпшити своє економічне становище, добровільно погоджуючись із необхідними внесками для підтримки суспільних товарів» [154, с. 364]. Автор стверджує, що саме складність податкової системи призводить до поширення відчуття нерівності, коли більша частина населення сплачує податки за надзвичайно високими податковими ставками, у той час, як інші можуть ухилитись від сплати податкових платежів або взагалі не платити податків. «Усі податки впливають на економічну поведінку людей та зумовлюють втрату добробуту», – зазначив Дж. Стігліц [154, с. 388].

Тобто, на думку згаданих учених, життя в сучасному суспільстві та здійснення певної економічної діяльності змушує підприємця досягати своїх егоїстичних цілей будь-якими засобами, навіть порушуючи законодавство. Розширення меж державного регулювання й активне втручання влади в діяльність суб'єктів господарювання спонукає їх приховувати свої доходи та не виконувати обов'язку щодо сплати податків у казну держави.

У цьому контексті теорія суспільного вибору (public choice), яка сформувалась у 80-х рр. минулого століття, велику увагу приділяє проблемі ефективного використання податків при наданні суспільних благ. Зокрема, американський економіст М. Олсон як один з її представників увів поняття «безбілетників» («free-rider»). Підприємства, які не сплачують податків, користуються суспільними благами безкоштовно, тобто виникає так звана проблема «безбілетників». Науковець у праці «Логіка колективних дій» зазначив, що у вільному ринковому господарстві економічний егоїзм індивіда стоїть на першому місці, й майже єдиним фактором, який регулює відносини між людьми є мотив доходу [114, с. 14]. Індивід як ланка типової організації

перебуває в ситуації, аналогічній позиції фірми на ринку вільної конкуренції або платника податків: його власні зусилля не матимуть значного впливу на стан організації, тоді як він насолоджуватиметься поліпшеннями, досягнутими організацією, зусиллями інших. Тобто, особа керується мотивом, що суспільні блага отримає в будь-якому випадку, незалежно від того, платить вона податки чи ні.

Інші представники теорії суспільного вибору – Дж. Б'юкенен та Р. Масгрейв у спільній праці «Суспільні фінанси і суспільний вибір» репрезентують свої погляди на роль держави в економіці та суспільному житті. Р. Масгрейв зазначив: «Баланс приватних і суспільних інтересів потрібний для того, щоб функціонувало суспільство. Така необхідність, як я її розумію, не є нещасливою помилкою творіння. Навпаки, існування зовнішніх ефектів і необхідність вирішувати питання розподілу збагачує суспільне життя, свободу, а з цим – і людський статус його членів» [10, с. 31]. Дж. Б'юкенен, підтримуючи співавтора, наголосив, що люди, окремо чи у групах, дбатимуть про власні інтереси – беручи участь і в суспільній, і у приватній економіці [10]. Тобто в будь-якій державі необхідне узгодження інтересів, щоб кожен індивід діяв у рамках групового вибору, а також відчуття спільної мети в суспільстві, де кожна особа вільна у своєму виборі.

Частково погоджуємося з поглядами представників теорії суспільного вибору, що рівень надання суспільних благ державою спонукає платників добровільно сплачувати податки та дотримуватися податкової дисципліни. Створення вигідних умов господарювання, належне задоволення потреб суспільства сприяє усвідомленню суб'єктами господарювання необхідності добровільного виконання обов'язку щодо сплати податків.

Американський економіст Г. Беккер, який у 1992 р. удостоєний премії імені Альфреда Нобеля з економіки, представник теорії економічного злочину і покарання (economic crime and punishment), вважав, що злочинці такі ж раціональні, як і будь-хто інший, – вони намагаються максимізувати свою користь в умовах обмеженості ресурсів. У праці «Людська поведінка:

економічний підхід» дослідник наголосив, що ціни та інші інструменти ринку регулюють розподіл рідкісних ресурсів ринку, обмежуючи цим бажання учасників ринку та координуючи їх поведінку [11, с. 31]. Економіст увів у науку принцип оптимізуючої поведінки, відповідно до якого злочинець свідомо планує свою діяльність, обираючи між різними варіантами саме той, за якого співвідношення доходів і затрат буде максимальним. Даний принцип потребує мінімізації сукупних втрат від злочинності, що охоплюють як суспільні втрати від здійснених злочинів, так і витрати суспільства для їх попередження.

Щодо нового інституціоналізму, який зародився у 80-х рр. ХХ ст., то його представники погоджуються з моделлю раціональної максимізації вигоди. Розвиток тіньової економіки вони пояснюють як реакцію на державне регулювання. «Регулювання неможливе без обмежень, а нерозумні обмеження провокують їх порушення, особливо якщо це вигідно», – зазначив російський учений Ю. Латов [81, с. 17]. Американський економіст Е. Фейг стверджує, що ті, хто залучені до підпільної економіки, обходять інституційну систему правил, яка регулює діяльність агентів, зайнятих у виробництві чи обміні. Вони вислизають від передбачених систем реєстрації, обліку та контролю за господарською діяльністю [203, с. 6]. Тобто, ухилення від оподаткування пояснюється саме недоліками державного регулювання – бюрократизацією управління, надмірним рівнем оподаткування тощо.

Таким чином, на основі дослідження літератури із зазначеної проблематики можемо зробити висновок, що на сучасному етапі соціально-економічного розвитку нема єдиного підходу щодо визначення основних причин виникнення обходу сплати податків, тобто ухилення від оподаткування та його уникнення. Погляди представників різних наукових шкіл на явища уникнення та ухилення від оподаткування («tax avoidance», «tax evasion») узагальнені у додатку А.

Відсутність досконалого суспільного договору між державою та суспільством створює можливості для прихованої діяльності, що призводить до



виникнення податкових втрат. Для їх мінімізації необхідне створення ефективних фіскальних інститутів. Неефективність фіскальних інститутів призводить до виникнення явищ ухилення від оподаткування та його уникнення, що, своєю чергою, зумовлює зростання обсягів податкових втрат.

Однак необхідно розділяти поняття уникнення сплати податків та ухилення від нього, оскільки перше передбачає цілком легальну діяльність, спрямовану на зменшення податкових зобов'язань, шляхом використання допустимих законодавством способів. А ухилення від сплати податків – це протиправні дії, спрямовані на зменшення податкових зобов'язань, що містять кримінальну складову.

Разом з тим Міністерство доходів і зборів України відносить до механізмів мінімізації податкових зобов'язань способи як уникнення, так і ухилення від сплати податків, зокрема схеми [84]:

- 1) зменшення податкових зобов'язань;
- 2) оптимізації податкових зобов'язань;
- 3) ухилення від оподаткування;
- 4) такі, що мають ознаки шахрайства.

Як бачимо, перша та друга категорія механізмів мінімізації є цілком законними і не передбачають порушення законодавства. Тобто, будь-яка мінімізація, оптимізація податкових платежів, навіть з використанням передбачених законом норм, привертають увагу контролюючих органів у сфері оподаткування та розглядаються з їх боку як неправомірні.

Це обумовлено тим, що внаслідок існування уникнення та ухилення від сплати податків, держава недоотримує значні обсяги бюджетних коштів, що намагається компенсувати підвищенням ставок оподаткування та розширенням податкової бази. Після таких заходів суб'єкти господарювання застосовують усі засоби, для того, щоб уникнути надмірного тиску з боку держави, переводячи свій капітал у «тінь».

Відтак, податкові втрати є серйозним негативним наслідком тіньової економіки. Саме вона формує найбільші втрати бюджету держави. Тіньова

економіка – соціальний феномен, тобто, це реакція різних верств суспільства на зміни у державі й на якість державного управління.

Ухилення від оподаткування шляхом проведення операцій, які не реєструються, приховування фонду оплати праці (видача заробітної плати в конвертах), висунення незаконних вимог щодо бюджетного відшкодування податку на додану вартість, незаконне використання пільг, спотворення економічних показників, що дає змогу зменшити розмір бази оподаткування, – все це фактори, котрі впливають на збільшення обсягу податкових втрат. Окрім цього, істотний вплив на обсяги податкових втрат також має використання підприємством різноманітних схем уникнення від сплати податків, зокрема використання недоліків податкового законодавства, податкових пільг, диференціації податкових ставок, різноманітних організаційно-правових форм ведення бізнесу тощо.

Для безпосереднього з'ясування соціально-економічної сутності податкових втрат доцільно дослідити причинно-наслідкову модель їх виникнення. До того ж, розроблення ефективних заходів фіскальної політики, що сприяли б зменшенню обсягу податкових втрат, неможлива без глибокого та системного вивчення причин, які призводять до виникнення цього феномену. Враховуючи складові елементи податкових втрат, які визначили вітчизняні й зарубіжні науковці, для виявлення причинного механізму їх виникнення варто з'ясувати, насамперед, детермінізм ухилення та уникнення від оподаткування.

Загалом, причини уникнення оподаткування та ухилення від нього українські професори О. Десятнюк, Ю. Іванов, А. Крисоватий поділяють на три умовні категорії [58]:

- правові (наявність недоліків у правовому регламентуванні, податкової системи, постійне внесення змін і доповнень до вітчизняного податкового законодавства);
- економічні (обумовлені дією високих податкових ставок та неможливістю для деяких платників податків вчасно і повно платити

податки);

- моральні (низька правова культура, неприязне ставлення до наявної податкової системи і, не в останню чергу, корисність платників податків).

Український дослідник І. Таранов запропонував досліджувати ухилення від сплати податків за допомогою мультифакторного феномену неповної сплати податків, ґрунтованого саме на багатофакторності такого явища. Феномен неповної сплати податків науковець визначив як унікальне явище, притаманне економікам різного типу, в основі якого – економічні, морально-етичні, нормативно-правові, суспільно-політичні чинники, відносини власності, що разом сприяють підриву національних економічних інтересів держави шляхом несплати податків і деформують суспільну мораль та рівень податкової культури у державі [156, с. 63].

Професор В. Андрущенко у праці «Фінансова думка Заходу в ХХ столітті» наголосив на тому, що крім власне норм оподаткування, ухилення від оподаткування залежить від багатофакторного соціально-інституціонального середовища [6, с. 180]:

- 1) явищ ідеологічного характеру;
- 2) культурних та релігійних факторів;
- 3) відношення громадян до політики уряду;
- 4) соціально-економічної ситуації в країні;
- 5) кон'юнктурно-евентуальних обставини та ін.

Таким чином, більшість науковців схиляються до думки, що явище ухилення від оподаткування залежить від комплексу багатьох чинників: економічних, політичних, правових, моральних, технічних, релігійних тощо.

Український науковець Д. Соколовський виділив дві причини виникнення в економіці проблеми ухилення від оподаткування [149, с. 9]:

- 1) незнаходження наявних порушень унаслідок уміння платників їх приховувати, відсутності достатніх знань у контролерів щодо їхнього виявлення, а також у зв'язку з неможливістю здійснення всеохоплюючого контролю;
- 2) виявлення неіснуючих порушень. Недосконалість законодавства, що

визначає механізм ідентифікації правильності здійснення платежів, провокує платників податків на порушення.

Згаданий учений наголосив: «потенційна недоїмка за платежами може бути класифікована як витрати внаслідок взаємин контрольного інституту з інститутом платників податків, тобто операційні (транзакційні) витрати, що виникають унаслідок опортуністичної поведінки платників. Опортунізм з боку платників є наслідком неповноти інформації в системі взаємодії «контролер–платник», однак, якщо в першому випадку вона полягає у неможливості вичерпного відстеження виконання сторонами своїх обов'язків, то в другому – у неповній чіткості тлумачення результатів даного відстеження» [149, с. 8].

На нашу думку, підхід Д. Соколовського до виникнення проблеми ухилення від сплати податків є надто вузьким, оскільки не враховує певних політичних, моральних, соціально-економічних причин, а обмежується тільки сферою правового забезпечення та податкового адміністрування.

Із урахуванням результатів проведеного дослідження ми сформуваємо наступні першопричини виникнення податкових втрат:

1) соціально-економічні причини. До них відносимо: низький рівень соціально-економічного розвитку держави, інфляційні процеси, погіршення фінансового стану суб'єктів підприємницької діяльності внаслідок кризових явищ, невідповідність якості наданих суспільних благ рівневі податкового навантаження;

2) правові причини. Нестабільність та недосконалість податкового законодавства, можливість подвійного тлумачення податкових норм, неузгодженість багатьох податкових законів з раніше прийнятими законодавчими актами призводять до виникнення явища податкових втрат. Прийнятий Податковий кодекс певною мірою повинен розв'язати проблему невідповідності та суперечності в податковому законодавстві;

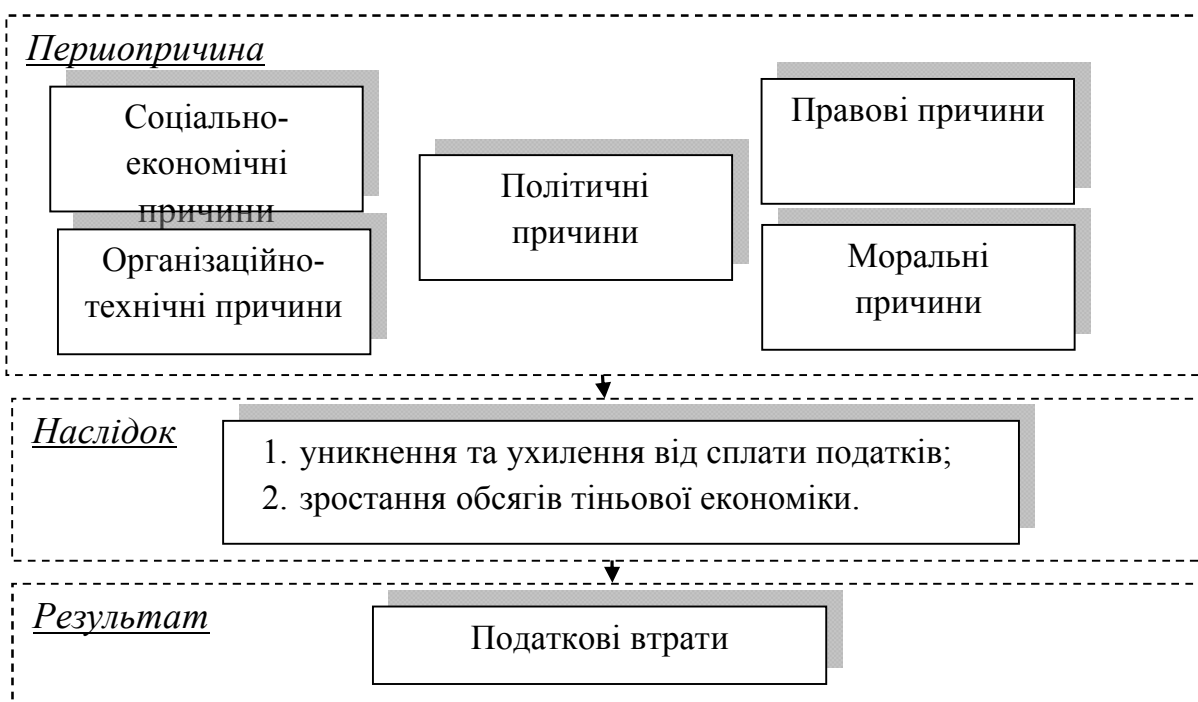
3) організаційно-технічні причини. Сюди належать: недосконалість податкового адміністрування, податкового контролю, некомпетентність посадових осіб контролюючих органів у сфері оподаткування, недоліки

взаємодії органів доходів і зборів й інших контролюючих та правоохоронних органів, недостатній розвиток міжнародної співпраці у сфері виявлення податкових правопорушень;

4) політичні причини. В умовах політичної нестабільності значно зменшується сплата податків внаслідок того, що податкоплатники масово не виконують своїх обов'язків. Це зумовлено незадоволеністю суб'єктів підприємницької діяльності власним становищем, конфліктом інтересів платників податків та органів влади, нерівності прав платників податків;

5) моральні причини. Негативне ставлення до чинної системи оподаткування, корупція в органах влади, низький рівень податкової культури та податкової свідомості, корислива мотивація платників податків призводять до виникнення та збільшення обсягу податкових втрат.

Наслідком наявності комплексу цих причин є виникнення явищ ухилення від оподаткування та його уникнення, а також зростання обсягів тіньової економіки. Це, своєю чергою, призводить до виникнення та зростання обсягів податкових втрат фіскальних інститутів (рис. 1.1).



**Рис. 1.1. Причинно-наслідкова модель виникнення і прояву проблем податкових втрат\***

\*Складено автором.

Однак необхідно зазначити, що підвищенню рівня податкових втрат при проведенні податкової політики значно сприяють саме неекономічні фактори (психологічні, моральні), які складно врахувати.

Рівень таких втрат певною мірою свідчить про можливість податкоплатників уникнути сплати податків або ухилитись від нього. Оцінка таких можливостей залежить від суб'єктивних ментальних моделей: особи по-різному сприймають доступну їм інформацію і, враховуючи це, приймають різні рішення: сплатити належні податки чи ухилитися від їх сплати. Якщо податкові втрати дорівнюють нулю, це свідчить про те, що діяльність фіскальних органів є максимально ефективною. Однак імовірність настання такої ситуації є дуже низькою.

З'ясування причинно-наслідкової моделі виникнення податкових втрат дає змогу виділити ознаки, які їх характеризують, тобто систематизувати їхні риси, властивості та особливості.

1. Відтак першою характерною ознакою податкових втрат є їх масштабність та глобальність. Це явище наявне в кожній країні, від початку існування держави, причому обсяги податкових втрат зростали в міру розвитку державного регулювання. Тобто, вони є глобальним феноменом, який у значних розмірах наявний у всіх економічних системах.

2. Друга особливість податкових втрат полягає у їх існуванні поза межами легального сектору економіки. Цей феномен, що розвивається за межами державного контролю, не реєструє офіційна економіка.

3. Податкові втрати – деструктивні. Вони шкодять суспільству загалом та його членам зокрема, загрожують фіскальній безпеці держави.

4. Податкові втрати є організованими. Злочинні угруповання внаслідок підкупу та лобіюванню своїх інтересів беруть участь у різних соціально-економічних відносинах та можуть впливати на діяльність державних органів.

5. Важливою рисою податкових втрат є те, що їх обсяги та структура змінюються залежно від дії об'єктивних і суб'єктивних чинників. До перших відносимо економічні, політичні та правові чинники, що впливають на розміри податкових втрат у державі. До суб'єктивних належать ті чинники, які

впливають на рішення окремого суб'єкта господарювання щодо обходу сплати податків.

6. Характерною ознакою є висока роль неформальних та неправових інститутів. Суб'єкти підприємницької діяльності, які ухиляються від сплати податків, перебувають поза межами законодавчих і правових норм та співпрацюють один з одним.

Враховуючи викладене, пропонуємо трактувати податкові втрати як суму податкових надходжень, що недоотримає держава у зв'язку з неефективністю реалізації податкової політики та порушенням суб'єктами господарювання норм податкового законодавства.

У контексті даного дослідження зазначимо, що наявний прямий причинно-наслідковий зв'язок між податковими втратами та податковим ризиком. Як зазначила професор О. Десятнюк, податковий ризик – це ймовірність порушення податкового законодавства, в результаті чого можливі втрати бюджету [35]. Подібно трактують податкові ризики вітчизняні вчені О. Вовчак та І. Кеменяш. Під терміном «податковий ризик» науковці розуміють імовірність втрат бюджетних надходжень унаслідок несплати їх платниками під впливом внутрішніх і зовнішніх чинників [29, с. 41]. Відтак вважаємо, що податковий ризик є ймовірністю виникнення податкових втрат бюджету внаслідок певних об'єктивних та суб'єктивних причин.

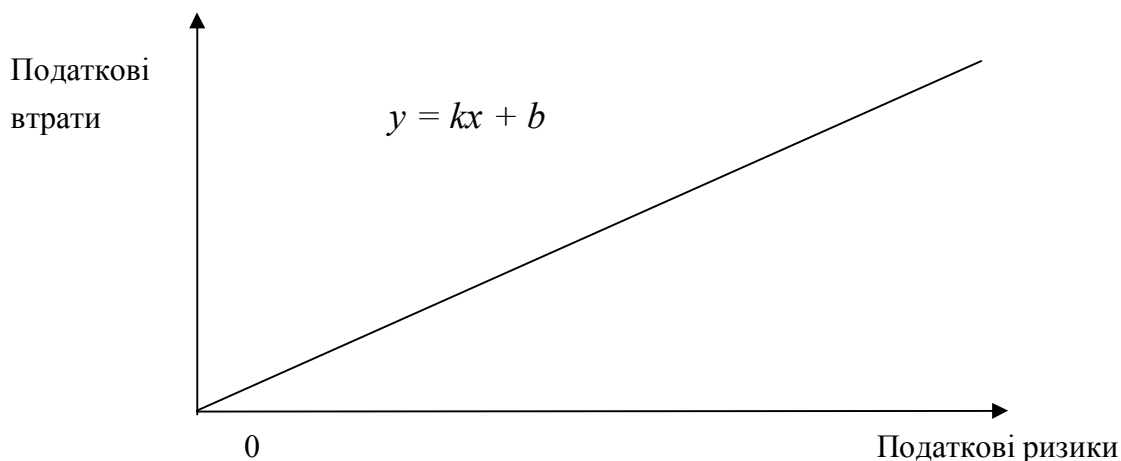
Правильно наголосив професор В. Андрущенко, що реальний шанс для платника ухилитися від сплати податків для держави рівнозначний ризику втрати податкових доходів [5, с. 76]. Чим більше податкових ризиків та ризикових податкоплатників, тим більша ймовірність виникнення податкових втрат. Цей взаємозв'язок можемо зобразити за допомогою лінійної функції (рис. 1.2):

$$y = kx + b$$

де  $y$  – функція, залежна змінна (податкові втрати);

$x$  – незалежна змінна (податкові ризики);

$k, b$  – деякі числа.



**Рис. 1.2. Взаємозалежність між податковими ризиками та податковими втратами\***

\*Складено автором самостійно.

Як бачимо на рис. 1.2., між податковими ризиками та податковими втратами наявна прямо пропорційна залежність. Тобто, зі зростанням податкових ризиків обсяги податкових втрат також збільшуються.

Тому проблема зменшення розмірів податкових втрат і забезпечення наповнення дохідної частини бюджету прямо пов'язана з ефективністю системи моніторингу податкових ризиків та податкового адміністрування.

Підсумовуючи, зазначимо, що дослідження податкових втрат супроводжується проблемою визначення економічної сутності даного поняття. Аналіз праць вітчизняних і зарубіжних учених, який ми здійснили, свідчить про недостатнє опрацювання проблеми сутності податкових втрат та причин їх виникнення, що, на наш погляд, спричинене недооцінкою загроз з їхнього боку ефективності реалізації податкової політики та фіскальній безпеці держави.

Таким чином, зростання обсягів податкових втрат є наслідком неефективності існуючого інституційного середовища. Проведене дослідження надало можливість у наступних розділах дисертаційної роботи повніше проаналізувати особливості формування фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат та оцінити ефективність їх функціонування. Ефективність існування інститутів значною мірою залежить від їхньої



здатності мінімізувати трансакційні втрати. Це, своєю чергою, зумовлює необхідність з'ясування місця податкових втрат у трансакційних витратах та визначення їх структури.

## **1.2. Місце податкових втрат у трансакційних витратах та їх структура**

У рамках дослідження даної проблематики чільне місце відведено трансакційним витратам (transaction costs), у складі яких логічно виділити податкові втрати як один з їх формуючих елементів. Саме трансакційний підхід передбачає критерієм ефективності діяльності інститутів їх здатність мінімізувати трансакційні втрати.

Погоджуємося з твердженням українського професора Л. Лисяка, що виконання будь-яким інститутом своїх функцій неможливе без трансакційних витрат, зумовлених, по-перше, виникненням і закріпленням інституційних норм упорядкування відносин економічних агентів (за умови зменшення завдяки цим нормам витрат у результаті взаємодії агентів), по-друге, функціонуванням самого інституту [85, с. 30]. У нашому випадку податкові втрати є трансакційними витратами фіскальних інститутів, що виникають у процесі взаємодії таких інститутів та платників податків.

У межах сучасної економічної теорії трансакційні витрати отримали безліч трактувань. Зокрема, лауреат Нобелівської премії К. Ерроу визначив трансакційні витрати як витрати, пов'язані з експлуатацією економічної системи [191, с. 66]. У трактуванні Д. Норта трансакційні витрати охоплюють витрати оцінки корисних властивостей об'єкта обміну та витрати на забезпечення прав і примусу щодо їх виконання [110]. Він стверджує, що вони є невід'ємною складовою ринків, які розвиваються, а також основою

виникнення політичних, соціальних та економічних інститутів.

У праці «Фірма, ринок та право» Р. Коуз, представник теорії трансакційних витрат, наголосив: «Далман наступним чином визначив поняття трансакційних витрат: «це витрати збору та обробки інформації, витрати на проведення переговорів і прийняття рішення, витрати контролю та юридичного захисту виконання договору» [74, с.12].

Американські економісти П. Мілгром та Дж. Робертс у праці «Угода, вплив витрат та організація економічної діяльності» зазначили, що трансакційні витрати охоплюють будь-які втрати, які виникають унаслідок неефективних планів, угод, спільних рішень та створених структур, реакцій на змінені умови, а також нерезультативного захисту угод [218, с. 34]. До цих витрат належить усе, що так чи інакше позначається на дієвості різних способів розподілу ресурсів і організації виробництва. Ю. Валеви́ч вважає, що трансакційні витрати є витратами підготовки та прийняття договору, а також витратами контролю за дотриманням цього договору і забезпечення його виконання [24, с. 279].

Російський учений Р. Капелюшников переконаний, що трансакційні витрати можна визначити як витрати економічної взаємодії, незалежно від того, в якій формі ці взаємодії відбуваються [63]. Тобто, вони охоплюють будь-які втрати, що виникають унаслідок неефективності прийнятих рішень, планів, створених структур; неефективності реакцій на зміну умов та неефективного захисту домовленостей. Інші російські вчені – Я. Кузьминов та М. Юдкевич – зазначили, що трансакційні витрати – це витрати, які забезпечують перехід прав власності з одних рук в інші й захист цих прав [192, с. 188].

Із вітчизняних науковців значний внесок у дослідження трансакційних витрат зробила професор Т. Меркулова. Учена дотримується загального підходу до визначення таких витрат і трактує їх як витрати експлуатації механізму взаємодії економічних агентів [97, с. 132]. При цьому, економія трансакційних витрат є критерієм ефективності інституційних змін і фактором

економічного зростання.

Різні підходи до визначення змісту трансакційних витрат узагальнено у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

**Узагальнення визначень трансакційних витрат\***

№ з/п	Автор	Визначення трансакційних витрат
1	2	3
1.	К. Ерроу	Трансакційні витрати – це витрати, пов’язані з експлуатацією економічної системи.
2.	Д. Норт	Трансакційні витрати охоплюють витрати оцінки корисних властивостей об’єкта обміну та витрат на забезпечення прав і примусу щодо їх виконання.
3.	Р. Коуз	Трансакційні витрати – це витрати збору та обробки інформації, витрати проведення переговорів і прийняття рішення, витрати контролю та юридичного захисту виконання договору.
4.	П. Мілгром та Дж. Робертс	Трансакційні витрати охоплюють будь-які втрати, що виникають унаслідок неефективних планів, угод, спільних рішень та створених структур, реакцій на змінені умови, а також нерезультативного захисту угод.
5.	О. Уільямсон	Трансакційні витрати – витрати економічної взаємодії, в яких би формах вона не відбувалася.
6.	Ю. Валевиц	Трансакційні витрати є витратами на підготовку та прийняття договору, а також витратами контролю за дотриманням цього договору і забезпечення його виконання.
7.	Я. Кузьминов та М. Юджевич	Трансакційні витрати – це витрати, які забезпечують перехід прав власності від одних рук до інших та захист цих прав.
8.	Л. Лисяк	Трансакційні витрати – це витрати, зумовлені, по-перше, виникненням і закріпленням інституційних норм упорядкування відносин економічних агентів (за умови зниження завдяки цим нормам витрат у результаті взаємодії агентів), по-друге, функціонуванням самого інституту.
9.	Т. Меркулова	Трансакційні витрати – витрати експлуатації механізму взаємодії економічних агентів.

\*Складено автором на основі [24; 74; 85; 110; 164; 191; 192; 218].

Отже, більшість авторів схиляються до думки, що трансакційні витрати – це витрати, зумовлені укладанням та дотриманням угод, а також контролю за їх виконанням.

Російські вчені С. Айвазова, П. Панов, С. Петрушев, А. Хлопін у дослідженні «Інституціоналізм та політична трансформація Росії» стверджують, що зниження рівня трансакційних витрат свідчить про високу ефективність функціонування інститутів. У політичній взаємодії трансакційні

витрати обернено пропорційні авторитету, легітимності влади [2, с. 14]. Відповідно, ефективність фіскальних інститутів та рівень податкових втрат прямо залежать від ступеня легітимності влади. Варто зазначити, що легітимність влади полягає у визнанні суспільством її законності й правомірності, довірі та підтримці влади громадянами, а не в правовому закріпленні політичної влади. Тому чим вища легітимність влади, тим нижчі податкові втрати несе держава при виконанні прийнятого рішення.

З'ясування структури трансакційних витрат дасть змогу визначити належність до них податкових втрат та їх можливий взаємозв'язок. Найпоширенішою у наукових дослідженнях є наступна класифікація трансакційних витрат (рис. 1.3) [30, с. 25]:



**Рис. 1.3. Види трансакційних витрат\***

\*Складено автором на основі [28].

Зокрема, виділення витрат пошуку інформації та витрати виміру обумовлено тим, що у своїй діяльності фіскальні інститути, Верховна Рада України та органи виконавчої влади, зокрема, органи доходів і зборів, спираються на певну інформацію, використовуючи при цьому різноманітні її джерела, інформаційно-аналітичні процеси та ресурси. Опрацювання певних податкових даних (реєстр платників податків, їх облік, податкова звітність), використання різних інформаційних процедур для високоякісного глибинного аналізу й прийняття рішень потребують витрат часу та коштів. Саме ці витрати і є витратами пошуку інформації та витратами виміру.

До трансакційних витрат ведення переговорів відносимо видатки держави на нормотворчу діяльність у сфері оподаткування, на досягнення домовленостей між державою, суб'єктами господарювання і громадськими організаціями та витрати на реалізацію партнерських відносин із платниками податків. Для держави це витрати на законодавчу діяльність, створення правової бази оподаткування, роз'яснення норм законодавства для платників податків тощо.

Виокремлення витрат специфікації і захисту прав власності пов'язано з тим, що діяльність органів державної влади у сфері оподаткування потребує значних витрат. Відповідно до ст. 87 Бюджетного кодексу України ці витрати належать до видатків, що їх фінансують з Державного бюджету України, так само як і видатки на судову владу, міжнародну й правоохоронну діяльність, національну оборону, освіту, охорону здоров'я, соціальний захист та ін. [20]. Також до цих витрат слід віднести витрати на моніторинг, контроль за дотриманням норм законодавства, застосування відповідних санкцій.

Стосовно витрат опортуністичної поведінки, варто зазначити, що у податковій сфері, як і в будь-якій іншій, є недобросовісна поведінка суб'єктів податкових правовідносин, порушення укладених домовленостей, що спрямоване на досягнення певних вигод. Це виявляється переважно в ухиленні від сплати податків та його уникненні, у результаті яких бюджет недоотримує значні кошти. Відтак податкові втрати слід віднести до витрат

опортуністичної поведінки («opportunistic behavior»). Щодо терміна «опортуністична поведінка», то його ввів нобелівський лауреат з економіки 2009 р., представник неоінституціоналізму Олівер І. Уільямсон. У праці «Економічні інститути капіталізму» вчений стверджує, що опортунізм означає надання неповної або викривленої інформації, особливо, коли йдеться про навмисний обман, уведення в оману, викривлення та приховування істини або інші методи заплутування партнера» [164, с. 97]. Таку поведінку реалізують, дотримуючись слідування власних інтересів, у т. ч. злочинним шляхом, з використанням обману, як у активній, так і в пасивній формі, на основі прихованої та неповної інформації.

Отже, податкові втрати відносимо до трансакційних витрат опортуністичної поведінки. Вони виникають унаслідок порушення норм законодавства суб'єктам податкових правовідносин. Погоджуємося з твердженням професора Т. Меркулової, що втрати держави через ухилення від оподаткування – це втрати опортуністичної поведінки економічних агентів [97, с. 156]. Вчена, зокрема, зазначила, що втрати опортуністичної поведінки можуть виникати внаслідок неправомірної поведінки з боку як платників податків, так і держави.

Із цього приводу російський учений І. Майбуров зазначив, що відповідно до автоматичної теорії податків (або теорії суспільного договору), яка зародилась в епоху Просвітництва, податки є результатом договору, укладеного між державою та суспільством [159, с. 28]. Згідно з таким договором, суспільство зобов'язується сплачувати податки, а держава, своєю чергою, – надавати суспільні блага громадянам, тобто сплата є обов'язковою для задоволення суспільних потреб і не залежить від бажання та волі конкретного платника. Якщо одна зі сторін порушує умови цього договору, виникає явище податкових втрат. Однак, як слушно зазначила вітчизняна вчена Л. Олейнікова, цілі платників податків та держави збігаються лише частково: головною метою платників (як фізичних, так і юридичних осіб) є отримання максимально можливого прибутку від своєї діяльності, а держава

зацікавлена в отриманні, акумуляції й перерозподілі максимальних фінансових ресурсів для виконання своїх функцій [113, с. 38]. Для задоволення соціально-економічних запитів та досягнення окреслених перед державою цілей необхідне збалансування інтересів держави та податкоплатників.

Дослідження складових трансакційних витрат свідчить, що податкові втрати є витратами опортуністичної поведінки, оскільки виникають як наслідок недотримання з боку суб'єктів податкових правовідносин зобов'язань, порушення норм законодавства задля власної вигоди та використання обману і проявляються у таких негативних явищах, як ухилення від оподаткування та тіньова економіка.

Особливе місце податкових втрат у трансакційних витратах і складність даної категорії ускладнює можливість їх оцінювання та управління ними. А тому для визначення структури і, відповідно, оцінювання рівня податкових втрат актуальна потреба їх класифікації.

Класифікація сприяє вдосконаленню теоретичних уявлень про сутність понять. Класифікація – це операція розподілу систем (об'єктів, предметів, явищ, ознак) на елементи та їх групування за класами, що відрізняються між собою за певною ознакою чи їх сукупністю [196].

Із урахуванням результатів нашого дослідження змісту податкових втрат та об'єктивних потреб діяльності фіскальних інститутів пропонуємо такі ознаки їх класифікації:

- 1) рівень управління, на якому виникають податкові втрати;
- 2) періодичність виникнення податкових втрат;
- 3) джерело виникнення податкових втрат.

Так, залежно від рівня управління, на якому виникають податкові втрати, доцільно розділити їх на податкові втрати державного бюджету, податкові втрати місцевих бюджетів та податкові втрати державних цільових фондів. Податкові втрати державного бюджету – це сума податків і податкових платежів, що відповідно до норм законодавства формують доходи державного

бюджету, однак не надійшли до бюджету, у зв'язку з недосконалістю податкової системи та недотриманням з боку платників податків норм податкового законодавства. Податкові втрати місцевих бюджетів – це та сума податків і зборів, яку втрачають бюджети органів місцевого самоврядування унаслідок ухилення від оподаткування, а також неефективної реалізації податкової політики у регіонах. Податкові втрати державних цільових фондів – це сума податків і зборів, які відповідно до законодавства формують доходи державних цільових фондів, однак не надійшли до фондів, у зв'язку з несплатою фізичними та юридичними особами обов'язкових платежів. Таке групування податкових втрат дасть змогу передбачити й оцінити можливі втрати податків і зборів до бюджетів різних рівнів.

Залежно від періодичності податкові втрати варто розділити на постійні й тимчасові податкові втрати. Зокрема, тимчасові податкові втрати можуть виникнути внаслідок незаконного надання певних видів пільг на визначений період. Постійні податкові втрати – це та сума податкових платежів, які втрачає бюджет на регулярній основі. Така класифікація податкових втрат є необхідною для розроблення ефективних і точних прогнозів та планів щодо надходження податків і зборів до бюджету.

Залежно від джерела виникнення виділяємо податкові втрати:

- 1) пов'язані з приховуванням або незаконним зменшенням розміру об'єкта оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності;
- 2) від ненадання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків суб'єктами підприємницької діяльності;
- 3) які виникли у зв'язку із заниженням сум податків та інших податкових платежів платниками податків;
- 4) що виникли у зв'язку з незаконним наданням податкових пільг;
- 5) пов'язані з незаконним відшкодуванням податку на додану вартість;
- 6) які виникли у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом;
- 7) що виникли внаслідок неефективного податкового адміністрування;
- 8) які виникли у зв'язку з корупцією в контролюючих органах у сфері



оподаткування.

Саме класифікація податкових втрат залежно від джерела їх виникнення є об'єктивно необхідною для розроблення превентивних заходів щодо їх попередження та мінімізації. Розглянемо детальніше кожен зі складових.

Податкові втрати, пов'язані з приховуванням або зменшенням розміру об'єкта оподаткування СПД. Відповідно до постанови Пленуму Верховного Суду України «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» від 8 жовтня 2004 р. № 15, під приховуванням об'єктів оподаткування слід розуміти невідображення у звітних документах, які подають до податкових органів, будь-яких із цих об'єктів – доходу (прибутку), доданої вартості робіт, продукції, послуг тощо [134]. Згідно з цією ж постановою, заниженням об'єктів оподаткування є умисне неправильне обчислення бази оподаткування, зменшення його бази шляхом невідображення у поданих до контролюючих органів деклараціях чи інших звітних документах повного обсягу об'єктів оподаткування тощо, внаслідок чого податки, збори, інші обов'язкові платежі платник сплачує не в повному обсязі.

До цього виду податкових втрат можемо віднести втрати у зв'язку зі зменшенням оподаткованої бази, навмисний неправильний розрахунок об'єктів оподаткування, заниження податкової ставки, заниження прибутку, недекларування виручки від реалізації товарів і надання послуг або її приховування, фінансово-господарську діяльність без державної реєстрації тощо. У результаті цих правопорушень бюджет недоотримує значні обсяги податкових надходжень. Однак частина прихованих коштів може бути виявлена у ході перевірок суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами у сфері оподаткування.

Податкові втрати від ненадання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків СПД. Цей вид податкових втрат виникає у результаті неподання або несвоєчасного подання до контролюючих органів податкових

декларацій, розрахунків, фінансових звітів, балансів, пов'язаних з обчисленням податків, зборів та інших обов'язкових платежів, у встановлений законодавством термін. Для всіх податків та зборів чинним законодавством передбачені терміни їх сплати та відповідальність за порушення цих термінів. Відповідно до п. 1 ст. 120 Податкового кодексу України, штраф за неподання податкової декларації чи розрахунку становить 170 грн. за кожне таке неподання або несвоєчасне подання. За повторне таке порушення протягом року штраф – 1020 грн. [126].

Податкові втрати, що виникли у зв'язку із заниженням платниками податків сум податків та інших податкових платежів. Сюди відносимо ті податкові втрати, які виникають унаслідок неправильного обчислення сум податків, що підлягають сплаті в державний бюджет чи державні цільові фонди, при правильному відображенні об'єкта оподаткування. Тобто у податковій декларації чи розрахунку заявлена нижча сума податку чи збору внаслідок застосування знижених ставок податку, нормативів збору чи коригуючих коефіцієнтів (наприклад, при справлянні ресурсних платежів). У випадках виявлення контролюючими органами в сфері оподаткування фактів заниження суми податкового зобов'язання, заявленого платником у податковій декларації, контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання і застосувати до такого платника штраф – 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання, відповідно до п. 1 ст. 123 Податкового кодексу України [126].

Податкові втрати, що виникли у зв'язку з незаконним наданням податкових пільг. За суттю податкові пільги є високоефективним економічним інструментом, який має на меті стимулювання розвитку певних видів діяльності, галузей та регіонів. Професор А. Соколовська зазначила, що податкова пільга – це: 1) відхилення від нормативних вимог оподаткування або виняток із правил обкладання тим чи іншим податком; 2) виняток, регламентований податковим законодавством за наявності об'єкта оподаткування; 3) перевага, котра надається окремим платникам податків або

їх групам; 4) перевага, що виявляється в повному або частковому звільненні платника від сплати податку із метою полегшення податкового тягаря [148, с. 45]. Однак необхідно зазначити, що у результаті незаконного надання податкових пільг держава щороку втрачає мільярди бюджетних коштів.

Значна частка податкових пільг, що їх надають в Україні, є безпідставними та необґрунтованими, вони спрямовані на задоволення інтересів окремих суб'єктів господарювання чи групи осіб. Ці фактори призводять до виникнення податкових втрат, неефективного перерозподілу податкових надходжень та порушення фіскальної стабільності.

Податкові втрати, пов'язані з незаконним відшкодуванням податку на додану вартість. На сьогодні значно актуалізувалася проблема відшкодування податку на додану вартість, що викликано масштабними зловживаннями та неузгодженостями у цій галузі. Питання незаконного відшкодування стосується не тільки України, а й інших країн світу. Фіктивні зовнішньоекономічні операції, фальсифікація документів, виписування фіктивних накладних, використання неіснуючих іноземних партнерів, реалізація товарно-матеріальних цінностей за цінами, нижчими від вартості придбання, безтоварні операції призводять до незаконного відшкодування ПДВ і, як наслідок, значних втрат державного бюджету. Необхідно погодитися з думкою вітчизняного дослідника В. Кмітя, що ПДВ є найкриміналізованішим видом податку, а махінації з ним стали чи не основним джерелом збагачення за рахунок держави [67, с. 116]. Дисбаланс між обсягами надходжень ПДВ до бюджету та розмірами бюджетного відшкодування ПДВ у бік перевищення останнього може призвести до порушення фіскальної безпеки держави.

Податкові втрати, що виникли у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом. Рівень податкового боргу в Україні значний і зростає. Це відбувається внаслідок як несплати підприємствами поточних податкових зобов'язань, так і виявлених порушень законодавства з питань оподаткування. У зв'язку з цим бюджет щороку втрачає належні йому кошти та виникає

проблема недофінансування необхідних суспільних потреб. Тому важливою складовою у поліпшенні ситуації щодо розрахунків з бюджетом та скорочення обсягів податкових втрат є вжиття заходів, спрямованих на зменшення податкового боргу підприємств.

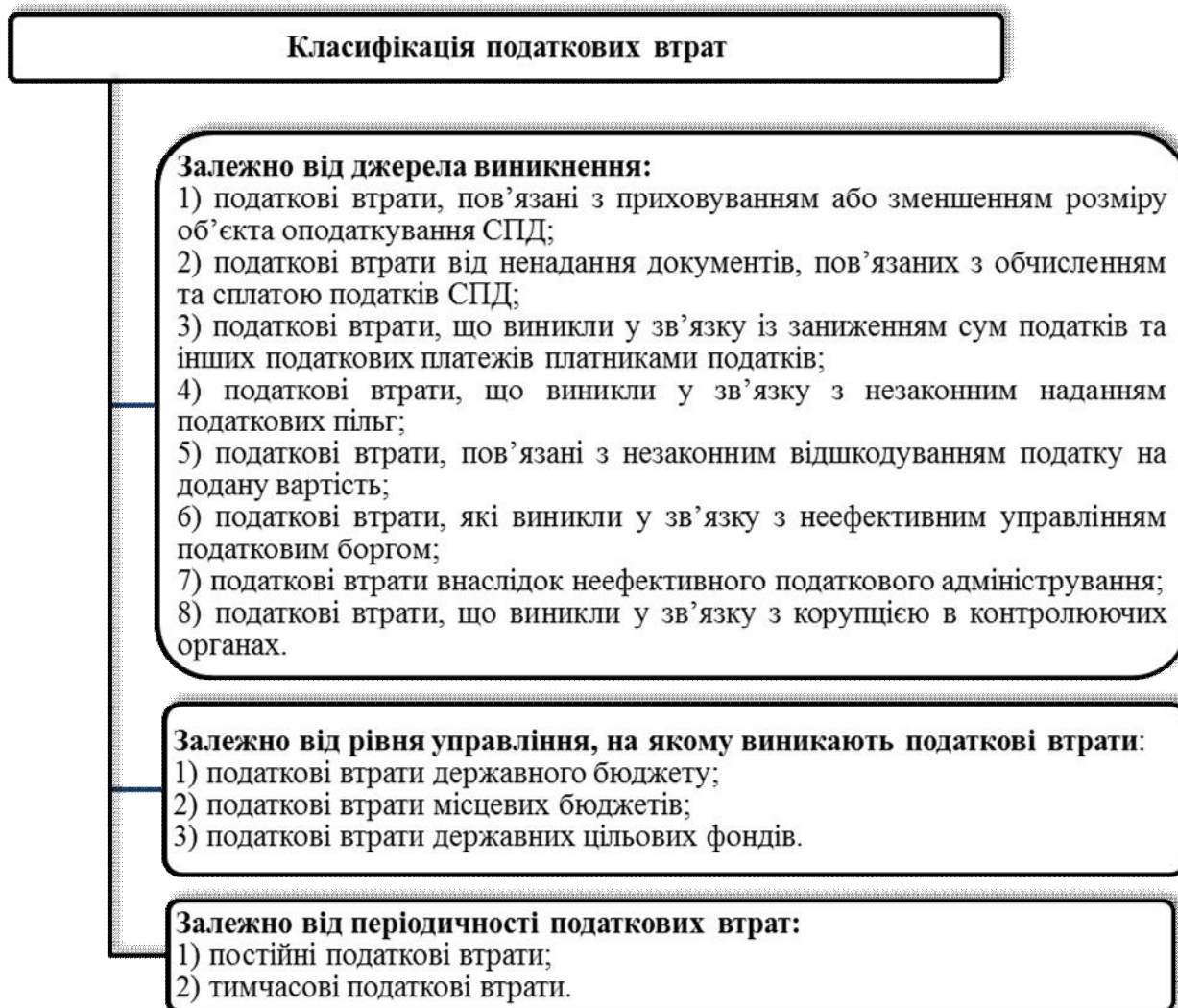
Податкові втрати внаслідок неефективного податкового адміністрування. Під податковим адмініструванням науковець А. Іванов розуміє регламентовану законами та іншими правовими актами організаційну й управлінську діяльність уповноважених державних органів та інших уповноважених законами суб'єктів щодо забезпечення виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку й забезпечення надходження податків до бюджетної системи [56, с. 25]. Метою адміністрування податків є дієве управління і забезпечення бюджетів фінансовими ресурсами. Однак унаслідок неефективного адміністрування податків зростають обсяги несплачених податкових зобов'язань, збільшується кількість випадків ухилення від оподаткування, також підвищується рівень недовіри платників податків до органів влади, що, своєю чергою, призводить до збільшення обсягів податкових втрат.

Податкові втрати, що виникли у зв'язку з корупцією в контролюючих органах у сфері оподаткування. Хабарництво, здирництво та інші корупційні прояви становлять реальну загрозу для виконання органами доходів і зборів своїх завдань та функцій, обмежують права платників податків, підривають авторитет контролюючих органів у сфері оподаткування й призводять до втрат податкових доходів державного бюджету. Корупція в органах доходів і зборів полягає у здійсненні завдяки своєму службовому становищу незаконних дій для власної вигоди або на користь платників податків. Найпоширенішими корупційними злочинами в контролюючих органах у сфері оподаткування є: надання незаконних пільг, незаконне розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань, виключення платника податків з плану-графіка перевірок, зменшення суми нарахувань за актами документальних перевірок тощо.

Виникнення корупції в органах доходів і зборів зумовлене низькою

оплатою праці податківців, з одного боку, та широкими владними повноваженнями – з іншого.

Запропоновану класифікацію податкових втрат зобразимо за допомогою рис. 1.4. Разом з іншими дослідженими елементами вона дає загальну комплексну характеристику податкових втрат, яка систематизована у додатку Б.



Р

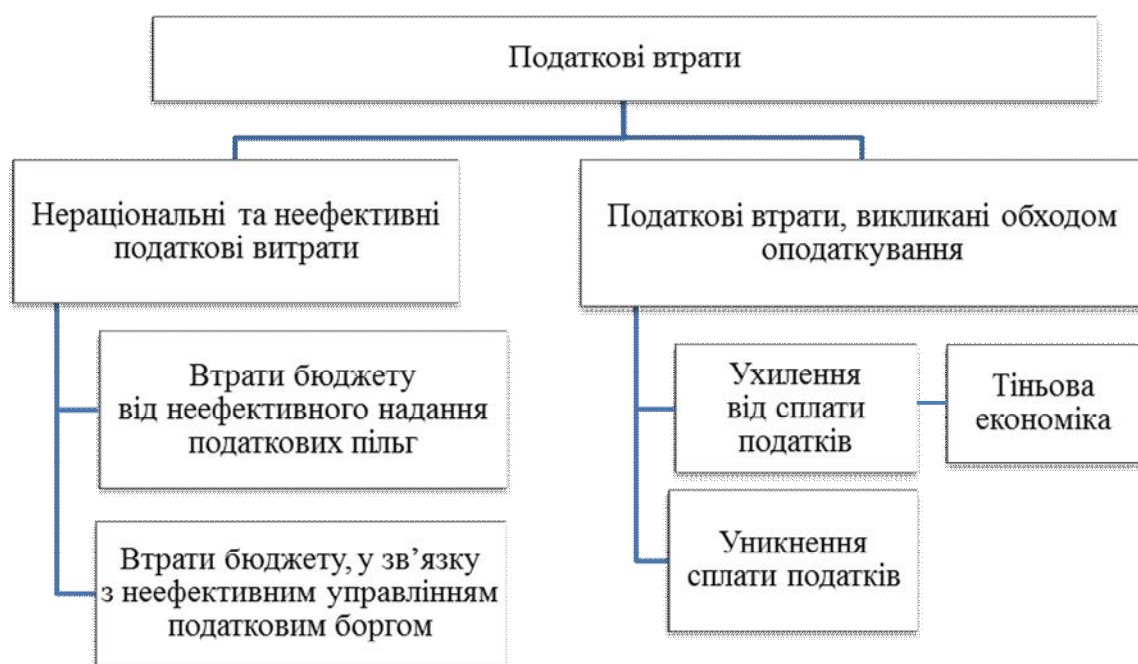
**рис. 1.4. Класифікація податкових втрат\***

\*Складено автором.

Із урахуванням сформованих ознак класифікації визначимо структуру податкових втрат. На нашу думку, до складу податкових втрат входять нераціональні та неефективні податкові витрати, а також податкові втрати, викликані обходом оподаткування. До перших відносимо втрати бюджету від неефективного надання податкових пільг та неефективного управління

податковим боргом. Податкові втрати, викликані обходом оподаткування охоплюють втрати податкових надходжень у зв'язку з ухиленням та уникненням від оподаткування.

Узагальнимо структуру податкових втрат на рисунку 1.5. Сукупно податкові втрати становлять значну загрозу фіскальній безпеці держави та унеможливають ефективне виконання нею власних функцій. Однак варто наголосити, що визначити обсяги податкових втрат унаслідок уникнення від сплати податків майже неможливо, що пояснюється відсутністю такої статистичної інформації та впливом на рішення суб'єктів господарювання щодо мінімізації податкових платежів значної кількості суб'єктивних факторів.



**Рис. 1.5. Структура податкових втрат\***

\*Складено автором.

Таким чином, аналіз праць вітчизняних і зарубіжних науковців свідчить про недостатнє опрацювання питання сутності податкових втрат та їх місця у трансакційних витратах, що, на нашу думку, є наслідком недооцінки їхнього впливу на фіскальну безпеку держави.

Тому для запобігання виникненню таких явищ, як податкові втрати,

уникнення та ухилення від оподаткування, тіньова економіка потрібно, насамперед, забезпечити формування та функціонування ефективних фіскальних інститутів, які б враховували інтереси держави, з одного боку, і платників податків, окремих громадян – з іншого. Обсяги податкових втрат змінюються залежно від впливу держави на фіскальні інститути. Саме держава генерує виникнення та створення фіскальних інститутів, і саме вона сприяє їх ефективному функціонуванню. Це обумовлює необхідність дослідження інституційних умов мінімізації податкових втрат у державі.

### **1.3. Концептуальні засади формування фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат**

Зростання масштабів податкових втрат у межах національної економічної системи свідчить про неспроможність сучасного ринкового механізму до ефективного регулювання цього явища. Інституціональна система, яка існує в нашій державі, ще не забезпечує позитивну реалізацію економічних функцій суб'єктів господарювання, з одного боку, та держави – з іншого.

У цьому контексті професор В. Андрущенко наголосив, що в Україні протягом століть, які передували створенню справжньої «податкової держави», розвиток фіскальних інститутів не випадав із загальноєвропейських процесів і тенденцій [7, с. 9]. Варто погодитися з російським науковцем Р. Капелюшниковим, який зазначив, що соціальні системи, котрі переживають глибокі трансформації, є деінституціоналізованими, тобто їх попередній інституційний каркас знищений, а новий ще не побудований, оскільки це нелегкий та довготривалий процес, який не завжди закінчується позитивними наслідками [63]. Те саме відбувалося з Україною після розпаду Радянського Союзу. Таким чином, формування ефективної інституціональної системи,

спроможної протидіяти податковим втратам, є актуальним завданням економічної науки і практики.

Як зазначив російський учений В. Андріанов, термін «інститут» використовують у соціальних науках з часів італійського вченого-філософа Дж. Віко (1668–1744 рр.) [4, с. 72]. Однак концепція інституціоналізму як одного з напрямів економічної теорії почала розвиватись у ХХ ст.; засновником її вважають американського економіста, соціолога, антрополога Т. Веблена (1857–1929 рр.).

Теорія інститутів є достатньо розробленою та вивченою науковцями та дослідниками, однак, не існує єдиного погляду на зміст дефініції «інститут». Так, Нобелівський лауреат Д. Норт визначив поняття «інститут» як: 1) набір формальних правил, неформальних обмежень та механізмів їх примусового впровадження; 2) створені людиною обмежуючі рамки, що організують стосунки між людьми [109, с. 17]. Також він зазначив, що інститут – це продукт свідомого вибору людей. Важливим є те, що формальні правила держава може змінити, а неформальні обмеження трансформуються дуже повільно, їх зміна може відбуватись у процесі тривалої суспільної еволюції (100–1000 рр. і більше). Зокрема, до формальних правил відносять сукупність політичних (законодавчих та юридичних норм), економічних правил і контрактів. Неформальні правила не можуть бути чітко визначеними. Це лише узагальнення закономірностей, які склалися в практиці господарювання та були викликані раціональною логікою отримання.

Як зауважив Дж. Б'юкенен, розвиток соціально-економічних інститутів розпочався у ХVІІІ ст., що сприяло вдосконаленню механізму вільного обігу між людьми [21, с. 106]. Т. Веблен у праці «Теорія бездіяльного класу» дав наступне визначення інститутів: «Інститути – це не тільки результат процесу відбору й пристосувань, що формують переважаючі та правлячі типи відносин і духовну позицію; вони, в той же час, є особливими способами існування суспільства, які створюють систему суспільних відносин і, своєю чергою, є дієвим фактором відбору» [26]. Вчений наголосив на тому, що інститути – це



звичний хід думок, керуючись якими, живуть індивіди.

Представники інституційного напрямку особливу увагу приділяли державному втручанню в економічні процеси. Так, американський економіст Дж. Коммонс трактує інститути як норми права і вважає, що юридичні відносини, особливо у сфері обміну, є основою економічного розвитку [70]. Вчений наголосив на тому, що інститути – це колективні дії щодо контролю, лібералізації та розширення індивідуальної дії. Причому Дж. Коммонс зазначив, що поняття колективних дій широко варіюється від неорганізованого звичаю чи традиції до множини організованих відносин, таких, як корпорація, торговельна асоціація, профспілка, держава.

Подібної думки дотримується також американський дослідник Е. Остром, котрий визначив інститути як «регулятори людської поведінки в ситуаціях, які керуються правилами, нормами та стратегіями [221, с. 22]. На думку американського дослідника Б. Г. Пітерса, представника неінституційного напрямку, інститут – це структурна характеристика суспільства та/або політики [222, с. 49]. Ця структура може бути формальна (парламент, органи державної влади, законодавство) або неформальна (мережа взаємодіючих організацій, набір правил).

Науковець Г. Бортіс зазначив, що інститути – це механізми, які дають індивідуумам змогу постійно досягати суспільних або індивідуальних цілей відповідно до конкретних цінностей. Він стверджував, що інституційна система відображає спосіб життя суспільства, який регулюється системою цінностей, прийнятих у цьому суспільстві [18, с. 81]. На думку англійського економіста Дж. Ходжсона, інститути – це стійкі системи наявних і закорінених суспільних правил та звичаїв, що структурують соціальні взаємодії [187, с. 16]. Інститути роблять можливою впорядкованість намірів, очікувань, дій, надаючи людській діяльності певних форм і забезпечуючи її злагодженість, при цьому одночасно обмежують поведінку людей та роблять її можливою. Дж. Ходжсон вважає, що найпоширенішою особливістю інститутів є їх здатність формувати та змінювати індивідуальні схильності й зазіхання [187,

с. 17].

Трактування інституту як норми чи правила характеризує його беззаперечний вплив на поведінку економічних агентів, на перебіг суспільних та економічних процесів.

У спектрі сучасних визначень російський учений Г. Клейнер представляє інститут як «комплекс рольових відносин», як «інтегрований комплекс традицій та звичок» і як реалізуючий комплекс – «норми плюс механізми, що контролюють та підтримують їх виконання» [66, с.7]. Російський соціолог С. Кірдіна зазначила, що інститути – це стійкі постійно відображаючі соціальні, правові, економічні та інші відносини, які, власне кажучи, і структурують суспільне життя [65, с. 90]. Також російський учений В. Лесних дав наступне трактування поняття «інститут»: «системний інтегратор у суспільстві, який забезпечує підтримку та формування його інфраструктури й функціонування як єдиної сталої системи» [82, с. 13].

Професор Російської економічної школи В. Попов вважає, що інститут – це сукупність формальних та/або неформальних правил, яких дотримуються або повинні дотримуватися великі групи людей, а також механізми, що забезпечують дотримання цих правил [130]. Схоже визначення дала професор Г. Литвинцева: «Інститут – це ряд правил, які виконують функцію обмеження поведінки економічних агентів та впорядкування взаємодій між ними, а також механізми, що забезпечують виконання цих правил» [86, с. 333]. Російські вчені Я. Кузьминов, К. Бендукідзе, М. Юдкевич зазначили, що інститути – це правила, які доповнені механізмами примусу до їх виконання [80, с. 26]. Тобто, це структури, які упорядковують людську діяльність за допомогою стійких стереотипів та цінностей, моделей поведінки на основі успішного досвіду.

Білоруський науковець Ю. Валевиц наголосив на тому, що класичний варіант розвитку інститутів – їх стихійна еволюція під дією різноманітних факторів. Тобто, інститути не призначають «згори», вони виникають у «низах» [24, с. 281]. Роль держави в такому випадку обмежується правовим

закріпленням інститутів, які виникли або суттєво змінилися.

Відповідно до Економічної енциклопедії, інститут (від латин. institutum – устрій, установа) – сукупність норм права, що охоплює певні суспільні відносини [44]. Професор Р. Заблоцька ототожнює поняття «інститут» та «інституція». Вона визначила інституції як сукупність чинних правил, на основі яких устанавлюють, хто саме має право ухвалювати рішення у певних сферах, які дії дозволено або обмежено, які процедури слід виконувати, яку інформацію необхідно надавати, який вииграш отримують індивіди залежно від своїх дій тощо [46, с. 140].

Різноманітність поглядів учених на визначення терміна «інститут», свідчить, що немає універсального трактування. Кожне з них відображає одну зі сторін. Основні визначення інститутів, які дали науковці, систематизовано у табл.1.3.

Таблиця 1.3

**Визначення змісту дефініції «інститут» різними вченими\***

№	Автор	Визначення
1	2	3
	Д. Норт	Інститут – це набір формальних правил, неформальних обмежень та механізмів їх примусового впровадження.
2.	Т. Веблен	Інститути – це принципи діяльності, стабільність і завершеність яких людина приймає практично без сумнівів.
3.	Дж. Коммонс	Інститут – це 1) система законів (або «природних прав»), у рамках яких індивіди діють як в'язні; 2) колективні дії щодо контролю, лібералізації та розширення індивідуальної дії.
4.	Е. Остром	Інститути – регулятори людської поведінки в ситуаціях, які керуються правилами, нормами і стратегіями.
5.	Г. Пігерс	Інститут – це структурна характеристика суспільства та/або політики.
6.	Г. Бортіс	Інститути – це механізми, які дають змогу індивідуумам постійно досягати суспільних або індивідуальних цілей відповідно до конкретних цінностей.
7.	Дж. Ходжсон	Інститути – це стійкі системи наявних і закорінених суспільних правил та звичаїв, що структурують соціальні взаємодії.
8.	А. Аузан	Інститут – сукупність, яка охоплює правило і зовнішній механізм примусу індивідів до виконання цього правила.
9.	Г. Клейнер	Інститути – це: «комплекс рольових відносин»; «інтегрований комплекс традицій та звичок»; «норми плюс механізми, які контролюють та підтримують їх виконання».

## Продовження таблиці 1.3

1	2	3
10.	В. Лесних	Інститут – системний інтегратор у суспільстві, який забезпечує підтримку і формування його інфраструктури та функціонування як єдиної сталої системи.
11.	Г. Литвинцева	Інститут – це ряд правил, які виконують функцію обмеження поведінки економічних агентів та впорядкування взаємодій між ними, а також механізми, що забезпечують виконання цих правил.
12.	Я. Кузьминов, К. Бендукідзе, М. Юдкевич	Інститути – це правила, які доповнені механізмами примусу до їх виконання.
13.	А. Олійник	Інститути – це сукупність формальних та неформальних обмежень, які забезпечують координацію дій індивідів у економічній, політичній та соціальній сферах.
14.	Р. Заблоцька	Інституції – це сукупність чинних правил, на основі яких установлюють, хто саме має право ухвалювати рішення у певних сферах, які дії дозволено або обмежено, які процедури слід виконувати, яку інформацію необхідно надавати, який вигравш отримують індивіди залежно від своїх дій тощо.

\*Складено автором на основі [8; 18; 26; 46; 66; 70; 80; 82; 86; 109; 187; 218; 221; 222].

Згідно з Дж. Найтом, інститути мають «двоїтий характер» [214]. З одного боку, вони мають суспільну користь, оскільки як державі, так і окремим індивідам вигідніше існування інститутів, ніж їх відсутність. З іншого боку, інститути мають дистрибутивний ефект: вони по-різному розподіляють користь між індивідами.

Більшість учених, вважають неформальні інститути екзогенною величиною, які не піддаються прямому впливу та можуть змінюватися лише як реакція на нові формальні інститути. Ефективні ринки виникають тільки завдяки функціонуванню інститутів, які забезпечують зменшення трансакційних витрат.

Науковець Ю. Валевич наголосив, що інститути, як формальні, так і неформальні, виконують свої функції тільки тоді, коли підкріплені в суспільстві відповідними механізмами [24, с. 278]. Під механізмами закріплення інститутів розуміють сукупність прийомів ідентифікації порушників «правил гри» і застосування до них санкцій. Інституційні

обмеження закріплюють завдяки заходам зовнішнього та внутрішнього контролю. Зовнішній контроль здійснює держава, а внутрішній виконують суб'єкти господарської діяльності.

Неформальні інститути виникають у процесі соціальної взаємодії. Вони – це своєрідний «побічний ефект» у відносинах влада–підпорядкування, тому неформальні інститути не потребують зовнішнього примусу, оскільки вони є «самопримусові», – зазначив Дж. Найт [214].

Український учений-економіст О. Соскін стверджує, що інституційна система (розглядаючи її стосовно передусім України) складається з таких важливих груп елементів: 1) Конституція, закони, постанови, нормативно-правові акти тощо; 2) монополія, конкуренція, мотивація, підприємницьке та інвестиційне середовища, ринкова інфраструктура; 3) кредитна, валютна і податкова системи, бюджет, механізми державного фінансового контролю, дозвільна система; 4) контрактні відносини між суб'єктами господарювання; 5) ділова етика, звичаї, традиції [150, с. 54].

Отже, загалом інституційну структуру можна відобразити наступним чином (рис. 1.6).



**Рис. 1.6. Інституційна структура\***

\*Складено автором на основі [150].

Провідне місце в економічних інститутах займають фіскальні. Фінансово-економічний словник визначає термін «фіскальний» як той, що стосується інтересів державної скарбниці (казни), зокрема пов'язаний зі збором податків,

накопиченням фінансових ресурсів держави [47, с. 950]. Подібне трактування терміна «фіскальний» дав російський учений А. Борисов. На його думку, «фіскальний» – той, що стосується інтересів державної казни; використання державою права встановлювати податки та витратити отримані кошти [17, с. 521].

Представники теорії суспільного вибору Дж. Бреннан та Дж. Б'юкенен у праці «До податкової конституції для Левіафана» ототожили поняття фіскального та податкового інститутів і зазначили, що податкові інститути є постійними складовими політичного устрою: вони створюють контекст, у межах якого в кожному періоді приймають рішення про надання суспільних благ [200, с. 259]. У випадку, якщо індивід або група індивідів ухиляється від сплати податків чи мінімізує їх, на інших членів суспільства накладаються додаткові втрати у вигляді вищих ставок податків або нижчих норм необхідних суспільних витрат.

Фіскальні інститути як механізм збалансування податкової та бюджетної політики розглянули дослідники Б. Найт та Е. Левінсон у праці «Фіскальні інститути в Сполучених Штатах Америки». Вони вважають, що фіскальні інститути – це податкові та видаткові обмеження, збалансування бюджетних потреб, кваліфіковані правила підвищення податків тощо. Такі фіскальні інститути спрямовані на дотримання державної податкової та видаткової політики [213, с. 18].

Подібне визначення фіскальних інститутів дав португальський дослідник Б. Альбукерке. Він стверджує, зокрема, що фіскальні інститути – це механізми і правила, які регулюють бюджетний процес та створюють систему збалансування державних фінансів [198, с. 8]. Вони можуть набувати форми явних обмежень (бюджетне законодавство, фіскальні правила) та неявних обмежень (виборча та політична система, ідеологічні вподобання тощо).

Дослідження «Фіскальні інститути у Новій Зеландії» провело у 2010 р. керівництво цієї країни. Було наголошено, що фіскальні інститути охоплюють законодавчу базу для складання бюджету чи фінансового планування, будь-які

владні інструкції або усталені норми, державні установи, які беруть участь у плануванні та здійсненні бюджетного процесу, а також будь-які незалежні структури, причетні до реалізації фіскальної політики [204, с. 2].

У дослідженні Світового банку «Велика криза та фіскальні інститути Східної і Центральної Європи і Центральної Азії» зазначено, що фіскальні інститути створюються на таких фундаментальних основах, як оподаткування, казначейство, облік та бюджетні процедури [237]. Німецький дослідник Юрген фон Хаген у праці «Політекономія для фіскальних інститутів» визначив наступні складові фіскальних інститутів: 1) конституційні обмеження дефіциту, видатків і податків; 2) закріплені норми політичної відповідальності та конкуренції; 3) норми бюджетного процесу [211, с. 3].

Ірландська фіскальна консультативна рада віднесла до фіскальних інститутів фіскальне законодавство та фіскальні органи, з певними правами й відповідальністю, які сприяють скороченню податкових розривів [232, с. 2].

Уже зазначений О. Соскін зазначив, що головними фіскальними інститутами є державний бюджет і податкова система, за допомогою яких здійснюють перерозподіл сукупного доходу, сформованого в українській економіці на користь фінансово-корпоративних груп [150, с. 57]. На нашу думку, такий підхід щодо розуміння фіскальних інститутів є вузьким та не враховує правового, адміністративного, суспільного аспектів.

У контексті даного дослідження цікавий погляд професора В. Вишневського на взаємодію фіскальних інститутів з податковою системою. Він зазначив, зокрема, що податкова система є не тільки сукупністю податків та інших обов'язкових платежів, установлених законодавством, а й особливим інститутом, специфічною формою суспільного устрою, що охоплює також податкові та фінансові органи, фахівців, правила і традиції бухгалтерського обліку, формальні й неформальні процедури, пов'язані з обчисленням, стягненням і розподілом податків [28, с. 7].

Важливим є погляд на інститути фіскального регулювання науковців А. Крисоватого та Т. Кошук, які дали наступне їх визначення: «інститути

фіскального регулювання – це форми взаємовідносин держави, платників податків і громадян-виборців та, з одного боку, право держави встановлювати, законодавчо регламентувати, організовувати справляння податків і податкових платежів, розподіляти податкові надходження, з другого – 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 і право кредиторів вимагати вчасного обслуговування та погашення боргу» [79, с. 20].

Російський учений І. Вазарханов виділив поняття «податкові інститути» як: правила дій і санкцій за невиконання (податкове законодавство і система санкцій, у т. ч. штрафи, адміністративна і кримінальна відповідальність), дії гаранта щодо виконання правил (контролюючі органи у сфері оподаткування, процедури й взаємодія з державними структурами, законодавчою і судовою владою) та реалізовані дії платників податків, які оцінюють з погляду відповідності встановленим правилам, що зумовлює взаємозалежний розвиток правил та механізмів податкової діяльності, а також окреслює нові цілі: формування бажаних моделей дій платників податків у рамках законодавчо встановлених правил, що їм зрозумілі, усвідомлюються як важливий обов'язок і дотримання якого їм вигідніше порівняно з ризиком сплати санкцій через ухилення від них [23, с. 122].

На думку І. Вазарханова, дефініція «податковий інститут» охоплює єдність наступних функціональних компонентів:

- податкових правил – законодавства та нормативної бази, порядок документообігу, ведення обліку, здійснення розрахунків;
- механізм реалізації та дотримання правил – порядок роботи, організація та управління органами Міністерства доходів і зборів, здійснення ними адміністрування, контролю, надання інформаційних послуг;
- нормативних і фактичних моделей поведінки платників податків [23,



с. 125].

Зазначений підхід до трактування податкових інститутів є універсальним, оскільки враховує законодавче забезпечення, сукупність звичаїв і традицій, а також організаційний аспект. Таке розуміння податкових інститутів, на нашу думку, найповніше розкриває їх сутність.

Відтак, ми схильні припустити, що фіскальні інститути (fiscal institutions) – це: по перше, нормативно-правове забезпечення у сфері фіскальної політики; по-друге, органи державної влади, які регулюють та контролюють формування грошових ресурсів держави, по-третє, наявні у державі традиції, звичаї і норми, стосовно залучення фондів грошових коштів держави. Отже, фіскальний інститут – це устрій у державі стосовно реалізації її фіскальних завдань та сукупність організаційно-правових норм, що його регулюють.

Оскільки предметом дослідження є податкові втрати, то ми акцентуємо на тих фіскальних інститутах, які забезпечують їх зменшення. Так, фіскальними інститутами мінімізації податкових втрат вважаємо систему законодавчих норм та організаційно-економічних заходів щодо запобігання втрат бюджету, викликаних неефективністю реалізації податкової політики, адміністрування податків та порушення суб'єктами господарювання норм податкового законодавства, подолання їх наслідків, а також усунення умов їх виникнення. При цьому система протидії податковим втратам охоплює: зручність і стабільність умов оподаткування; форми податкового контролю; механізми державного регулювання; модернізацію податкової системи з метою підвищення ефективності впливу на економіку.

Загалом, рівень розвитку фіскальних інститутів відповідає рівневі розвитку суспільства в цілому: соціально-економічному, політичному та культурному.

Якщо розмежувати фіскальні інститути на формальні та неформальні, то до перших відносимо:

1. Законодавство (Конституція України, Податковий кодекс України, Митний кодекс України, законодавчі акти, укази Президента України,

постанови КМУ, накази, інструкції, роз'яснення, стосовно податкової сфери);

2. Верховна Рада України, яка приймає закони загальної та спеціальної дії у сфері оподаткування, та органи виконавчої влади (Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Міністерство доходів і зборів України, Державна казначейська служба України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України), що забезпечують дію механізмів справляння податків і податкових платежів;

3. Контрактні відносини між: по-перше, суб'єктами податкових правовідносин (державою, контролюючими органами у сфері оподаткування і платниками податків); по-друге, самими суб'єктами господарювання; які реалізуються у процесі здійснення їх підприємницької діяльності.

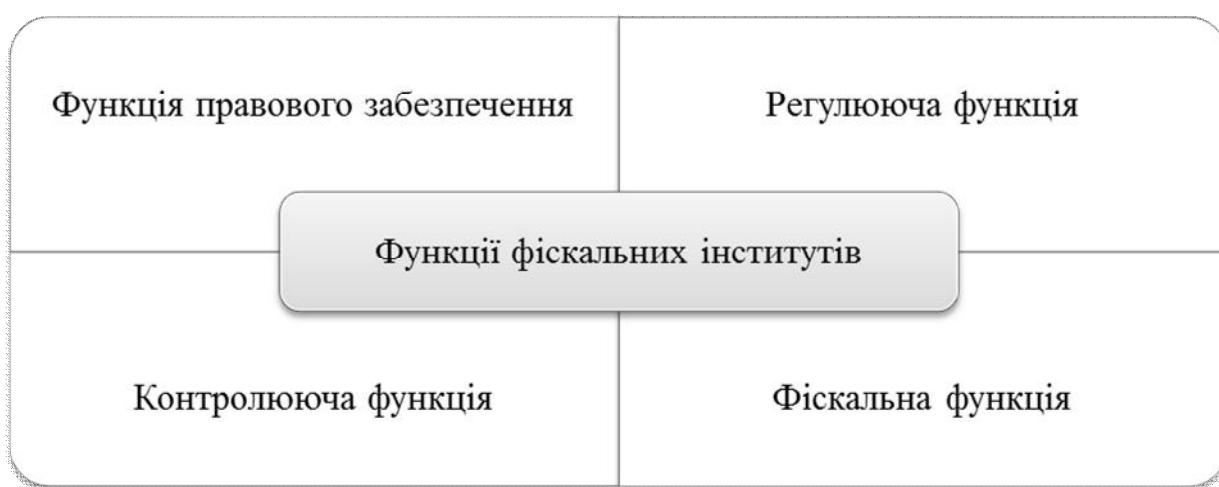
До неформальних фіскальних інститутів відносимо соціальні норми, правила, традиції та звичаї, якими керуються суб'єкти у процесі оподаткування. Тобто їх слід розглядати як податкову культуру. Погодимося з думкою вітчизняного науковця В. Синчака, що податкова культура – це досконале володіння платниками податків, працівниками податкової служби, іншими суб'єктами податкового процесу формами і методами достовірного обчислення та дотримання своєчасної сплати й зарахування податків і зборів до відповідних бюджетів та державних цільових фондів [42, с. 186]. Тому підвищення рівня податкової культури потребують не тільки платники податків, а й посадові особи контролюючих органів у сфері оподаткування. Необхідно також зазначити, що чим вища податкова культура в країні, тим менші обсяги податкових втрат.

Як зазначив дослідник Г. Бортіс у праці «Інституції, поведінка та економічна теорія», кожна інституція призначена для виконання відповідної функції в суспільстві [18, с. 64]. Тобто будь-який інститут має певне призначення та виконує певні функції. Спробуємо виокремити функції, що здійснюють фіскальні інститути.

Досліджуючи загальні функції інститутів, російська вчена Г. Литвинцева виділила наступні: 1) координація дій різних індивідів (і організацій); 2)

обмеження чисельності можливих «дій» шляхом «відсікання» тих, що можуть спричинити санкції, втрати від яких перевищать вигоду від учиненої дії; 3) перерозподіл ресурсів, втрат та доходів або безпосередньо за своїм змістом або опосередковано – через обмеження можливих дій і координацію [86, с. 102]. При цьому Д. Норт вважав, що головна роль інститутів полягає у зменшенні невизначеності завдяки встановленню стійкої структури взаємодії між людьми [109, с. 21].

Із урахуванням сутності фіскальних інститутів вважаємо за доцільне виділити такі функції досліджуваної категорії (рис. 1.7):



**Рис. 1.7. Функції фіскальних інститутів\***

\*Складено автором.

1. Функцію правового забезпечення виконує, насамперед, Верховна Рада України, яка приймає закони спеціальної і загальної дії в оподаткуванні. Законопроекти у сфері оподаткування готують Кабінет Міністрів України, Міністерство доходів і зборів України та інші суб'єкти законодавчої ініціативи. Фіскальні інститути здійснюють правове забезпечення, тобто регламентують діяльність як платників податків, так і контролюючих органів у сфері оподаткування й визначають відповідальність за порушення податкового законодавства.

2. Регулююча функція проявляється у тому, що фіскальні інститути вносять певний порядок у здійснення державою податкової політики і спрямовують її розвиток. За допомогою податків вони регулюють різні

аспекти соціально-економічного життя на макрорівні та поведінку платників податків чи відносини між ними на мікрорівні. Цю функцію виконують усі перераховані формальні фіскальні інститути: 1) законодавство; 2) Верховна Рада України та органи виконавчої влади; 3) система контрактних відносин.

3. Контролюючу функцію фіскальні інститути виконують щодо діяльності платників податків та відносин між ними, а також правильності та своєчасності надходження податків до державного бюджету. Цю функцію здійснює Міністерством доходів і зборів України.

4. Суть фіскальної функції полягає у створенні фіскальними інститутами матеріальної бази для функціонування держави. Тобто, фіскальні інститути забезпечують надходження податків до бюджетів усіх рівнів. Дану функцію виконують контролюючі органи у сфері оподаткування і платники податків, які сплачують встановлені державою податки та збори (обов'язкові платежі).

Відтак, існування інститутів виражається в єдності всіх виконуваних ними функцій одночасно, а не кожної зокрема.

Важливою умовою організації протидії податковим втратам є визначення ефективності фіскальних інститутів. Загалом ефективні інститути, на думку Д. Норта, мають забезпечувати стимули до навчання, стимулювати інвестиції, заохочувати економічних агентів із підприємницькими здібностями [109].

Відповідно до твердження американського економіста Дж. Б'юкенена, ефективність діяльності інститутів повинна визначатися забезпеченням суспільства необхідними благами [21, с. 108]. Несправедливим вважається примус суб'єктів господарювання до сплати податків, які надалі витратять на діяльність, не пов'язану з інтересами платників податків, або навіть суперечать їм. Особи погоджуються до примусу з боку держави тільки тоді, якщо кінцеві результати політичного обміну відповідатимуть їх потребам. Якщо моделі вільного обміну немає, будь-які методи державного примусу суперечитимуть індивідуальним цінностям, на основі яких будується ліберальний суспільний устрій. Якщо ж платники податків втратять довіру до урядів, настане параліч фіскально-адміністративних інститутів, зазначив

професор В. Андрущенко [7, с. 12].

Як стверджує російська вчена С. Айвазова, спад ефективності інститутів, тобто легітимності влади, призводить до значного зростання витрат суб'єктів влади та інституційних змін для відновлення інституційної ефективності [2].

Тобто, неефективність фіскальних інститутів обумовлюється значними витратами на фіскальні взаємодії та дії, необхідні для зміни старих інститутів, адже, інституційна структура економіки будь-якої країни – це, насамперед, результат розвитку держави та еволюційного відбору найефективніших інститутів.

Така неефективність фіскальних інститутів може бути зумовлена багатьма причинами, основними серед яких вважаємо:

1. Нестабільність та недосконалість податкового законодавства, неузгодженість багатьох нормативних актів, подвійне тлумачення окремих норм законів.

2. Погіршення соціально-економічного та політичного становища, наявність кризових явищ у державі. Важливо зазначити, що істотним чинником, який впливає на ефективність фіскальних інститутів, є загальна кримінальна ситуація в державі.

3. Недосконалість податкового адміністрування, форм і методів податкового контролю, неузгодженість дій контролюючих органів, недостатній розвиток міжнародної співпраці у сфері оподаткування.

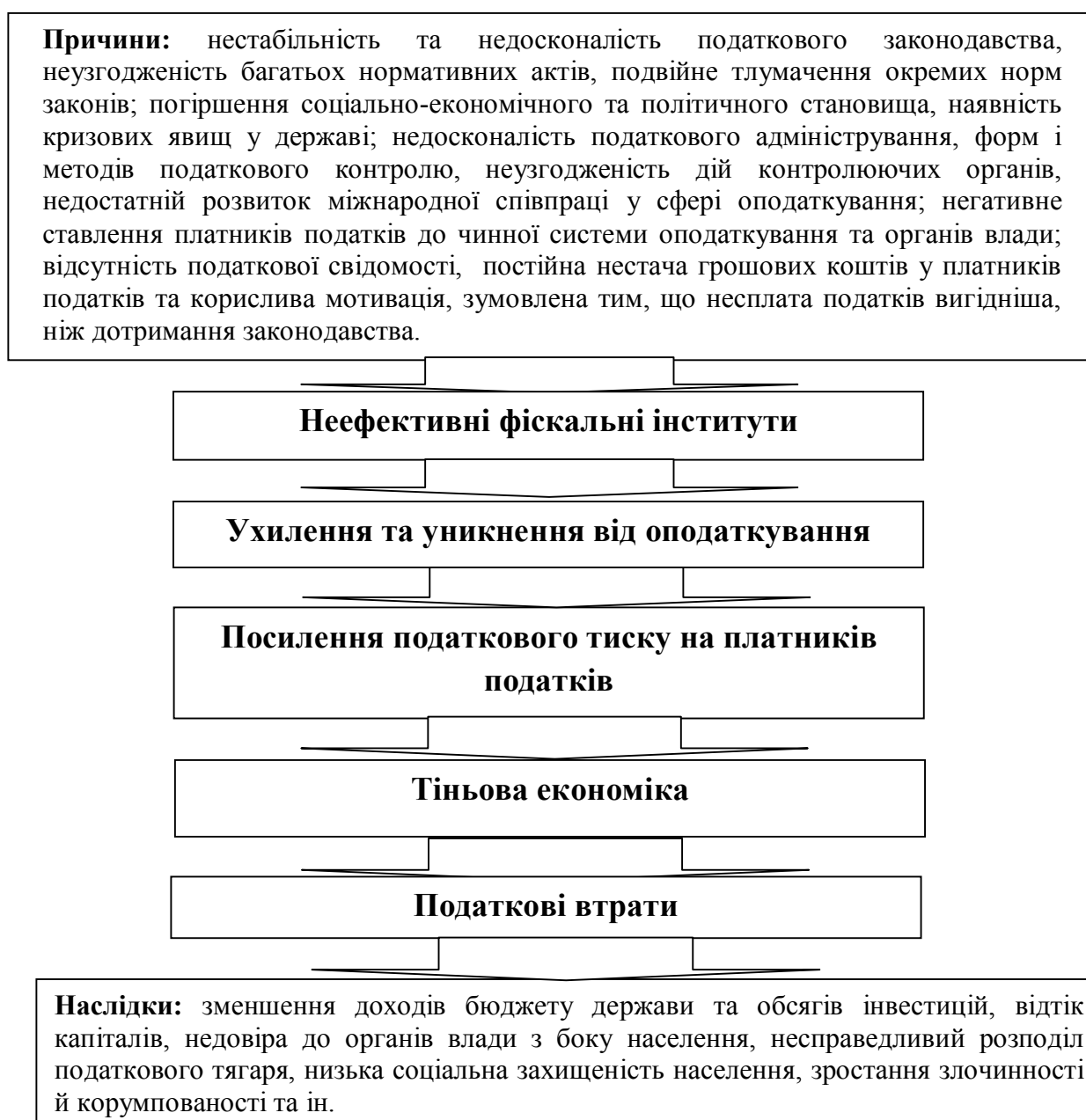
4. Негативне ставлення платників податків до чинної системи оподаткування та органів влади.

5. Відсутність податкової свідомості, постійна нестача грошових коштів у платників податків та корислива мотивація, зумовлена тим, що несплата податків є вигіднішою, ніж дотримання законодавства.

Необхідно також зазначити, що країни з високорозвиненою ринковою економікою володіють ефективнішими фіскальними інститутами, на відміну від країн, що розвиваються, де фіскальні інститути тільки формуються.

Неефективність фіскальних інститутів призводить до виникнення явищ

уникнення та ухилення від оподаткування, що, своєю чергою, зумовлює втрати бюджету. Як наслідок, держава недоотримує значні обсяги бюджетних коштів, що намагається компенсувати підвищенням ставок оподаткування та розширенням податкової бази. В результаті таких заходів суб'єкти господарювання застосовують усі можливі засоби для того, щоб уникнути надмірного тиску з боку держави, зокрема, переводять свій капітал у «тінь». Цей причинно-наслідковий зв'язок відобразимо за допомогою рисунка 1.8.



**Рис. 1.8. Причинно-наслідковий зв'язок неефективності фіскальних інститутів, тіньової економіки та податкових втрат\***

\*Складено автором.

У цьому плані, важливим є твердження Е. де Сото, політичного мислителя Латинської Америки, президента Інституту свободи та демократії, який зазначив: «Більшість осіб переходить у нелегальний сектор не тому, що він дає прикриття від податків, а тому, що чинні закони держави, як би добре вони не були сформульовані, не відповідають потребам людей» [151]. Тобто, потрібно змінювати законодавство так, щоб воно відповідало інтересам не лише держави, а й платників податків.

Як цілком правильно зазначив економіст Дж. Б'юкенен, інституційна структура, в рамках якої наявна опортуністична поведінка, і на ринку, і в політиці не виконує своїх завдань та свідчить про відсутність моральних обмежень [10, с. 142].

Тому інституційні трансформації повинні мати за орієнтир, насамперед, формування фіскальної свідомості нації та відчуття спільної мети як у платників податків, так і у держави. Рішення суб'єктів підприємницької діяльності щодо сплати податків залежить не тільки від рівня податкової ставки, а й від тих цінностей, якими вони керуються. «Велике значення відіграє моральна культура суспільства: або це суспільство, де переважають опортуністична поведінка та обман або суспільство, в якому чесність та відкритість – найвище за все», – вважає економіст Й. Констанс [72].

Відтак, для задоволення соціально-економічних запитів та досягнення окреслених перед державою завдань об'єктивно необхідним є збалансування інтересів держави та податкоплатників. Цього можна досягти поєднанням оптимального рівня податкового навантаження та усвідомленням суб'єктами підприємницької діяльності свого обов'язку щодо сплати податкових платежів. Це, своєю чергою, потребує підвищення рівня довіри між суб'єктами оподаткування. Адже, як зазначив російський дослідник А. Ляско, інститут довіри є одним із засобів зниження трансакційних витрат [87, с. 42].

Подібну думку висловив професор С. Юрій: «Клімат моралі та взаємної довіри, дотримання правових норм і захист прав власності, що, на переконання теоретиків інституціоналізму, визначають поведінку ринкових

агентів, є основним чинником довготривалого розвитку та економічного зростання» [193, с. 58]. Російські вчені А. Белянін та В. Зінченко наголосили на тому, що тільки суспільно-політичні інститути, яким довіряють громадяни, можуть виконувати роль тих провідників, котрі забезпечують надійність і передбачуваність соціального середовища, тобто за суттю є інструментами зменшення трансакційних витрат [15, с. 44].

Тобто, висока довіра між платниками податків і державою сприятиме зменшенню опортунізму, економічної злочинності, скороченню витрат на моніторинг чи контроль, а також узгодженню інтересів контролюючих органів у сфері оподаткування та суб'єктів господарювання.

Отже, зниження рівня податкових витрат прямо залежить від упорядкування взаємодії контролюючих органів і платників податків у процесі еволюції фіскальних інститутів. Причому, чим менший обсяг податкових витрат, тим вища ефективність фіскального інституту.

Для запобігання виникненню таких явищ як ухилення від оподаткування та його уникнення, тіньова економіка, насамперед, існує об'єктивна необхідність у формуванні та функціонуванні ефективних фіскальних інститутів, які б враховували інтереси держави, з одного боку, і платників податків, окремих громадян – з іншого. Здійснення інституційних реформ потребує перебудови всього фінансового механізму, до того ж, держава відіграє у цьому процесі роль інституційного інноватора. Для побудови та розвитку ефективних фіскальних інститутів доцільно враховувати фундаментальні принципи інституційної еволюції. Серед них російський учений О. Каюнов виділив [64, с. 63]:

1) принцип інституційної автономії – ефективний розвиток інституційної системи можливий лише тоді, коли організації, які діють усередині інституційної системи, володіють свободою створення нових інституційних практик;

2) принцип функціональної свободи – зміна інституційних практик ефективна тільки тоді, коли ці практики не перевантажені;



3) принцип адекватної складності – складність інститутів має відповідати складності середовища, в якому вони функціонують.

У цьому контексті науковці А. Крисоватий та Т. Кошук виділили наступні критерії розбудови фіскальної сфери в Україні [79, с. 31]:

- компромісність. Цей критерій полягає у необхідності збалансування інтересів держави, підприємницького сектору та громадян-виборців, до того ж так, щоб усі суб'єкти перерозподільних відносин були однаково задоволені своїм становищем;

- комплементарність фіскальних змін. Тобто податкові норми мають бути взаємоузгоджені, позитивно оцінюватися суспільством та передбачати заходи впливу на неформальний рівень інституційного середовища;

- відмова від радикальних фіскальних ініціатив. Цей критерій полягає в тому, що фіскальну сферу необхідно розбудовувати поступово, одночасно зі змінами інституційного середовища;

- стабільність та гнучкість. Тобто, фіскальне регулювання не повинно виходити за межі визначених напрямів трансформування перерозподілу ВВП і має швидко реагувати на зміни у відтворювальних та фіскальних процесах.

Також погодимося з твердженням нобелівського лауреата К. Ерроу, що пристосування інститутів є тривалим процесом і за реструктуризації економіки неможливе швидке досягнення кінцевих результатів [190, с. 79]. Іншим словом, фіскальні інститути, які діють у державі, можуть ефективно функціонувати тільки після певного адаптаційного періоду, протягом котрого як держава, так і платники податків пристосуються до них. Доцільно зауважити, що імпортування або копіювання фіскальних інститутів неприпустиме, оскільки всі економічні системи різні й потребують різних регуляторів. А формування інститутів – ендегенний процес (той, що відбувається всередині, внутрішній), який пов'язаний з досвідом взаємодії між особами та їх спільною історією.

Підбиваючи підсумок, слід зауважити, що сучасні тенденції податкового регулювання характеризується орієнтацією на підвищення ефективності

відносин контролюючих органів у сфері оподаткування з платниками податків. Тому формування фіскальної свідомості нації та виконання завдань держави потребує певних інституційних трансформацій. Наявність правильно побудованих та організованих фіскальних інститутів є найважливішим фактором ефективного функціонування податкової політики у довготерміновій перспективі, а зміна чи трансформація одного з параметрів діючих інститутів призведе до серйозних макроекономічних наслідків.

### **Висновки до розділу 1**

Проведене дослідження теоретичних основ податкових втрат дає змогу зробити наступні висновки:

1. Податкові втрати з'являються разом з виникненням держави, і їх рівень постійно підвищується зі зростанням ролі держави у регулюванні економічних процесів. Вони є глобальним феноменом, який тією чи іншою мірою властивий усім економічним системам. Податкові втрати наявні у високорозвинутих країнах, країнах, що розвиваються та у комуністичних країнах. Розвиток соціально-економічних систем зумовлює розвиток та збільшення обсягу податкових втрат.

2. Необхідно розмежовувати дефініції «податкові втрати» та «податкові витрати». Податкові втрати – це та сума податкових надходжень, яку недоотримає держава, у зв'язку з неефективністю реалізації податкової політики та порушенням суб'єктами господарювання норм податкового законодавства. Тоді як податкові витрати – це обов'язкові та необхідні затрати держави, що викликані наданням податкових пільг, списанням податкового боргу, відтермінуванням сплати податкових платежів тощо. Тобто, поняття податкових втрат є набагато ширшим за поняття податкових витрат. Останні – лише одна зі складових частин податкових втрат.

3. Першопричинами виникнення податкових втрат визначено: 1) соціально-економічні причини; 2) політичні причини; 3) правові причини; 4) організаційно-технічні причини; 5) моральні причини. Внаслідок комплексу цих причин виникають явища уникнення та ухилення від оподаткування, а також зростають обсяги тіньової економіки. Це, своєю чергою призводить до виникнення та зростання обсягів податкових втрат фіскальних інститутів.

4. Для визначення структури та оцінювання рівня податкових втрат доцільно класифікувати їх за наступними ознаками: 1) джерело виникнення (податкові втрати, пов'язані з приховуванням або зменшенням розміру об'єкта оподаткування СПД; податкові втрати від ненадання документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків СПД; податкові втрати, що виникли у зв'язку із заниженням сум податків та інших податкових платежів платниками податків; податкові втрати, що виникли у зв'язку з незаконним наданням податкових пільг; податкові втрати, пов'язані з незаконним відшкодуванням податку на додану вартість; податкові втрати, що виникли у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом; податкові втрати внаслідок неефективного податкового адміністрування; податкові втрати, що виникли через корупцію в контролюючих органах у сфері оподаткування); 2) рівень управління, на якому податкові втрати виникають (податкові втрати державного бюджету; податкові втрати місцевих бюджетів; податкові втрати державних цільових фондів); 3) періодичність податкових втрат (постійні та тимчасові податкові втрати).

5. Під фіскальним інститутом пропонуємо розуміти, по-перше, нормативно-правове забезпечення у сфері фіскальної політики; по-друге, органи державної влади, які регулюють та контролюють формування грошових ресурсів держави; по-третє, наявні у державі традиції, звичаї та норми щодо залучення фондів грошових коштів держави. До формальних фіскальних інститутів відносимо: податкове законодавство; органи Міністерства доходів і зборів України й органи законодавчої та виконавчої влади; контрактні відносини між суб'єктами податкових правовідносин. До

неформальних фіскальних інститутів ми відносимо соціальні норми, правила, традиції та звичаї, якими суб'єкти керуються у процесі оподаткування.

6. Стабільні та ефективні фіскальні інститути забезпечуватимуть нормальну роботу ринкових механізмів та сприятимуть зменшенню податкових втрат. Застосування раціональних положень побудови фіскальних інститутів дасть змогу збалансувати податкову систему як вагому складову державного регулювання та підвищити якість податкової політики в Україні.

Основні наукові результати розділу опубліковані в наступних працях автора: [170; 171; 173].

## РОЗДІЛ 2

### ІНСТИТУЦІЙНІ УМОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПРОТИДІЇ ПОДАТКОВИМ ВТРАТАМ В УКРАЇНІ

#### 2.1. Інституційне середовище прояву податкових втрат

Становлення України як незалежної держави відбувається в умовах гострої нестачі фінансових ресурсів. Вагому частку проблем при забезпеченні виконання дохідної частини бюджету займають податкові втрати, що викликані явищами тіньової економіки та обходу оподаткування. Причому, обсяги тіньової економіки в Україні набули такого масштабу, що становлять загрозу економічній безпеці держави. Це обумовлено значною кількістю досконалих схем ухилення від оподаткування, проникненням у сферу оподаткування організованої злочинності та корупції, а також впливом кримінальних елементів. Серед джерел тіньової економіки ухилення від оподаткування є лише окремим сегментом, але саме він формує найбільший масив доходів тіньової економіки. Ухилення від оподаткування в будь-якій країні вважають негативним явищем.

За даними іноземних експертів, у глобальному масштабі ця проблема має тенденцію до загострення. Як зазначили Ф. Шнайдер та Д. Енсте у дослідженні «Зростання тіньової економіки у світі – фантастика чи реальність?», тіньовий сектор є практично в кожній країні. Основну його частину становить не торгівля наркотиками або людьми, а цілком легальна діяльність, яку приховують від держави, щоб не сплачувати податки [229]. Тобто, ухилення від оподаткування є домінуючим сегментом тіньової економіки.

Наслідок ухилення від оподаткування – приховування частини створеного ВВП, що спричиняє виникнення тіньової економіки.

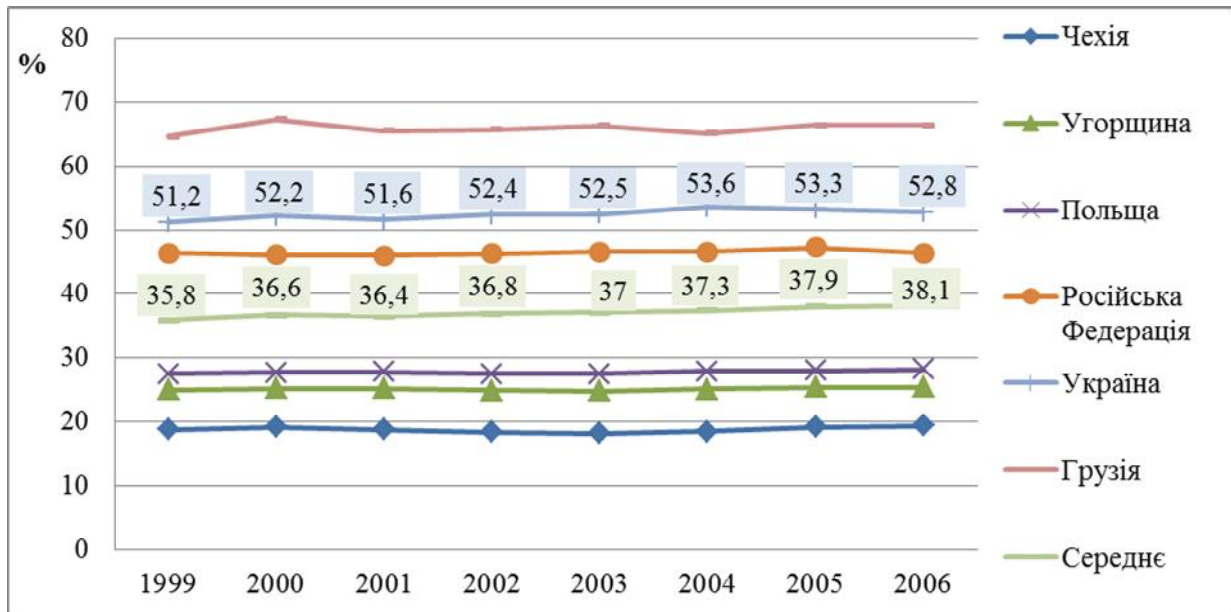
Невідображення суб'єктами підприємницької діяльності об'єктів оподаткування, які формують додану вартість (прибуток, дохід, заробітна плата тощо) призводить до зменшення обсягу ВВП, зміни його структури та до зростання тіньової економіки. Розглянемо детальніше вплив такої економіки на стан податкових надходжень та її взаємозв'язок із ухиленням від оподаткування. Вітчизняні й закордонні експерти не дають однозначної оцінки розмірів тіньової економіки; це пов'язано з тим, що нема єдиної методики визначення її обсягів.

Найдосконалішою залишається методика визначення тіньової економіки Ф. Шнайдера, А. Буена та К. Монтенегро. В їхньому дослідженні «Тіньова економіка у всьому світі» (2010 р.) оцінено тіньову економіку 162 країн протягом 1999–2007 рр. [230]. Динаміку тіньового сектору економіки у різних країнах західні експерти вимірювали за допомогою методу DYNAMIC (dynamic multiple-indicators multiple-causes), який враховує велику кількість індикаторів та чинників іллегалізації економіки.

Середній розмір тіньової економіки 162 країн у 1999 р. становив 33,7 % від ВВП і збільшився до 35,5 % у 2007 р. Найбільший обсяг тіньової економіки у цей період спостерігався в Грузії (68,8 %), Болівії (68,1 %), Азербайджані (63,3 %) та Перу (62,8 %), а найнижчий – у Швейцарії (8,6 %), США (8,8 %), Австрії (9,8 %) та Люксембурзі (9,9 %) [230]. У середині такого розподілу перебувають Боснія та Герцеговина, Хорватія й острови Фіджі із середнім розміром тіньової економіки відповідно 34,6 %, 34,7 % і 34,8 % (додаток В.1). Щодо України, то з 1999 р. до 2006 р. вона займає 145 місце зі 151 країни, із середнім значенням розміру тіньової економіки 54,9 % від ВВП (при збільшенні вибірки даних).

На рисунку 2.1 представлені країни з мінімальним і максимальним значенням тіньової економіки серед країн Центральної та Східної Європи. Як бачимо, найменші обсяги неофіційного сектору економіки протягом 1999–2006 рр. були в Чехії (18–19 %). А найбільші обсяги тіньової економіки – в Росії (46–47 %), Україні (51–53 %) та Грузії (64–66%). Середнє значення

тіньової економіки в країнах Центральної та Східної Європи коливається в межах 35–38 % від ВВП, тобто розмір тіньової економіки в Україні впродовж 1999–2006 рр. перевищував середній у світі майже в 1,5 раза (додаток В.2) [230].



**Рис. 2.1. Країни з мінімальним і максимальним значенням тіньової економіки серед країн Центральної та Східної Європи, 1999–2006 рр., % від ВВП\***

\*Складено автором на основі [230].

Протягом наступних 2008–2009 рр. спостерігалось незначне зростання рівнів тіньової економіки у практично всіх країнах ЄС, за винятком Румунії. Причина та, що за умов рецесії суб'єкти господарювання намагалися компенсувати втрату своїх доходів додатковим заробітком переважно тіньовим. Як видно з таблиці 2.1, найвище зріс нелегальний сектор економіки в Ірландії (0,9 %), Португалії, Словенії, Іспанії і Великобританії (по 0,8 %) та Греції (0,7 %) [228]. Причина переходу суб'єктів господарювання в «тінь» полягала у пом'якшенні впливу кризових явищ на економіку країни та сприянні збереженню певних видів діяльності. Від 2010 р. розміри тіньової економіки зменшились у країнах ЄС-27 на 0,2 в. п., а в 2012 р. – на 0,3 в. п. Це викликано посткризовим відновленням економік країн ЄС, що супроводжувалося позитивними очікуваннями суб'єктів господарювання та

поверненням капіталу в легальний сектор економіки.

Таблиця 2.1

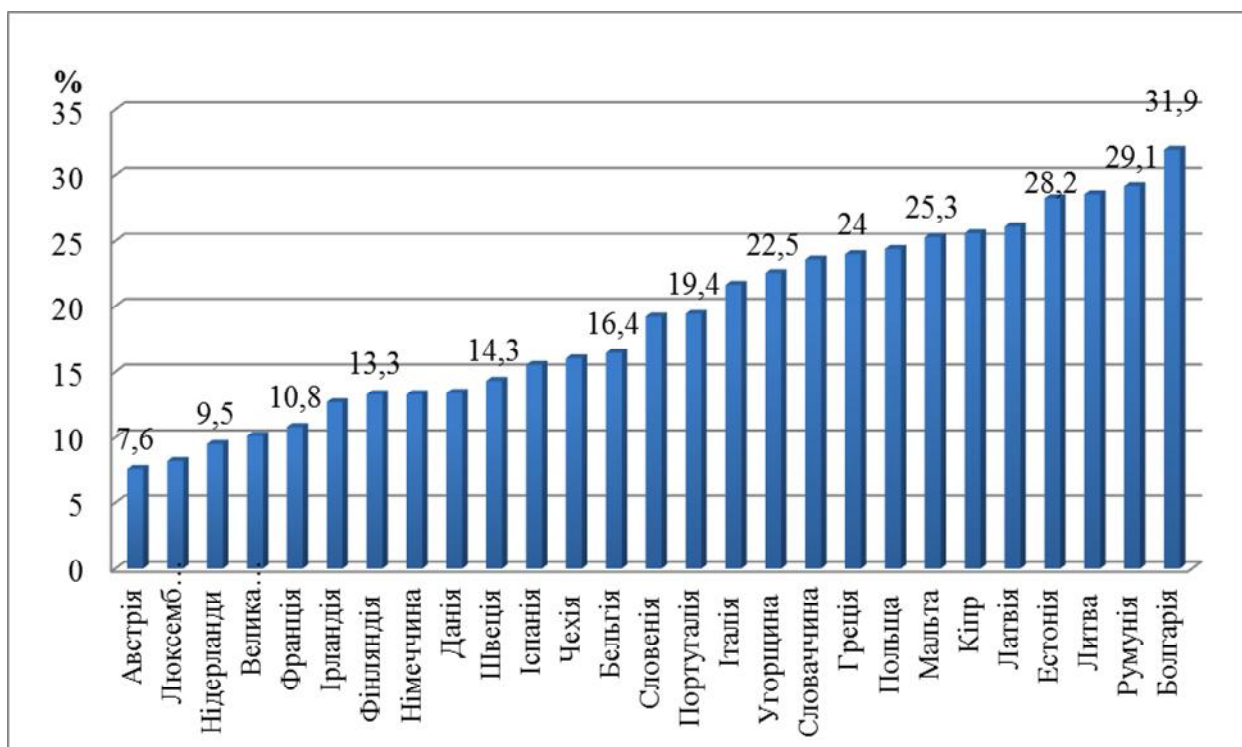
**Зміна рівнів тіньової економіки у країнах ЄС, 2009–2012 рр.\***

№ з/п	Країни	2009 р. (%)	Абсол. відхил.	2010 р. (%)	Абсол. відхил.	2011 р. (%)	Абсол. відхил.	2012 р. (%)	Абсол. відхил.
1.	Австрія	8.5	0.4	8.2	-0.3	7,9	-0.3	7,6	-0,3
2.	Бельгія	17.8	0.3	17.4	-0.4	17.1	-0.3	16,4	-0,7
3.	Болгарія	32.5	0.4	32.6	0.1	32.3	-0.3	31,9	-0,4
4.	Кіпр	26.5	0.5	26.2	-0.3	26.0	-0.2	25,6	-0,4
5.	Чехія	16.9	0.3	16.7	-0.2	16.4	-0.3	16,0	-0,4
6.	Данія	14.3	0.4	14.0	-0.3	13.8	-0.2	13,4	-0,4
7.	Естонія	29.6	0.6	29.3	-0.3	28.6	-0.9	28,2	-0,2
8.	Фінляндія	14.2	0.4	14.0	-0.2	13.7	-0.3	13,3	-0,4
9.	Франція	11.6	0.5	11.3	-0.3	11.0	-0.3	10,8	-0,2
10.	Німеччина	14.6	0.4	13.9	-0.7	13.7	-0.2	13,3	-0,4
11.	Греція	25.0	0.7	25.4	0.4	24.3	-1.1	24,0	-0,3
12.	Угорщина	23.5	0.5	23.3	-0.2	22.8	-0.5	22,5	-0,3
13.	Ірландія	13.1	0.9	13.0	-0.1	12.8	-0.2	12,7	-0,1
14.	Італія	22.0	0.6	21.8	-0.2	21.2	-0.6	21,6	0,4
15.	Латвія	27.1	0.6	27.3	0.2	26.5	-0.8	26,1	-0,4
16.	Литва	29.6	0.5	29.7	0.1	29.0	-0.7	28,5	-0,5
17.	Люксембург	8.8	0.3	8.4	-0.4	8.2	-0.2	8,2	0
18.	Мальта	25.9	0.4	26.0	0.1	25.8	-0.2	25,3	-0,5
19.	Нідерланди	10.2	0.6	10.0	-0.2	9.8	-0.2	9,5	-0,3
20.	Польща	25.9	0.4	25.4	-0.5	25.0	-0.4	24,4	-0,6
21.	Португалія	19.5	0.8	19.2	-0.3	19.4	-0.2	19,4	0
22.	Румунія	29.4	0	29.8	0.1	29.6	-0.2	29,1	-0,5
23.	Словаччина	24.6	0.6	24.3	-0.3	24.1	-0.2	23,6	-0,5
24.	Словенія	19.5	0.8	19.4	-0.1	19.2	-0.2	19,2	0
25.	Іспанія	16.8	0.8	16.4	-0.4	16.0	-0.4	15,5	-0,5
26.	Швеція	15.4	0.5	15.0	-0.4	14.7	-0.3	14,3	-0,4
27.	Велика Британія	10.9	0.8	10.7	-0.2	11.0	-0.3	10,1	-0,9
	Разом (ЄС- 27)	19.8	0.5	19,6	-0,2	19.2	-0,4	18,9	-0,3

\*Складено автором на основі [226; 227; 228].

На рисунку 2.2 відображено рівень тіньової економіки в європейських країнах у 2012 р. Так, найбільший обсяг тінізації економіки зафіксовано в Болгарії (31,9 %), Румунії (29,1 %), Литві (28,5 %), Естонії (28,2 %); найменший тіньовий сектор в Австрії (7,6 %) та Люксембурзі (8,2 %) [226].





**Рис. 2.2. Рівень тіньової економіки в європейських країнах, 2012 р.,  
% від ВВП\***

\*Розроблено автором на основі [226].

Проте навіть найвищий рівень тінізації економіки в європейських країнах є значно нижчим, ніж в Україні. Так, за визначенням професора Ф. Шнайдера, обсяг тіньової економіки в Україні в період 1999–2006 рр. становив 52–54 % від ВВП, що значно відрізняється від показників Міністерства економічного розвитку та торгівлі.

Міністерство економічного розвитку та торгівлі оцінювало частку тіньового сектору на рівні 38 % від ВВП у 2010 р. [120]. При цьому показник, що оголосило Міністерство, не враховує діяльність, яка має виражену кримінальну складову: проституцію, торгівлю наркотиками, корупцію та ін. Відповідно до наказу Міністерства економіки № 123 від 18. 02. 2009 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій розрахунку рівня тіньової економіки», для цілей цієї методики термін «тіньова економіка» вживається у такому значенні: «незарєєстрована в установленому порядку економічна діяльність суб'єкта господарювання, яка характеризується мінімізацією витрат на виробництво товарів, виконанням робіт і наданням 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)» [102].

Інтегральний показник тіньової економіки, своєю чергою, обчислюють як суму середньозважених оцінок рівня тіньової економіки за методами «витрати населення – роздрібний товарооборот», фінансовим, монетарним та електричним методами, за такою формулою:

$$T_{int\ t} = \sum_{k=1}^4 T_{kt} \times a_{kt}, \quad (2.1)$$

де  $T_{int\ t}$  – інтегральний показник рівня тіньової економіки в періоді, що аналізують;

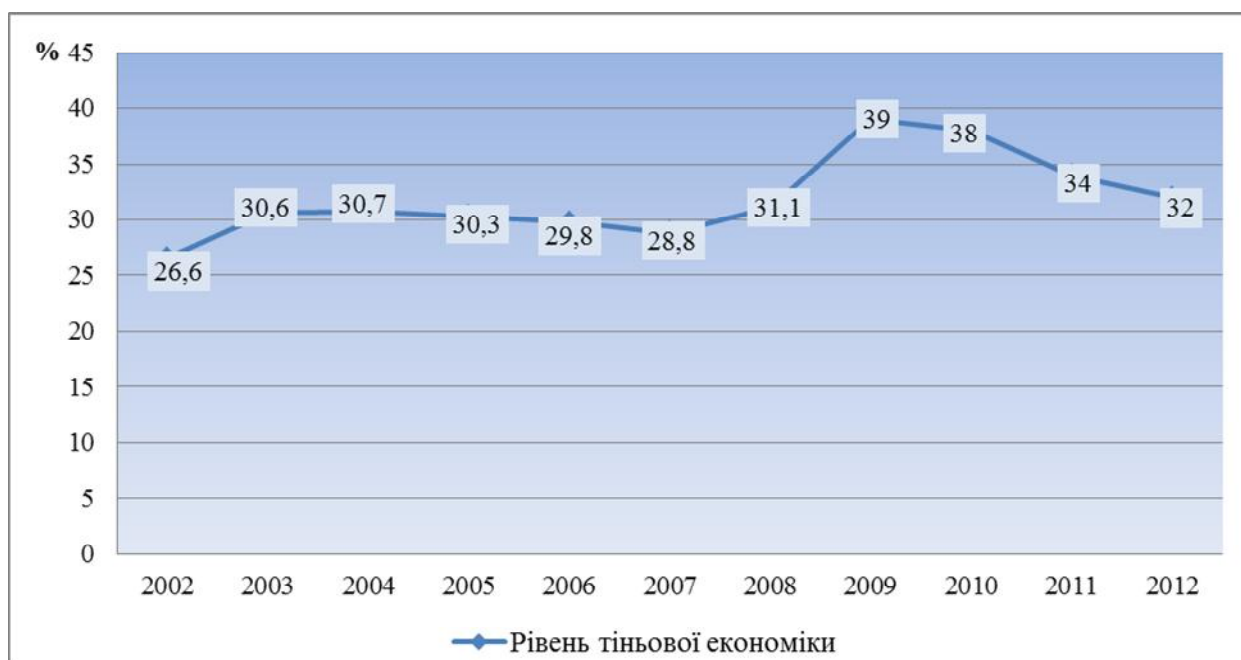
$T_{kt}$  – оцінка рівня тіньової економіки за одним із зазначених методів у періоді, що аналізують;

$k$  – один із зазначених методів;

$a_{kt}$  – коефіцієнт, що застосовують для оцінки рівня тіньової економіки за кожним методом у періоді, що аналізують, з урахуванням стабільності оцінок за відповідним методом за попередні роки.

На рисунку 2.3 показана динаміка інтегрального показника рівня тіньової економіки, визначеного Міністерством економічного розвитку і торгівлі, за період з 2002 р. до 2012 р. Цей показник об'єктивно характеризує стан і тенденції розвитку економіки в цілому. Динаміка обсягів тінізації економіки України зумовлена зміною рівня економічної та політичної стабільності в країні; зокрема, зростання її обсягів з 2000 р. до 2004 р. було зумовлено негативними очікуваннями населення і товаровиробників в умовах періоду політичної невизначеності, прискоренням інфляційних процесів в економіці України. Водночас, починаючи з 2008 р. глобальна криза та світовий економічний спад у цілому призвели до збільшення обсягів тіньового сектору в світі та в Україні. Рівень тінізації економіки України у 2008 р. збільшився на 2,3 % порівняно з 2007 р., що було викликано масовим виведенням капіталу із

легального обігу та поглибило кризові явища. Внаслідок розгортання кризових процесів у 2009 р. рівень тіньової економіки різко підвищився до 39 %. У 2012 р. за даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України інтегральний показник рівня тіньової економіки становив 32 %. Суб'єкти господарювання, діяльність яких стала неможливою у легальному секторі, почали працювати поза межами правового поля. Такий високий рівень тіннізації економіки України загрожує дестабілізації державних фінансів та негативно позначається на дієвості фіскальних інститутів.



**Рис. 2.3. Інтегральний коефіцієнт тіньової економіки в Україні, 2002–2012 рр., % від офіційного ВВП\***

\*Складено автором на основі [120].

«Усього в світі у тіньовому секторі щороку створюється як мінімум 8 трлн. дол. доданої вартості, яка не потрапляє до бухгалтерської звітності та офіційної статистики», – зазначив російський учений Ю. Латов [81]. При цьому обсяги тіньової економіки постійно зростають. Незалежна міжнародна асоціація «Мережа податкового правосуддя» (Tax Justice Network, TJN), заснована у 2003 р. британським парламентом, оцінила суми податків, втрачених унаслідок тіньової економіки (додаток Д). Їхнє дослідження «Вартість податкового зловживання» (2011 р.) показало, що вартість ухилення

від сплати податків становить більше 3,1 трлн. дол., або 5,1 % світового ВВП та виникає внаслідок операцій у неофіційному секторі економіки [197]. У рейтингу 145 країн Україна займає 23-тю позицію за величиною податкових втрат (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Позиція України в рейтингу країн, за обсягом податкових втрат,  
2010 р.\***

Позиція в рейтингу	Країна	ВВП (млн. дол.)	Рівень тіньової економіки, %	Податкове навантаження, %	Розмір тіньової економіки (млн. дол.)	Податкові втрати, внаслідок тіньової економіки (млн. дол.)	Відношення податкових втрат до ВВП, %
1	США	14 582 400	8,6	26,9	1 254 086	337 349	2,3
2	Бразилія	2 087 890	39	34,4	814 277	280 111	13,4
3	Італія	2 051 412	27	43,1	553 881	238 723	11,6
4	Росія	1 479 819	43,8	34,1	648 161	221 023	14,9
5	Німеччина	3 309 669	16	40,6	529 547	214 996	6,5
22	Данія	310 405	17,7	49	54 942	26 921	8,7
23	Україна	137 929	49,7	37,7	68 551	25 844	18,7
24	Таїланд	318 847	50,6	16	161 337	25 814	8,1
144	Гвінея-Бісау	879	40,9	10,2	360	37	4,2
145	Коморські острови	541	38,7	10,8	209	23	4,3

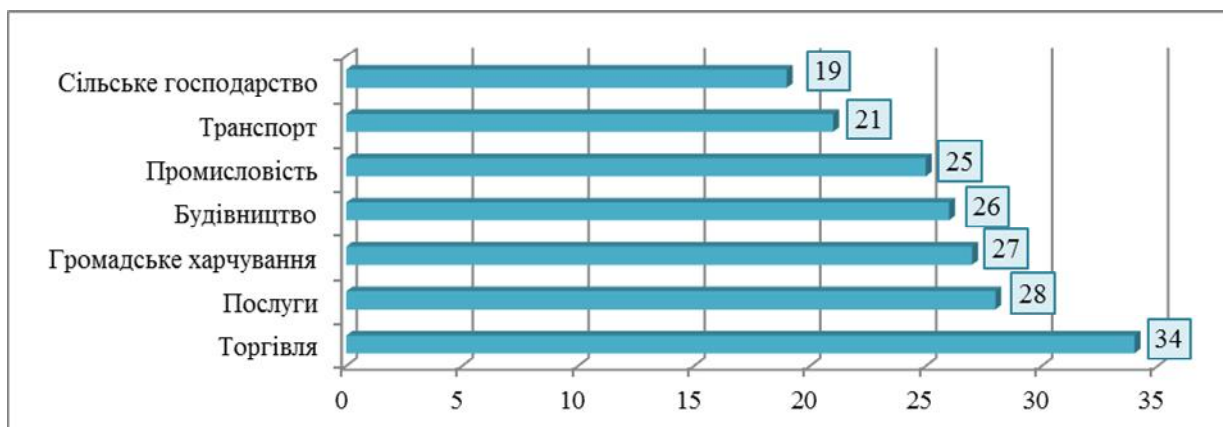
\*Складено автором на основі [197].

Сума податків, втрачених унаслідок тіньової економіки, в Україні у 2010 р. становила 25,84 млрд. дол. Найбільші обсяги податкових втрат у США (337,35 млрд. дол.) і Бразилії (280,11 млрд. дол.) [197]. Реальну оцінку величини податкових втрат демонструє у таблиці 2.2 відношення втрат податків від тіньової економіки до ВВП. Як бачимо, реальні обсяги втрат податків США є невеликими – 2,3 % від ВВП. А в Україні обсяги податкових втрат у 2010 р. становили майже п'яту частину ВВП (18,7 %).

На думку незалежних експертів Міжнародної фінансової корпорації та Групи Світового банку, які у 2008–2009 рр. проводили дослідження «Вартість дотримання податкового законодавства в Україні», найпоширенішими видами тіньової діяльності в Україні є: ухилення від сплати податків, проституція,

торгівля наркотиками, праця нелегальних мігрантів, азартні ігри [25]. До поширених видів тіньової діяльності віднесені також незаконне повернення податку на додану вартість, зарплати «в конвертах». Більшість експертів вважають, що 25–50% обороту приватних підприємств не відображено у документах бухгалтерського обліку. В більшості малих підприємств «тінь» може досягати 80–90%.

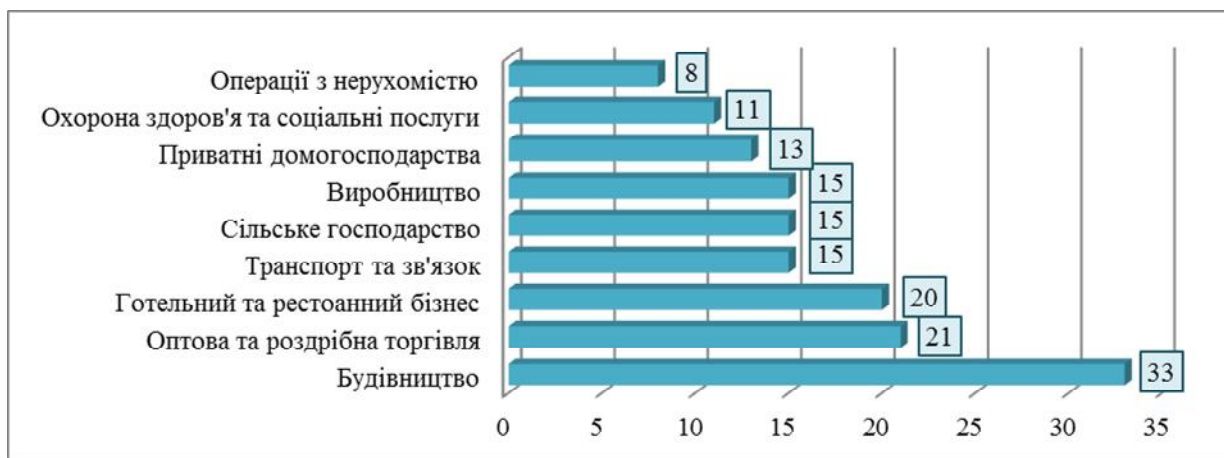
Тіньовий обіг найбільше наявний у сферах, які поставляють енергоносії, здійснюють землевідведення під будівництво, операції з комерційною нерухомістю (оренда) та приватизацію державного майна. Тут є значний розрив між ринковими та «відпускними» цінами на «продукцію» і можливість отримання надприбутків, що служать джерелом хабарництва та «відкатів», з якими найбільше працює фірм у торгівлі (34 % сектору тіньової економіки у галузі), сфері послуг (28 %), сфері громадського харчування (27 %), будівництві (26 %) (рис. 2.4) [25].



**Рис. 2.4. Тіньовий обіг у різних сферах діяльності, 2009 р., % сектору тіньової економіки у галузі [25]**

Якщо порівнювати Україну з іншими європейськими країнами, то там подібна ситуація. Дослідження австрійських учених Ф. Шнайдера, Дж. Кеплера та А. Керні показує, що найменший розмір тіньової економіки – у сфері фінансових послуг, операцій з нерухомістю (8 %), охорони здоров'я та соціальних послуг (11 %). Це пояснюється високою контрольованістю цих галузей з боку уряду. А найвищий рівень тіньової економіки – в будівництві (33 %), оптовій та роздрібній торгівлі (21 %), готельному і ресторанному

бізнесі (20 %) (рис. 2.5) [223]. Така ситуація викликана тим, що малі та середні підприємства широко використовують готівкові розрахунки для того, щоб ухилитися від сплати податків.



**Рис. 2.5. Сектор тіньової економіки в різних сферах діяльності у країнах ЄС-27, 2010 р., %\***

\*Складено автором на основі [30].

Дослідники Ф. Шнайдер, А. Буен та К. Монтенегро наголосили, що найважливішими факторами, які впливають на обсяги тіньової економіки, є податкове навантаження, регулювання ринку праці, якість суспільних благ і стан офіційної економіки [230]. Варто зазначити, що аналізуючи дані додатку Д щодо рівня тіньової економіки та податкового навантаження не простежується прямого взаємозв'язку між рівнем тіньової економіки та податковим навантаженням. Країни з високим рівнем оподаткування (Данія, Швеція, Бельгія та ін.) характерні середніми масштабами тіньової економіки. А для країн Латинської Америки з невисоким рівнем податкового навантаження притаманна велика частка тіньової економіки. Це підтверджується також реформами, які проводили в ряді країн, щодо зниження рівня загального податкового навантаження. Розміри тіньової економіки не зменшувались із зниженням рівня податкового навантаження.

Однак чітко простежується взаємозв'язок між тіньовою економікою та рівнем розвитку економіки країни. У високорозвинених країнах (США, Японія, Китай, країни ЄС) розмір тіньової економіки не перевищує 20 % від

ВВП, а в країнах, що розвиваються, він, як правило, більший за 50 % від ВВП (додаток Д). Таким чином, обсяги тіньової економіки, ухилення від оподаткування та податкових втрат прямо залежать від інституційного середовища. Зокрема, на зменшення їх обсягів безпосередньо впливають:

- 1) стабільна соціально-економічна та політична ситуація в державі;
- 2) усталена податкова система;
- 3) автоматизована система податкового адміністрування;
- 4) тісна співпраця контролюючих органів у сфері оподаткування з правоохоронними органами;
- 5) економічно-обґрунтована диференціація штрафів і санкцій за порушення податкового законодавства тощо.

Таким чином, тіньову економіку слід прямо пов'язувати з рівнем розвитку країни; вона є ознакою системної кризи в економіці та неадекватності методів ринкових трансформацій, унаслідок чого відбуваються значна втрата бюджетних коштів, а також порушення діючих розподільчих відносин. На нашу думку, різниця в поширенні феномена податкових втрат і тіньової економіки викликана різним рівнем розвитку фіскальних інститутів та інституційного середовища загалом.

За таких умов боротьба з ухиленням від оподаткування як основним сегментом тіньової економіки є одним із визначальних завдань подальшого реформування податкової системи України. Протидія відмиванню коштів, отриманих злочинним шляхом буде ефективною лише за умови розроблення сукупності економічних, правових, політичних, організаційних, технічних та виховних заходів, які сприятимуть соціально-економічному розвитку держави, процесу демократизації суспільства та ефективному розвитку підприємництва.

У результаті вивчення основних тенденцій тіньової економіки в Україні та світі, дослідження її взаємозв'язку з податковими надходженнями встановлено, що податкові втрати, викликані обходом оподаткування, є вагомим складовою в загальній структурі податкових втрат. Однак для того,

щоб реально оцінити податкові втрати в Україні, потрібно детальніше дослідити податкові втрати, викликані нераціональним наданням податкових пільг та неефективним управлінням податковим боргом, котрі, як уже зазначено, є структурними елементами податкових втрат.

Податкові пільги – важлива складова податкової політики держави. Їх використання має бути ефективним тактичним інструментом втручання у розподільчі процеси за допомогою маневрування формами організації фінансових відносин, з метою створення сприятливих умов для певних платників податків, галузей і форм господарювання, з діяльністю яких пов'язане досягнення певних суспільних пріоритетів та соціально-економічних цілей.

Відповідно до ст. 30 Податкового кодексу України податкові пільги трактуються як передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування і сплати податку й збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.2 згаданої статті [126]. Цими підставами є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

Результатом застосування пільг може бути як зменшення податкового зобов'язання платника податків, так і поліпшення фінансових показників діяльності такого платника без зміни суми податкового зобов'язання, яке підлягає сплаті до бюджету.

Учені Інституту економічних досліджень та політичних консультацій відносять податкові пільги до непрямих субсидій, що, з одного боку, призводить до значних прямих фіскальних втрат, у вигляді втрат бюджетних надходжень (макро ефект), з іншого боку, вони спричиняють неявні економічні втрати, адже відбувається дискримінація інших підприємств і галузей, придушується конкуренція між підприємствами через створення для їх функціонування нерівних умов, особливо коли такі пільги надають окремим



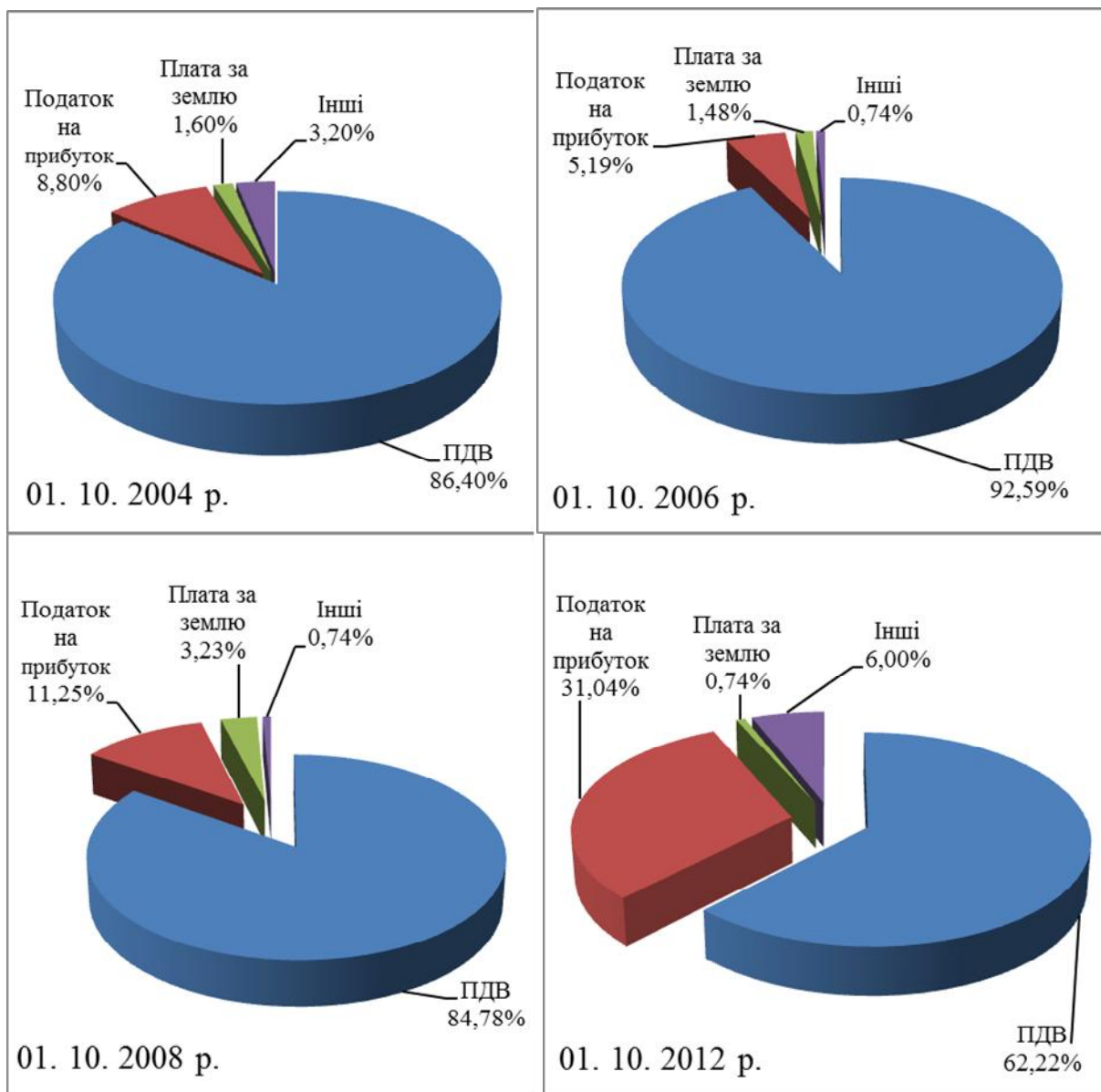
підприємствам (мікро ефект) [107].

Від 1997 р. Державна податкова служба України щоквартально формує і затверджує довідник пільг, що передбачені законодавством зі сплати податків і зборів. Відповідно до першого довідника, кількість видів податкових пільг становила 271. Відповідно до довідника пільг № 49 у 2009 р. діяло 307 видів пільг, якими скористалися 44,2 тис. платників податків [39]. Довідник пільг № 58, за станом на 01. 07. 2011 р., містить 300 видів пільг [40]. Таке скорочення переліку відбулося, в основному, за рахунок зменшення числа пільг з ПДВ, але зросла кількість пільг з податку на прибуток.

Із прийняттям Указу Президента України «Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість» від 23. 06. 2004 р. № 671 удосконалено методику обліку втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування [165]. З другого півріччя 2004 р. Державна податкова служба розпочала щорічне формування звіту про втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування із зазначенням податків, а також окремих пільг за кожним податком.

Наймасштабніші обсяги втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування спостерігаються за такими видами податків: податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств і плата за землю. Як видно з рисунка 2.6, основною частиною втрат бюджету за станом на 01. 10. 2004 р. були втрати внаслідок надання пільг з ПДВ (86,4 %). За той самий період 2012 р. вони дорівнювали 62,22 %, тобто на 24,18 % менше.

Необхідно зазначити, що в 2006 р. втрати бюджету внаслідок надання пільг з ПДВ становили 92,59 %. Наступні за величиною втрати зумовлені податком на прибуток 8,8 % та 31,04 % у 2004 та 2012 рр. відповідно. Якщо інші втрати, зокрема від надання пільг платникам акцизного податку, збору за спеціальне водокористування, податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, місцевих податків та зборів, за 10 місяців 2006 р. становили 0,74 % від усіх втрат, то за станом на 01. 10. 2012 р. ці втрати дорівнювали 6,00 %.



**Рис. 2.6. Втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування за видами податків і зборів (обов'язкових платежів) за станом на 01. 10. 2004 р., 01. 10. 2006 р., 01. 10. 2008 р., 01. 10. 2012 р.\***

\*Складено автором на основі [51; 52; 119].

Таке зростання зумовлено значним збільшенням обсягів втрат бюджету внаслідок надання податкових пільг платникам акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів та ввезених на митну територію України підакцизних товарів.

На думку професора П. Мельника, збільшення питомої ваги наданих податкових пільг з акцизного збору в структурі податкових пільг суперечить

основним принципам побудови податкової системи, тобто принципів соціальної справедливості, коли держава намагається розв'язати свої фінансові проблеми за рахунок заможніших верств населення та пом'якшити регресивність податків на споживання в цілому [95].

Аналізуючи дані таблиці 2.3, бачимо, що обсяги втрат бюджету від надання податкових пільг щороку зростають. Так, у 2004 р. втрати бюджету від надання податкових пільг становили 12,5 млрд. грн., що майже у 5 разів менше, ніж у 2011 р., коли їх обсяги дорівнювали 59,17 млрд. грн. Щодо частки втрат бюджету від надання податкових пільг у ВВП, то у 2004 р. вона становила 3,6 % від ВВП, у 2012 р. – 3,45 % від ВВП. У період з 2004 р. до 2012 р. основна частина втрат – це втрати внаслідок пільг щодо податку на додану вартість (30,27 млрд. грн., або 2,14 % від ВВП). У 2012 р. значно скоротився обсяг втрат бюджету від надання податкових пільг за рахунок зменшення втрат унаслідок пільг з ПДВ (на 11 млрд. грн. менше порівняно з 2011 р.).

Як зазначив вітчизняний науковець Я. Жаліло, домінування пільг з ПДВ свідчить про зосередження податкової політики на впливі на видову структуру економічної діяльності та робить її екзогенною для стратегій суб'єктів господарювання: розмір коштів, що залишаються в розпорядженні суб'єкта господарювання у результаті використання пільги, не залежить від результатів його діяльності [45, с. 175]. Надання такого роду пільг часто є результатом лобіювання певних груп інтересів. Діюча система пільгового оподаткування створює нерівномірне податкове навантаження на суб'єктів господарювання та не є ефективним стимулюючим важелем розвитку тих видів діяльності, які ними користуються.

Таблиця 2.3

## Динаміка податкових втрат у зв'язку з наданням податкових пільг, 2004–2012 рр.\*

Рік	ВВП, млрд. грн.	Податкові втрати у зв'язку з наданням податкових пільг									
		Усього		Утому числі:							
				Податок на додану вартість		Податок на прибуток		Плата за землю		Інші	
		млрд. грн.	% до ВВП	млрд. грн.	% до ВВП	млрд. грн.	% до ВВП	млрд. грн.	% до ВВП	млрд. грн.	% до ВВП
2004	345,11	12,5	3,6	10,8	3,1	1,1	0,3	0,2	0,1	0,4	0,1
2005	441,45	12,3	2,8	11,5	2,6	0,4	0,1	0,2	0,05	0,1	0,02
2006	544,15	13,5	2,5	12,5	2,3	0,7	0,1	0,2	0,04	0,1	0,06
2007	720,73	17,47	2,43	15,97	2,22	1,05	0,15	0,36	0,05	0,09	0,01
2008	948,06	22,85	2,41	20,59	2,17	1,67	0,18	0,48	0,05	0,11	0,01
2009	913,35	28,21	3,09	25,52	2,79	1,99	0,22	0,6	0,07	0,1	0,01
2010	1082,56	37,13	3,43	34,04	3,14	2,1	0,2	0,89	0,08	0,1	0,01
2011	1316,6	59,17	4,49	41,38	3,14	15,41	1,17	0,26	0,02	2,12	0,16
2012	1408,9	48,66	3,45	30,27	2,14	15,11	1,07	0,36	0,03	2,92	0,21

\*Складено автором на основі [119].

Із прийняттям Податкового кодексу перелік податкових пільг для платників податків розширено, що, на нашу думку, може призвести до зростання податкових втрат. Дані таблиці 2.4 свідчать, що протягом 2008–2012 рр. кількість пільг, які отримали суб'єкти господарювання, зменшуються, однак втрати бюджету при цьому зростають. Як бачимо, кількість пільг, отриманих у 2012 р., зменшилася до 54621 пільги, порівняно з 67950 пільг, отриманих у 2008 р. При цьому втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування у 2012 р. зросли більш як у два рази порівняно з 2008 р.

Таблиця 2.4

## Аналіз стану пільгового оподаткування у 2008–2012 рр. \*

Показники	2008	Відх. (%)	2009	Відх. (%)	2010	Відх. (%)	2011	Відх. (%)	2012	Відх. (%)
Кількість отриманих пільг (усього)	67950	99,97	62819	99,92	64867	103,3	51417	99,08	54621	106,23
Втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування (млн. грн.)	22845,4	130,7	28207,0	123,5	37127,4	131,6	59166,6	159,4	48659,1	82,24

\* Складено за даними Міністерства доходів і зборів України [119].

Аналіз даних Міністерства доходів і зборів України щодо обсягів втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування дає змогу розмежувати втрати державного та місцевих бюджетів. Таблиця 2.5 демонструє, що протягом 2005–2012 рр. 97–99 % втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування становлять втрати держбюджету, і лише 1–3 % – втрати місцевих бюджетів. Це може свідчити про низьку наповнюваність місцевих бюджетів та недостатність обсягу джерел, необхідних для їх формування.

Найбільші втрати бюджету від надання податкових пільг, за видами економічної діяльності, у 2011 р. становили втрати, пов'язані з пільговим оподаткуванням сільського господарства, освіти, торгівлі й транспорту (додаток Е).

Таблиця 2.5

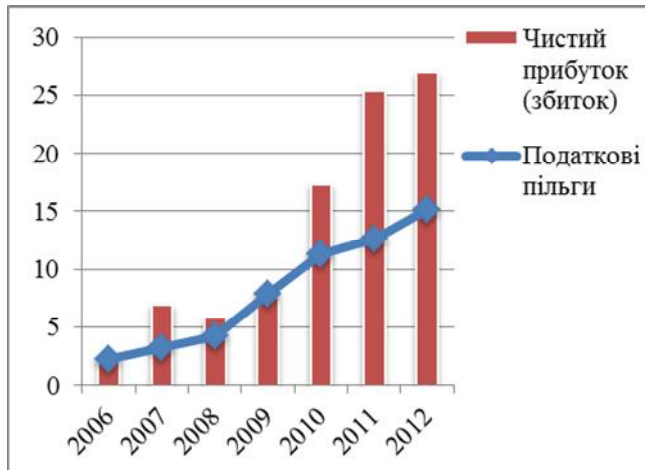
**Суми втрат державного та місцевих бюджетів унаслідок пільгового оподаткування, 2005–2012 рр.\***

<b>За станом на</b>	<b>Усього (тис. грн.)</b>	<b>Втрати держбюджету (тис. грн.)</b>	<b>У % до всього</b>	<b>Втрати місцевих бюджетів (тис. грн.)</b>	<b>У % до всього</b>
2005	12 338 011	12 076 553,25	97,88 %	261 457,41	2,12 %
2006	13 502 686	13 275 092,58	98,31 %	227 593,04	1,69 %
2007	17 472 201	17 021 535,88	97,42 %	450 665,36	2,58 %
2008	22 845 418	22 262 298,63	97,45 %	583 119,78	2,55 %
2009	28 207 029	27 507 407,54	97,52 %	699 621,72	2,48 %
2010	37 127 375	36 133 031,32	97,32 %	994 343,40	2,68 %
2011	59 166 616,8	58 832 522,1	99,44 %	334 094,7	0,56 %
2012	48 659 119,9	48 108 082	98,87 %	551 037,3	1,13 %

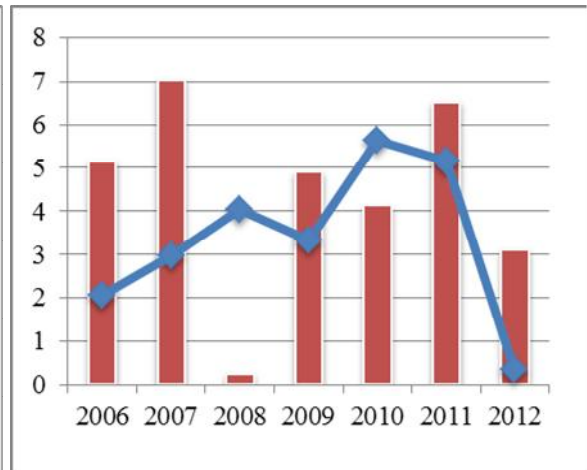
\*Складено автором на основі [51; 52; 119].

Починаючи з 2008 р., значно збільшилася сума втрат бюджету, в зв'язку з пільговим оподаткуванням освіти, що викликано проведенням державою політики посилення підтримки освітнього сектору. Найменші обсяги втрат від надання податкових пільг спостерігаються за такими видами діяльності, як діяльність у сфері інформатизації, культура, спорт, наука, охорона здоров'я і надання соціальної допомоги. Значні обсяги втрат бюджету від пільгового оподаткування викликані намаганнями суб'єктів господарювання оптимізувати свої податкові зобов'язання через систему податкових пільг.

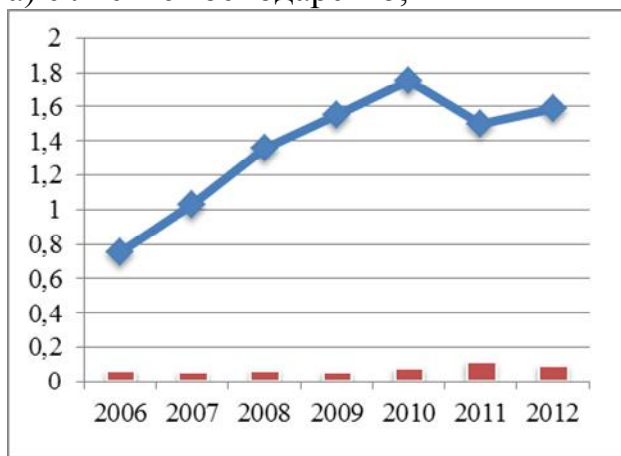
Для оцінки дієвості пільг слід порівняти суми наданих податкових пільг та чистого прибутку (збитку) за окремими видами економічної діяльності. Як видно з рисунка 2.7.а, прибутковість підприємств сільського господарства мала позитивну тенденцію до зростання, а чистий прибуток суб'єктів господарювання освітньої галузі (рис. 2.7.в), незважаючи на зростання в 2 рази у 2012 р. наданих податкових пільг, порівняно з 2006 р., характеризувався коливанням у межах 0,5–0,7 млрд. грн. протягом 2006–2012 рр. Це свідчить про неефективність або нераціональність пільг, наданих підприємствам у сфері освіти.



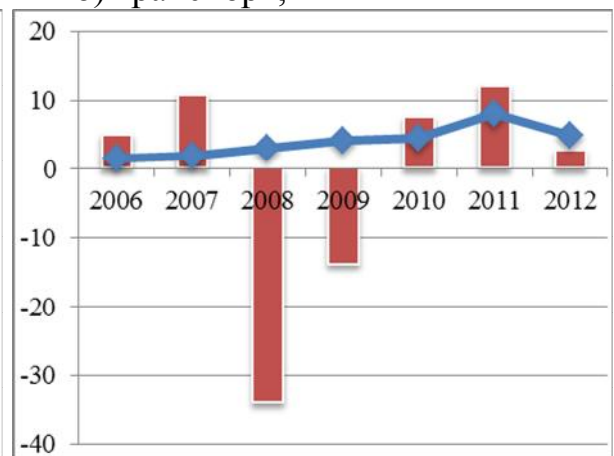
а) сільське господарство;



б) транспорт;



в) освіта;



г) торгівля.

**Рис. 2.7. Суми наданих податкових пільг та чистого прибутку****(збитку) за видами економічної діяльності, 2006–2012 рр., млрд. грн.\***

\*Складено автором на основі [37; 38; 51; 52; 112; 116].

Цікавим є результат порівняння сум податкових пільг та чистого прибутку (збитку) підприємств торгівлі, ремонту автомобілів, побутових виробів і предметів особистого вжитку. Незважаючи на те, що пільги, надані цьому виду діяльності, поступово зростали, збиток підприємств у 2008–2009 рр. становив 34,09 млрд. та 13,9 млрд. грн. відповідно (рис. 2.7.г). Це свідчить про те, що підтримка державою видів діяльності, які показують гірші показники ефективності, не дозволяє забезпечувати розвиток тих галузей, які визначають конкурентні переваги національної економіки, та порушує принцип справедливості в оподаткуванні.

Відтак, практика пільгового оподаткування, як відзначив професор

Ф. Ярошенко, не відповідає цілям, наміченим для розвитку податкової політики України [62, с. 85]. Значна частина податкових пільг, які надають в Україні, спрямована на задоволення інтересів та потреб окремих суб'єктів господарювання, представників влади та підпорядкована лобістським інтересам. Через відсутність дієвої системи контролю за отриманням та використанням податкових пільг їх розширення призводить до значних втрат бюджетних коштів. Поширення податкових пільг значно звужує базу оподаткування та несправедливо перекладає податковий тягар на ефективні підприємства, які не користуються податковими пільгами. Усі ці фактори спричиняють виникнення податкових втрат, неефективний перерозподіл податкових надходжень, порушення макроекономічної та фіскальної стабільності.

Наступною важливою складовою податкових втрат вважаємо втрати бюджету в зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом. Явище податкового боргу сприймається негативно та виникає внаслідок нехтування платниками податків конституційного обов'язку щодо сплати податкових зобов'язань. Відповідно до пп. 175 п.1 ст. 14 податковий борг – сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений Податковим кодексом термін, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання [126].

Податковий борг може виникати як наслідок неналежного виконання платниками податків зобов'язань або умисного ухилення від сплати податків. Щодо причин виникнення податкового боргу як умисної несплати податкових зобов'язань, то можемо погодитися з твердженням українського науковця С. Познякова, який виділив загальні організаційно-правові та специфічні фактори тінізації відносин у сфері погашення податкового боргу.

До загальних організаційно-правових факторів тінізації відносин у сфері погашення податкового боргу автор відніс наступні групи факторів [127,



с. 130–131]:

1. «Політизація» приватизаційних процесів, основними критеріями якої були темпи і масштаби, а не економічна ефективність формування первинного капіталу.

1) прийняття необґрунтованих управлінських рішень щодо приватизації активів державних і комунальних підприємств за кількісними показниками в умовах відсутності досконалої методології приватизації, єдиної методики (стандарту) оцінки об'єктів приватизації та її економічної ефективності;

2) формування руйнівної, фіскальної податкової політики щодо вітчизняного виробника, несформованість податкової системи в Україні, а також недосконалість і нестабільність її законодавчої бази (фактор безпосереднього впливу);

3) відсутність повноцінного ринкового середовища та недостатність його інституційного забезпечення;

4) розбалансованість правових механізмів системи фінансово-господарських відносин між суб'єктами господарювання, новоствореними прошарками власників – суб'єктами господарювання та контролюючими органами;

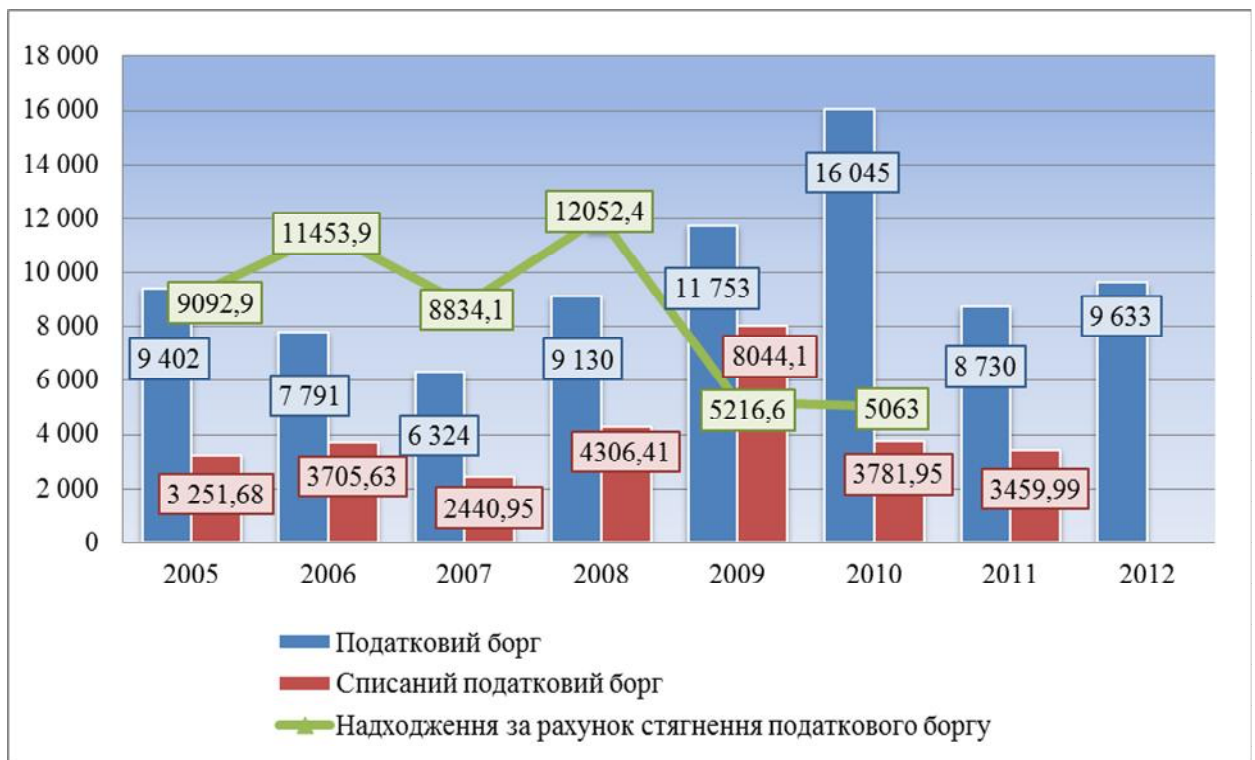
5) слабе наукове, адміністративно-правове, фінансово-правове, інформаційно-аналітичне, контрольнотехнологічне забезпечення галузей управління, зокрема у сфері оподаткування. Зазначена група факторів, з одного боку, сприяла вчиненню тіньових проявів, а з іншого – створювала відчуття безконтрольності з погляду трудових колективів, суб'єктів корпоративних прав, інвесторів, кредиторів, співзасновників, громадськості, що породжувало мотивацію до вчинення тіньових проявів;

б) недоліки нормативно-правового регуляторного механізму здійснення підприємницької діяльності.

До специфічних груп факторів виникнення та зростання податкового боргу автор відніс такі групи факторів [127, с.131–133]:

- 1) недосконалість адміністративно-правових форм регулювання діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування;
- 2) недосконалість адміністративно-правових форм регулювання суспільних відносин у сфері економіки, зокрема в енергетичній сфері;
- 3) несформованість правового інституту відновлення платоспроможності боржника та визнання його банкрутом.

Усі перелічені фактори призводять до тінізації відносин у сфері погашення податкового боргу та збільшення його обсягів. Зростання податкового боргу – серйозна проблема для України. Рівень податкового боргу в країні значний і має тенденцію до зростання. Якщо за станом на 01.01.2006 р. він дорівнював 9,4 млрд. грн., то на 01.01.2011 р. сума податкової заборгованості зросла до 16,04 млрд. грн. (рис. 2.8).



**Рис. 2.8. Обсяги податкового боргу, списаного податкового боргу і надходження за рахунок стягнення податкового боргу, млн. грн., 2005–2012 рр.\***

\*Джерело: складено автором на основі [119].

У 2012 р. сума податкового боргу значно зменшилась і становила 9,63 млрд. грн., за рахунок відстрочення і списання податкових зобов'язань. Це відбувається за рахунок як несплати підприємствами поточних податкових зобов'язань, так і виявлення порушень законодавства з питань оподаткування.

Як зазначила професор О. Десятнюк, однією з вагомих причин, що зумовлюють несвоєчасне погашення податкової заборгованості, є очікування платниками податків, особливо великими, чергового списання або реструктуризації податкового боргу [36]. Це, з одного боку, негативно впливає на виконання бюджету, а з іншого – ставить законослухняних платників у нерівні умови, порівняно з тими, які не сплачують податкові зобов'язання.

Щодо надходжень за рахунок стягнення податкового боргу, то бачимо, що у 2006–2008 рр. їх сума значно перевищувала розміри податкового боргу і становила 11,4 млрд. грн., 8,8 млрд. грн., 12,1 млрд. грн. відповідно. Починаючи з 2009 р., сума надходжень за рахунок стягнення податкового боргу має тенденцію до зменшення та є нижчою за величину податкового боргу, що свідчить про неефективність заходів щодо управління податковим боргом. Як бачимо, простежується подібність тенденцій динаміки і податкового боргу за податковими зобов'язаннями платників, і списаного податкового боргу внаслідок визнання боржників банкрутами. Мінімальне значення податкового боргу та списаного податкового боргу через визнання боржника банкрутом було у 2007 р. – 6,324 млрд. та 2,441 млрд. грн. відповідно. Максимальне значення податкового боргу становило 16,045 млрд. грн. у 2010 р., причому, в 2011 р. воно зменшилося майже у 2 рази і дорівнювало 8,702 млрд. грн.

У структурі податкового боргу значно переважає заборгованість із податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств. Показники таблиці 2.6 свідчать, що 53,5 % податкового боргу в 2012 р. припадало на

податок на додану вартість та 19,1 % – на податок на прибуток підприємств.

Таблиця 2.6

**Динаміка податкового боргу за видами податків, млн. грн.,  
2006–2012 рр.\***

№ з/п	Назва податку	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1	Податок на прибуток підприємств	2334,1	2123,1	1938,8	2265	3766,2	1577,6	1842,9
2	Плата за землю	204,8	172,9	256,8	549	714,7	701,6	936,4
3	Податок на додану вартість	3181,2	2642,8	3714,8	4541,8	6313,2	3734,2	5158,5
4	Акцизний податок із вироблених в Україні товарів	88,4	37,3	581,5	1184,8	1250	816,2	94,7
Усього		7790,7	6324,4	9129,6	11752,7	16045,5	8729,7	9633,1

\*Складено автором на основі [119].

Загальний розподіл податкового боргу за податковими зобов'язаннями у регіонах відображений у таблиці 2.7. Як бачимо з наведених даних, понад 30 % загальної суми податкового боргу в 2012 р. припадало на м. Київ та Київську область, 10 % – на Харківську область. Найменші обсяги податкового боргу були в Тернопільській, Херсонській та Черкаській областях.

Таблиця 2.7

**Динаміка податкового боргу за податковими зобов'язаннями  
до Зведеного бюджету України по областях, тис. грн. [36; 119]**

№ з/п	Область	Роки						
		2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	АРК	195808,5	135598,0	180002,7	258068,0	213605,4	198761,5	373676,0
2	Вінницька	56282,9	54691,0	76025,0	423524,7	240464,7	243260,5	280374,0
3	Волинська	787371	997239	61855,4	142250,6	217434,0	139221,1	148534,6
4	Дніпропетровська	331055,6	371190,9	478145,4	544650,1	476690,4	352951,9	377476,5
5	Донецька	688754,0	4924016	761271,7	554913,4	892619,1	7102607	599329,7
6	Житомирська	30318,6	29196,9	46889,8	110977,1	124657,7	112389,6	125889,8
7	Закарпатська	70248,4	46837,6	46283,8	104401,4	109810,7	68473,4	76161,2

## Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9
8	Запорізька	146187,2	132567,7	174987,2	265568,2	314639,4	128046,9	140054,0
9	Івано-Франківська	165875,6	112182,8	418298,1	447493,2	163582,3	134138,7	142103,1
10	Київська	672101,0	498019,1	662055,5	466058,9	613617,9	331153,6	564730,5
11	Кіровоградська	86103,7	81080,9	109065,3	159569,4	176058,4	138212,5	176328,2
12	Луганська	611739,6	403784,5	618378,5	613372,8	571718,8	392459,0	311607,5
13	Львівська	313992,8	433368,4	457290,0	653171,5	827814,1	777412,5	529543,2
14	Миколаївська	47150,5	68409,2	95945,6	163888,2	111735,8	108971,7	92204,9
15	Одеська	40854,0	71676,4	381477,7	318595,3	245692,6	87429,3	161862,8
16	Полтавська	83450,8	109250,2	268494,5	600548,5	594177,7	339586,3	389847,2
17	Рівненська	48268,8	104889,3	130602,5	356509,1	276375,1	152190,6	206451,3
18	Сумська	44286,6	34250,8	219723,4	150876,4	297242,0	165681,7	180735,8
19	Тернопільська	33531,5	42281,9	32383,9	39272,1	40886,7	58768,8	39903,4
20	Харківська	589408,7	776138,7	1372196,5	2467509,1	4838995,4	1092658,4	969765,2
21	Херсонська	60723,4	46062,1	66953,2	115019,2	60259,2	51123,7	65043,4
22	Хмельницька	21694,3	22736,6	35756,6	66921,5	94648,4	99516,7	143031,1
23	Черкаська	26487,8	65885,6	59912,1	55139,8	54894,7	49990,3	55811,9
24	Чернівецька	25203,4	25146,0	29531,1	36469,6	51095,7	94285,0	86819,7
25	Чернігівська	35246,1	25209,5	95105,8	72629,3	117395,9	63646,8	171109,4
26	м. Київ	3270393,3	2026065,9	2229531,7	2503301,8	4245597,1	2588157,0	2383623,9
27	м. Севастополь	16809,9	15744,6	21478,0	61959,7	73524,8	50944,2	141168,1

Така тенденція свідчить про неефективне управління податковим боргом та недосконалість методів і заходів податкового менеджменту в сфері погашення податкового боргу. Це своєю чергою, призводить до зростання його обсягів, виникнення значних податкових втрат бюджету та спричиняє зменшення потенційних можливостей держави впливати на соціально-економічний розвиток.

Отже, аналіз інституційних умов виникнення податкових втрат свідчить про наявність негативних тенденцій у формуванні податкової політики, що пов'язано насамперед із трансформаційними процесами. На основі дослідження динаміки тіньових процесів, проблемних питань функціонування податкових пільг та податкового боргу встановлено, що вони призводять до значних втрат бюджетом податкових надходжень. Вивчення інституційного середовища виникнення податкових втрат дає змогу визначити їх обсяги, вплив на загальний стан економічної безпеки

держави та здійснювати системний моніторинг податкових втрат за структурними елементами.

## **2.2. Моніторинг податкових втрат за структурними елементами**

Трансформаційні процеси в економіці України відбуваються на тлі внутрішньої нестійкості, що проявляється у нестабільності платіжного балансу та дефіциті державного бюджету. Масштабні податкові втрати бюджету здійснюють тиск на державні фінанси і загрожують фіскальній безпеці країни. На сьогодні актуальною є побудова такої фіскальної політики, яка б сприяла зменшенню обсягів податкових втрат. Тому дослідження особливостей і раціональності пільгового оподаткування, ефективності управління податковим боргом та їх вплив на обсяги податкових втрат має сприяти побудові ефективної податкової системи.

Оскільки у вітчизняній практиці досі не розроблено методики оцінювання податкових втрат, у контексті даного дослідження доцільно розглянути зарубіжну методику аналізу такого явища як «податковий розрив». У розділі 1 зазначено, що поняття «податковий розрив» широко використовується у зарубіжній практиці та ототожнюється з поняттям податкових втрат. Податковий розрив розглядають як різницю між сумою податків, що повинна бути сплачена, та сумою податків, яка фактично сплачена до бюджету. Безпосередньо до податкових розривів відносять суму податків, що несплачена у зв'язку з ухиленням від оподаткування та його уникненням, наявності помилок в обліку, тіньовою економікою, організованою злочинністю і внаслідок інших факторів. Зарубіжні дослідники відносять до податкових розривів різні види операцій, які мають оподатковувати, але з певних причин не оподатковують.

Так, Податкова та митна служба Великобританії щороку оцінює чисті

податкові розриви. Як видно з таблиці 2.8, сума податкових розривів у Великобританії коливається у межах 32–33 млрд. фунтів стерлінгів та досягла свого максимуму в 2007 р., становивши 35 млрд. фунтів стерлінгів [216]. Як зазначила Податкова та митна служба Великобританії, майже половина податкових розривів належить до малого та середнього бізнесу і чверть – до великого.

Таблиця 2.8

**Податкові розриви у Великобританії, 2005–2011 рр.\***

Показник	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Податкові розриви, млрд. фунтів стерлінгів	33	34	35	34	33	31	32
% від загальної суми податкових надходжень	8,2	7,9	7,6	7,0	7,0	7,1	6,7

\*Складено автором на основі [216].

Доцільно наголосити, що точно визначити розмір податкових розривів дуже складно, майже неможливо. Виділяють два методи оцінювання податкових розривів: макро- та мікрометоди [234].

Макрометоди визначення податкових розривів ще називають непрямими методами, оскільки вони базовані на основі даних, що не залежать від процесів оподаткування. За допомогою макрометодів можна оцінити обсяги саме податкових розривів та операцій, які не оподатковували. Однак ці методи не дають змоги визначити причини таких податкових розривів. Першим кроком у визначенні податкових розривів за допомогою макрометодів є розрахунок обсягів діяльності, яку не оподатковують. Наступний крок – визначення суми податку, що була б сплачена до бюджету, в разі декларування операцій у повному обсязі. У процесі визначення податкових розривів за допомогою макрометодів виникають три основні протиріччя:

- макрометоди не дають детальної інформації про зміст діяльності або сфери, що не оподатковують;
- складність податкових систем;
- макрометоди часто переплітаються, тому є можливість подвійного

обліку окремих складових податкових розривів [234].

При застосуванні макрометодів використовують макроекономічні дані для того, щоб визначити обсяги ухилення від оподаткування. Однак ці методи не можуть пояснити всі прогалини в оподаткуванні (наприклад, неправомірне застосування пільгових ставок ПДВ).

Іншим способом визначення обсягів податкових розривів є мікрометоди, які ґрунтовані на основі даних про окремих осіб чи підприємств. До таких методів належать ревізія, аудит, податкова перевірка, оцінка ризиків тощо. На основі даних про окремого платника податків роблять висновки про групу загалом.

Вибіркову перевірку платників податків відносять до мікрометодів визначення податкових розривів. Її здійснюють для виявлення помилок та неточностей у звітності платників податків. Визначений розмір податкового розриву в окремого платника податку переводять до всієї чисельності податкоплатників у певній галузі чи для певного виду діяльності. Недолік цього методу – те, що є велика ймовірність неточності оцінки, оскільки ситуація, коли розмір податкового розриву однаковий у всіх платників податків є неможливою.

На відміну від вибірових перевірок, цільове управління передбачає перевірку платників податків з високим рівнем ризику ухилення від оподаткування. Якщо результати цільового управління за конкретним платником екстраполюються на всю вибірку, то існує ймовірність переоцінки розмірів податкових розривів.

На рисунку 2.9 зображено обсяги податкових розривів у конкретній сфері (наприклад, застосування ПДВ), визначених за допомогою макро- та мікрометодів. Як бачимо, мікрометоди пояснюють і визначають тільки окремі випадки ухилення та уникнення від оподаткування (фігури a, b, c, d, e), які можемо виявити за допомогою обстежень та вибірових перевірок. Це ілюструють прогалини, не заповненні пунктирними колами. Тобто, за допомогою мікрометодів ми не можемо визначити повний обсяг податкових розривів. Також може виникати ситуація, коли два мікрометоди будуть двічі



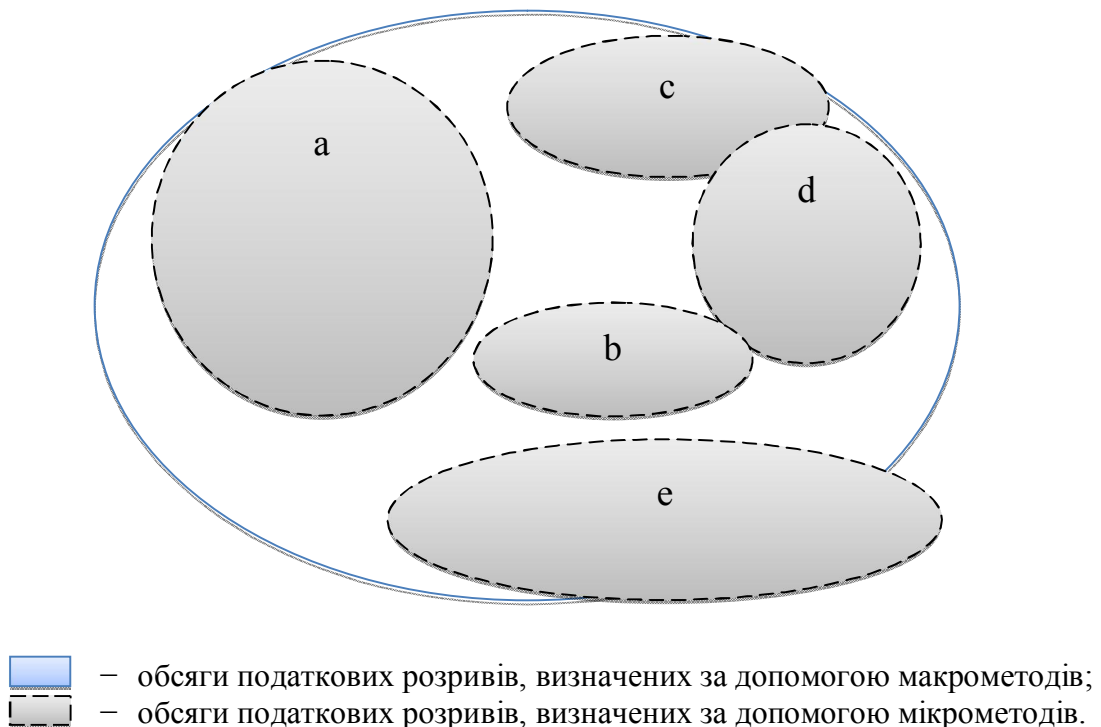
враховувати один податковий розрив (фігури с, d).

Однак у більшості країн нема точної методики визначення податкових розривів та поділу їх на складові. Національне податкове агентство Швеції визначає розмір податкових розривів за різними складовими [234, с. 40]:

1) вид податку (податок на капітал, прибутковий податок, податок на додану вартість, акцизний податок, внески на соціальне страхування);

2) група платників податків (приватні особи, мікрофірми, малий та середній бізнес, великі підприємства, публічний сектор);

3) вид порушень.



**Рис. 2.9. Взаємозв'язок макро- та мікрометодів визначення податкових розривів [234, с. 37]**

У фіскальній практиці поділ податкових розривів за видом порушень передбачає наступні їх види: міжнародні (всі порушення, які мають міжнародний зв'язок); незареєстровану діяльність (неофіційна заробітна плата, неоголошені активи фірми, незареєстровані результати діяльності підприємств); інші види порушень (усі типи порушень, що не мають міжнародного зв'язку та не пов'язані з незареєстрованою діяльністю).

Розподіл податкових розривів за групами передбачає побудову карти

податкових розривів, яку формують у вигляді матриці. На рисунку 2.10 зображено карту податкових розривів, котру будує Національне податкове агентство Швеції. Ця карта податкових розривів складається з 15 різних областей, для кожної з яких визначається розмір податкових розривів.

	Міжнародні	Неzareєстрована діяльність	Інші види порушень
Приватні особи			
Мікрофірми			
Малий та середній бізнес			
Великі підприємства			
Публічний сектор, організації			

**Рис. 2.10. Матриця податкових розривів [234, с. 39]**

На основі наведених зарубіжних методів визначення податкових розривів, що, як уже зазначено, ототожнюються з податковими втратами, у нашому дослідженні спробуємо визначити обсяги податкових втрат бюджету за структурними елементами, якими є: податкові втрати, викликані обходом оподаткування; втрати бюджету від неефективного надання податкових пільг; втрати бюджету в зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом.

Наголосимо, що при визначенні податкових втрат, викликаних обходом оподаткування, будемо враховувати втрати, спричинені ухиленням від сплати податків. Це зумовлено тим, що оцінити податкові втрати, викликані уникненням сплати податків, практично неможливо.

На основі даних про розміри ВВП, рівень тіньової економіки та обсяг

податкових надходжень ми розрахували податкові втрати від тіньової економіки в Україні протягом 2001–2012 рр. Для розрахунку податкових втрат використали показник податкового навантаження, який обрахували як відношення податкових надходжень до бюджету до ВВП (формула 2.2).

$$П = \frac{ПН}{ВВП} \times 100\%, \quad (2.2)$$

де ПН – податкові надходження до бюджету;

ВВП – валовий внутрішній продукт.

На основі даних, наведених у таблиці 2.9, обчислили розміри податкових втрат держави за допомогою наступної формули:

$$ПВ = ВВП \times П \times \frac{T_e}{100\%}, \quad (2.3)$$

де ПВ – податкові втрати;

П – показник податкового навантаження;

$T_e$  – рівень тіньової економіки.

Як бачимо з даних, наведених у таблиці 2.9, із 2003 р., постійно зростають рівень тіньової економіки країни, податкове навантаження та, відповідно, обсяги податкових втрат. Податкове навантаження на платників податків збільшилося з 18,4 % у 2000 р. до 25,6% у 2012 р., тобто на 7,2 п. п. Обсяги податкових втрат упродовж 2000–2012 рр. зросли з 10 334,74 млн. грн. у 2000 р. до 115416,19 млн. грн. у 2012 р.

Таблиця 2.9

**Обсяги податкових втрат від тіньової економіки в Україні,  
2001–2012 рр.\***

Роки	Номінальний ВВП, млн. грн.	Податкові надходження до зведеного бюджету, млн. грн.	Рівень тіньової економіки	Рівень податкового навантаження	Обсяги податкових втрат, млн. грн.
1	2	3	4	5	6
2001	204190	36 716,7	26,7	18	9813,37
2002	225810	45392,5	26,6	20,1	12073,16
2003	267344	54321	30,6	20,3	16606,87
2004	345113	63161,7	30,7	18,3	19388,8
2005	441452	98065,2	30,3	22,2	29694,71
2006	544153	125743,1	29,8	23,1	37458,40

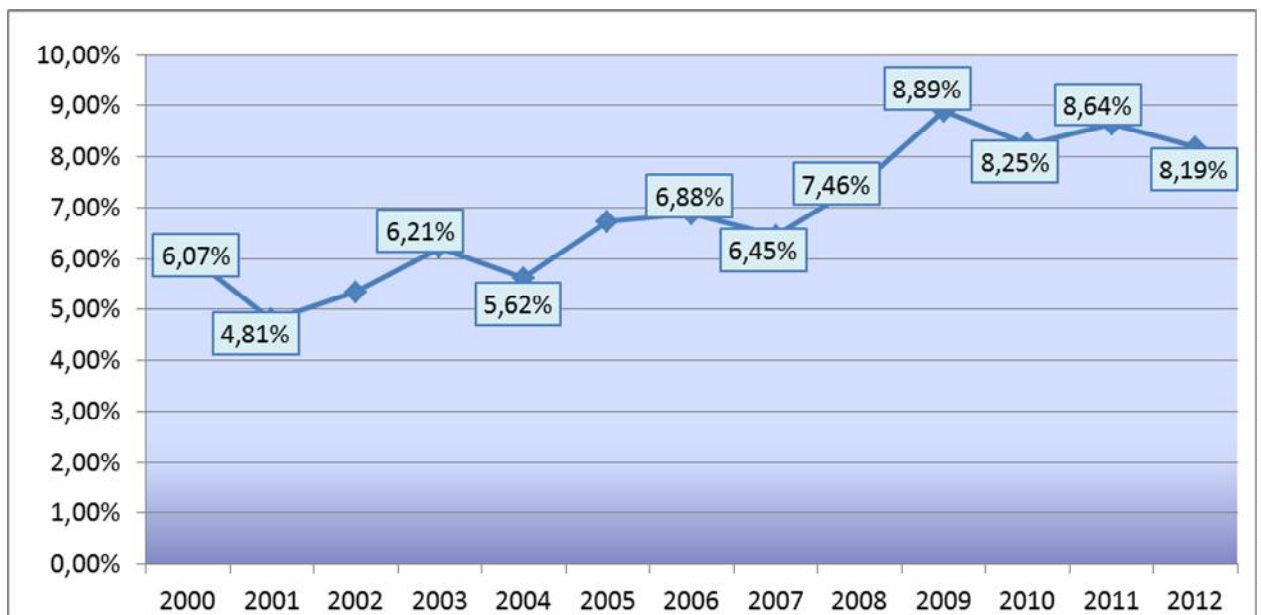
2007	720731	161264,2	28,8	22,4	46495,8
------	--------	----------	------	------	---------

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4	5	6
2008	948056	227164,8	31,1	24	70762,9
2009	913345	208073,2	39	22,8	81214,64
2010	1082569	234447,7	38	21,7	89268,64
2011	1316600	334691,9	34	25,4	113701,58
2012	1408889	360567,2	32	25,6	115416,19

\*Джерело: розраховано і побудовано автором на основі даних Державної служби статистики України, статистичних збірників Міністерства фінансів України та звітів Державної казначейської служби України про виконання Зведеного бюджету України

Для нагляднішого представлення розмірів податкових втрат відобразимо динаміку частки податкових втрат від тіньової економіки у ВВП. Як видно з рисунка 2.11, відношення податкових втрат до ВВП зросло з 6,07 % у 2000 р. до 8,19 % у 2012 р. Максимальне значення даного показника було у 2009 р. – 8,89 %.



**Рис. 2.11. Відношення податкових втрат від тіньової економіки до ВВП, 2000–2012 рр., %\***

\*Складено автором.

На основі вивчення основних тенденцій тіньової економіки в Україні та світі, дослідження її взаємозв'язку з податковими надходженнями встановлено, що податкові втрати, викликані обходом оподаткування, є вагомим складовою у загальній структурі податкових втрат. Однак для того,

щоб дати реально оцінити податкові втрати в Україні, потрібно також визначити податкові втрати, викликані неефективним наданням податкових пільг та неефективним управлінням податковим боргом.

Відтак наступною складовою податкових втрат є податкові втрати, у зв'язку з неефективним наданням податкових пільг. Для визначення обсягів податкових втрат держави нам потрібно, насамперед, оцінити ефективність податкових пільг. У науковій літературі висловлені різні міркування щодо визначення ефективності податкових пільг. Більшість науковців виділяють бюджетну, економічну та соціальну ефективність податкових пільг. Бюджетну ефективність визначають як різницю між запланованими податковими надходженнями в умовах надання податкових пільг та розрахунковою сумою податкових надходжень за відсутності пільг. Економічна ефективність податкових пільг полягає у зростанні обсягів виробництва, створенні нових підприємств, запровадженні інноваційних технологій, прирості залучених інвестицій тощо. Під соціальною ефективністю податкових пільг розуміють забезпечення суспільних благ для населення, підвищення рівня життя населення, створення умов для життєдіяльності незахищених верств населення тощо.

Із урахуванням об'єкта дослідження вважаємо доцільним для визначення обсягів податкових втрат розрахувати саме фіскальну ефективність, оскільки за її допомогою можна встановити як податкові пільги впливають на обсяги податкових надходжень до бюджету. Так, професор А. Соколовська розраховує показник фіскальної ефективності як співвідношення коефіцієнта зростання податкових надходжень до бюджету і коефіцієнта зростання обсягу податкових пільг (коефіцієнта зростання втрат бюджету від надання податкових пільг) [148, с. 44]. Тому для обчислення фіскальної ефективності податкових пільг використовуватимемо наступну формулу:

$$E_{\Phi} = \frac{K_{\text{пн}}}{K_{\text{пв}}}, \quad (2.3)$$

де  $E_f$  – фіскальна ефективність податкових пільг;

$K_{пп}$  – коефіцієнт зростання податкових надходжень;

$K_{пв}$  – коефіцієнт зростання обсягів втрат бюджету від надання податкових пільг.

Якщо  $E_f < 1$ , то пільгове оподаткування є неефективним; якщо  $E_f > 1$ , то надання пільг ефективне.

Своєю чергою, коефіцієнт зростання податкових надходжень обчислюємо так:

$$K_{пп} = \frac{П_{н1}}{П_{н0}}, \quad (2.4)$$

де  $П_{н0}$  – обсяги податкових надходжень у базовому періоді;

$П_{н1}$  – обсяги податкових надходжень у звітному періоді.

Коефіцієнт зростання обсягів втрат бюджету від надання податкових пільг розраховуємо за формулою:

$$K_{пв} = \frac{Вб_1}{Вб_0}, \quad (2.5)$$

де  $Вб_0$  – втрати бюджету від надання податкових пільг у базовому періоді;

$Вб_1$  – втрати бюджету від надання податкових пільг у звітному періоді.

Враховуючи те, що облік втрат бюджету здійснюють із 2004 р., обчислюємо фіскальну ефективність податкових пільг, починаючи з 2005 р. Результати розрахунку коефіцієнтів зростання податкових надходжень та податкових втрат, показника фіскальної ефективності надання податкових пільг в Україні протягом 2005–2012 рр. наведені у таблиці 2.10.

*Таблиця 2.10*

**Фіскальна ефективність податкових пільг в Україні, 2005–2012 рр.\***

Показник	Роки							
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
$K_{пп}$	1,55	1,28	1,28	1,41	0,91	1,13	1,43	1,07
$K_{пв}$	0,98	1,09	1,29	1,31	1,23	1,32	1,59	0,82
$E_f$	1,58	1,17	0,99	1,07	0,74	0,86	0,89	1,3

\*Розраховано автором.

Із розрахованих показників видно, що динаміка фіскальної ефективності податкових пільг є спадною. Якщо коефіцієнт фіскальної ефективності у 2005 р. становив 1,58, то в 2011 р. – 0,89. Починаючи з 2009 р. та до 2012 р. коефіцієнт зростання податкових надходжень не перевищував коефіцієнт зростання податкових пільг, тобто надання пільг державою є неефективним, а показник фіскальної ефективності становить менше 1. У 2012 р. показник фіскальної ефективності надання податкових пільг дорівнював 1,3.

На основі розрахованого показника фіскальної ефективності податкових пільг обчислимо, яка сума втрат бюджету від пільгового оподаткування була неефективною (табл. 2.11).

*Таблиця 2.11*

**Розрахунок неефективних втрат бюджету від надання податкових пільг, 2005–2012 рр.\***

Показник	Роки							
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Втрати бюджету від надання податкових пільг, млн. грн.	12338,0	13502,7	17472,2	22845,4	28207,6	37127,4	59166,6	48659,1
Фіскальна ефективність податкових пільг	1,58	1,17	0,99	1,07	0,74	0,86	0,89	1,3
Податкові втрати від неефективного надання пільг (Еф<1), млн. грн.	-	-	174,722	-	7499,8	5197,8	6508,3	-

\*Розраховано автором на основі [51; 52; 119].

Як ми вже зазначили, якщо показник  $E_f < 1$ , то втрати бюджету від надання податкових пільг були неефективними. Суму неефективних податкових втрат обчислимо так:

$$\text{ПВ неэф.} = \text{ПВ} \times (1 - \text{Еф}) \quad (2.6)$$

Як видно з таблиці 2.11, протягом 2005–2008 рр. втрати бюджету від надання податкових пільг були фіскально ефективними, за винятком 2007 р., в якому держава втратила 174,7 млн. грн. Починаючи з 2009 р., втрати бюджету від пільгового оподаткування стали неефективними і перевищили 7,4 млрд. грн. У 2011 р., порівняно з 2009 р., відбулося незначне зменшення податкових втрат від неефективних податкових пільг (6,5 млрд. грн.). Отже, внаслідок надання безпідставних та необґрунтованих пільг держава щороку втрачає мільярди бюджетних коштів, що призводить до неефективного перерозподілу податкових надходжень, порушення макроекономічної та фіскальної стабільності.

Наступною вагомою складовою податкових втрат вважаємо втрати, що виникли у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом. Розрахунок їх обсягів здійснено аналогічно щодо втрат бюджету від нераціонального надання податкових пільг. Тобто обчислимо ефективність управління податковим боргом як відношення коефіцієнта приросту податкових надходжень до коефіцієнта приросту податкового боргу:

$$\text{Епб} = \frac{\text{Кпп}}{\text{Кпб}} \quad (2.7)$$

де Епб – ефективність управління податковим боргом;

Кпп – коефіцієнт зростання податкових надходжень;

Кпб – коефіцієнт зростання податкового боргу.

Коефіцієнт зростання податкового боргу обчислюємо так:

$$\text{Кпб} = \frac{\text{Пб}_1}{\text{Пб}_0} \quad (2.8)$$

де  $\text{Пб}_0$  – податковий борг у базовому періоді;

$\text{Пб}_1$  – податковий борг у звітному періоді.

Результати розрахунку коефіцієнтів зростання податкових надходжень, податкового боргу та ефективності управління податковим боргом протягом 2001–2012 рр. наведені у таблиці 2.12. Як бачимо, мінімального значення



коефіцієнт ефективності управління податковим боргом досягнув у 2002 р. становлячи 0,55. У 2005 р. та 2011 р. різко зросла ефективність управління податковим боргом – до 2,15 та 2,6 відповідно. Незважаючи на низку заходів стосовно зменшення обсягів податкової заборгованості, заходи з управління податковим боргом у 2008–2010 рр. були неефективними, про що свідчить перевищення коефіцієнта зростання податкового боргу над коефіцієнтом зростання податкових надходжень, а показник ефективності управління податковим боргом становив менше 1.

Таблиця 2.12

**Фіскальна ефективність управління податковим боргом,  
2001–2012 рр.**

Показник	Роки											
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Кпп	1,17	1,24	1,2	1,16	1,55	1,28	1,28	1,41	0,91	1,13	1,43	1,07
Кпб	0,63	2,25	1,07	0,86	0,72	0,83	0,81	1,44	1,29	1,37	0,54	1,1
Епб	1,85	0,55	1,12	1,35	2,15	1,54	1,58	0,98	0,71	0,82	2,6	0,97

\*Розраховано автором.

На основі обчислених показників розрахуємо обсяги податкових втрат бюджету, викликані неефективним управлінням податковим боргом. Суму таких втрат знаходимо за формулою:

$$\text{ПВб} = \text{ПБ} \times (1 - \text{Епб}), \quad (2.9)$$

де ПВб – податкові втрати у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом;

ПБ – податковий борг.

Вихідні дані для обчислення податкових втрат, що виникли у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом наведені у таблиці 2.13. За розрахованими даними бачимо, що найбільші обсяги податкових втрат, викликаних неефективним управлінням податковим боргом, були у 2002 р. – 6,39 млрд. грн. У 2008–2010 рр. податкові втрати становили відповідно 0,182 млрд. грн., 3,42 млрд. грн. і 2,89 млрд. грн. Протягом 2003–2007 рр. та 2011 р. проведені заходи з управління податковим боргом привели до того, що втрат

бюджету не було.

Таблиця 2.13

**Розрахунок податкових втрат у зв'язку з неефективним  
управлінням податковим боргом, 2001–2012 рр.\***

Показник	Роки											
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Податковий борг, млрд. грн.	6,3	14,2	15,2	13,1	9,4	7,8	6,3	9,1	11,8	16,05	8,73	9,63
Фіскальна ефективність управління податковим боргом	1,85	0,55	1,12	1,35	2,15	1,54	1,58	0,98	0,71	0,82	2,6	0,97
Податкові втрати, що виникли у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом, млрд. грн.	–	6,39	–	–	–	–	–	0,182	3,42	2,89	–	0,29

\*Розраховано автором.

Розрахунки розмірів податкових втрат, викликаних обходом оподаткування, неефективним наданням податкових пільг та неефективним управлінням податковим боргом дають можливість обчислити загальний їх обсяг. Наведені в таблиці 2.14 дані свідчать, що обсяги податкових втрат у 2012 р. зросли у 12 разів порівняно з 2001 р. і становили 115,7 млрд. грн.

Таблиця 2.14

**Динаміка обсягів податкових втрат в Україні у 2001 – 2012 рр.\***

Показник	Роки											
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Податкові втрати внаслідок тіньової економіки, млрд. грн.	9,8	12,1	16,6	19,4	29,7	37,5	46,5	70,8	81,2	89,3	113,7	115,4
---	-----	------	------	------	------	------	------	------	------	------	-------	-------

*Продовження таблиці 2.14*

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Податкові втрати від неефективного надання пільг, млрд. грн.	н.р.	н.р.	н.р.	н.р.	–	–	0,2	–	7,5	5,2	6,5	–
Податкові втрати, що виникли у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом, млрд. грн.	–	6,39	–	–	–	–	–	0,18	3,42	2,89	–	0,29
Податкові втрати (всього), млрд. грн.	9,8	18,49	16,6	19,4	29,7	37,5	46,7	70,98	92,12	97,39	120,2	115,7
Податкові втрати, % від ВВП	4,79	8,19	6,21	5,62	6,73	6,89	6,48	7,49	10,09	8,99	9,13	8,21

\*Розраховано автором.

При цьому встановлено, що найзначніші обсяги податкових надходжень держава втрачає внаслідок тіньової економіки. Однак з 2008 р. податкові втрати від неефективного надання податкових пільг та неефективного управління податковим боргом зростають. Якщо у 2001 р. 100 % податкових втрат становили податкові втрати внаслідок тіньової економіки, то у 2011 р. – 94,59 %.

Таким чином, на основі вивчення динаміки складових податкових втрат встановлено, що найбільшу частку податкових надходжень держава втрачає внаслідок тіньової економіки. Аналіз змін обсягів податкових втрат державного бюджету свідчить про значне їх зростання, що викликано

трансформаційними процесами та неефективною інституційною структурою. Тому, на нашу думку, потребує детальнішого дослідження ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат. Це, своєю чергою, дасть змогу виявити основні проблеми функціонування фіскальних інститутів та можливі напрями їх подолання.

### **2.3. Оцінка ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат**

У процесі формування дієвих фіскальних інститутів важливе місце займає вибір критеріїв та методів оцінки їх ефективності. Аналіз ефективності фіскальних інститутів дає змогу визначити якість функціонування даного сектору державного регулювання, адже в умовах ринкової економіки доцільність існування будь-якого інституту визначається рівнем ефективності його діяльності. На нашу думку, у цьому контексті актуальним є розроблення комплексного показника ефективності функціонування фіскальних інститутів.

Для дослідження ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат необхідно, насамперед, визначити її сутність. Загалом поняття ефективності використовують у всіх сферах практичної і наукової діяльності. Воно є мультиатрибутивним, тобто охоплює різні типи й аспекти ефективності. Зазвичай ефективність трактують як характеристику якогось об'єкта, що відображає його суспільну користь, продуктивність чи інші позитивні якості. Розширене визначення ефективності дав американський дослідник Д. Скотт Сінк, розглядаючи її як систему індикаторів та показників, що передбачають:

- дієвість як міру досягнення системою окреслених перед нею цілей;
- економічність як мір використання необхідних продуктів;

- якість як міру відповідності системи умовам та очікуванням;
- прибутковість як відношення між валовими доходами та сумарними витратами;
- продуктивність як відношення кількості виробленої продукції (наданих послуг) до затрат на випуск продукції чи надання послуг;
- високу якість трудової діяльності;
- залучення нових технологій [145].

Щодо аналізу ефективності інститутів, то білоруський учений І. Руденков використовує функціональний підхід. Науковець наголосив, що ефективність інститутів визначається тим, як визначений інститут реалізує функції, притаманні інститутам загалом [138]. До таких функцій учений відніс інституційну рівновагу, компенсацію ризику та мінімізацію трансакційних витрат.

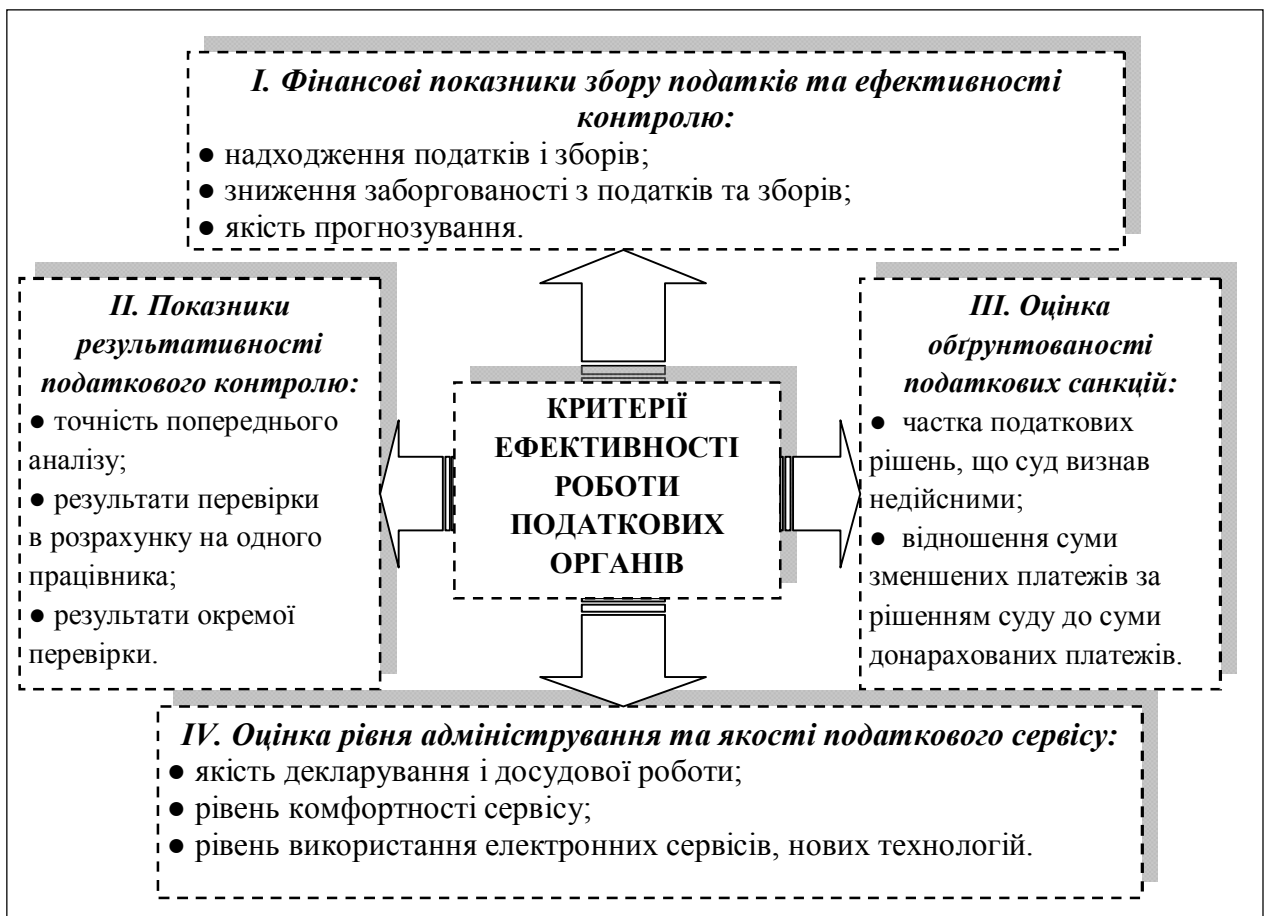
Українська вчена В. Адамик розглядає ефективність інститутів як зіставлення результату їхньої діяльності з витратами, причому останні охоплюють не лише прямі витрати на систему інституцій, а й витрати на реалізацію рішень, що вони прийняли [1, с. 80].

Російський науковець С. Істомін трактує ефективність інститутів як оптимальну структуру повноважень у визначеній ситуації, яка призводить до зниження витрат та рівня трансакційних витрат [57, с. 66]. У нашому випадку, трансакційними витратами служать податкові втрати, тому ефективність фіскальних інститутів характеризуватиметься саме їх зменшенням.

Як зазначив російський учений І. Вазарханов, підвищення ефективності та якості роботи – найважливіші аспекти інституційних перетворень. Для оцінки рівня ефективності податкових інститутів науковець запропонував комплекс показників, структурований так (рис. 2.12): 1) фінансові показники збору податків; 2) показники результативності податкового контролю; 3) оцінка обґрунтованості податкових санкцій; 4) оцінка рівня адміністрування та якості податкового сервісу [22].

Перший розділ відображає результати діяльності податкових органів щодо забезпечення надходження податків і зборів та передбачає визначення наступних показників: надходження податків і зборів; зниження заборгованості за податками і зборами; якість прогнозування.

Другий розділ передбачає розрахунок точності попереднього аналізу; результатів перевірки в розрахунку на одного працівника та результатів окремої перевірки. Ці показники відображають результати контролю, що здійснюють податкові інститути.



**Рис. 2.12. Показники ефективності роботи податкових органів**

[22, с. 32]

Третя група показників відображає обґрунтованість прийнятих податкових рішень та результати судових розглядів. Сюди належать: частка податкових рішень, що суд визнав недійсними; відношення суми зменшених платежів за рішенням суду до суми донарахованих платежів.

Найбільшу увагу автор приділив показникам четвертого розділу,

оскільки саме вони відображають процеси розвитку податкових органів: використання нових технологій адміністрування, механізмів сервісної взаємодії з платниками податків, застосування сучасних технологій [22, с. 30]. До цієї групи показників І. Вазарханов відніс: якість декларування і досудової роботи; рівень комфортності сервісу; рівень використання електронних сервісів, нових технологій. Саме показники четвертого розділу автор деталізував і запропонував заходи щодо їх застосування (додаток Ж).

У контексті даного дослідження, цікавим є також досвід Російської Федерації. У 2003 р. Міністерство податків і зборів РФ затвердило Методику оцінки ефективності контрольної роботи територіальних управлінь МПЗ РФ за суб'єктами РФ відповідно до рішення Колегії МПЗ РФ від 14. 11. 2001 р. «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольної роботи податкових органів», з урахуванням результатів оцінки контрольної роботи управлінь МПЗ Росії щодо суб'єктів Російської Федерації за підсумками 2002 р. і пропозицій, висловлених на семінарі-наradі органів МПЗ Росії у квітні 2003 р. з питань удосконалення організації податкового контролю та підвищення рівня правового забезпечення діяльності податкових органів. У 2004 р. була введена нова методика оцінки ефективності контрольної роботи територіальних управлінь МПЗ РФ за суб'єктами РФ, яка охоплює критерії оцінки за такими показниками [33, с. 48–49]:

1) загальна оцінка показників ефективності контрольної роботи (динаміка сум додатково нарахованих податків та зборів за результатами перевірок, додатково нарахованих платежів як у цілому, так і на одного співробітника, суми незаконно заявленого до відшкодування ПДВ, виявлені в результаті перевірок);

2) оцінка показників організації і проведення камеральних перевірок дотримання законодавства про податки та збори (динаміка додатково нарахованих платежів за результатами камеральної перевірки, питома вага таких платежів у загальній сумі додатково нарахованих платежів за

результатами перевірок, питома вага камеральних перевірок, у процесі яких використані додаткові документи, пояснення й відомості);

3) оцінка роботи з організаціями та індивідуальними підприємцями, які не звітують податковим органам або подають «нульову звітність» (динаміка кількості таких організацій та індивідуальних підприємців);

4) оцінка контрольної роботи щодо дотримання законодавства про застосування РРО при грошових розрахунках із населенням (динаміка кількості перевірок та сум стягнутих штрафних санкцій).

Разом з тим необхідно зазначити, що дана методика не враховує економічних результатів діяльності податкових органів. Ефективність у цій методиці розглянута як досягнення зазначеного плану.

Відсутність цілісності методологічних досліджень ефективності фіскальних інститутів зумовлює необхідність розроблення конструктивного підходу до її оцінки. При цьому основним завданням оцінки ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат вважаємо отримання наочних критеріїв ефективності, на основі яких можна запропонувати обґрунтовані пропозиції щодо напрямів розвитку зазначених інститутів.

Вибір показників ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат пропонуємо базувати на наступних вимогах:

- простота та репрезентативність показників;
- комплексність оцінки ефективності фіскальних інститутів;
- можливість практичного визначення на основі наявних інформаційних джерел.

Ефективність фіскальних інститутів характеризує дієвість реалізації фіскальної політики та діяльність їх складових, насамперед, органів контролю у сфері оподаткування. Відтак, складність оцінювання ефективності фіскальних інститутів не стільки полягає у визначенні оптимальної кількості оціночних показників, скільки пов'язана зі специфічністю вітчизняної фіскальної сфери через її залежність від змін



соціально-економічних, політичних і національних особливостей.

З урахуванням зазначеного вважаємо, що ефективність діяльності фіскальних інститутів стосовно мінімізації податкових втрат слід визначати за позитивними змінами результатів функціонування податкової системи за певної системи управлінських рішень у сфері оподаткування. Така ефективність найповніше характеризується наступними показниками:

- бюджетна ефективність (Еб). Обчислюють відношенням коефіцієнта зростання податкових надходжень до коефіцієнта зростання податкових втрат.
- ефективність контрольно-перевірочної роботи (Екп). Визначають як відношення коефіцієнта зростання показників контрольної роботи до коефіцієнта зростання податкових втрат.
- фінансова ефективність (Еф). Розраховують як відношення коефіцієнта зростання податкових надходжень до коефіцієнта зростання витрат на утримання контролюючих органів у сфері оподаткування.

Для розрахунку показника бюджетної ефективності фіскальних інститутів пропонуємо використовувати співвідношення коефіцієнта зростання податкових надходжень до коефіцієнта зростання податкових втрат:

$$Еб = \frac{Кпн}{Кпв} , \quad (2.10)$$

де Кпн – коефіцієнт зростання податкових надходжень до державного бюджету;

Кпв – коефіцієнт зростання податкових втрат.

Бюджетна ефективність фіскальних інститутів показує вплив податкових втрат на темпи зростання податкових надходжень. Якщо показник бюджетної ефективності  $Еб > 1$ , то податкові надходження зростають вищими темпами, що свідчить про дієвість фіскальних інститутів.

Дані для обчислення показника бюджетної ефективності фіскальних

інститутів за 2002–2012 рр. наведено у таблиці 2.15. Результати розрахунків свідчать, що бюджетна ефективність фіскальних інститутів у протязі цього періоду була невисокою, за винятком 2003 р. ( $E_b=1,33$ ).

За станом на 2012 р. показник бюджетної ефективності був  $E_b=1,13$ . Найнижча бюджетна ефективність фіскальних інститутів спостерігалась у 2002 р. та 2009 р. – 0,66 та 0,71 відповідно. Таким чином, для подальшого підвищення бюджетної ефективності існуючим фіскальним інститутам доцільно спрямувати свою діяльність на зменшення обсягів податкових втрат.

Таблиця 2.15

**Розрахунок показника бюджетної ефективності фіскальних інститутів  
мінімізації податкових втрат, 2002–2012 рр.\***

Показник	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Податкові надходження, млрд. грн.	45,4	54,3	63,2	98,1	125,7	161,3	227,2	208,1	234,4	334,7	360,6
Податкові втрати, млрд. грн.	18,49	16,6	19,4	29,7	37,5	46,7	70,98	92,12	97,39	120,2	115,7
Коефіцієнт зростання податкових надходжень	1,24	1,2	1,16	1,55	1,28	1,28	1,41	0,92	1,13	1,43	1,08
Коефіцієнт зростання податкових втрат	1,89	0,9	1,17	1,53	1,26	1,25	1,52	1,3	1,06	1,23	0,96
Бюджетна ефективність ( $E_b$ )	0,66	1,33	0,99	1,01	1,02	1,02	0,93	0,71	1,07	1,16	1,13

\*Розраховано автором.

Наступним важливим показником ефективності діяльності фіскальних інститутів є ефективність контрольно-перевірочної роботи. Аналізувати ефективність контрольно-перевірочної роботи слід на основі розрахунку співвідношення коефіцієнта зростання результату контрольно-перевірочної роботи до коефіцієнта зростання податкових втрат:

$$E_{КП} = \frac{K_{КП}}{K_{ПВ}}, \quad (2.11)$$

де  $K_{КП}$  – коефіцієнт зростання результату контрольно-перевірочної роботи.

Якщо показник  $E_{КП} > 1$ , то контрольно-перевірочна робота фіскальних інститутів є ефективною. Зазначимо, що результат контрольно-перевірочної роботи обчислюємо як суму донарахувань, штрафних санкцій та пені, нарахованої за несвоєчасну сплату податків.

Розрахунок ефективності контрольно-перевірочної роботи фіскальних інститутів у протягом 2002–2012 рр. наведено в таблиці 2.16.

Таблиця 2.16

**Розрахунок ефективності контрольно-перевірочної роботи,  
2002–2012 рр.\***

Показник	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Результат контрольно-перевірочної роботи, млрд. грн.	8,84	6,2	4,24	5,68	6,14	5,23	6,47	12,28	19,35	7,96	10,25
Податкові втрати, млрд. грн.	18,49	16,6	19,4	29,7	37,5	46,7	70,98	92,12	97,39	120,2	115,7
Коефіцієнт зростання результату контрольно-перевірочної роботи	–	0,7	0,68	1,34	1,08	0,85	1,24	1,9	1,58	0,41	1,29
Коефіцієнт зростання податкових втрат	1,89	0,9	1,17	1,53	1,26	1,25	1,52	1,3	1,06	1,23	0,96
Ефективність контрольно-перевірочної роботи ( $E_{КП}$ )	–	0,78	0,58	0,88	0,86	0,68	0,82	1,46	1,49	0,33	1,34

\*Розраховано автором.

Як бачимо з наведених розрахунків, протягом 2003–2008 рр. показник ефективності контрольно-перевірочної роботи не перевищував 1. Тобто темпи зростання податкових втрат були більшими від темпів зростання

результатів контрольно-перевірочної роботи. Мінімального значення показник ефективності контрольно-перевірочної роботи досягнув у 2004 р. та 2011 р. (Екп становив 0,68 і 0,33 відповідно). Таке різке зниження результатів контрольно-перевірочної роботи викликано значним зменшенням кількості податкових перевірок органами контролю у сфері оподаткування. Значення  $E_{кп} = 1,46$  у 2009 р. та  $1,49$  у 2010 р. свідчить про різке зростання результатів контрольно-перевірочної роботи та ефективності фіскальних інститутів.

Доцільно зазначити, що важливим критерієм ефективності фіскальних інститутів також є показник фінансової ефективності, котрий обчислюють як відношення коефіцієнта зростання податкових надходжень до коефіцієнта зростання витрат на утримання контролюючих органів у сфері оподаткування:

$$E_{ф} = \frac{K_{пн}}{K_{в}}, \quad (2.12)$$

де  $K_{в}$  – коефіцієнт зростання витрат на утримання контролюючих органів у сфері оподаткування.

Показник фінансової ефективності дає змогу оцінити доцільність витрат на утримання контролюючих органів у сфері оподаткування як найважливішої складової фіскальних інститутів. Чим більша величина  $E_{ф}$ , тим вигідніша підтримка державою таких фіскальних інститутів. У випадку  $E_{ф} < 1$  потрібно звернути увагу на необхідність їх реформування.

Вихідні дані для обчислення фінансової ефективності фіскальних інститутів протягом 2005–2012 рр. наведені у таблиці 2.17.

*Таблиця 2.17*

**Розрахунок показника фінансової ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, 2002–2012 рр.\***

Показник	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Податкові надходження, млрд. грн.	45,4	54,3	63,2	98,1	125,7	161,3	227,2	208,1	234,4	334,7	360,6

Витрати на утримання контролюючих органів у сфері оподаткування **, млрд. грн.	0,85	1,02	1,26	2,06	2,76	3,07	4,11	3,53	3,85	3,85	4,37
Коефіцієнт зростання податкових надходжень	1,24	1,2	1,16	1,55	1,28	1,28	1,41	0,92	1,13	1,43	1,08

Продовження таблиці 2.17

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Коефіцієнт зростання витрат на утримання контролюючих органів у сфері оподаткування	1,18	1,2	1,24	1,63	1,34	1,11	1,34	0,86	1,09	1	1,14
Фінансова ефективність (Еф)	1,05	1	0,94	0,95	0,96	1,15	1,05	1,07	1,04	1,43	0,95

\*Розраховано автором.

\*\*Маються на увазі видатки загального фонду Державного бюджету України за програмою «Керівництво та управління у сфері контролю за дотриманням і виконанням податкового законодавства»

Враховуючи зазначене, можна стверджувати про доцільність у розрахунку комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат за формулою:

$$E_{fi} = r_1 \times E_b + r_2 \times E_f + r_3 \times E_{кп}, \quad (2.13)$$

де  $r_1$ ,  $r_2$ ,  $r_3$  – рівні значущості відповідних видів ефективності для формування комплексного показника, що відповідають вимозі:  $r_1 \geq r_2 \geq r_3$ .

З метою визначення рівня значущості показників ефективності фіскальних інститутів застосуємо правило Фішберна. Для проранжованої в порядку зменшення значущості системи показників, рівень вагомості  $i$ -го показника ( $c$ ) визначимо за формулою [166]:

$$r_i = \frac{2 \times (N - i + 1)}{(N + 1) \times N}, \quad i = \overline{1, N}, \quad (2.14)$$

де  $r_i$  – рівень вагомості  $i$ -го показника;

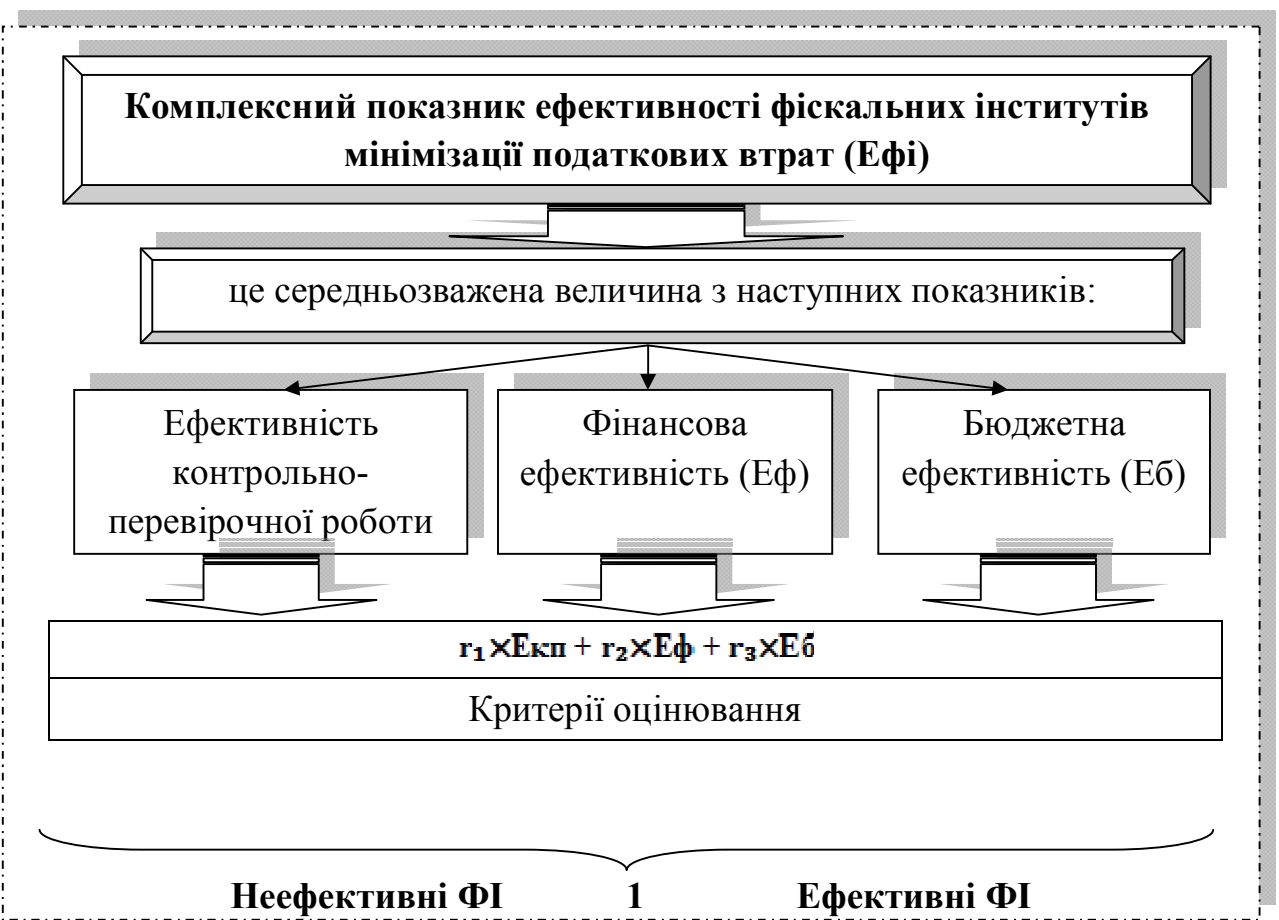
$N$  – загальна кількість показників, для яких розраховують вагові коефіцієнти;

$i$  – порядковий номер показника (в порядку їх значимості).

Якщо всі показники рівнозначні,  $r_i = 1/N$ , то оцінка вагового значення коефіцієнтів відповідає максимуму ентропії наявної інформаційної невизначеності про об'єкт дослідження і дає можливість сформулювати найкращі оціночні рішення в найгірших інформаційних умовах.

Припустимо, що показники ефективності контрольно-перевірочної роботи, бюджетної та фінансової ефективності мають рівну значущість для визначення комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат. Тоді значення вагових коефіцієнтів для всіх показників становитиме  $r_i = 0,333$ .

На основі наведених розрахунків та рекомендацій пропонуємо наступну модель оцінки ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат (рис. 2.13).



Ефі <1 Низький рівень	Ефі >1 Високий рівень
--------------------------	--------------------------

**Рис. 2.13. Модель оцінки ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат\***

\*Складено автором.

Вважаємо, що фіскальні інститути, враховуючи передбачені критерії оцінювання, будуть ефективними, якщо показник  $E_{fi} > 1$ . Підвищення значення цього показника свідчатиме про зростання ефективності фіскальних інститутів.

Результати розрахунку комплексного показника ефективності фіскальних інститутів упродовж 2003–2012 рр. наведені у таблиці 2.18.

*Таблиця 2.18*

**Розрахунок комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат в Україні у 2003–2012 рр.\***

Показник	$r_i$	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Еб	0,333	1,33	0,99	1,01	1,02	1,02	0,93	0,71	1,07	1,16	1,13
Еф	0,333	1	0,94	0,95	0,96	1,15	1,05	1,07	1,04	1,43	0,95
Екп	0,333	0,78	0,58	0,88	0,86	0,68	0,82	1,46	1,49	0,33	1,34
Ефі	–	1,04	0,84	0,95	0,95	0,95	0,93	1,29	1,2	0,97	1,14

\*Розраховано автором.

Аналіз проведених розрахунків свідчить про низький рівень ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат протягом 2003–2008 рр. Найменшим значення комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат було в 2004 р. і становило 0,84. У 2009 р. комплексний показник ефективності фіскальних інститутів значно зріс – до 1,29.

Негативне значення цього показника у 2004–2008 рр. зумовлено, насамперед, низьким рівнем показника ефективності контрольно-перевірочної роботи, який у 2004–2008 рр. не перевищував 1. Стосовно показника фінансової ефективності, то він перебуває на достатньому рівні та

позитивно впливає на кінцевий результат.

Отже, розрахунок комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат загалом і за складовими показав, що фіскальні інститути не сповна виконують свої функції та не зумовлюють значного зменшення податкових втрат бюджету.

Тому для досягнення зростання ефективності фіскальних інститутів необхідно вдосконалити форми й методи контрольної роботи органів Міністерства доходів і зборів та фіскальних інститутів загалом, щоб забезпечити їх достатню ефективність. Створення ефективних фіскальних інститутів необхідно для нормального функціонування ринкових механізмів і для реалізації дієвої фіскальної політики держави. На нашу думку, прийняттю рішень щодо змін інституційного забезпечення має передувати детальніше дослідження наслідків і загроз існування феномену податкових втрат.

#### **2.4. Фіскальні та соціально-економічні наслідки феномена податкових втрат**

Дослідження феномену податкових втрат та діяльності фіскальних інститутів стосовно їх протидії має на меті виявлення причин, розроблення і реалізацію заходів, що сприятимуть мінімізації їх обсягів. Упровадження таких заходів забезпечить стабільні податкові надходження до бюджету держави, активізує зростання доходів громадян, сприятиме розвитку інвестиційно-інноваційної складової економіки та поліпшенню загального стану національної економічної безпеки. Однак в існуючих умовах постійне зростання обсягів податкових втрат унеможливує прийняття об'єктивних та ефективних управлінських рішень.



Так, податкові втрати – це явище, яке сприймають як суму податкових надходжень, втрачену через неефективну реалізацію податкової політики. З цього погляду, податкові втрати – феномен. Термін «феномен» походить від грецького *phainomenon* – те, що з'являється. У тлумачних та енциклопедичних словниках дано наступне трактування феномену:

1) явище, в якому виявляється сутність чого-небудь [111];

2) філософський термін, що вживають для позначення всякого роду буття, оскільки воно проявляється у своїй мінливості чи сутності [163];

3) у деяких ідеалістичних філософських системах – зовнішня, чуттєво дана сторона явища, на відміну від прихованої, непізнаваної його сутності – ноумена [189].

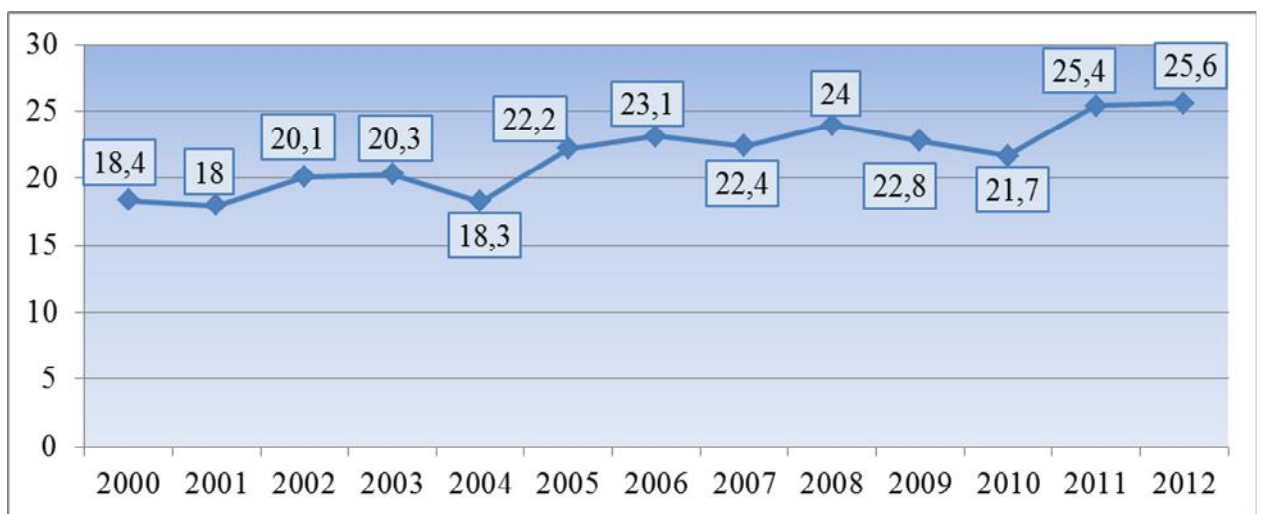
Тому дослідження податкових втрат передбачає не лише з'ясування сутнісних чи кількісних характеристик, причин виникнення, а й вивчення наслідків цього явища.

Податкові втрати, їх масштаби та прогресивна динаміка є одним із факторів складного соціально-економічного і політичного становища держави. Вони негативно впливають на її економічний та соціальний розвиток. Масштабні обсяги податкових втрат, поряд з іншими негативними чинниками, призводять до зменшення надходжень податків та зборів, скорочення розмірів ВВП, порушення макроекономічної та фінансової стабільності, неспроможності держави виконувати свої функції, зростання обсягів корупції, криміналізації економіки тощо.

Так, в умовах значних податкових втрат та необхідності залучення додаткових фінансових ресурсів до бюджету держава змушена збільшувати доходи бюджету посиленням податкового тиску на легальний сектор економіки. Як бачимо з рисунка 2.14, рівень податкового навантаження в Україні зріс з 18,4 % від ВВП у 2000 р. до 25,6 % у 2012 р. Мінімальним значенням податкового навантаження на підприємства було в 2004 р. – 18,3 %.

Необґрунтовані заходи щодо підвищення податкового навантаження

стримують розвиток підприємництва, пригнічують стимули до праці, знижують купівельну спроможність домогосподарств та призводять до несправедливого перерозподілу доходів між різними верствами населення. Варто погодитися з вітчизняною вченою Л. Олейніковою, що в ситуації, коли рівень конкуренції у легальному секторі економіки невисокий, оподаткування легальних підприємств-монополістів за вищими ставками може бути вигіднішим, аніж розширення податкової бази за рахунок підприємств, що намагаються увійти в легальний сектор [113].



**Рис. 2.14. Рівень податкового навантаження в Україні, 2000–2012 рр.\***

\*Розраховано автором.

Серйозним наслідком податкових втрат є нерівномірне податкове навантаження на різні види економічної діяльності. За даними Державної служби статистики України ми розрахували рівень податкового навантаження на суб'єктів господарювання різних галузей економіки по непрямим податках та інших вирахувань із доходу за допомогою співвідношення непрямих податків та інших вирахувань з доходу до власне доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», у статті «Непрямі податки та інші вирахування з доходу» відображена сума ПДВ, акцизного податку та інших вирахувань із доходу. Результати розрахунку

наведені в таблиці 2.19.

Як бачимо з розрахунків, загальний рівень податкового навантаження по непрямим податках у 2008 р. становив 19,34%, а в 2011 р. – 18,51 %. Також із таблиці видно нерівномірність податкового навантаження на різні види діяльності.

Таблиця 2.19

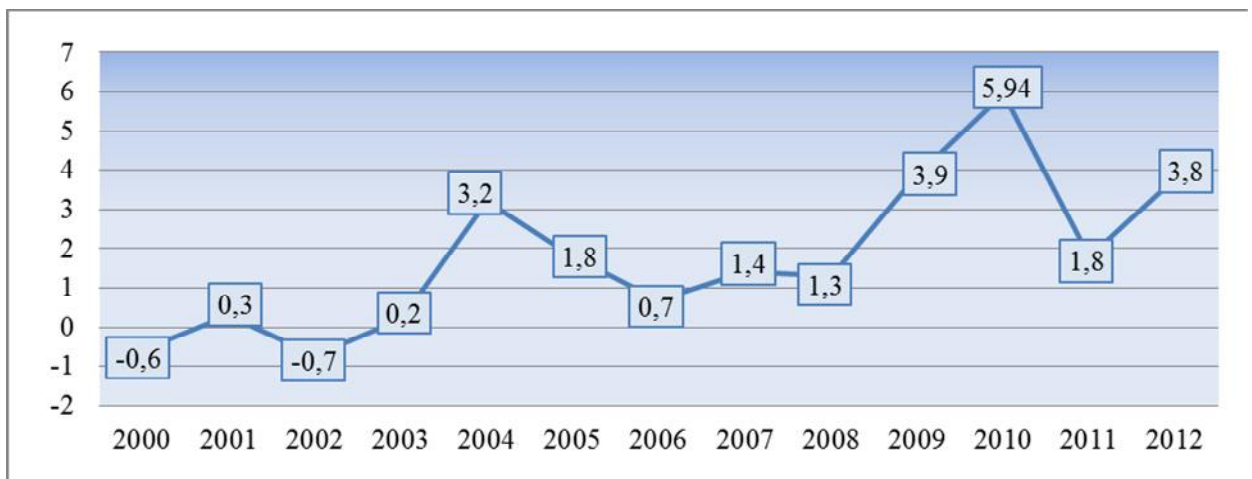
## Непрямі податки та інші вирахування з доходу підприємств за видами економічної діяльності, 2008–2011 рр.\*

Види діяльності	2008			2009			2010			2011		
	Доход (виручка) від реалізації продукції	Непрямі податки та інші вирахування з доходу	Податков е навантаження, %	Доход (виручка) від реалізації продукції	Непрямі податки та інші вирахування з доходу	Податков е навантаження, %	Доход (виручка) від реалізації продукції	Непрямі податки та інші вирахування з доходу	Податков е навантаження, %	Доход (виручка) від реалізації продукції	Непрямі податки та інші вирахування з доходу	Податков е навантаження, %
Усього	3827189,5	740137,6	19,34	3360032,7	667311,8	19,86	4071223,7	780338,5	19,17	4971321,7	920088,0	18,51
сільське господарство, мисливство, лісове господарство	76114,2	11943,7	15,69	98369,1	16497,1	16,77	117053,4	19990,9	17,08	151827,6	24470,2	16,12
промисловість	1166819,5	184370,3	15,80	1027592,1	174716,5	17,00	1360540,3	233012,4	17,13	1686899,5	278549,7	16,51
будівництво	157023,4	26348,3	16,78	93993,8	15784,9	16,79	104042,5	17094,8	16,43	144140,6	23498,8	16,30
торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	1747842,3	339343,4	19,41	1453775,5	272602,2	18,75	1687165,8	305209,2	18,09	2037933,3	372217,4	18,26
торгівля автомобілями та мотоциклами, їх технічне обслуговування та ремонт	208049,6	41737,4	20,06	121728,1	24338,5	19,99	152445,7	27938,1	18,33	213339,8	52384,1	24,55
оптова торгівля посередництво в оптовій торгівлі	1383223,9	269946,5	19,52	1158516,8	218866,0	18,89	1310735,9	238853,3	18,22	1546733,9	271603,1	17,56
роздрібна торгівля; ремонт побутових виробів та предметів особистого вжитку	156568,8	27659,5	17,67	173530,6	29397,7	16,94	223984,2	38417,8	17,15	277859,6	48230,2	17,36
діяльність готелів та ресторанів	11618,1	1647,7	14,18	11558,3	1639,0	14,18	13703,0	1923,1	14,03	15461,6	2181,9	14,11
діяльність транспорту та зв'язку	296062,8	128440,7	43,38	310683,7	137868,0	44,38	342858,4	154739,8	45,13	408001,5	168133,4	41,21
фінансова діяльність	132197,8	8335,6	6,31	105478,3	7893,7	7,48	151389,4	3074,9	2,03	178037,9	3193,5	1,79
операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	211185,9	34834,0	16,49	231039,7	35516,3	15,37	267421,5	41914,9	15,67	317424,2	44249,2	13,94
освіта	1533,9	55,6	3,62	1584,7	56,3	3,55	1632,4	66,4	4,07	1679,0	69,7	4,15
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	5470,1	508,8	9,30	6147,5	550,7	8,96	7229,3	611,9	8,46	7987,5	584,2	7,31
надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	20667,6	4204,6	20,34	19155,5	4100,5	21,41	17659,6	2621,1	14,84	21387,3	2858,6	13,37

\*Складено автором на основі [116].

Найвищий рівень податкового навантаження в 2011 р. спостерігався за такими видами діяльності: діяльність транспорту і зв'язку – 41,21 %, торгівля автомобілями й мотоциклами, їх технічне обслуговування та ремонт – 24,55 %, торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку – 18,26 %. Найнижчий рівень податкового навантаження у 2011 р. був у фінансовій діяльності – 1,79 %, освіті – 4,15 % та охороні здоров'я і наданні соціальної допомоги – 7,31 %. Така нерівномірність податкового навантаження викликана значною кількістю необґрунтованих пільг і, як наслідок, значними обсягами податкових втрат.

Небезпечним фіскальним наслідком податкових втрат є загострення проблеми зменшення фінансових ресурсів бюджету та виникнення його дефіциту. З рисунка 2.15, бачимо, що проблема дефіциту бюджету актуалізується. Максимального значення показник дефіциту бюджету досягнув у 2010 р. і становив 5,94 % від ВВП. В інші роки видатки також перевищували доходи, що свідчить про необхідність перегляду фіскальної політики держави.

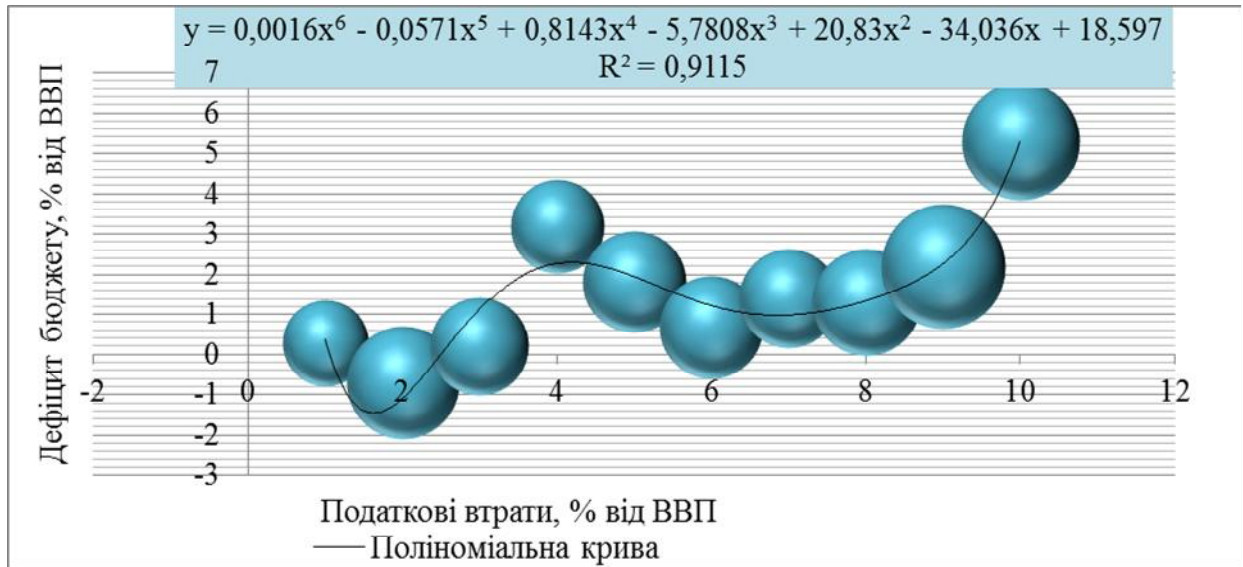


**Рис. 2.15. Дефіцит Державного бюджету, % до ВВП, 2000–2012 рр.\***

\*Складено автором на основі [121].

Зростання податкових втрат один із факторів, що знижує доходи в суспільстві й гальмує соціально-економічний розвиток. Підтвердженням є виявлення впливу податкових втрат на обсяги дефіциту бюджету (рис. 2.16). Як бачимо, залежність дефіциту бюджету від податкових втрат описується

поліноміальною трендовою моделлю шостого ступеня. Таку модель застосовують для опису великих рядів даних, що коливаються. При цьому коефіцієнт достовірності апроксимації ( $R^2$ ) становить 0,9115, що свідчить про достатньо високу надійність даної моделі.



**Рис. 2.16. Взаємозв'язок між дефіцитом бюджету та податковими втратами, 2001–2012 рр.\***

\*Складено автором.

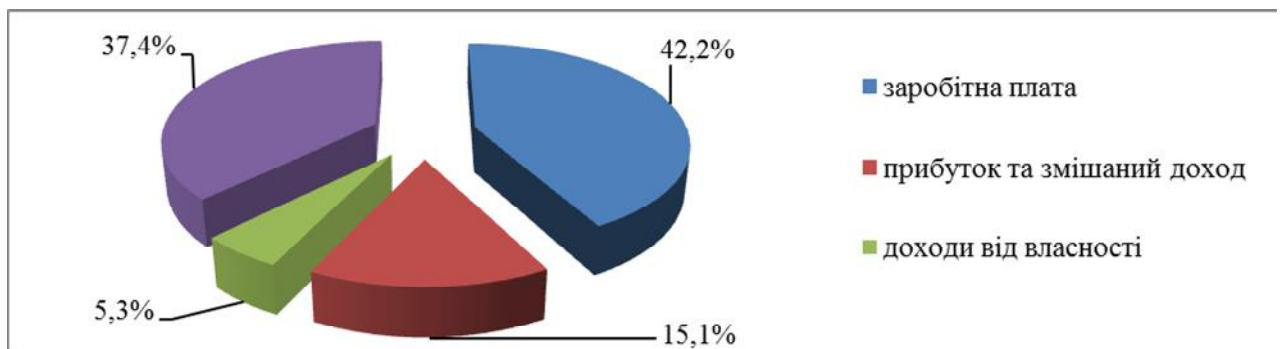
Щодо соціально-економічних наслідків податкових втрат, то одним із таких є неефективність заходів державного регулювання економіки. Держава впливає на відтворювальні процеси законодавчими та економічними важелями, стимулюючи діяльність суб'єктів господарювання і населення на досягнення цілей соціально-економічного розвитку. В умовах зростання податкових втрат регуляторні механізми розвитку економіки, які застосовують державні та ринкові інститути, стають недієвими і не мають очікуваного впливу. Масштабні податкові втрати призводять до того, що в умовах законодавчо визначеного набору державних регуляторних механізмів розвитку вони або не працюють, або дають негативний результат.

Неефективність заходів державного регулювання економіки проявляється у неспроможності досягнення сталого розвитку підприємництва, необхідних стандартів життєдіяльності суспільства та

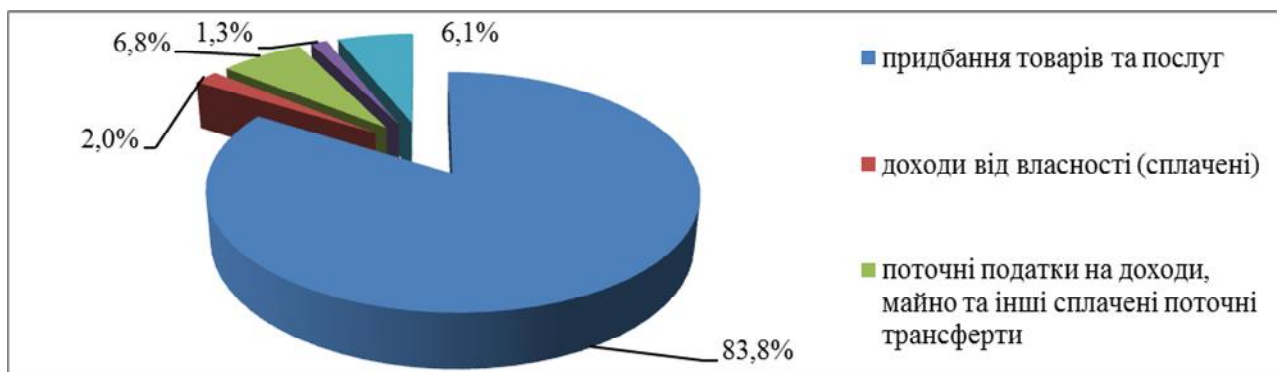
виникненні кризових явищ. Тому побудова ефективних інститутів мінімізації податкових втрат сприятиме досягненню державою цілей суспільного розвитку, а також дієвості обраних владою регуляторних механізмів та інструментів.

Наступним соціально-економічним наслідком податкових втрат є зменшення обсягів надання суспільних благ і спад добробуту суспільства. Показовою може бути структура доходів та витрат населення у 2012 р. У загальному обсязі доходів населення 42,2 % становила заробітна плата, 37,4 % – соціальні допомоги та інші трансферти і лише 20,4 % – прибуток та змішаний дохід і доходи від власності (рис.2.17.а).

Щодо витрат населення, то рис. 2.17.б демонструє, що 83,8 % – це витрати на придбання товарів та послуг. Якщо порівнювати доходи і витрати населення у 2012 р. та 2000 р., то бачимо, що їх структура практично не змінилася (рис.1, додаток К).



а) доходи населення

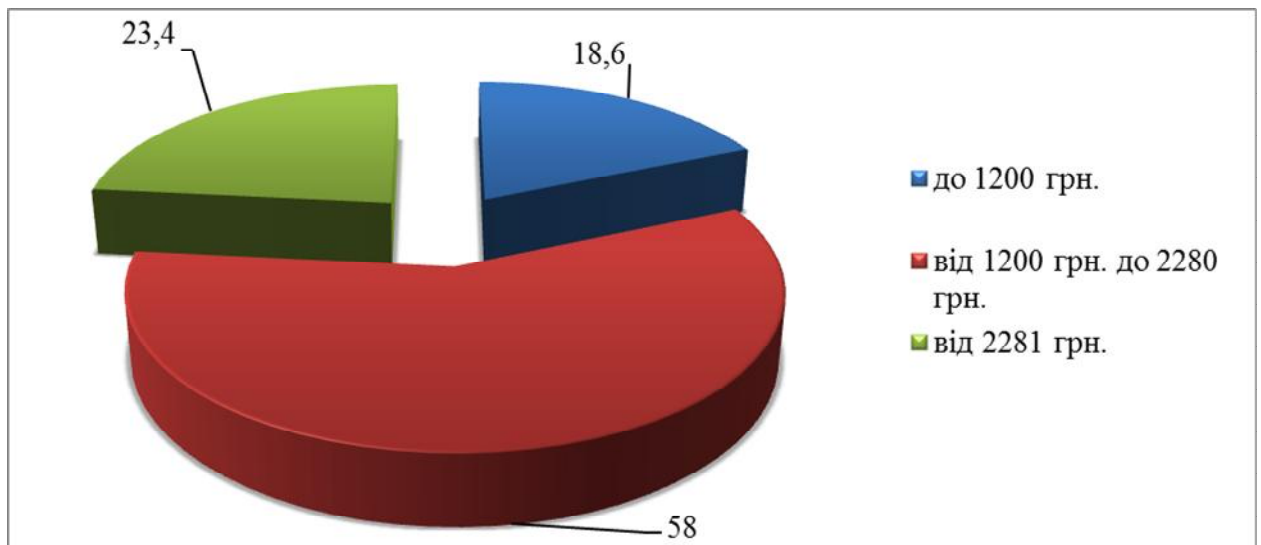


б) витрати населення

**Рис. 2.17. Структура доходів та витрат населення у 2012 р.\***

\*Складено автором на основі [116].

У 2012 р. середньодушові загальні доходи на місяць у 58 % населення становили від 1200 грн. до 2280 грн., що свідчить про невисокий рівень добробуту українців та про необхідність обґрунтування показника прожиткового мінімуму до соціально прийнятних меж (рис. 2.18). При цьому необхідно зазначити, що частка населення із середньодушовими загальними доходами у місяць, нижчими прожиткового мінімуму в 2006 р., становила 50,9%, у 2008 р. – 16,1 % (див. рис. 2, додаток К).



**Рис. 2.18. Розподіл доходів населення за рівнем середньодушових загальних доходів, 2012 р.\***

\*Складено автором на основі [116].

Недостатньо обґрунтовані соціально-економічні реформи, поширення тіньової економіки та зростання обсягів податкових втрат призводять до значного рівня бідності в Україні. Згідно з даними соціально-економічного департаменту Федерації профспілок України, за станом на 2010 р. межа бідності дорівнювала 944 грн., за межею бідності опинилося 24,1 % населення. Зазначимо, що протягом 2000–2010 рр. показник рівня бідності варіювався у межах 24–28 % (табл. 1, додаток К). Динаміка основних показників бідності 2000–2010 рр. характерна повільною зміною ситуації бідності в державі на краще.

Зазначимо, що коефіцієнт кореляції між показниками рівня бідності та



податковими втратами становить  $R=0,5263$ ; це свідчить про помірний взаємозв'язок між досліджуваними показниками, а коефіцієнт детермінації дорівнює  $R^2=0,2769$ , тобто зміна рівня бідності в Україні на 27,69 % пояснюється податковими втратами.

Для оцінки добробуту суспільства доцільно також проаналізувати такі показники, як Індекс розвитку людського потенціалу (HDI – Human Development Index), Індекс якості життя (QLI – Quality of Life Index) та Коефіцієнт Джині (GC – Gini Coefficient).

Індекс розвитку людського потенціалу розраховують для порівняльної оцінки рівня бідності, грамотності, середньої тривалості життя, освіти та ін. Із 1993 р. HDI оцінюють щороку в рамках Програми розвитку ООН. Відповідно до рейтингу країн за рівнем розвитку людського потенціалу в 2012 р. Україна належить до країн з високим рівнем людського розвитку та перебуває на 78-й позиції, зі значенням показника 0,74 на рівні з такими країнами, як Македонія (0,74), Маврикій (0,737) та Боснія і Герцеговина (0,735) [209]. Дані, наведені в таблиці 2.20, свідчать, що протягом 2008–2011 рр. значення HDI для України залишалися сталим.

Таблиця 2.20

**Значення показників HDI, QLI та GC для України, 2008–2011 рр.**

Роки	Індекс розвитку людського потенціалу (HDI)		Індекс якості життя (QLI)		Коефіцієнт Джині (GC)	
	Місце в рейтингу	Значення показника	Місце в рейтингу	Значення показника	Місце в рейтингу	Значення показника
2008	82	0,729	59	62	76	27,5
2009	76	0,720	62	61	-	26,4
2010	69	0,725	68	62	-	-
2011	76	0,729	73	60	-	-

\*Складено автором на основі [128; 206; 209; 223; 224; 236].

Як видно з додатку Л.1, за станом на 2011 р. серед країн, що очолюють даний рейтинг, перебувають Норвегія (0,943), Австралія (0,929), Нідерланди (0,91), США (0,91) та Нова Зеландія (0,908). До країн із найнижчим

значенням HDI належать наступні країни: Чад (0,328), Мозамбік (0,322), Бурунді (0,316), Нігер (0,295), Демократична Республіка Конго (0,286) [209]. Загальна тенденція даного показника характерна постійним його зростанням, починаючи з 1980 р. Однак необхідно зазначити, що HDI не враховує всіх аспектів розвитку людського потенціалу і не дає змоги належним чином оцінити рівень суспільного добробуту.

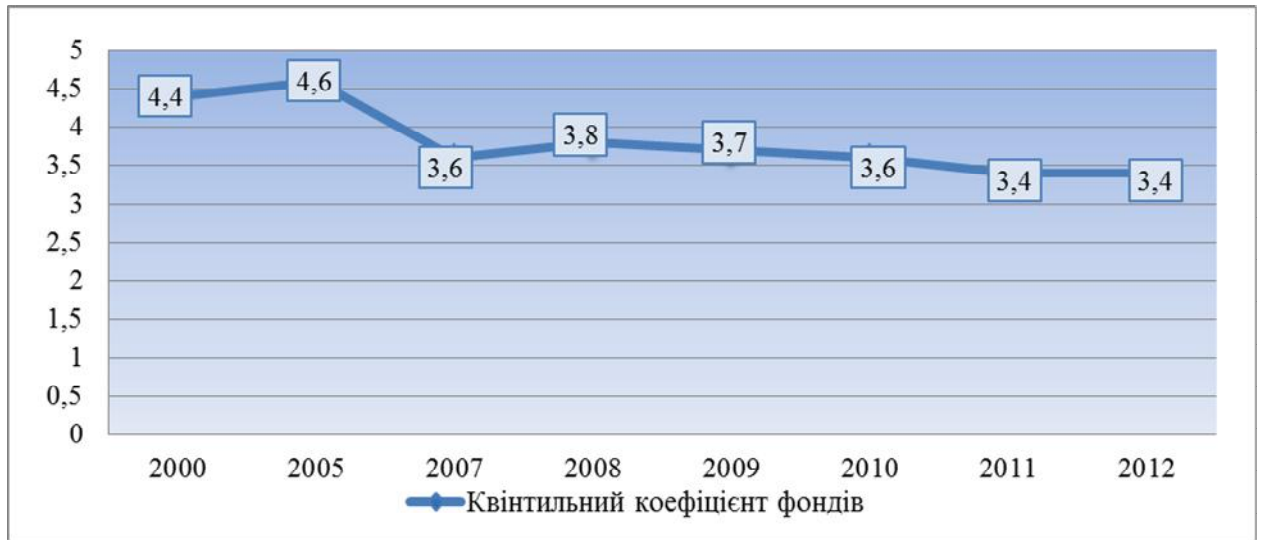
Іншим системним індексом, який дає змогу оцінити суспільний добробут населення країни, є Індекс якості життя (QLI). При обчисленні QLI враховують дев'ять показників: прожитковий мінімум; культуру та дозвілля; рівень розвитку економіки; стан навколишнього середовища; свободу населення; рівень здоров'я; кліматичні умови; розвиток інфраструктури; безпеку та ризикованість життя. За станом на 2011 р. QLI для України дорівнював 60 зі 100 можливих. Найвищим цей показник був у США (86), Новій Зеландії (76) і Мальті (76) (додаток Л.2) [223]. До країн, характерних найнижчим рівнем забезпеченості необхідних для нормальної життєдіяльності характеристик, належать Ємен (36), Чад (34) та Сомалі (28).

Коефіцієнт Джині – статистичний показник, що показує нерівність розподілу доходів населення. Світовий банк визначає GC як співвідношення доходів 10 % найбагатших та 10 % найбідніших верств населення. У 2008 р. в Україні це співвідношення становило 27,5 [206]. Значення показників за 2010–2011 рр. для нашої країни не розраховано.

Подібний до GC коефіцієнт обчислює Державна служба статистики України. Квінтільний коефіцієнт фондів розраховують як співвідношення сумарних доходів 20 % найбільш та 20 % найменш забезпеченого населення. Рисунок 2.19 демонструє динаміку даного показника протягом 2000–2012 рр.

Як бачимо, максимальне значення квінтільного коефіцієнта фондів було у 2005 р. – 4,6. Тобто доходи 20 % забезпеченого населення у 4,6 раза переважали доходи 20 % найменш забезпеченого, що свідчить про високу нерівномірність розподілу доходів населення України. Показник, що

обчислив Укрстат, дещо відрізняється від показників, які розраховує Світовий банк.



**Рис. 2.19. Динаміка квінтільного коефіцієнта фондів,  
2000–2012 рр., разів\***

\*Складено автором на основі [116].

Один із серйозних наслідків податкових втрат – поширення корупційних схем та організованої злочинності. Особливістю сучасного періоду розвитку України є те, що значна частка ВВП проходить саме через корупційні схеми, а не через нормативні контрактні відносини між владою та бізнесом. Корупційні схеми проявляються у формуванні неформальних та нелегальних взаємозв'язків між чиновниками по вертикалі в одній владній структурі, а також по горизонталі на різних рівнях управління. Такі взаємозв'язки комерційні структури систематично використовують для корупційних операцій, з метою особистого збагачення, розподілу бюджетних коштів на користь приватних інтересів чи отримання певних конкурентних переваг.

Щодо масштабів корупції, то поширеним є Індекс сприйняття корупції (Corruption Perceptions Index), який обчислюють експерти міжнародної антикорупційної організації «Transparency International». Індекс CPI показує схильність чиновників різних країн до отримання хабарів. Цей індекс – інтегрована оцінка за десятибальною шкалою, де 0 балів – найвищий рівень корупції, а 100 балів – її відсутність. У таблиці 2.21 відображено місце

України в рейтингу країн за Індексом сприйняття корупції в 2012 р. У рейтингу зі 183 країн Україна зайняла 144 позицію разом із Сирією, Камеруном, Центральною Африканською Республікою, Республікою Конго [201]. Якщо порівняти з 2010 р., то Україна перебувала тоді на 134 місці, а індекс СРІ становив 2,4 (або 24) [118]

Таблиця 2.21

**Рейтинг країн за індексом сприйняття корупції, 2012 р.\***

Позиція в рейтингу	Країни	Індекс сприйняття корупції
1	Данія	90
1	Фінляндія	90
1	Нова Зеландія	90
4	Швеція	88
5	Сінгапур	87
144	Бангладеш	26
144	Камерун	26
144	Центральна Африканська республіка	26
144	Республіка Конго	26
144	Сирія	26
144	Україна	26
174	Корея	8
174	Сомалі	8

\*Складено автором на основі [201].

Поширення корупційних явищ, суперечливість законодавчої та нормативно-розпорядчої бази, недосконалість фіскальних інститутів призводить до формування потужної кримінальної економіки, що стає транснаціональною. На Восьмому конгресі ООН у Гавані (1990 р.) було наголошено: «Організована злочинність прямо загрожує національній та міжнародній безпеці і стабільності та є фронтальною атакою на політику та економіку країни та створює загрозу самій державності. Вона порушує стабільну діяльність соціальних та економічних інститутів, що зумовлює втрату довіри до процесу демократизації» [242, с.18].

Серед основних тенденцій розвитку організованої злочинності в Україні можна виокремити такі. Підрозділи МВС, ГПУ, СБУ та податкова міліція у 2010 р. виявили 3429 злочинів, що їх вчинили організовані групи (ОГ) та

злочинні організації (ЗО), а це втричі менше, порівняно з 2005 р. (табл. 2.22).

Таблиця 2.22

**Результати боротьби правоохоронних органів України  
з організованою злочинністю, 2005–2010 рр.**

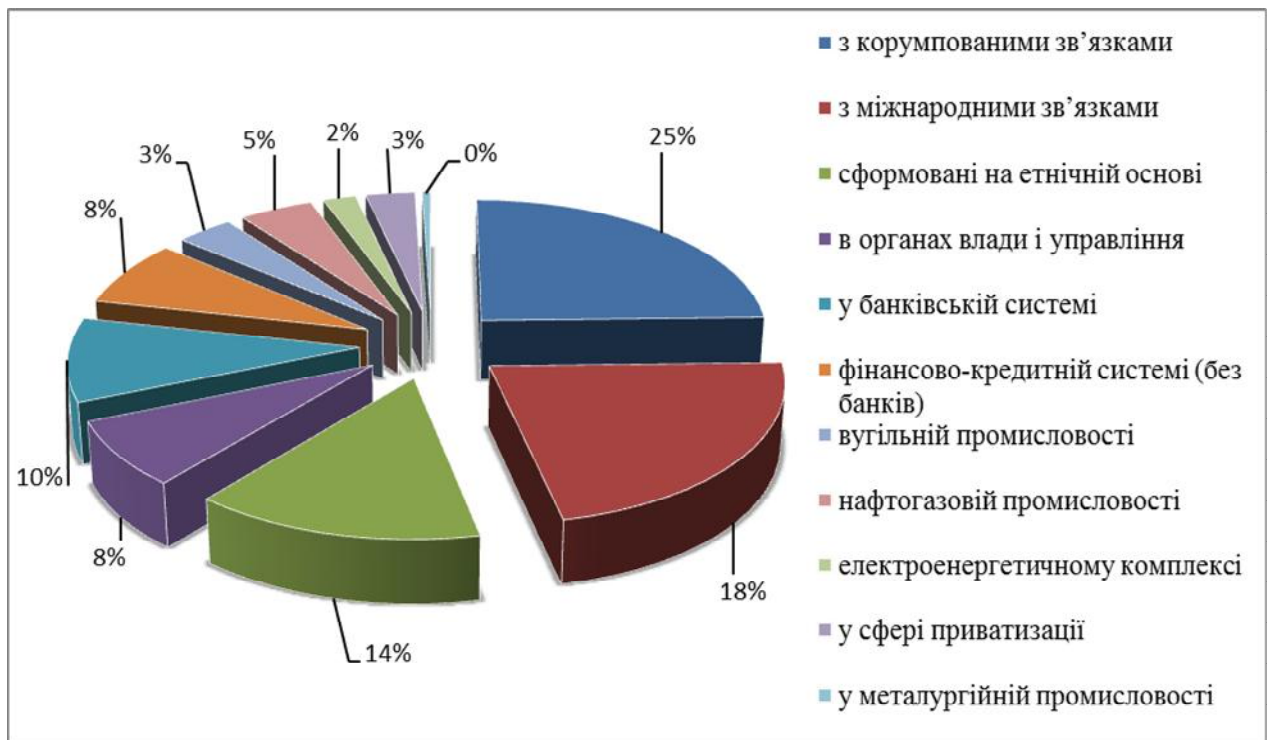
Показник	2005	2008	2009	2010
Кількість виявлених ОГ та ЗО	567	406	414	431
МВСУ та ГПУ	549	380	380	394
СБУ	13	25	28	28
Податкова міліція	5	1	6	9
Кількість злочинів, вчинених ОГ та ЗО	8268	4230	4085	3429
МВСУ та ГПУ	8176	4132	3956	3273
СБУ	55	87	114	118
Податкова міліція	37	11	15	38
Кількість виявлених осіб, які вчинили злочин, у складі ОГ та ЗО	2282	1582	1717	1735
МВСУ та ГПУ	2213	1462	1573	1568
СБУ	46	117	119	127
Податкова міліція	23	3	25	40
Кількість засуджених осіб за скоєння злочинів у складі ОГ та ЗО	1303	723	762	815

\*Складено автором на основі [54].

Найбільша частка виявлених ОГ та ЗО належить МВСУ і ГПУ. Загальна кількість виявлених організованих груп та злочинних організацій у 2010 р. зменшилася на 24 % порівняно з 2005 р. Це може свідчити як про зменшення чинників криміналізації суспільства, так і про взаємодію чи вплив суб'єктів організованої злочинності на правоохоронні органи. Наступною негативною тенденцією є значна диференціація рівня злочинності в різних областях України. Найкриміногенніші області – є Одеська (440 злочинів), Дніпропетровська (284 злочини), Харківська (277 злочинів) області. Найменшу кількість злочинів, що вчинили організовані групи та злочинні організації у 2010 р., зареєстровано у таких областях: Івано-Франківській (31 злочин), Львівській (39 злочинів), Закарпатській (41 злочин) та Хмельницькій (44 злочини) (додаток М) [54].

Зазначимо, що з 456 виявлених у 2011 р. організованих груп 43 мали

міжнародні зв'язки, 48 – корумповані, 34 ОГ та 30 діяли у фінансово-кредитній та банківській сферах (рис. 2.20) [54]. Деякі ОГ та 30 поєднували діяльність в офіційному, тіньовому та кримінальному секторах економіки. Отже, організована злочинність, набуваючи значних масштабів, посилює реальний вплив на соціально-економічні та суспільно-політичні процеси.



**Рис. 2.20. Характеристика організованих груп та злочинних організацій за напрямками кримінальної діяльності, 2011 р.\***

\*Складено автором на основі [54].

За допомогою надбудови «Пакет аналізу» MS Excel визначимо рівень зв'язку і залежності кількості злочинів, що вчинили ОГ та 30, від податкових втрат. У результаті розрахунків отримаємо статистичні характеристики моделі, що наведені в додатку Н.1. Як бачимо, коефіцієнт кореляції між досліджуваними показниками становить 0,9623 ( $R=0,9623$ ), що свідчить про дуже тісну залежність між кількістю злочинів, учинених у складі ОГ та 30 та податковими втратами, протягом 2006–2010 рр.

Корупція та організована злочинність є серйозними наслідками податкових втрат, що стримує соціально-економічне зростання і негативно

впливає на імідж держави. Тому варто погодитися з професором М. Флейчук, що антикорупційну політику не можна здійснювати через реалізацію окремих заходів, а це мають бути системні дії для підвищення ефективності трансформування інституційного базису та реалізації політики помірною протекціонізму [183, с. 343].

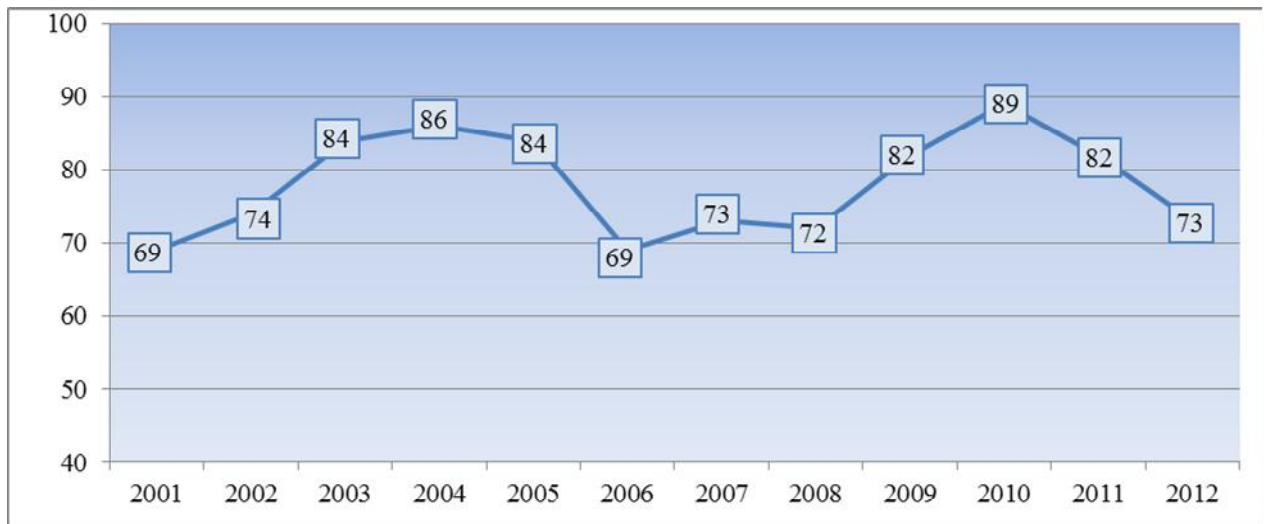
Ще одним соціально-економічним наслідком податкових втрат є викривлення конкурентного механізму ринку. Як зазначила професор Г. Филюк, податкове середовище, в якому функціонує підприємство, належить до факторів, що визначають його конкурентоспроможність поряд із якістю продукції та послуг, ефективною стратегією маркетингу і збуту, рівнем кваліфікації персоналу й менеджменту, технологічним рівнем виробництва, доступністю джерел фінансування тощо [169, с. 57]. Так, діюча податкова система є важливим чинником впливу на суб'єктів підприємницької діяльності. Платники, які ухиляються від оподаткування або уникають його, займають вигідніше становище, порівняно з тими податкоплатниками, які сумлінно сплачують податкові зобов'язання. Наявність явища податкових втрат як наслідку неефективної податкової системи також призводить до зниження виробничої ефективності підприємств, неспроможності технологічних нововведень, нерівномірного податкового навантаження і, в підсумку, погіршення конкурентного середовища країни у цілому.

Для оцінки конкурентоспроможності країн Всесвітній економічний форум розраховує Глобальний індекс конкурентоспроможності. Даний індекс має 12 складових:

- 1) державні та суспільні інституції;
- 2) інфраструктура;
- 3) макроекономічне середовище;
- 4) охорона здоров'я та початкова освіта;
- 5) середня, вища і професійна освіта;

- 6) ефективність ринку товарів;
- 7) ефективність ринку праці;
- 8) рівень розвитку фінансового ринку;
- 9) технологічна готовність;
- 10) розмір ринку;
- 11) рівень розвитку бізнесу;
- 12) інновації [53].

Глобальний індекс конкурентоспроможності розраховують, враховуючи той факт, що конкурентоспроможність – це набір інституцій, політик і факторів, які визначають рівень продуктивності країни. Як свідчать дані, наведені на рисунку 2.21, Україна в Глобальному індексі конкурентоспроможності опустилася з 69 позиції у 2001 р. до 73 у 2012 р. [53]. Найнижчу позицію наша країна займала у 2010 р. – 89 місце. Наведена динаміка показує, що конкурентне середовище в Україні є нерозвинутим і має серйозні перешкоди для ведення бізнесу.



**Рис. 2.21. Місце України у Глобальному індексі конкурентоспроможності, 2001–2012 рр. [71]**

Серйозним соціально-економічним наслідком податкових втрат також є зниження інвестиційно-інноваційного потенціалу держави. Податкові втрати призводять до вилучення ресурсів із процесів суспільного та економічного відтворення, а також до нестачі інвестиційних ресурсів, що зумовлює



зниження здатності мобілізувати інвестиційні ресурси й ефективно їх відтворювати.

Обсяги прямих іноземних інвестицій – це той показник, який найповніше характеризує стан інвестиційного клімату в державі (стан законодавчої та судової системи, рівня бюрократизації, масштабів корупції тощо). Згідно з даними таблиці 2.23 обсяги прямих іноземних інвестицій в економіку України у 2012 р. порівняно з 2005 р. зросли в шість разів і становили 54,5 млрд. грн. Однак поряд з цим із 2008 р., темпи зростання прямих іноземних інвестицій уповільнилися. Якщо у 2006 р. темп зростання інвестицій становив 186,7 %, то у 2012 р. даний показник дорівнював 111,9 %, досягнувши свого мінімального значення [60].

*Таблиця 2.23*

**Обсяги та темпи зростання прямих іноземних інвестицій  
в економіку України, 2005 – 2012 рр.\***

Показник	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Прямі іноземні інвестиції, млн. дол.	9047	16890	21607,3	29542,7	35616,4	40053	44806	54462,4
Темп зростання обсягу прямих іноземних інвестицій, у % до попереднього року	133,2	186,7	127,9	136,7	120,6	112,5	111,9	121,6

\*Складено автором на основі [60; 61].

У цьому аспекті видання «The Economist» зазначило, що продовження впливу «зацікавлених груп» разом з низькою адміністративною спроможністю та неефективним законодавством уповільнить темпи поліпшення ділового середовища за основними напрямками [242].

Інвестиційно-інноваційні процеси в Україні не набули серйозних масштабів і тому не приводять до значного зростання ВВП. Частка промислових підприємств, які займались інноваціями, в 2012 р. становила 17,4 % від загальної кількості, в 2010 р. – 13,8 %, у 2009 р. – 12,8 %. Розвиток

інноваційної діяльності підприємств неможливий без інвестиційної підтримки.

За допомогою пакета аналізу побудуємо регресійну модель залежності прямих іноземних інвестицій від податкових втрат. Коефіцієнт кореляції між досліджуваними показниками становить  $R=0,9834$ , що свідчить про дуже тісний зв'язок між прямими іноземними інвестиціями та податковими втратами (додаток Н.2). Через те, що  $F=117,78$ , а значимість  $F = 0,0004 < 0,05$ , модель можна визнати в цілому значимою. Перевіримо значимість коефіцієнтів регресії за допомогою t-статистики Стьюдента. Так як для всіх коефіцієнтів регресії  $P$  – значення  $< 0,05$ , то всі вони є значимими.

На основі даної моделі можемо побудувати рівняння залежності прямих іноземних інвестицій від податкових втрат (формула 2.15):

$$\text{ПІІ} = 0,40273 \times \text{ПВ} + 0,329143, \quad (2.15)$$

де ПІІ – прямі іноземні інвестиції;

ПВ – податкові втрати.

Варто зазначити, що перехід на інвестиційно-інноваційний шлях має бути тісно пов'язаний із зміною соціально-економічних відносин загалом. Тому ефективне функціонування інноваційної моделі економічного розвитку повинно базуватися на відповідній державній підтримці, інституційному забезпеченні та дієвих заходах мінімізації податкових втрат.

Наступним соціально-економічним наслідком податкових втрат є спад довіри громадян до органів влади. В умовах масштабних податкових втрат суспільство не відчуває себе захищеним, не отримує належних суспільних благ та не може бути впевненим у справедливості судових органів. Негативна оцінка діяльності уряду зумовлює недовіру суспільства до всіх інститутів влади. Як зазначили учені Національного інституту стратегічних досліджень, соціальна незахищеність, недостатній рівень оплати праці, значний розрив у доходах, поширення ареалу бідності формують у населення протестні настрої та недовіру до влади [137].

Довіра громадян, ефективне використання громадського потенціалу можуть бути досягнуті в результаті ефективно організованої взаємодії на засадах закону й за допомогою встановлення партнерських стосунків між владою та суспільством.

Загалом, проведене дослідження свідчить, що найбільшу загрозу податковій втраті спричиняють фіскальній та соціально-економічній сферам. Відтак розділяємо їх наслідки на дві групи та, відповідно, виокремлюємо основні складові останніх (рис. 2.22).



**Рис. 2.22. Наслідки існування феномена податкових втрат**

\*Складено автором.

Таким чином, для зменшення обсягів податкових втрат та подолання їх наслідків необхідний системний підхід в економічній, фінансовій та політичній сферах. Розв'язання даної проблеми потребує науково обґрунтованих положень та подальших досліджень з питань створення ефективного інституційного середовища, що дало б змогу мінімізувати втрати держави внаслідок ухилення та уникнення від оподаткування.

## Висновки до розділу 2

Проаналізувавши інституційні умови організації протидії податковим втратам, зазначимо:

1. Системна криза в економіці та неадекватність методів ринкових трансформацій призводять до значної втрати бюджетних надходжень та порушення розподільчих відносин. Різниця в поширенні феномену податкових втрат і тіньової економіки викликана різним рівнем розвитку фіскальних інститутів та інституційного середовища в цілому.

2. Розрахунки загального обсягу податкових втрат показали, що вони у 2012 р. порівняно з 2001 р. зросли майже в 12 разів і становили 115,7 млрд. грн. На основі вивчення динаміки складових податкових втрат встановлено, що найбільшу частку податкових надходжень держава втрачає в результаті тіньової економіки. Однак із 2008 р. податкові втрати від нераціонального надання податкових пільг та неефективного управління податковим боргом зростають. Якщо у 2001 р. 100 % податкових втрат становили втрати внаслідок тіньової економіки, то у 2011 р. вони дорівнювали 94,59 %.

3. Для визначення ефективності фіскальних інститутів запропоновано модель оцінки ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, яка базується на основі комплексного показника, котрі розраховують як середньозважену величину значень бюджетної, фінансової ефективності та ефективності контрольно-перевірочної роботи. Аналіз комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат свідчить, що його значення у 2004–2008 рр. було низьким та коливалось у межах 0,84–0,95 за максимально встановленого значення 1; це спричинила саме низька ефективність контрольно-перевірочної роботи. З 2009 р. значення комплексного показника ефективності почало зростати й у 2012 р. становило 1,14.

4. Податкові втрати негативно впливають на економічний та соціальний

розвиток держави, призводять до порушення макроекономічної і фіскальної стабільності, криміналізації економіки тощо. Наслідки податкових втрат розділяємо на дві групи: фіскальні й соціально-економічні наслідки. До фіскальних наслідків податкових втрат відносимо: посилення податкового тиску на легальний сектор економіки; нерівномірне податкове навантаження на різні види діяльності; зменшення фінансових ресурсів бюджету держави та виникнення його дефіциту. Соціально-економічними наслідками податкових втрат є: неефективність заходів державного регулювання економіки; зменшення обсягів надання суспільних благ і спад добробуту суспільства; поширення корупційних схем та організованої злочинності; викривлення конкурентного механізму ринку; зниження інноваційно-інвестиційного потенціалу країни; недовіра громадян до органів влади тощо.

5. Для підвищення ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат необхідно вдосконалити форми й методи контрольної роботи органів доходів і зборів та фіскальних інститутів загалом. Створення ефективних фіскальних інститутів є передумовою для нормального функціонування ринкових механізмів та реалізації дієвої фіскальної політики держави.

Основні положення, висновки та рекомендації розділу 2 дисертаційного дослідження відображені у наступних публікаціях [168; 169; 171; 172; 174; 175].

### РОЗДІЛ 3

## ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ФІСКАЛЬНИХ ІНСТИТУТІВ ТА ПРІОРИТЕТИ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ

### 3.1. Прогнозування інституційних факторів виникнення податкових втрат на основі економетричного аналізу часових рядів

Низький показник ефективності фіскальних інститутів та постійне зростання обсягів податкових втрат свідчать, що важливою проблемою формування дієвих фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат є пошук оптимальних і ефективних управлінських рішень. Прогнозування дає можливість визначити ймовірні наслідки прийнятих рішень, перспективи розвитку процесів та передбачити стан економічної системи. Загалом, прогноз – це науково аргументоване передбачення, яке дає випереджувальну інформацію про розвиток природних і суспільних явищ, процесів у майбутньому [59, с. 69]. Тому для визначення соціально-економічних орієнтирів мінімізації податкових втрат доцільне прогнозування інституційних факторів їх виникнення. Це сприятиме пошукові ефективних заходів для розв’язання проблеми податкових втрат, які будуть дієвими саме в конкретний період розвитку економіки.

У такому контексті, щоб передбачити розвиток досліджуваних процесів, необхідно вивчити динамічні ряди у минулому. При цьому головною метою кількісного аналізу часових рядів є виявлення тенденції розвитку досліджуваних явищ.

Визначення взаємозв’язку і взаємозалежності між існуючими явищами й економічними процесами має суттєве значення та дає можливість описати причинно-наслідковий зв’язок між ними. Дослідження інтенсивності, виду та

форм причинних впливів у середині стохастичних процесів здійснюється на основі методів економіко-математичного моделювання, у т. ч. на основі економетричного аналізу часових рядів.

Під час моніторингу податкових втрат вагомим є аналіз тенденцій факторів, що впливають на формування податкових втрат. Як уже зазначено у попередньому розділі, до структурних елементів податкових втрат належать: податкові втрати, викликані обходом оподаткування; втрати бюджету від неефективного надання податкових пільг; втрати бюджету, у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом. Тому до факторів виникнення податкових втрат відносимо: тіньову економіку, втрати бюджету від надання податкових пільг та податковий борг.

Як зазначив науковець І. Ачкасов, часовий ряд (ряд динаміки) – це сукупність значень того чи іншого показника за кілька послідовних моментів або періодів часу. Кожний рівень часового ряду формується під впливом великої кількості факторів [9, с.70].

При практичному аналізі часових рядів використовують етапи:

- графічне представлення та інтерпретація часового ряду;
- вибір математичної моделі для опису випадкової складової та перевірка адекватності;
- прогнозування майбутнього розвитку процесу, що описують за допомогою побудованого динамічного ряду;
- дослідження взаємодії між різними часовими рядами [43, с. 641].

Комплексне вивчення рядів динаміки має передувати етапу прогнозування досліджуваних показників, що дасть змогу визначити тенденції зміни даних економічних показників. Інформаційною базою для математичного моделювання послужили офіційні статистичні дані про обсяги ВВП, фактичних податкових надходжень, втрат бюджету від надання податкових пільг та податкового боргу в Україні за 2004–2011 рр. (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Вихідні дані для економіко-математичного моделювання\***

Роки	ВВП	Податкові надходження	Втрати бюджету від надання податкових пільг	Податковий борг
1	2	3	4	5
2004	345,113	63,1617	12,5	9,4
2005	441,452	98,0652	12,34	7,8
2006	544,153	125,7431	13,5	6,3
2007	720,731	161,2642	17,47	9,1
2008	948,056	227,1648	22,85	11,8
2009	913,345	208,0732	28,21	16,05
2010	1082,569	234,4477	37,13	8,73
2011	1316,6	334,6919	59,17	9,4

\*Складено автором на основі [115; 116; 119].

Дослідження динаміки показників на базі статистичних даних за 2004–2011 рр. і побудова економіко-математичних моделей залежності показників здійснене з допомогою пакета опрацювання статистичних даних STADIA (додаток П). Отримані регресійні залежності наведені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

**Динаміка прогнозованих показників ВВП, податкових надходжень, втрат бюджету від надання податкових пільг та податкового боргу, 2012–2016 рр.\***

Показник	Вид залежності й статистичні оцінки, $t$ - часовий інтервал, рік	Прогнозні значення	
1	2	3	
ВВП, млрд. грн. Середньорічне зростання становить 135 од., або 20,53 %	$y = 181,5 + 135t, R = 0,9858$	2012	1397
	$y = e^{(5,742+0,1867t)}, R = 0,9811$	2013	1532
2014		1667	
2015		1802	
2016		1937	
2012		1573	
	2013	1916	
	2014	2030	
	2015	2129	
	2016	2330	



## Продовження таблиці 3.2

1	2	3	
Податковий борг Повільне зростання обсягу податкового боргу	$y = \frac{t}{0,002484 + 0,1061t - 0,0008903t^2},$ $R = 0,9151$	2012	10,16
		2013	10,26
		2014	10,35
		2015	10,45
		2016	10,55
Податкові надходження Середньорічне зростання становить 34,47 од., або 23,73 %	$y = 46,46 + 34,47t, R = 0,9654$	2012	336,7
		2013	371,2
		2014	405,6
		2015	440,1
		2016	474,6
	$y = e^{(4,127+0,2129t)}, R = 0,9653$	2012	421,3
		2013	521,3
		2014	645,0
		2015	798,0
		2016	987,4
Втрати бюджету від надання податкових пільг Середньорічне зростання становить 5,95 од., або 25,18 %	$y = -1,398 + 5,954t, R = 0,9011$	2012	52,19
		2013	58,14
		2014	64,10
		2015	70,05
		2016	76,01
	$y = e^{(2,072+0,2246t)}, R = 0,9682$	2012	59,98
		2013	75,09
		2014	94,00
		2015	117,70
		2016	147,30

\*Побудовано автором на основі даних Міністерства доходів і зборів України та Державної казначейської служби України.

Усі економіко-математичні моделі адекватні експериментальним даним, мають високе значення коефіцієнта кореляції. Це дає підстави прогнозувати показники на 5 років і провести економічний аналіз поведінки показників ВВП, податкових надходжень, втрат бюджету від надання податкових пільг та податкового боргу.

Саме за допомогою засобів математичного моделювання пакета опрацювання статистичних даних STADIA ми спробували побудувати функції, які дають змогу спрогнозувати та оцінити обсяги податкових втрат. На основі такого аналізу побудовані економіко-математичні моделі динаміки досліджуваних показників, зображених у таблиці 3.2. Досліджувані

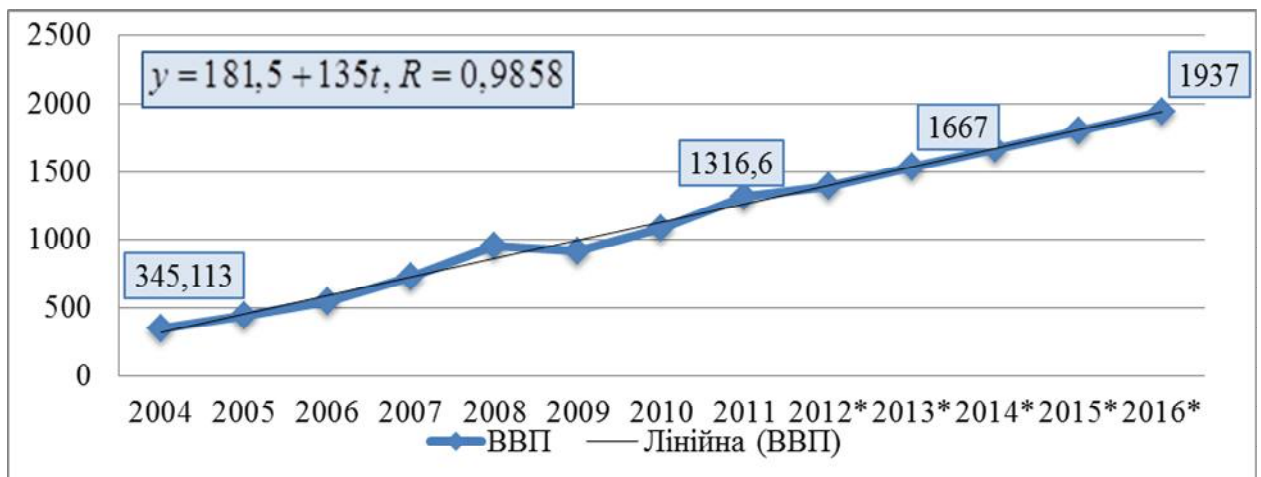
інформаційні масиви описано за допомогою кількох видів моделей і характеризуються високим значенням коефіцієнтів множинної кореляції, що свідчить про достовірність отриманих результатів.

Як бачимо з даної таблиці, середньорічний темп зростання ВВП – 135 млрд. грн., або 20,53% та описується наступними рівняннями (формули 3.1, 3.2):

$$y = 181,5 + 135t, R = 0,9858 \quad (3.1)$$

$$y = e^{(5,742+0,1867t)}, R = 0,9811 \quad (3.2)$$

Для наочнішого представлення прогнозованих показників зобразимо динаміку фактичних та прогнозних показників обсягів ВВП у 2004–2016 рр. (рис. 3.1). Прогнозне значення ВВП у 2014 р., визначене за допомогою математичних моделей, становитиме 1667 млрд. грн., а в 2016 р. – 1937 млрд. грн.



**Рис. 3.1. Динаміка фактичних та прогнозних показників обсягів ВВП, млрд. грн., 2004–2016 рр.\***

\*Прогнозні показники.

Однак середньорічний темп зростання обсягів ВВП нижчий від середньорічного темпу збільшення обсягів податкових надходжень, який дорівнює 34,47 млрд. грн., або 23,73 %, що може бути свідченням посилення податкового тиску на платників податків та переходу економічної діяльності в тіньовий сектор. Рівняння середньорічного темпу зростання податкових

надходжень описуються лінійною та експоненціальною моделлю і є наступними (формули 3.3, 3.4):

$$y = 46,46 + 34,47t, R = 0,9654 \quad (3.3)$$

$$y = e^{(4,127+0,2129t)}, R = 0,9653 \quad (3.4)$$

Динаміка фактичних та прогнозованих податкових надходжень у 2004–2016 рр. представлена на рисунку 3.2. Як бачимо з даних, отриманих у результаті прогнозування, в майбутньому зберігатиметься тенденція щодо зростання податкових надходжень. Прогнозне значення податкових надходжень у 2014 р. становитиме 405,6 млрд. грн., у 2016 р. – 474,6 млрд. грн. Із урахуванням нинішньої ситуації можна вважати, що такі прогнозні значення достатньо ймовірні.



**Рис. 3.2. Динаміка фактичних та прогнозних обсягів податкових надходжень, млрд. грн., 2004–2016 рр.\***

\*Прогнозні показники.

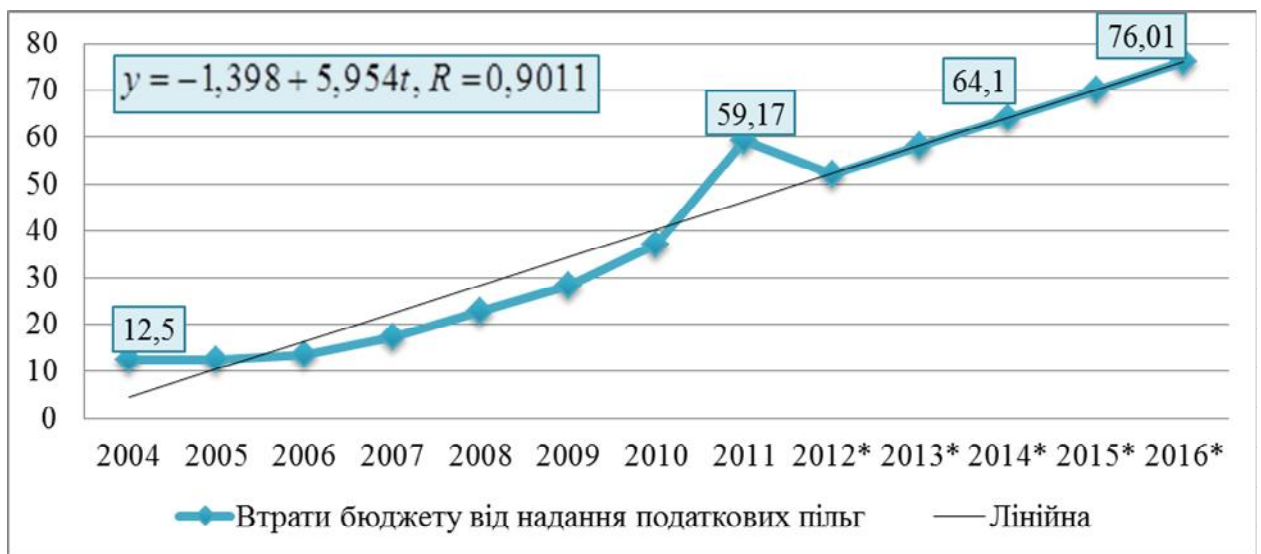
Водночас середньорічний темп зміни обсягів втрат від податкових пільг є вищим від середньорічного темпу надходження обсягів податків. Маємо дисбаланс, що може бути результатом неефективного та нераціонального використання коштів, вивільнених суб'єктами господарювання. Середньорічний темп зростання втрат бюджету від надання податкових пільг становить 5,95 млрд. грн., або 25,18 % та описується за допомогою наступних

рівнянь (формули 3.5, 3.6):

$$y = -1,398 + 5,94t, R = 0,9011 \quad (3.5)$$

$$y = e^{(2,072+0,2246t)}, R = 0,9682 \quad (3.6)$$

Динаміку фактичних та прогнозних показників втрат бюджету від надання податкових пільг у 2004–2016 рр. відображено на рисунку 3.3. Прогнозне значення втрат бюджету від надання податкових пільг, визначене за допомогою економіко-математичного моделювання, дорівнюватиме 64,1 млрд. грн. у 2014 р. та 76,01 млрд. грн. у 2016 р., а в 2004 р. фактичні втрати бюджету від надання податкових пільг становили 12,5 млрд. грн. Така ситуація зумовлена намаганням органів державної влади створити сприятливі умови для підприємницької діяльності та формування привабливого інвестиційного клімату.



**Рис. 3.3. Динаміка фактичних та прогнозних обсягів втрат бюджету від надання податкових пільг, млрд. грн., 2004–2016 рр.\***

\*Прогнозні показники.

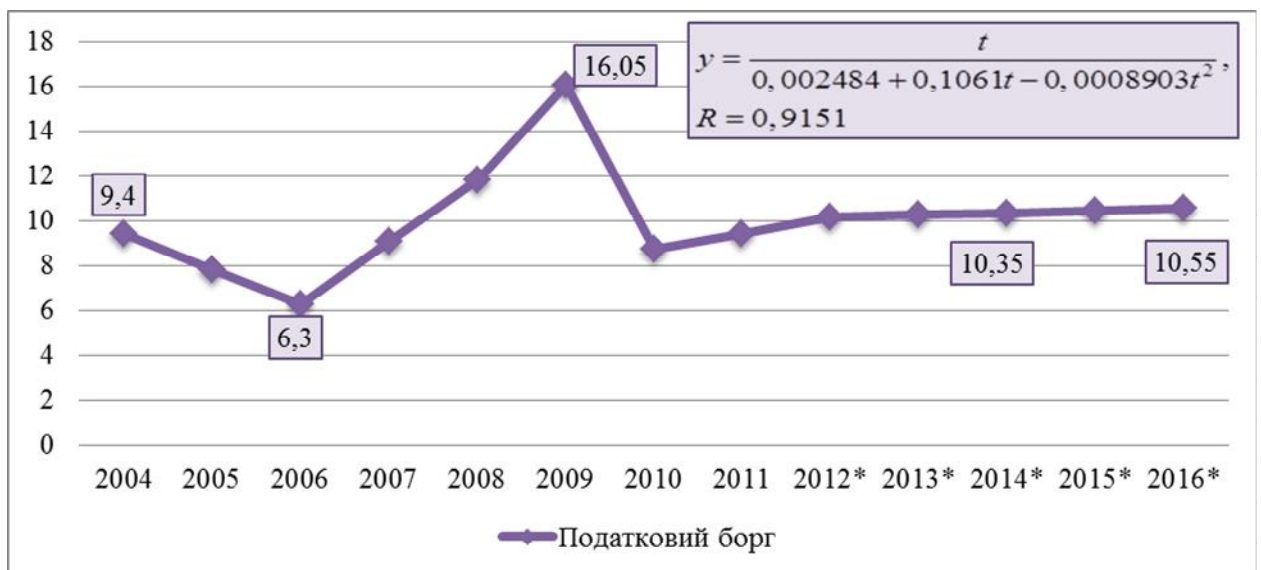
Зростання податкового боргу характерне повільними темпами та описується за допомогою наступної моделі (формула 3.7):

$$y = \frac{t}{0,002484+0,1061t-0,0008903t^2}, R = 0,9151 \quad (3.7)$$

Отримана модель тренду податкового боргу значно відрізняється від

попередніх моделей та характеризується повільним зростанням. Дане рівняння оптимуму може свідчити про те, що держава вжила ефективних заходів стосовно управління податковим боргом та повернення платниками сум несплачених податкових платежів. Однак навіть такі обсяги податкового боргу є загрозовими для забезпечення податкових надходжень до бюджету.

На рисунку 3.4. відображено динаміку фактичних та прогнозованих обсягів податкового боргу протягом 2004–2016 рр. Динаміка прогнозних показників податкового боргу, визначених за допомогою економіко-математичного моделювання, характерна порівняно повільними темпами зростання. У 2014 р. обсяги податкового боргу становитимуть 10,35 млрд. грн., у 2016 р. – 10,55 млрд. грн., а в 2004 р. вони дорівнювали 9,4 млрд. грн. Однак, як бачимо з рисунка, їм притаманні різкі стрибки без чіткої тенденції до зростання чи спадання.



**Рис. 3.4. Динаміка фактичних та прогнозних обсягів податкового боргу, млрд. грн., 2004–2016 рр.\***

\*Прогнозні показники.

За природою походження досліджувані показники податкових надходжень, втрат бюджету від надання податкових пільг, обсягів податкового боргу є похідними від ВВП, оскільки ВВП – джерело утворення цих показників. Очевидно, що доцільно простежити вплив зміни обсягів ВВП

на досліджувані показники. Проаналізуємо детальніше економіко-математичні моделі залежності обсягів досліджуваних показників, ( $x$ ) від обсягів ВВП, ( $y$ ).

Залежність обсягів податкових надходжень від обсягів ВВП можна зобразити за допомогою наступних моделей (формули 3.8, 3.9):

$$y = -22,4 + 0,2583x, R = 0,9908 \quad (3.8)$$

$$y = e^{(3,852+0,001563x)}, R = 0,9704 \quad (3.9)$$

Отримана модель залежності податкових надходжень від ВВП показує, що зростання обсягу ВВП на одиницю приводить до середнього збільшення обсягу податкових надходжень на 0,2583 одиниці, або в 1,00156 раза.

Залежність втрат бюджету від надання податкових пільг від ВВП описується наступними економіко-математичними моделями (формули 3.10, 3.11, 3.12):

$$y = -9,584 + 0,04434x, R = 0,9189 \quad (3.10)$$

$$y = e^{-4,338} \times x^{1,128}, R = 0,9249 \quad (3.11)$$

$$y = e^{(1,781+0,00165x)}, R = 0,9739 \quad (3.12)$$

Зростання обсягу ВВП на одиницю призводить до середнього збільшення втрат бюджету від надання податкових пільг на 0,04434 одиниці або в 1,00165 раза. Відносну зміну показників обсягів ВВП і втрат бюджету від надання податкових пільг покажемо у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

**Відносні зміни обсягів ВВП та втрат бюджету від надання податкових пільг, рази\***

Зміна обсягу ВВП, рази	1,1	1,2	1,25	1,3
Зміна обсягів втрат бюджету від надання податкових пільг, рази	1,114	1,228	1,286	1,344

\*Розраховано автором.

Як видно з наведених даних, швидкість зростання втрат бюджету від податкових пільг вища від швидкості зростання ВВП; це може бути

свідченням того, що процес надання податкових пільг не завжди економічно обґрунтований.

Вплив ВВП на податковий борг можна описати за допомогою наступної моделі (формула 3.13):

$$y = \frac{x}{0,00143 + 0,1138x - 1,165 \times 10^{-5}x^2}, R = 0,8662 \quad (3.13)$$

Дане рівняння свідчить про те, що значного впливу на обсяг податкового боргу зміна обсягів ВВП не має.

Для дослідження й аналізу природи розвитку вибраних нами показників, використаємо апарат кореляційного аналізу. Кореляція – математична операція, яка дає змогу визначити ступінь невидимого (латентного) впливу між показниками. Відомі автокореляція (автокореляційна функція) і взаємна кореляція чи кроскореляція (кроскореляційна функція).

Зображення статистики кореляції в аналізі даних називають корелограмою. При аналізі часових рядів корелограма – це автокореляційна діаграма чи таблиця, що демонструє силу впливу показників, зсунутих у часі.

Якщо використовують взаємно-кореляційну функцію, то результат називають поперечною корелограмою. Корелограми є широко використовуваним інструментом для перевірки випадковості в наборі даних. Тому випадковість знаходять обчисленням автокореляції для значень даних за різних часових затримках. Якщо значення автокореляцій будуть близькі до нуля для будь-яких і всіх розділень часових затримок, то не можна говорити про зв'язок між досліджуваними показниками, і якщо автокореляція істотно відмінна від нуля, то аналітик може зробити справедливі статистичні та економічні висновки.

Корелограми допомагають відповідати на такі запитання:

1. Випадковість даних?
2. Взаємозв'язок спостереження зі суміжними спостереженнями?
3. Взаємозв'язок спостереження із зсунутим спостереженням?

У таблиці 3.4 наведені автокореляційні функції обсягів податкового

боргу, ( $R_{1\tau}$ ) та обсягів податкових пільг ( $R_{2\tau}$ ).

Таблиця 3.4

**Значення кореляційної функції при  $\tau = \overline{1,4}$  \***

$\tau$	1	2	3	4
$R_{1\tau}$	0,2393	-0,2629	-0,9873	0,4006
$R_{2\tau}$	0,9863	0,9749	0,9923	0,9978

\*Розраховано автором.

Дані, отримані в результаті автокореляції, свідчать про те, що податковий борг попереднього року не переносяться на наступний, а обсяги втрат бюджету від надання податкових пільг попереднього року тісно переплітаються з обсягами наступного року. Це може бути свідченням того, що їх надають в основному одним і тим самим платникам податків.

Кроскореляційні функції обсягів ВВП та податкового боргу ( $R_{1\tau}$ ), ВВП і втрат бюджету від надання податкових пільг ( $R_{2\tau}$ ), податкового боргу й обсягів податкових надходжень ( $R_{3\tau}$ ), обсягів втрат бюджету від надання податкових пільг та обсягів податкових надходжень ( $R_{4\tau}$ ) наведені в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

**Значення кроскореляційної функції при  $\tau = \overline{0,3}$**

$\tau^*$	0	1	2	3
$R_{1\tau}$	0,3819	0,6985	0,5972	0,1461
$R_{2\tau}$	0,9333	0,9470	0,9387	0,9772
$R_{3\tau}$	0,2603	0,7206	0,6372	0,3952
$R_{4\tau}$	0,9483	0,9326	0,8828	0,9187

\*  $\tau$  – часовий лаг

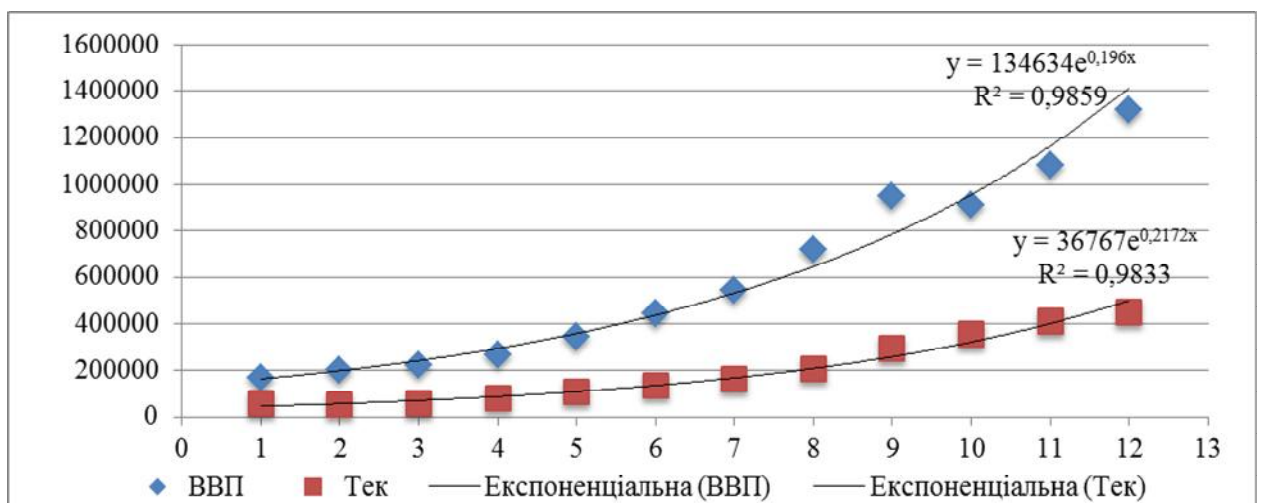
Дані, отримані в результаті кроскореляції, свідчать про те, що податковий борг попереднього року повертається у ВВП переважно через рік, оскільки максимального значення коефіцієнт кроскореляції  $R_{1\tau} = 0,6985$  досягне саме через рік (його можна вважати доцільним з огляду на те, що підприємство може продовжувати здійснювати свою діяльність). Втрати



бюджету від надання пільг щільно пов'язані з обсягами ВВП, оскільки бачимо, що коефіцієнт кроскореляції  $R_{2t}$  залишається високим протягом усіх досліджуваних лагів. Тобто збільшення податкових пільг сприяє розвитку виробництва та постійному зростанню ВВП. Обсяги податкового боргу попередніх років переходять у обсяги податкових надходжень в основному через рік (коефіцієнт кроскореляції  $R_{3t} = 0,7206$ ). Обсяги втрат бюджету від надання податкових пільг і обсяги податкових надходжень повторюють характер впливу між втратами бюджету від надання податкових пільг і ВВП (максимальне значення коефіцієнта кроскореляції  $R_{4t}$  у першому і другому році).

Отже, є значний вплив втрат бюджету від надання податкових пільг та податкового боргу на обсяги податкових надходжень. Однак, зважаючи на те, що повернення цих показників відбувається з невеликою затримкою (приблизно 1 рік) і протягом усього часу, можна вважати їх вплив на податкові втрати держави взаємно компенсованим. Тобто, кожного року втрати попереднього року повертаються.

Як зазначено в попередньому розділі, основним джерелом податкових втрат є тіньова економіка, через що значна частка ВВП залишається прихованою. Динаміка тіньової економіки та ВВП зображена на рисунку 3.5.



**Рис. 3.5.** Динаміка тіньової економіки та ВВП, 2000–2011 рр.\*

\*Складено автором.

Отже, тенденції щодо зростання обсягів ВВП і тіньової економіки подібні. Однак, якщо порівнювати темпи зростання ВВП та темпи зростання тіньової економіки, то можна побачити, що другі повільніші, ніж перші (формули 3.14, 3.15):

$$\text{Тзр. т.е.} = \text{EXP}(0,196) = 1,22 \quad (3.14)$$

$$\text{Тзр. ВВП} = \text{EXP}(0,2172) = 1,24 \quad (3.15)$$

У таблиці 3.6 розраховано дійсне значення величини податкового навантаження на економічну діяльність суб'єктів господарювання. Отримані дані свідчать, що величина реального податкового навантаження значно відрізняється від величини розрахованого податкового навантаження на основі офіційних даних податкового навантаження, яке не охоплює тіньової складової (мінімальна різниця становить 9,6 %, а максимальна – 14,57 %).

*Таблиця 3.6*

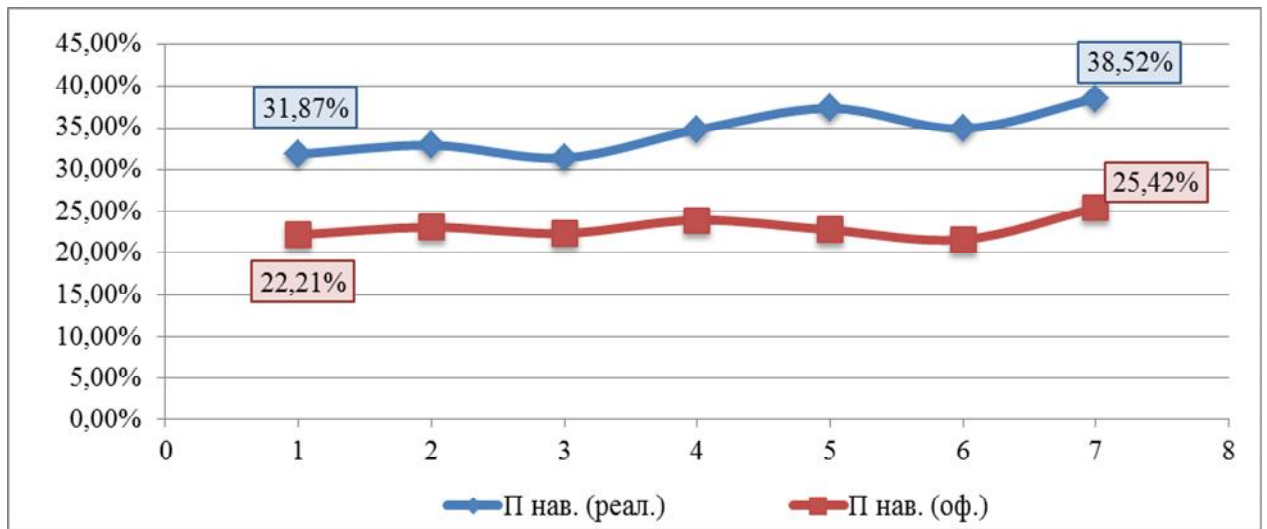
**Розрахунок дійсного значення величини податкового навантаження,  
2005–2011 рр.\***

Рік	ВВП ном., млрд. грн.	Податкові надходження, млрд. грн.	Тіньова економіка	ВВП реал., млрд. грн.	Податкове навантаження реал.	Податкове навантаження офіційне
2005	441,452	98,0652	30,30%	307,692	31,87%	22,21%
2006	544,153	125,7431	29,80%	381,995	32,92%	23,11%
2007	720,731	161,2642	28,80%	513,160	31,43%	22,38%
2008	948,056	227,1648	31,10%	653,210	34,78%	23,96%
2009	913,345	208,0732	39,00%	557,140	37,35%	22,78%
2010	1082,569	234,4477	38,00%	671,192	34,93%	21,66%
2011	1316,6	334,6919	34,00%	868,956	38,52%	25,42%

\*Складено та розраховано автором на основі [115; 119; 120; 121].

Рисунок 3.6 демонструє динаміку реального та офіційного податкового навантаження. Якщо до 4-го періоду (2007 р.) показник офіційного податкового навантаження повторював реальне його значення, визначене з урахуванням тіньової економіки, то в 5-му і 6-му періодах (2008–2009 рр.) їх динаміка суттєво відрізнялася. Причиною цього могла бути фінансова криза,

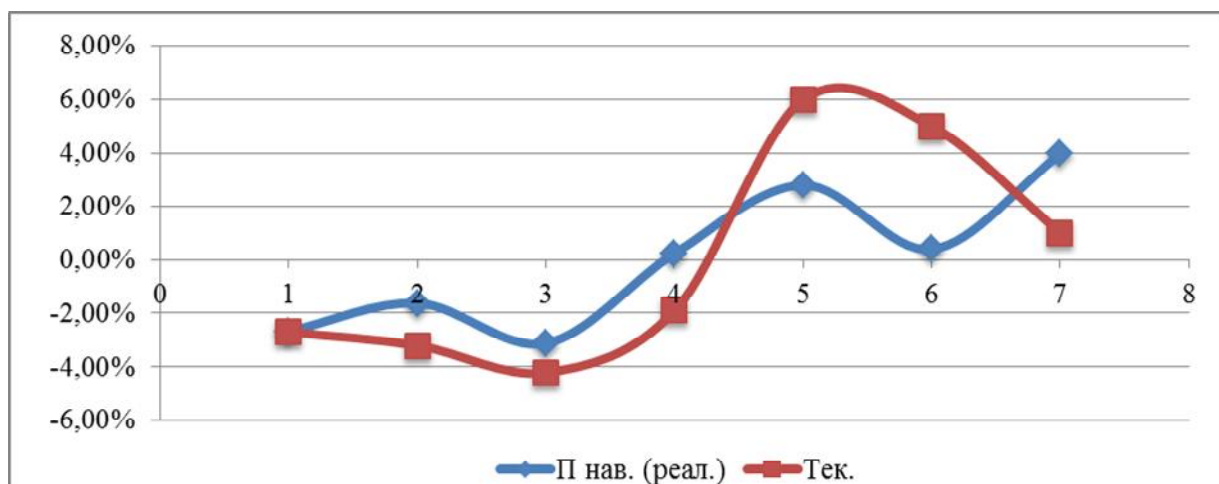
яка почалась у 2008 р. та зумовила перехід капіталу в тіньовий сектор економіки.



**Рис. 3.6. Динаміка реального та офіційного податкового навантаження, 2005–2011 рр.\***

\*Складено автором.

За допомогою процедури визначення відхилення величини від її середнього значення оброблені вхідні дані для побудови рисунка 3.7. Отримані дані свідчать, що тіньова економіка та реальне податкове навантаження характерні подібними тенденціями, а зростають за синусоїдними кривими.



**Рис. 3.7. Відхилення від середньої величини реального податкового навантаження та величини тіньової економіки,**

**2005–2011 рр.\***

\*Складено автором.

Зростання податкового навантаження на суб'єктів господарювання супроводжується активізацією процесів ухилення від оподаткування. У такій ситуації підприємницькі структури вдаються до нелегального ведення бізнесу, що зумовлює збільшення тіньового сектору економіки. До 2008 р. (4 період) значення реального податкового навантаження та тіньової економіки були значно нижчими від їх середнього значення за 2004–2011 рр. У 2008 р. два досліджуваних показники різко зросли.

Таким чином, ми розглянули основні аспекти економіко-математичного моделювання факторів, що впливають на обсяги податкових втрат. Проведене економіко-математичне моделювання свідчить про певний дисбаланс у темпах зростання втрат бюджету від надання податкових пільг, податкових надходжень та ВВП, що можна пояснювати неефективністю реалізації податкової політики. Тому доцільним є, на нашу думку, визначення основних перспектив та пріоритетів мінімізації податкових втрат, що сприятиме зростанню обсягів податкових надходжень до бюджету, досягненню належного рівня фіскальної безпеки та усуненню наявних проблем.

**3.2. Пріоритети та перспективи мінімізації податкових втрат в Україні**

Фіскальна політика в сучасних умовах є важливим економічним важелем впливу держави на господарські процеси. Забезпечення ефективності фіскальних інститутів та зменшення обсягів податкових втрат потребують значної уваги держави. В умовах ринкової економіки податкове

регулювання має створювати сприятливе середовище для розвитку підприємництва й забезпечувати формування передумов, необхідних для структурної перебудови національної економіки. Однак у розвитку економіки України нині виникають нові проблеми, що потребують подальших наукових розробок у теорії і практиці оподаткування для вироблення рекомендацій щодо вдосконалення податкової політики держави.

Дослідження умов існування податкових втрат свідчить, що поряд із низкою здійснених податкових реформ немає чітко визначеної стратегії стосовно зменшення обсягів податкових втрат. Тому видається необхідним визначення перспектив та пріоритетів мінімізації податкових втрат. Як зазначено у попередніх розділах дисертаційного дослідження, структурними елементами податкових втрат є податкові втрати, викликані обходом оподаткування, втрати бюджету від неефективного надання податкових пільг та у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом.

Найбільшу частку податкових втрат у загальній їх структурі становлять податкові втрати, викликані обходом оподаткування. Тому особливо актуальним є розроблення заходів протидії уникненню оподаткування, ухиленню від нього і напрямів детінізації економіки України.

Щодо явища уникнення від сплати податків, то основний напрям його подолання та мінімізації – вдосконалення законодавства та усунення податкових лазівок. Нечітка регламентація процедурних питань, наявність неточностей у податковому законодавстві, можливість подвійного трактування деяких норм законодавства та вміння платників податків користуватися цим призводить до існування великої кількості схем уникнення від сплати податків. Відповідно до п.1.4.1. Податкового кодексу України, однією із засад податкового законодавства є презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають

неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [126]. На нашу думку, така норма ПКУ не сприяє зменшенню випадків уникнення від сплати податків та зумовлює значне зростання кількості податкових спорів.

При побудові схем мінімізації податкових платежів найпоширенішим є використання податкових пільг, диференціації податкових ставок, різноманітних організаційно-правових форм ведення бізнесу тощо. Необхідно зазначити, що відповідно до Листа ДПА «Щодо руйнування механізмів мінімізації, що використовуються суб'єктами, які декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитковими підприємствами)» від 02. 04. 2007 р. № 6448/7/23-5017, до схем мінімізації податкових зобов'язань належать: заниження ціни реалізації; використання «транзитних» підприємств з метою збільшення ціни закупки; придбання сумнівних з погляду фактичного надання і використання у господарській діяльності послуг (маркетинг, мерчандайзинг, інформаційні, консультативні, юридичні, права використання товарних знаків тощо); залучення позикових та кредитних коштів під відсотки; застосування розрахунків у вигляді цінних паперів [84].

Тому, на нашу думку, при вдосконаленні податкового законодавства доцільно враховувати саме ці аспекти, вводячи спеціальні норми, спрямовані на боротьбу з конкретними схемами уникнення від сплати податків. Це сприятиме зниженню можливостей застосування платниками податків схем уникнення від сплати податків та, певною мірою, зменшенню обсягів податкових втрат.

При розробленні заходів протидії ухиленню від оподаткування необхідно врахувати, що на рішення суб'єкта господарювання щодо ухилення від сплати податків впливають певні групи факторів, які описується різними моделями. На наш погляд, саме такі моделі дають змогу найточніше

виявити фактори, що спонукають податкоплатників ухилятися від сплати податкових зобов'язань. Зокрема, американський економіст Г. Беккер запропонував модель очікуваної користі від вчинення правопорушення, якою керуються злочинці. Дана модель виражається наступною формулою [11]:

$$EU = (1 - p)U(Y) + pU(Y - f) = U(Y - pf) \quad (3.16)$$

де  $EU$  – очікувана корисність від вчиненого правопорушення;

$p$  – ймовірність виявлення факту злочину;

$Y$  – дохід від злочину;

$U$  – функція корисності злочинця;

$f$  – покарання за злочин.

У моделі Г. Беккера передбачено, що злочинець має тільки дві альтернативи:

- 1)  $EU > 0$  – якщо очікувана корисність від вчиненого правопорушення більше 0, то він обирає злочинний шлях;
- 2)  $EU < 0$  – якщо очікувана корисність від вчиненого правопорушення менше 0, залишається законослухняним громадянином [11].

Таким чином, Г. Беккер доводив: для того, щоб мінімізувати втрати суспільства від злочинності, ймовірність викриття злочину та суворість покарання повинні бути такими, щоб правопорушниками ставали тільки ті особи, які схильні до ризику. Тобто очікувані втрати від злочину (покарання за вчинене правопорушення) мають перевищувати отриманий незаконний дохід.

Схожу модель раціонального вибору платника податків розробили у 1972 р. вчені М. Аллінхем і А. Сандмо. Відповідно до моделі, що вони запропонували, на рішення платника податків впливають наступні фактори: ставка податку, ймовірність виявлення факту ухилення від сплати податків та розмір штрафних санкцій. Суб'єкт господарювання, ухиляючись від сплати податків, намагається максимізувати індивідуальну корисність. Ця модель наступна (формула 3.17) [199, с.325]:

$$E[U] = (1 - p)U(W - \theta X) + pU(W - \theta X - \pi(W - X)), \quad (3.17)$$

де  $E[U]$  – очікувана корисність ухилення від сплати податків;

$p$  – ймовірність виявлення факту ухилення від сплати податків;

$X$  – величина задекларованого доходу;

$U$  – функція корисності Неймана–Моргенштерна, що характеризує індивідуальну схильність до ризику;

$W$  – дохід, отриманий у результаті ухилення від сплати податків;

$\theta$  – ставка податку;

$\pi$  – норма штрафних санкцій.

Таким чином, чим менші значення величин  $p$  та  $\pi$ , тим менша корисність ухилення від сплати податків. Однак, дана модель не враховує неекономічні фактори, які можуть впливати на рішення суб'єктів господарювання щодо ухилення від сплати податків.

Українські дослідники В. Вишневський і А. Веткін доповнили та вдосконалили модель М. Аллінгема й А. Сандмо. Модель раціонального вибору платників податків, яку запропонували В. Вишневський і А. Веткін враховує трансакційні витрати ухилення від сплати податків та має певні особливості [106, с. 345]:

- 1) передбачається, що на корисність ухилення від сплати податків для суб'єкта господарювання впливають не окремі податки, а податковий коефіцієнт (загальне податкове навантаження);
- 2) розмір штрафу представлений як функція від несплаченого податку, а не від задекларованого доходу.

До трансакційних витрат ухилення від оподаткування вчені відносять витрати на ведення подвійної бухгалтерії, винагороди посередникам за сприяння в ухиленні від сплати податків, хабарі контролюючим органам тощо. Функція корисності ухилення від сплати податків В. Вишневського та А. Веткіна наступна (формула 3.18) [106, с. 345]:



$$U = [D_r - D_d t - (D_r - D_d)(k + m)](1 - p) + [D_r - D_d t - (D_r - D_d)t - (D_r - D_d) * (k + m) - (D_r - D_d)tf] p \quad (3.18)$$

де  $U$  – корисність ухилення від сплати податків;

$D_r$  – реально отриманий дохід;

$D_d$  – задекларований дохід;

$t$  – ставка податку;

$k$  – комісійні, що платники податків сплачують посередникам;

$m$  – трансакційні витрати ухилення від сплати податків;

$p$  – імовірність виявлення факту ухилення від сплати податків;

$f$  – ставка штрафних санкцій.

Залежно від того, який дохід може отримати платник податків, він приймає рішення про те, яку суму доходу задекларувати. Суб'єкт господарювання оцінює розмір доходів, що він може отримати в результаті ухилення від сплати податків, знаючи розмір штрафних санкцій за порушення податкового законодавства та додаткових витрат, пов'язаних із ухиленням від сплати податків.

Як зазначають дослідники, при

$$t < \frac{(k+m)}{1-p(1+f)} \quad (3.18)$$

додатковий дохід, отриманий унаслідок ухилення від сплати податків, має негативне значення, тому суб'єктові господарювання не вигідно приховувати свої доходи.

Економісти умовно взяли наступні значення показників:  $t = 0,45$ ,  $k = 0,1$ ,  $m = 0,1$ ,  $f = 0,5$ . Із урахуванням цього ймовірність виявлення факту ухилення від сплати податків має бути:  $p = 37\%$ . При  $p > 37\%$  ухилення від сплати податків стає не вигідним.

Однак, як зазначили професори І. Майбуров та А. Соколовська, модель раціонального вибору не враховує схильності платників податків щодо ухилення. Вони звертають увагу на наступну модель поведінки платника

податків (формула 3.19) [89, с.10]:

$$B^{te} + B^{cc} > C^e + C^h + PiC^r + C^{tm}, \quad (3.19)$$

де  $B^{te}$  – розмір податку, від сплати якого ухиляються;

$B^{cc}$  – заощаджена вартість дотримання податкового законодавства;

$C^e$  – прямі витрати на ухилення від сплати податків;

$C^h$  – витрати на приховування ухилення від сплати податків;

$P$  – ризик викриття факту ухилення від сплати податків;

$i$  – ступінь упевненості в покаранні, яке залежить від непідкупності чиновників;

$C^r$  – вартість ризику, що залежить від штрафних санкцій, ймовірності тюремного ув'язнення і від того, як особа сприймає ці види покарання;

$C^{tm}$  – податкова етика.

Відповідно до даної моделі, суб'єкти господарювання вдаються до ухилення від сплати податків тільки у випадку, якщо вартість приховування податків менше вигоди, яку воно надає. Однак практичне застосування даної моделі майже неможливе, оскільки визначити показник податкової етики складно.

Отже, дослідження моделей, які розробили науковці, свідчить, що вагомими факторами, котрі впливають на рішення суб'єкта господарювання стосовно ухилення від сплати податків, є рівень податкового навантаження, відповідальність за порушення податкового законодавства, ймовірність виявлення факту ухилення від сплати податків та податкової культури платників податків. Тому пріоритетними напрямками протидії ухиленню від сплати податків та, відповідно, детінізації економіки вважаємо:

- застосування економічно обґрунтованих санкцій за порушення податкового законодавства;
- досягнення оптимального рівня податкового навантаження;
- створення ефективної системи податкового контролю;
- підвищення податкової культури та досягнення партнерських

відносин між платниками податків і контролюючими органами;

- формування передумов для легалізації тіньових структур.

У цьому контексті Комітет з економічних реформ при Президентові України розробив програму економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [135]. Основні завдання щодо реформування податкової системи та необхідні кроки їх вирішення, відповідно до цієї програми, відображено у додатку Р.

Реалізація заходів зазначеної програми розрахована на три етапи. Перші два етапи Програми економічних реформ уже реалізовано. Зокрема, у процесі реформування податкової системи вжито наступні заходи: прийнято Податковий кодекс України, знижено ставку податку на прибуток, запроваджено єдиний соціальний внесок, скасовано низку малоефективних податків і зборів, реформовано систему спрощеного оподаткування та звітності й ін. Тобто виконання стратегічних завдань Програми економічних реформ характерне певними позитивними зрушеннями в реалізації податкової політики.

Нами вже зазначено, що важливим напрямом протидії ухиленню від сплати податків є встановлення оптимального рівня податкового навантаження. Науковці А. Крисоватий та В. Валігура розглядають податкове навантаження у двох аспектах: з фіскальної точки зору держави та з позиції людини, у контексті забезпеченості населення суспільними благами [77, с. 36]. На їх думку, оптимальний рівень оподаткування з погляду інтересів людини – це частка грошових коштів у ВВП, опосередкована в бюджеті та необхідна для фінансування задекларованих громадянами суспільних благ. А оптимальний рівень оподаткування з фіскальної точки зору виникає у момент, коли подальше збільшення ставок податку призводить до зменшення податкових надходжень [77, с. 38].

Для того, щоб визначити оптимальний рівень оподаткування, необхідно зіставити криву Лаффера і криву залежності між суспільними благами та

рівнем оподаткування (додаток С). Як видно з додатку, суспільство погоджується зі сплатою високих податків і зборів, якщо воно бачить віддачу у вигляді суспільних благ та високу ефективність використання державою сплачених податкових платежів. Таким чином, оптимального рівня оподаткування досягають тільки у випадку збалансування інтересів платників податків та держави. У такій ситуації платники податків не шукатимуть шляхів уникнення податків чи ухилення від їх сплати, а обсяги податкових втрат будуть мінімальними.

Для максимального забезпечення населення суспільними благами акцентується увага на фіскальній функції податків, що, відповідно, зумовлює високий рівень податкового навантаження. Досвід європейських країн свідчить про те, що суспільство погоджується зі сплатою високих податків в обмін на соціальний захист та соціальні гарантії з боку держави. Загалом, рівень податкового навантаження у країнах ЄС характерний значною диференціацією (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

**Податкове навантаження та імпліцитні податкові ставки у країнах ЄС\***

Країна	Податкове навантаження, % від ВВП			Імпліцитна податкова ставка на:					
				Працю		Споживання		Капітал	
	2000	2011	Приріст	2000	2011	2000	2011	2000	2011
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ЄС-27	40.4	38.8	-1,6	36.4	35.8	20.1	20.1	-	-
Країни єврозони	40.9	39.5	-1,4	38.3	37.7	19.8	19.4	29.9	28.9
<b>Податкове навантаження &gt; 40 %</b>									
Данія	49.4	47.7	-1,7	41.0	34.6	33.4	31.4	36.0	-
Швеція	51.5	44.3	-7,2	46.8	39.4	26.3	27.3	42.7	27.0
Бельгія	45.1	44.1	-1	43.6	42.8	21.8	21.0	29.5	30.3
Франція	44.2	43.9	-0,3	39.4	38.6	21.2	19.9	40.1	44.4
Фінляндія	47.2	43.4	-3,8	44.0	39.6	28.5	26.4	38.1	27.4
Норвегія	42.6	42.5	-0,1	37.1	36.2	31.2	-	42.2	41.9
Італія	41.5	42.5	+1	42.0	42.3	18.3	17.4	28.1	33.6
Австрія	43.0	42.0	-1	40.1	40.8	22.2	21.2	27.2	23.6
<b>Податкове навантаження &gt; 30 %</b>									
Німеччина	41.3	38.7	-2,6	39.1	37.1	19.2	20.1	27.0	22.0

Нідерланди	39.9	38.4	-1,5	35.0	37.5	23.8	26.3	20.0	12.9
Люксембург	39.2	37.2	-2	29.9	32.8	23.0	27.2	-	-
Словенія	37.3	37.2	-0,1	37.6	35.2	23.3	23.0	17.3	20.5
Угорщина	39.8	37.0	-2,8	41.4	38.4	27.2	26.8	18.5	17.3
Великобританія	36.8	36.1	-0,7	25.9	26.0	19.0	19.5	44.0	34.9

*Продовження таблиці 3.7*

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ісландія	37.1	35.9	-1,2	-	-	25.6	22.8	-	-
Кіпр	30.0	35.2	+5,2	21.6	26.7	12.6	17.7	24.8	24.7
Чехія	33.8	34.4	+0,6	41.2	39.0	18.8	21.4	18.7	17.6
Мальта	27.3	33.5	+6,2	20.5	22.7	15.6	19.0	-	-
Португалія	31.1	33.2	+2,3	22.3	25.5	18.3	18.0	31.1	31.6
Естонія	31.0	32.8	+1,8	37.8	36.2	19.5	26.1	6.4	7.9
Польща	32.6	32.4	-0,2	33.6	32.2	17.8	20.8	20.5	18.3
Греція	34.6	32.4	-0,2	33.8	30.9	16.5	16.3	-	-
Іспанія	34.1	31.4	-2,7	30.5	33.2	15.8	14.0	29.3	-
<b>Податкове навантаження &lt; 30 %</b>									
Ірландія	31.3	28.9	-2,4	28.7	28.0	25.5	22.1	-	-
Словаччина	34.1	28.5	-5,6	36.3	31.9	21.7	18.7	21.5	14.8
Румунія	30.2	28.2	-2	-	31.4	17.0	21.6	-	-
Латвія	29.7	27.6	-2,1	36.7	32.0	18.4	17.2	12.3	9.9
Болгарія	31.5	27.2	-4,3	38.1	24.6	18.5	22.4	-	-
Литва	30.0	26.0	-4	41.1	32.0	18.0	17.5	6.8	5.5

\*Складено автором на основі [235].

Високий рівень податкового навантаження притаманний країнам із соціально-економічно орієнтованою моделлю економіки (Швеція, Данія, Бельгія, Франція). З таблиці бачимо, що винятком є Італія, де високий рівень податкового навантаження (42,5 %) може бути спричинений складним економічним становищем даної країни. Однак низький рівень податкового навантаження не завжди супроводжується незначною соціальною захищеністю населення, що підтверджується прикладом Ірландії, Латвії, Литви.

Зазначимо, що у країнах ЄС спостерігається тенденція до зниження податкового навантаження, що викликано підвищенням конкурентоспроможності країн, стабілізацією їх економік, а також зростанням обсягів і ефективності виробництва. У цілому, в країнах ЄС протягом 2000–2011 рр. рівень податкового навантаження знизився на 1,6 в. п. Щодо окремих країн, то максимальне зниження податкового

навантаження спостерігалось у Швеції (7,2 %), Словаччині (5,6 %), Болгарії (4,3 %) та Фінляндії (3,8 %).

Вирішуючи питання оптимального податкового навантаження, необхідно зазначити, що у країнах ЄС важлива фіскальна роль належить оподаткуванню праці й капіталу. А в Україні значний податковий тиск чинять саме на процеси праці та споживання. У цьому контексті важливим є зниження тиску на фонд оплати праці, який в Україні порівняно високий та зумовлює поширення виплати заробітної плати «в конвертах».

Податкове навантаження в Україні, порівняно з країнами ЄС, на нашу думку, незначне. Однак доцільною видається оптимізація напрямів використання бюджетних коштів, що надходять від сплати податків та зборів. Переорієнтація бюджетного механізму має бути спрямована на соціальну та структурно-інноваційну перебудову економіки, яка забезпечила б збалансування інтересів держави та суспільства.

Наступний важливий аспект протидії ухиленню від оподаткування – застосування економічно обґрунтованих санкцій за порушення податкового законодавства. Відповідальність за порушення податкового законодавства передбачена:

- 1) Податковим кодексом України (полягає у застосуванні штрафних санкцій та пені, глава 11, 12 ПКУ) [126];
- 2) Кодексом України про адміністративні правопорушення (ст. 163-2 КУАП. Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів); ст. 164 КУАП. Порушення порядку провадження господарською діяльністю; ст. 164-1 КУАП. Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат; ст. 164-2 КУАП. Порушення законодавства з фінансових питань; ст. 164-5 КУАП. Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного податку встановленого зразка; ст. 165-1 КУАП. Порушення

законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та ін.) [69];

3) Кримінальним кодексом України (ст. 204 КК. Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів, ст. 205 КК. Фіктивне підприємництво, ст. 209 КК. Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, ст. 212 КК. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), ст. 212-1 КК. Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, ст. 216 КК. Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених контрольних марок) [76].

Із прийняттям ПКУ розширено перелік фінансових санкцій за порушення податкового законодавства та, в деяких випадках, застосовують жорсткішу міру покарання, ніж це було передбачено Законом України № 2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [50]. Визначені ПКУ штрафні санкції передбачають посилення відповідальності за повторно вчинене правопорушення платником податків протягом року. У таблиці 3.8 наведено порівняння розмірів штрафних санкцій за найпоширеніші правопорушення, які застосовують до платників податків до та після прийняття ПКУ.

Стосовно кримінальної відповідальності, то необхідно зазначити, що з прийняттям Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності» [48], який діє з 1 січня 2012 р., скасовано кримінальну відповідальність за злочини, передбачені статтями 207 «Ухилення від повернення виручки в іноземній валюті», 208 «Незаконне

відкриття або використання за межами України валютних рахунків», 218 «Фіктивне банкрутство» та ін.

Таблиця 3.8

**Штрафні санкції за порушення податкового законодавства до та після прийняття ПКУ\***

Вид порушення	Розмір штрафних санкцій	
	До прийняття ПКУ	Після прийняття ПКУ
Неподання у передбачені строки заяв або документів для взяття на облік у контролюючому органі	–	для самозайнятих осіб – 170 грн.; для юридичних осіб – 510 грн. За ті самі дії, вчинені платником податків протягом року повторно, – 340 грн. та 1020 грн. відповідно.
Неподання або несвоєчасне подання платником податків податкової звітності	10 НМДГ	170 грн. За ті самі дії, вчинені платником податків протягом року повторно, – 1020 грн.
Виправлення самостійно виявлених помилок шляхом подання уточнюючого розрахунку	5 % від суми недоплати	3 % від суми недоплати
Несвоєчасна сплата узгодженої суми податкового зобов'язання	при затримці до 30 календарних днів – 10 % погашеної суми податкового боргу; при затримці від 31 до 90 календарних днів – 20 % погашеної суми податкового боргу; при затримці більше 90 календарних днів – 50 % погашеної суми податкового боргу.	при затримці до 30 календарних днів – 10 % погашеної суми податкового боргу; при затримці більше 30 календарних днів – 20 % погашеної суми податкового боргу.

\*Складено автором на основі [50; 126].

За вчинення цих правопорушень замість покарання у вигляді позбавлення волі встановлена адміністративна відповідальність, яка передбачає накладення штрафів на посадових осіб суб'єктів господарювання.



Такі заходи деякою мірою призведуть до зростання надходжень до бюджету, зменшення кількості ув'язнених за економічні злочини та стимулюватимуть суб'єктів господарювання дотримуватися законодавства у сфері оподаткування.

Потрібно зауважити, що боротьбою з податковими правопорушеннями та досудовим розслідуванням у справах про ухилення від оподаткування займаються підрозділи податкової міліції, які входять до складу Міністерства доходів і зборів. Зазначені підрозділи протягом 2011 р. виявили 4385 злочинів у сфері оподаткування, з них слідчі податкової міліції порушили 2402 кримінальні справи (таблиця 3.9). Подібна тенденція спостерігалась і в 2010 р., що може свідчити про те, що працівники податкової міліції неналежно виконують обов'язки зі збирання матеріалів для вирішення питання про наявність або відсутність у діях платників податків ознак злочинного діяння з корисливою метою і наявність корупції в підрозділах податкової міліції. Такий стан справ ще більше загострює ситуацію.

*Таблиця 3.9*

**Зареєстровані злочини, що виявили підрозділи податкової міліції,  
та порушені щодо них кримінальні справи\***

	01. 01. 2011 р.		01. 01. 2012 р.	
	Зареєстровано злочинів	Порушено кримінальних справ	Зареєстровано злочинів	Порушено кримінальних справ
Усього виявлено злочинів, з них:				
тяжких	4469	2220	4385	2402
особливо тяжких	3035	1548	3081	1703
	740	268	477	197

\*Складено автором на основі [119].

Аналізуючи діяльність підрозділів податкової міліції, також бачимо, що протягом 2011 р. найбільше кримінальних справ у сфері оподаткування порушено за ст. 212 КК. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (1427 справ); ст. 204 КК. Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (222

справи) та ст. 205 КК. Фіктивне підприємництво (155 справ).

Важливим фактором, що підштовхує суб'єктів господарювання до ухилення від сплати податків, є ліберальність кримінального законодавства у частині застосування штрафних санкцій. Відповідно до ст. 212 ККУ умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що належать до системи оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, – карається штрафом від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років [76]. Значним розміром коштів, що не надійшли до бюджетів чи державних цільових фондів, вважається сума від 1000 до 3000 НМДГ. При цьому згідно з п. 5 Підрозділу 1 розділу XX Перехідних положень ПКУ для норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації адміністративних або кримінальних правопорушень суму неоподатковуваного мінімуму доходів громадян встановлюють на рівні податкової соціальної пільги [126].

Тобто, якщо суб'єкт господарювання умисно ухилився від сплати податків і зборів у розмірі від 573,5 тис. грн. до 1,72 млн. грн. сума штрафу становитиме від 17 тис. грн. до 34 тис. грн. Така міра покарання підштовхує платників податків ухилятися від сплати податків, тим більше, що ймовірність виявлення факту злочину є невисокою.

Однак необхідно зазначити, що посилення міри покарання за ухилення від сплати податків не завжди є ефективним заходом. У деяких випадках може виникнути ситуація, коли заборгованість суб'єктів господарювання за

податками і зборами зростає такими темпами, що повністю її сплатити неможливо. Тоді підприємства взагалі відмовляються від сплати податкових платежів.

Як уже підтверджено наведеними моделями, платники податків сумлінно виконуватимуть обов'язки у випадку, якщо негативні наслідки ухилення від сплати податків значно перевищуватимуть вигоду, отриману в результаті ухилення. Тому санкції за порушення податкового законодавства мають бути економічно обґрунтованими та спонукати суб'єктів господарювання до сумлінного виконання обов'язків щодо сплати податкового зобов'язання. Розмір штрафних санкцій, на наш погляд, повинен, по-перше, значно перевищувати суму вигод, які платник податків отримає, ухилившись від сплати податків, та, по-друге, враховувати загальний фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Наступним важливим напрямком протидії податковим правопорушенням та, відповідно, податковим втратам є створення нових та вдосконалення вже наявних методик і форм проведення та організації податкового контролю. Позитивні нововведення в організацію податкового контролю є фрагментарними і спрямовані на розв'язання нагальних потреб або потреби виконання запланованих донарахувань, нема методики оцінки контрольних заходів, які проводять органи доходів і зборів. Тому є об'єктивна потреба у реформуванні контрольної діяльності фіскальних інститутів для попередження обставин, що зумовлюють перехід платників податків у нелегальний сектор економіки.

У цьому контексті комплексне використання ризикоорієнтованої системи відбору платників податків для проведення податкових перевірок і системи моніторингу фінансового становища платників податків, удосконалення процедури податкових перевірок та підвищення їх ефективності, застосування непрямих методів податкового контролю сприятимуть зменшенню обсягів ухилення від сплати податків та, відповідно,

мінімізації обсягів податкових втрат.

Важливим завданням для органів доходів і зборів є посилення аналітичної складової, що передбачає комплексний економіко-правовий аналіз діяльності суб'єктів господарювання. У цьому аспекті доцільним було б застосування непрямих методів податкового контролю. Оцінка позитивів зарубіжного досвіду свідчить, що найдієвішими є наступні непрямі методи податкового контролю [31, с.70]:

- метод банківського депозиту – аналіз джерел походження всіх банківських депозитів;
- метод сталих взаємозв'язків – порівняння доходів та інших надходжень з витратами;
- метод оцінки чистої вартості – аналіз активів і пасивів платника для визначення збільшення чистої вартості порівняно з доходом, задекларованим за попередній період;
- метод розрахунку відсотків – аналіз інформації, наявної за аналогічними видами господарської діяльності;
- валютний метод – розрахунок ціни одиниці товару і загального обсягу виробництва (порівняння ціни і прибутку на основі загального обсягу виробництва платника податку).

Зазначимо, що Україна вже має певний досвід використання непрямих методів податкового контролю. Відповідно до п. 4.3 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» від 21. 12. 2000 р. № 2181–III було передбачено порядок визначення суми податкового зобов'язання за непрямыми методами [50]. Для забезпечення виконання норм цього закону розроблена Методика визначення сум податкового зобов'язання за непрямыми методами, затверджена Постановою КМУ від 27. 05. 2002 р. № 697 [133]. Відповідно до даної методики передбачалось використання наступних непрямих методів податкового контролю: 1) метод економічного

аналізу для оцінки таких елементів податкової бази: обсягів виробництва та реалізації товарів, матеріальних та нематеріальних витрат, приросту активів платника податків, витрат на оплату праці, валових доходів і валових витрат; 2) метод розрахунку грошових надходжень; 3) метод контролю витрат та доходів суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб; 4) метод аналізу інформації про доходи та витрати платників податків [133].

Однак із прийняттям Постанови КМУ від 20 серпня 2005 р. № 788 «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України» [132] Постанова КМУ «Про затвердження Методики визначення сум податкового зобов'язання за непрямими методами» [133] втратила чинність. На сьогодні, застосування непрямих методів визначення податкового зобов'язання Податковим кодексом України не передбачено.

Вважаємо, що в умовах масового поширення схем ухилення від сплати податків відміна непрямих методів податкового контролю є передчасною. Тому при здійсненні податкових перевірок та комплексного економічного аналізу суб'єктів господарювання доцільно використовувати непрямі методи визначення податкових зобов'язань. Зокрема, оптимальним є, на наш погляд, запровадження в практику податкового контролю методу аналізу доходів та витрат платника податків, ґрунтованого на зіставленні витрачених грошових коштів та задекларованих доходів.

Концепція системи податкового контролю авторства російської ученої Т. Юткіної наведена на рисунку 3.8 [194, с. 252].

Стосовно задекларованих принципів системи податкового контролю, то майже всі вони вже передбачені ст. 4 Податкового кодексу України. Зокрема:

- ст. 4.1.1 – рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації - забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

- ст. 4.1.3 – невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;



**Рис. 3.8. Концепція податкового контролю [194, с. 252]**

- ст. 4.1.4 – презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, у результаті чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;
- ст.4.1.7. – економічність оподаткування – встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування [126].

Разом з тим, як бачимо, неврахованим у Податковому кодексі України є

принцип збалансованості взаємних податкових інтересів. Вважаємо, що застосування тільки «каральних» заходів для протидії ухиленню від оподаткування буде недостатньо ефективним. Тому підвищення рівня податкової дисципліни й грамотності платників податків залишається і надалі пріоритетним напрямом протидії ухиленню та уникненню сплати податків. Податкова культура ґрунтується на знанні платниками податків своїх прав та обов'язків, а також усвідомленні необхідності сплати податків і зборів. У цьому контексті І. Таранов зазначив, що податкова культура в державі залежить від [156, с. 134]:

- економічного розвитку держави та співвідношення усталених правових, соціальних, моральних і психологічних норм-регуляторів суспільних відносин;
- юридично-правових і практичних компонентів формування суспільної свідомості громадян.

Тобто, такі умови сприяють тому, що суб'єкти господарювання усвідомлюють необхідність сплати податкових платежів. Прозорість інформації про напрями використання бюджетних коштів та високий рівень надання суспільних благ населенню стимулюватиме зростання добровільності сплати податків та зборів. Діяльність державних органів має бути спрямована на формування таких умов, які заохочуватимуть платників податків самостійно та у повному обсязі сплачувати належні платежі до бюджету.

Сьогодні, за взаємодії платників податків та органів Міністерства доходів і зборів, процедури виконання ними обов'язків розглядаються як сервіс, що потребує комфортності та зручності. Це зумовлює налагодження системи фіскального партнерства між органами контролю у сфері оподаткування і платниками податків.

Контролюючі органи у сфері оподаткування необхідно розглядати як активний інституційний агент, що впливає на суб'єктів господарювання з

метою стимулювання добровільної сплати ними податків та зборів. Погоджуємося з думкою вітчизняного науковця В. Мельника, що податкове законодавство України в результаті поступової еволюції переорієнтувалося на створення умов для розуміння податкоплатниками дій державних органів, а також на встановлення партнерства у відносинах між ними [94, с. 228].

У цьому контексті важливими є масово-роз'яснювальна робота, консультації платникам податків, пропаганда необхідності повної та своєчасної сплати податків та зборів до бюджету. Також позитивний аспект – прийняття Наказу Державної податкової адміністрації України «Щодо організації проведення моніторингу громадської думки стосовно діяльності органів державної податкової служби» від 26. 01. 2004 р. № 43, відповідно до якого створено систему моніторингу громадської думки та своєчасного реагування на критичні зауваження і пропозиції громадян стосовно діяльності податкових органів [101]. Опитування громадян проводять щоквартально в усіх регіонах України підрозділи масово-роз'яснювальної роботи та звернень громадян. Такі опитування є важливими для визначення основних пріоритетів у діяльності контролюючих органів, підвищення позитивного іміджу органів доходів і зборів та поліпшення роботи з платниками.

Тому досягнення партнерства між платниками податків та фіскальними органами потребує значних зусиль держави, спрямованих на підвищення якості інформаційного сервісу і матеріально-технічного оновлення роботи контролюючих органів та фіскальних інститутів загалом.

Ще одним напрямом протидії податковим втратам є формування передумов для легалізації тіньових структур. Він полягає у створенні в Україні сприятливих організаційно-економічних умов для повернення тіньових капіталів у офіційний сектор економіки. Як стверджує М. Флейчук, історично у різних країнах було два основних підходи до розв'язання проблеми повернення іллегального капіталу в легальний сектор:



1) запровадження жорстких заходів та норм валютного, податкового, кримінального законодавства;

2) податкова «амнісія» [183, с. 601].

Однак посилення тиску на суб'єктів господарювання запровадженням жорстких норм валютного, податкового та кримінального законодавства не сприятиме поверненню тіньового капіталу в легальний сектор економіки. Такі заходи є превентивними та попереджуватимуть подальший відтік капіталу в тіньовий сектор економіки.

Сутність податкової амнісії з інституційного погляду полягає в створенні механізму самовикриття податкових злочинів [13, с. 138]. Тобто суб'єкти господарювання в рамках податкової амнісії мають змогу звільнити себе від будь-яких претензій з боку держави, сплативши податок, як правило, з великим запізненням та у меншій сумі. Однак імовірність того, що платники податків добровільно заявлятимуть про застосування незаконних податкових схем і факти порушення ними податкового законодавства є невисокою. Використання податкової амнісії може бути доцільним тільки в короткотерміновому періоді. Здійснення податкової амнісії в довготерміновому періоді призводить до того, що добросовісні платники податків перебувають у невігідішньому становищі порівняно з порушниками законодавства.

Позитивними результатами супроводжувалася реалізація в країнах ОЕСР програми добровільного розкриття інформації про приховані активи й доходи (табл. 3.10).

Сума зібраних податків завдяки здійсненню заходів програми добровільного розкриття інформації у Німеччині в 2010 р. становила 4 млрд. євро, у Великобританії в 2007 р. – 473 млн. євро. Як бачимо, економічний ефект від амнісії та реалізації програм добровільного розкриття інформації про приховані активи й доходи – високий.

Зазначимо, що податкова амнісія може бути тільки одним із

економічних, правових, адміністративних заходів, спрямованих на легалізацію тіньових структур. Незважаючи на позитивний зарубіжний досвід проведення податкової амністії, використання такого заходу в Україні, на нашу думку, поки що є недоцільне, що зумовлено ментальними, ідеологічними та соціально-економічними особливостями.

Таблиця 3.10

**Дані про повернення активів з офшорних юрисдикцій і податки,  
зібрані в результаті реалізації стратегій добровільного дотримання  
правил [160, с. 19]**

Країна	Програма добровільного надання інформації про приховані податки	Сума розкритих активів або зібраних податків		Показники
		у нац. валюті	у євро	
Австралія	Податкова амністія 2007 р. і подальші податкові амністії. Проект Вікенбая	Понад 300 млн. австрал. дол. зібраних податків і штрафів	Понад 222 млн.	фактичні
Бельгія	Податкова амністія 2004 р.	496 млн. податкових доходів		оцінені
Канада	Добровільне розкриття, 2004–2005 рр.	318 млн. канад. дол. податкових надходжень	239 млн.	оцінені
Німеччина	Добровільне розкриття, 2010 р.	4 млрд. податків		оцінені
Греція	Податкова амністія 2004 р.	20 млрд. активів		оцінені
Ірландія	Добровільне розкриття офшорних рахунків, 2004 р.	856 млн. податкових надходжень		фактичні
Португалія	Податкова амністія, 2005 р.	41 млн. податкових надходжень		фактичні
Велико-британія	Добровільне розкриття, 2007 р.	400 млн. ф. ст.	473 млн.	фактичні
	Добровільне розкриття, 2009 р.	82 млн. ф. ст.	97 млн.	
США	Ініціатива добровільного дотримання правил, 2003 р.	270 млн. дол. несплачених податків і нарахованих штрафів	202 млн.	фактичні

Тому легалізація тіньового сектору економіки передбачає системне застосування наступних заходів: ліквідація виявлених схем ухилення від сплати податків; посилення заходів щодо протидії корупції; легалізація ринку

праці; посилення контролю за зовнішньоторговельними операціями; запровадження системи громадського моніторингу; посилення міжнародного інформаційного співробітництва та ін.

Узагальнено запропоновані методи протидії ухиленню від сплати податків у таблиці 3.11.

Таблиця 3.11

**Переваги та недоліки заходів протидії ухиленню від сплати податків\***

№	Заходи протидії	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
1	Застосування економічно обґрунтованих санкцій за порушення податкового законодавства.	У разі посилення жорсткості покарання можливий приріст надходжень до бюджету (за рахунок штрафних санкцій за порушення податкового законодавства та підвищення рівня добровільності сплати податків).	Можлива повна відмова від сплати податків, коли фірми виявляють, що заборгованість за податками і зборами зростає настільки швидкими темпами, що погасити її не вдається.
2	Досягнення оптимального рівня податкового навантаження.	Вирівнювання умов оподаткування для всіх платників податків, зростання податкових надходжень, високий рівень соціального захисту населення.	Важко реалізувати в період трансформації економіки.
3	Створення ефективної системи податкового контролю.	Підвищення ймовірності виявлення неплатника податків через впровадження у практику податкового контролю комплексного, системного, економічно-правового аналізу суб'єктів господарювання.	Є ймовірність виникнення ситуації, коли кожен платник податків може бути притягнутий до відповідальності.
4	Підвищення податкової культури та досягнення партнерських відносин між платниками податків і контролюючими органами у сфері оподаткування.	Усвідомлення суб'єктами господарювання необхідності добровільної сплати податків та зборів завдяки підвищенню їх інформованості.	Неможливо повністю розв'язати проблему власницького інстинкту кожної особи.
5	Формування передумов	Підвищення ефективності використання державних	Низька ймовірність повного викорінення

	для легалізації тіньових структур.	фінансових ресурсів, зростання дієвості законодавчої бази, поживлення інвестиційних ресурсів.	бюрократизованого державного апарату.
--	------------------------------------	---	---------------------------------------

\*Складено автором на основі [13, с.183–186].

Як бачимо з таблиці, кожен із запропонованих заходів протидії ухиленню від сплати податків та детінізації економіки України має переваги та недоліки. За допомогою поєднання зазначених заходів можливо буде знизити рівень податкових зловживань та мінімізувати втрати бюджету внаслідок ухилення від сплати податків. Однак яких би заходів не вживали органи державної влади, викоринити проблему неповної сплати податків повністю майже неможливо.

Перераховані заходи також сприятимуть значному зменшенню розміру податкового боргу, який є результатом невиконання суб'єктами господарювання обов'язку щодо сплати податків і зборів. Як уже зазначено, неефективне управління податковим боргом призводить до зростання податкових втрат.

Загалом, під управлінням податковим боргом слід розуміти сукупність заходів, що держава в особі її уповноважених органів вживає для забезпечення виконання податкових зобов'язань платниками податків, і спрямованих на заохочення їх до своєчасної сплати коштів до бюджетів або державних цільових фондів у порядку та в терміни, визначені законодавством [36, с. 42].

До таких заходів відносимо: направлення податкової вимоги; виникнення права податкової застави; адміністративний арешт активів платника податків; реалізація активів боржників і стягнення коштів з їхніх рахунків; застосування процедури банкрутства.

Із прийняттям Податкового кодексу дещо змінено механізм стягнення податкового боргу. В разі несплати узгодженої суми податкового зобов'язання платнику податків направляють податкову вимогу, термін дії якої становить 60 днів. Протягом цього періоду жодні примусові заходи

стягнення податкового боргу з боку контролюючих органів у сфері оподаткування не застосовують. Такий термін, на нашу думку, є достатнім для того, щоб платник податків самостійно погасив суму податкового боргу.

Практика застосування податкових вимог, до та після прийняття Податкового кодексу свідчить про те, що цей метод управління податковим боргом дає певні результати, а розмір податкового боргу після їх направлення зменшується у два рази. Однак ефективним було б максимально зосередити увагу контролюючих органів у сфері оподаткування на роботі з боржниками (особисті зустрічі, контакти телефоном для обговорення питання погашення недоїмки) саме в період дії податкової вимоги. Тобто необхідно застосувати всі можливі заходи для добровільної сплати суб'єктами господарювання узгодженого податкового зобов'язання без застосування заходів примусу.

Наступним методом забезпечення виконання платниками податків своїх обов'язків є виникнення права податкової застави, яке чинне в Україні з 1998 р. Механізм застосування податкової застави свідчить про те, що вона не перекриває боржникові можливості подальшого здійснення ризикових фінансово-господарських операцій і не забезпечує можливості погашення податкового боргу. Це викликано тим, що часто у податкову заставу переходять неліквідні активи боржника або взагалі відсутні активи, грошові кошти чи транспортні засоби. Відтак, ефективність такого методу управління податкового боргу вважаємо невисокою, що зумовлено дублюванням окремих функцій податкової застави й адміністративного арешту активів. У таких умовах податкова застава стає джерелом корупційних діянь працівників контролюючих органів у сфері оподаткування та є суто адміністративною процедурою.

Адміністративний арешт активів певною мірою охоплює функції податкової застави та вирішує широке коло питань, спрямованих на забезпечення виконання зобов'язань платників податків перед бюджетом. До

функціональних можливостей арешту активів слід віднести такі: запобігання можливим порушенням норм податкового законодавства щодо своєчасності погашення податкового зобов'язання, забезпечення можливості погашення податкового боргу, тимчасового адміністративного затримання руху тіншових товарно-матеріальних цінностей, забезпечення збереження активів при вчиненні податкового правопорушення та відшкодування збитків, можливості компромісного вирішення питання з податковим боржником щодо погашення його податкового боргу завдяки диференційованому підходові до кожного платника податків через індивідуалізацію прийняття рішень податковим керуючим про такий арешт з урахуванням «ступеня ризику» збереження активів та в цілому цивільної дієздатності такого платника податків [127, с. 171].

Для вдосконалення управління податковим боргом доцільно переглянути термін позовної давності щодо податкових правопорушень та підстав визначення податкового боргу безнадійним. Податковий борг визнається безнадійним у випадках, передбачених Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків» від 14. 12. 2012 р. № 1329 [103]. На нашу думку, окремі підстави слід переглянути, оскільки вони не є абсолютно беззаперечними для того, щоб визнавати податковий борг безнадійним. Зокрема, визнання безнадійним податкового боргу, стосовно якого минув строк позовної давності, податкового боргу фізичної особи, яка понад 720 днів перебуває у розшуку, податкового боргу платника податків, щодо якого до Державного реєстру внесено запис про його припинення на підставі рішення суду тощо.

Також важливою проблемою у сфері управління податковим боргом є недосконалість законодавства стосовно неплатоспроможності підприємств та визнання їх банкрутами. Суб'єкти незаконного банкрутства намагаються ухилитися від сплати податкових зобов'язань перед бюджетом. Фіктивне

банкрутство порушує встановлений законом порядок розв'язання проблеми неплатоспроможності суб'єктів підприємницької діяльності, ведення господарської діяльності та, загалом, призводить до втрат бюджету. З прийняттям Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності» [48], який діє з 1 січня 2012 р., кримінальну відповідальність за склади злочинів, передбачених статтею 218 «Фіктивне банкрутство», скасовано.

Для розв'язання зазначеної проблеми доцільно ввести заборону засновникам збанкрутілих підприємств, податковий борг яких не було погашено, створювати нові підприємства доти, доки вони не розрахуються з попередніми боргами. Такий захід певною мірою сприятиме зменшенню обсягів податкових втрат бюджету та попереджуватиме застосування процедури банкрутства як засобу ухилення від сплати податків.

Відтак, для підвищення ефективності управління податковим боргом та зменшення його обсягів доцільно зосередити увагу на наступних аспектах:

- забезпечення партнерських засад роботи контролюючих органів у сфері оподаткування з боржниками;
- вдосконалення організаційних й адміністративно-правових засад діяльності контролюючих органів щодо погашення податкового боргу;
- підвищення ефективності реалізації запобіжних і забезпечувальних заходів (податкова застава, адміністративний арешт активів) щодо погашення податкового боргу;
- вдосконалення законодавства з питань визнання неплатоспроможності підприємств та їх банкрутства;
- перегляд термінів позовної давності у бік збільшення для податкових правопорушень та ін.

Наступним пріоритетним напрямком мінімізації податкових втрат є підвищення ефективності податкових пільг. Значні втрати бюджету, в зв'язку

з пільговим оподаткуванням викликані насамперед тим, що податкові пільги, які надають суб'єктам господарювання, не є цільовими, часто порушують принципи справедливості та нейтральності в оподаткуванні, а також використовуються у схемах уникнення сплати податків. На нашу думку, податкові пільги необхідно спрямовувати насамперед на стимулювання розвитку галузей господарства в довготерміновій перспективі й збалансування структурних диспропорцій у національній економіці.

Для того, щоб податкові пільги стали ефективним інструментом податкового стимулювання, необхідно, здійснюючи податкову політику, дотримуватися таких принципів [58]:

1. Унеможливлення вибіркового характеру надання податкових пільг.
2. Порядок формування пільгового податкового портфелю має визначатися на загальнодержавному рівні, затверджуватися в законодавчому порядку центральною владою.
3. Неприпустимість неекономічного примушення й обов'язковості застосування податкових пільг.
4. Застосування податкових пільг не повинно завдавати шкоди інтересам бюджету, корпоративним та особистим економічним інтересам.
5. Інвестиційні податкові кредити надаються виключно групам платників, які забезпечують реалізацію інвестиційних програм загальнонаціонального характеру.
6. Права органів місцевої влади щодо надання податкових пільг обмежується законодавчо встановленими межами.

Однак практика пільгового оподаткування, як зазначив професор Ф. Ярошенко, не відповідає цілям податкової політики України [62, с. 85]. Значна частина податкових пільг, що надають у нашій країні, спрямовані на задоволення інтересів і потреб окремих суб'єктів господарювання, представників влади та підпорядковані лобістським інтересам. У зв'язку з відсутністю дієвої системи контролю за отриманням та використанням



податкових пільг їх розширення призводить до значних втрат бюджетних коштів. Поширення податкових пільг звужує базу оподаткування і несправедливо перекладає податковий тягар на ефективні підприємства, які не користуються податковими пільгами, створює основу для корупційних діянь та можливостей для застосування різноманітних схем уникнення від сплати податків. Усі ці фактори зумовлюють виникнення податкових втрат, неефективний перерозподіл податкових надходжень, порушення макроекономічної та фіскальної стабільності.

На думку фахівців Національного інституту стратегічних досліджень, в умовах посткризового відновлення економіки безсистемне і невиправдане надання податкових пільг та звільнень є стримуючим фактором економічного зростання [166, с.190]. Однак, з іншого боку, необґрунтоване зменшення кількості податкових пільг може стримувати розвиток підприємництва й гальмувати темпи економічного зростання. У цьому контексті перед законодавцями постає завдання забезпечення реалізації потенціалу стимулюючої складової податкової політики з одночасним збереженням фіскальної складової.

Зарубіжна практика свідчить, що стимулююча складова податкових пільг реалізується саме за допомогою сфери корпоративного оподаткування. У країнах ОЕСР податкові стимули використовують для розвитку інвестиційно-інноваційної і наукової діяльності. Уряди багатьох країн стимулюють інвестиції в сферу розробок та досліджень з метою розвитку інноваційної сфери, що, своєю чергою, призведе до довготермінового економічного зростання. Вирішуючи питання інвестиційно-інноваційного розвитку, країни-члени ОЕСР концентрують увагу на наступних аспектах [19, с. 138]:

- 1) вдосконалення інфраструктури (інформаційні та комунікаційні послуги, транспорт, зв'язок);
- 2) підтримка науки, розробок та інновацій;

- 3) інвестування в людський капітал, освіта, підвищення кваліфікації;
- 4) забезпечення інвестицій у екологічно чисті технології та інновації для досягнення енергетичної ефективності й стійкого економічного зростання;
- 5) всебічна підтримка підприємництва, у т. ч. венчурні інвестиції.

На сьогодні 26 із 34 країн-членів ОЕСР надають податкові стимули для сфери досліджень та розробок. Разом з тим, у країнах, в яких відсутня система підтримки даної сфери (Люксембург, Фінляндія, Німеччина, Швеція та ін.) тривають дискусії щодо доцільності впровадження податкових стимулів для інноваційних досліджень. Механізми стимулювання досліджень і розробок істотно відрізняються в країнах ОЕСР (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

**Механізми податкового стимулювання сфери досліджень  
та розробок у країнах-членах ОЕСР [238, с.3]**

Дизайн схеми податкового стимулювання	«Об'ємний» дослідницький податковий кредит	Австралія, Канада, Франція, Бразилія, Китай, Норвегія, Індія
	«Додатковий» дослідницький податковий кредит	Сполучені Штати Америки
	Комбінована система	Іспанія, Португалія, Корея, Японія
	Податкова знижка	Великобританія, Австрія, Данія, Чехія
Податковий кредит із заробітної плати працівників, зайнятих у сфері досліджень і розробок		Угорщина, Бельгія, Іспанія, Нідерланди
Пільгові режими для суб'єктів малого підприємництва		Японія, Австралія, Канада, Норвегія, Корея, Великобританія, Угорщина
Напрями підтримки	Підтримка енергетичної сфери	США
	Підтримка новостворених фірм	Нідерланди, Франція, Корея
Обмеження щодо обсягів		США, Нідерланди, Австрія, Японія
Вирахування з доходу		Іспанія, Бельгія, Нідерланди
Відсутність податкових стимулів		Нова Зеландія, Швеція, Швейцарія, Німеччина, Люксембург, Естонія

Однак у більшості країн податкове стимулювання розвитку даної галузі базоване на наданні дослідницьких податкових кредитів (США, Канада, Австралія, Китай), податкової знижки (Австрія, Данія, Чехія, Угорщина), пільгових режимів для суб'єктів малого підприємництва (Японія, Норвегія, Корея, Великобританія), підтримці новостворених підприємств (Нідерланди, Франція, Корея), зменшенні нарахувань на фонд оплати праці робітників

даної галузі (Бельгія, Іспанія, Нідерланди) тощо.

Щодо обсягів пакетів фіскального стимулювання, які надають уряди країн-членів ОЕСР, то вони коливаються у межах 1–20 % від ВВП (табл. 3.13). Такі фіскальні пакети передбачають фінансування заходів, спрямованих на розвиток інноваційної діяльності, наукових розробок, освітньої діяльності, підтримку малих та середніх підприємств, розвиток інфраструктури тощо.

Таблиця 3.13

**Пакети фіскального стимулювання в окремих країнах-членах  
ОЕСР\***

Країна	Загальна сума пакета фіскального стимулювання, млрд. дол.	% від ВВП	Сума податкових стимулів, спрямованих на соціальний захист, млрд. дол.	% від загальної суми пакета
Австралія	47,04	5,75	10,46	22,24
Австрія	16,25	4,14	4,08	25,10
Грузія	2,28	19,92	0,96	42,11
Канада	42,15	3,22	11,02	26,16
Китай	585,26	13,30	134,61	23,00
Нідерланди	8,35	1,02	2,58	30,92
Німеччина	80,50	2,32	20,03	24,89
Норвегія	2,86	0,79	0,91	32,00
США	787,00	5,52	310,44	39,45
Таїланд	44,92	17,22	10,54	23,45
Франція	36,18	1,34	5,85	16,15
Швейцарія	1,97	0,39	0,31	15,63
Японія	297,52	5,32	82,64	27,78

\*Складено автором на основі [231].

Як бачимо, найбільші пакети фіскального стимулювання були у США (787,0 млрд. дол.), Китаї (585,26 млрд. дол.), Японії (297,52 млрд. дол.) та Німеччині (80,5 млрд. дол.). Однак, якщо визначати обсяги пакетів фіскального стимулювання у відсотках від ВВП, то найбільшими вони були в Грузії (19,92 %), Таїланді (17,22 %), Казахстані (13,83 %) та Китаї (13,30 %).

У загальній структурі пакетів фіскального стимулювання значне місце займають податкові пільги, спрямовані на соціальний захист населення, оскільки уряди намагаються забезпечити громадянам необхідний рівень життя та соціальних гарантій. 29 країн-членів ЄС використовують понад

10 % із загальної суми пакетів фіскального стимулювання на соціальне забезпечення. Найбільше на соціальний захист витрачають наступні країни: Сінгапур (52%), Тайвань (47%), Фінляндія (43%), Грузія (42 %) і США (39 %).

Тому, приймаючи рішення про доцільність надання певних видів пільг, потрібно враховувати наступні аспекти: обсяги втрат бюджетних надходжень, до яких вони призводять; простота податкового адміністрування; соціальні та розподільчі аспекти; недосконалість ринкового середовища та зовнішні чинники. Як зазначила російська вчена Т. Малініна, надання податкових пільг може бути виправдано, якщо вони [90, с. 19]:

- 1) коригують провали ринку;
- 2) спрямовані на виконня актуальних завдань;
- 3) не призводять до надмірної складності податкової системи;
- 4) не спотворюють поведінки економічних агентів;
- 5) ефективніші за принципом зіставлення витрат і вигод, ніж програми прямих витрат.

Зазначимо, що серйозною проблемою у сфері бюджетної підтримки і податкового стимулювання є наявність шахрайських та корупційних схем, що значно знижує ефективність наданих податкових пільг. У бізнесових структурах виникає сильна мотивація лобювати надання податкових пільг, для збільшення своїх майбутніх економічних вигод. Поділяємо думку професора Л. Тарангул, що з метою мінімізації шахрайства та корупції у сфері бюджетної підтримки необхідно [19, с. 389]:

- виділити стандартні схеми шахрайства і корупції та піддати їх гласності, публічності. Підвищення суспільної значимості проблеми суспільство завжди сприймає позитивно, і це більше зближує владу та суспільство, оскільки останнє розуміє, що політики стають відкритішими, прозорими та підзвітними перед своїми виборцями у сфері використання бюджетних коштів (коштів платників податків);

- запровадити суспільне інформування про кінцевих бенефіціаріїв державного субсидування з аналізом їх економічної ефективності та доцільності;
- створити список підприємств, установ, організацій та посадових осіб, які були засуджені за шахрайство і корупцію з бюджетними субсидіями;
- залучити авторитетні національні та міжнародні організації, які спеціалізуються на контролі, моніторингу й аудиті за використанням бюджетних коштів, до розроблення політики субсидування.

Для ефективнішого використання пільгового оподаткування вважаємо доцільним перегляд наявних видів пільг за податками і зборами з урахуванням аналізу їх впливу на формування доходів бюджету та податкове навантаження суб'єктів господарювання. Таким чином, немає сумнівів у потребі зменшення обсягів податкових пільг, які надають суб'єктам підприємницької діяльності в основному непрозоро, і це призводить до масштабних втрат бюджету.

Враховуючи викладене, для того, щоб податкові пільги не перетворювалися в необґрунтовані податкові витрати, доцільно вжити такі заходи:

- переглянути перелік та кількість податкових пільг, скасувати неефективні, які призводять до значних втрат бюджету (це стосується, зокрема, пільг з ПДВ та податку на прибуток підприємств);
- підвищити фіскальну і соціальну ефективність податкових пільг;
- збалансувати вплив фіскальної та розподільчо-регулюючої функцій податків;
- відновити надання територіальних податкових пільг для стимулювання ділової активності у депресивних регіонах країни;
- скасувати надання пільг окремим галузям чи суб'єктам господарювання для вирівнювання конкурентних умов;
- сформувати сприятливі інституційні умови для забезпечення

розвитку інвестиційно-інноваційної діяльності у країні;

- створити дієву систему нагляду за податковими витратами з метою дослідження їх впливу на окремі галузі господарства й ін.

Отже, важливим напрямком мінімізації податкових втрат має стати реалізація комплексу заходів, спрямованих на протидію ухиленню від сплати податків та його уникненню, підвищення ефективності управління податковим боргом та ефективності надання податкових пільг. Наведені пріоритети мінімізації податкових втрат та конкретних заходів протидії їм не є вичерпними. Їх реалізація має відповідати рівневі соціально-економічного розвитку і наявним можливостям фіскальних інститутів держави.

### **3.3. Напрями вдосконалення діяльності фіскальних інститутів як засіб сприяння економічному зростанню у державі**

Становлення ринкових умов господарювання та управління потребує адекватних інституційних перетворень, у т. ч. реформування основних засад та принципів управління фіскальною політикою держави. Фіскальну політику держави необхідно формувати з урахуванням необхідності стимулювання позитивних структурних зрушень в економіці та поліпшення якості податкового адміністрування. Здійснення податкових реформ, зміна методів фіскального адміністрування та модернізація контролюючих органів у сфері оподаткування призведе до зменшення обсягів трансакційних втрат.

Фіскальні інститути є важливим елементом системи державного регулювання економіки. Держава, враховуючи високий рівень її втручання у соціальні та економічні процеси, є джерелом змін, які не завжди однозначні. Державне втручання, у деяких випадках, може зашкодити економічному зростанню. Економічне зростання – складова економічного розвитку й

характеризує кількісне і якісне вдосконалення суспільства в процесі господарювання [83, с. 113].

Тому завдання фіскальних інститутів – не тільки реалізувати заходи державного регулювання, мінімізувати трансакційні витрати, а й мати можливість вживати стабілізаційні заходи. З погляду участі в стабілізаційних антикризових процесах діяльність фіскальних інститутів повинна відповідати наступним умовам:

- фіскальні інститути має сприяти консолідації коштів суб'єктів суспільного виробництва на основі реалізації фіскальної функції, з метою забезпечення цілісності не тільки економічної системи, а й усього суспільства загалом;
- фіскальні інститути є одним з інструментів спрямування діяльності суб'єктів господарювання у напрямку, найвигіднішому для суспільства та економіки за допомогою створення правил;
- фіскальні інститути повинні зупиняти діяльність економічних суб'єктів, яка має негативні наслідки для держави, за допомогою реалізації контролюючої функції;
- фіскальні інститути є засобом збору, опрацювання та накопичення спеціалізованої інформації, необхідної як для власного функціонування, так для забезпечення соціально-економічних процесів.

Відповідність фіскальних інститутів зазначеним умовам сприяє забезпеченню стабільності, підвищенню рівня організованості національної економіки, її можливості протидіяти кризовим явищам та зменшенню обсягів трансакційних витрат.

Погоджуємося з твердженням Т. Меркулової, що перехід на інституційну парадигму при обґрунтуванні податкової політики і напрямів реформування податкової системи України передбачає зміщення акценту зі зниження податкового навантаження на проблему еквівалентності податків, що зумовлює актуальність наступних питань: зменшення трансакційних

витрат; забезпечення прозорості використання податкових надходжень; удосконалення критеріїв ефективності податкової системи та оцінки діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування [97].

Сучасні фіскальні інститути є складними, оскільки охоплюють інструменти правового, адміністративного й економічного впливу на розвиток податкової системи та діяльність платників податків. Для забезпечення виконання податкового законодавства і реалізації фіскальної політики держави необхідні спеціальні державні органи, які займають центральне місце в структурі фіскальних інститутів.

Зазначимо, що стабільні фіскальні інститути приводять до кращих фіскальних результатів (високі податкові надходження, низький дефіцит бюджету, невисокий рівень податкового боргу тощо). Разом з тим, фіскальні інститути кожної держави мають бути адаптовані до конкретних умов соціально-економічного розвитку даної держави. Експерт МВФ Д. Краан пропонує, зміцнювати фіскальні інститути та підвищувати їх ефективність зміною функціонування відповідно до наступних програмних документів:

- Кодекс належної практики стосовно фіскальної прозорості МВФ 1998, 1999, 2001, 2007;
- Проект принципів незалежних фіскальних інститутів ОЕСР 2012;
- Кодекс найкращої практики міжнародних фінансових інститутів та ЄС [75].

Кодекс належної практики стосовно фіскальної прозорості є елементом дієвого розроблення та здійснення бюджетно-податкової політики, а також управління ризиками. Його представив Міжнародний валютний фонд у 1998 р. (нова редакція Кодексу вийшла у 2007 р.). За цей період якість, повнота та своєчасність державної фінансової звітності у країнах з різними рівнями розвитку значно поліпшилися.

Прозорість у фіскальній сфері – важлива мета для всіх країн. Тому Кодекс визначає належну практику, дотримуватись якої можуть країни з



різними рівнями економічного розвитку. Дотримання вимог Кодексу належної практики стосовно фіскальної прозорості є добровільним. Однак сприяє підвищенню якості, повноти та своєчасності бюджетної звітності, зміцненню фіскальних інститутів, макроекономічної стабільності та стійкого економічного зростання.

Важливим програмним документом, що сприятиме підвищенню ефективності фіскальних інститутів вважаємо Проект принципів незалежних фіскальних інститутів. Експерти ОЕСР розробили його для підвищення фінансової дисципліни й забезпечення прозорості та підзвітності. Принципи незалежних фіскальних інститутів згруповані за наступними категоріями: місцева власність; незалежність та неупередженість; мандат; ресурси; відносини з законодавчим органом; публічність інформації; прозорість, зв'язок та оцінка [202].

Ще одним з типових документів, які сприяють забезпеченню ефективності фіскальних інститутів, є кодекси та інструкції найкращої практики міжнародних фіскальних інститутів. Такі документи містять найдосконаліші інструменти управління, що сприяють ефективному використанню державних та місцевих ресурсів. Інструкції щодо найкращої практики можна розробляти як на законодавчому рівні, так і силами недержавних організацій. Такі документи базуються, як правило, на систематизації практик, що визнані найавторитетнішими організаціями у сфері суспільних фінансів. Спільні та відмінні риси зазначених програмних документів узагальнено у таблиці 3.14.

Як бачимо, у кожному із зазначених документів ідеться про законодавчу регламентацію функцій, обов'язків фіскальних інститутів, оцінку їх діяльності та необхідність налагодження діалогу із суспільством (партнерських стосунків). Найбільше спільних рис є між Кодексом належної практики стосовно фіскальної прозорості (МВФ) та Проектом принципів незалежних фіскальних інститутів (ОЕСР).

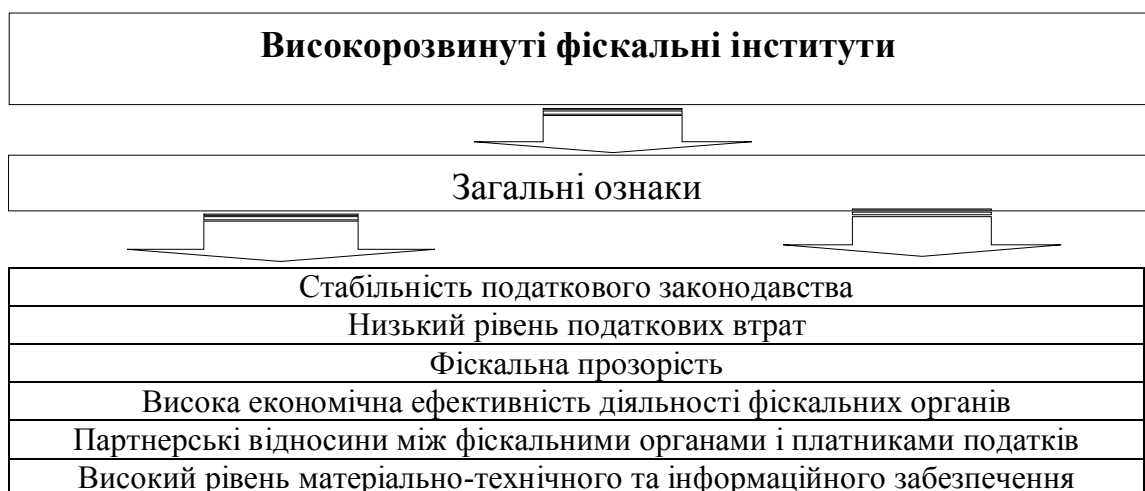
Таблиця 3.14

**Спільні та відмінні риси програмних документів щодо забезпечення стабільності й ефективності фіскальних інститутів\***

№ з/п	Загальні риси	Кодекс належної практики стосовно фіскальної прозорості	Проект принципів незалежних фіскальних інститутів	Інструкції найкращої практики міжнародних фінансових інститутів
1.	Законодавча регламентація	+	+	+
2.	Публічність та прозорість інформації	+	+	-
3.	Ресурсне забезпечення	+	+	-
4.	Оцінка діяльності	+	+	+
5.	Узгодженість із регіональними потребами	-	+	+
6.	Незалежність фіскальних інститутів	-	+	-
7.	Висока якість звітних документів	+	-	+
8.	Діалог між владою і суспільством	-	+	+

\*Складено автором на основі [3; 68; 202].

Таким чином, дослідження дало змогу виділити наступні загальні ознаки, властиві зарубіжним високорозвинутим фіскальним інститутам (рис. 3.9).



**Рис. 3.9. Загальні ознаки високорозвинутих фіскальних інститутів\***

\*Складено автором самостійно.

Насамперед таким інститутам притаманна стабільність податкового законодавства. Система податкового законодавства у країнах з високим рівнем соціально-економічного розвитку забезпечує стабільність та ефективність діяльності фіскальних інститутів, а також належне формування і реалізацію дієвої податкової політики. В умовах стабільності й досконалості податкового законодавства послаблюються стимули опортуністичної мотивації економічних агентів, що сприяє зменшенню трансакційних витрат.

Відповідно, за таких умов фіскальні інститути розвинутих країн характеризуються незначними податковими втратами. Ефективні фіскальні інститути сприяють зменшенню випадків ухилення та уникнення від оподаткування, збільшенню добровільності сплати податків. Для прикладу, рівень податкових втрат у США – 2,3 % від ВВП, в Японії – 3,1 % від ВВП, у Німеччині – 6,5 % від ВВП, Данії – 8,7 % від ВВП [197].

Особливу увагу в розвинених країнах приділяють фіскальній прозорості, яка полягає у відкритості інформації щодо діяльності фіскальних інститутів, її якості та достовірності. Громадськість має доступ до проектів органів державної влади та результатів їх реалізації, що своєю чергою зумовлює підвищення ефективності функціонування фіскальних інститутів.

Висока економічна ефективність діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування забезпечується тим, що видатки на їх утримання практично повністю пов'язані з оподаткуванням, оскільки основними завданнями податкових служб у всіх країнах є контроль за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, своєчасністю та повнотою сплати податків до бюджету. Тому використання коштів має бути раціональним та ефективним. Видатки на утримання органів влади, які адмініструють податки і збори у зарубіжних країнах, забезпечують

максимальні надходження до бюджету.

Важливим аспектом при реалізації фіскальної політики в зарубіжних країнах, якому приділяють значну увагу, є рівень довіри платників податків до фіскальних органів та органів державної влади загалом. Налагодження партнерських відносин між податкоплатниками та податковими органами сприяє підвищенню зростанню довіри та, відповідно, добровільності сплати податків та зборів.

Також у країнах з високорозвиненими фіскальними інститутами постійно дбають про матеріально-технічне забезпечення фіскальних органів. Це пояснюється тим, що високий рівень заробітної плати працівників контролюючих органів у сфері оподаткування сприяє зменшенню випадків корупції, а високотехнологічне оснащення забезпечує зменшенню часу на опрацювання податкової інформації.

Разом з тим, варто враховувати, що запозичення ефективних фіскальних інститутів, які розвинулися в інших соціально-економічних умовах, не завжди дає позитивний результат. Процес запозичення чи перенесення інститутів називається трансплантацією. Російський науковець В. Полтерович вбачає суть трансплантації інститутів у пришвидшенні інституційного розвитку, однак при цьому, виникає загроза відторгнення чи дисфункції трансплантованих інститутів [129]. Інститути, що є позитивними в одному економічному середовищі, можуть бути неефективними або навіть деструктивними в іншому. Трансплантатом служить, як правило, дієвий інститут будь-якої країни. Часто країни, що розвиваються, для пришвидшення інституційного розвитку намагаються трансплантувати діючі ефективні інститути країн з високим рівнем економічного розвитку. Такий підхід вважаємо неправильним, оскільки економічна система країни та суспільство не готові прийняти трансплантовані інститути. Насаджений інститут може не відповідати початковим інституційним та макроекономічним умовам, соціально-культурним характеристикам

суспільства.

Цілком погоджуємося з М. Флейчук, яка зазначила, що трансплантація інститутів – надзвичайно ризикований і часто надто дорогий процес, наслідки якого характеризуються високою мірою невизначеності і проявляються з великим часовим лагом [183]. Прагнення прискорити інституційний розвиток запозиченням чи копіюванням розвинутіших інститутів призводить до негативних явищ у соціально-економічній системі держави, таких, як уповільнення темпів приросту ВВП, розвитку тіньових процесів, зростання дефіциту бюджету тощо.

Процес трансплантації інститутів має три стадії [129]:

- 1) вибір трансплантата і стратегії трансплантації;
- 2) створення інфраструктури трансплантації;
- 3) реалізація заходів, що сприятимуть адаптації економічних агентів до трансплантованого інституту.

Відтак, доцільнішим є, на наш погляд, розвиток наявних інститутів та їх подальше вдосконалення з урахуванням умов соціально-економічного розвитку. У цьому контексті російський учений В. Сергеев виділив наступні обов'язкові принципи інституціональної еволюції:

- принцип інституціональної автономії;
- принцип функціональної свободи;
- принцип адекватної складності [141].

Тобто ефективна еволюція фіскальних інститутів можлива тоді, коли інститути наділені свободою щодо створення нових правил усередині; інститути не мають бути функціонально переобтяжені; складність фіскальних інститутів повинна відповідати складності внутрішнього і зовнішнього середовищ, в яких вони функціонують.

За відсутності довгтермінової політики планування розвитку фіскальних інститутів бажані зміни або не відбуваються, або відбуваються зі значними втратами. Зміцнення фіскальних інститутів є тривалим і складним процесом,

тому роль політичних зобов'язань у суворому дотриманні фіскальної політики важливіша у країнах з перехідною економікою та в країнах з порівняно слабкими фіскальними інститутами.

Реформування фіскальних інститутів потребує протягом тривалого періоду значних бюджетних витрат, які здійснюються на основі обґрунтованих та гнучких програм. Низька якість законодавчої та нормативної бази, відсутність регулятивних норм, часте внесення змін до Податкового кодексу призведе до подальшого зростання обсягів тіньової економіки та податкових витрат бюджету.

Загалом, необхідність удосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових витрат викликана, на наш погляд, наступними причинами:

- значними розмірами податкових витрат, що призводить до дефіцитності бюджетних коштів;
- необхідністю усунення недоліків фіскальної політики, які виникають на практиці після ускладнення умов функціонування платників податків;
- потребою зміни відповідно до національних податкових правил умов фінансового та податкового менеджменту, який розвивається високими темпами;
- необхідністю конвергенції функцій фіскальних інститутів: фіскальної, контролюючої, регулюючої функцій та функції правового забезпечення.

Формування ефективних фіскальних інститутів потребує насамперед довіри до них економічних агентів. В іншому випадку, рівень трансакційних витрат постійно зростатиме. Тому розвиток фіскальних інститутів в Україні потребує серйозних зусиль та витрат, необхідних для забезпечення ефективної діяльності, стимулювання розвитку фіскальних інститутів та подолання негативної реакції більшості суспільства.

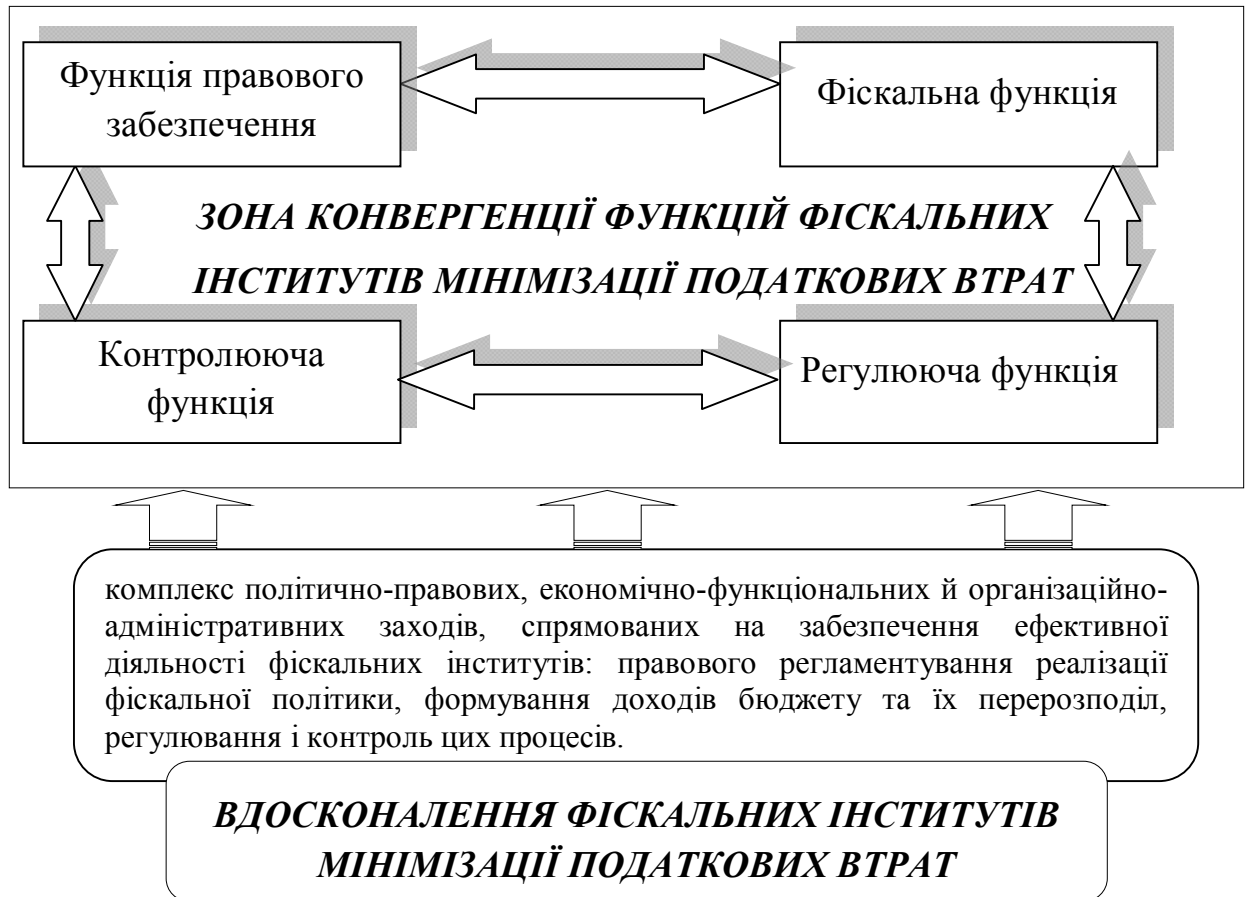
Недостатнє застосування інституційного підходу в управлінні фіскальною політикою та податковим середовищем свідчить про необхідність формування і розвитку напрямів реформування фіскальних

інститутів, що охоплює процеси цілеспрямованих змін. Основою реформування фіскальних інститутів має стати насамперед розуміння комплексності змін у податковій сфері.

Стабільність фіскальних інститутів та процеси їх постійних перетворень перебувають у діалектичній єдності та протидії: фіскальні інститути повинні постійно змінюватися й адаптуватись до мінливих умов, тобто стабільність цих інститутів забезпечують постійними модифікаціями. Фіскальні інститути мають бути динамічними та своєчасними, а їх діяльність – послідовною і побудованою на основі довготермінових програм. Можливості фіскальних інститутів протидіяти транзакційним витратам опортуністичної поведінки базуються на здатності органів державного управління виявляти тенденції тіньового розвитку, недоліки у сфері фіскального адміністрування та реалізовувати заходи щодо їх усунення.

Важливим завданням удосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат вважаємо конвергенцію функцій, які вони виконують: функції правового забезпечення, а також фіскальної, контролюючої та регулюючої функцій. У широкому розумінні конвергенція – процес наближення економічних параметрів до відповідного рівня. У Великому економічному словнику термін «конвергенція» визначено як зближення різних економічних систем, усунення відмінностей між ними, зумовлене спільністю соціально-економічних проблем і наявністю єдиних об'єктивних закономірностей розвитку [17]. Як зазначила російський науковець Т. Феоктистова, конвергенція – це процес наближення функцій предметно-цільових систем (фінансової, кредитної, податкової тощо), їх модифікація під дією факторів внутрішнього та зовнішнього середовищ [168, с. 75]. Тому важливою метою вдосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат є забезпечення паритету функцій, які вони виконують. Реалізація функцій фіскальними інститутами має бути спрямована на розв'язання проблеми податкових втрат та їх мінімізацію. Схематично

алгоритм конвергенції функцій фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат відображено на рисунку 3.10.



**Рис. 3.10. Алгоритм конвергенції функцій фіскальних інститутів\***

\*Побудовано автором самостійно.

Недоліки законодавства, що забезпечує реалізацію фіскальної політики, у т. ч. Податкового та Митного кодексів України, зумовлюють поширення схем мінімізації податків та ухилення від оподаткування. Податкове законодавство громіздке, складно структуроване і потребує кваліфікованого підходу, через що часто виникають податкові правопорушення з необережності. Складність функціонування фіскальних інститутів, яка виражається в багатоетапних процедурах прийняття рішень та реалізації дій, не завжди є наслідком бюрократизації фіскальних інститутів, а визначається високим рівнем розвитку сучасного господарського механізму.

Тому управління господарським механізмом, який постійно



ускладнюється, неминуче супроводжуватиметься підвищенням рівня регламентації економічної діяльності. Даний процес має максимально враховувати інтереси всіх суб'єктів господарювання, чого досягають у процесі реформування всіх інститутів суспільного управління, в т. ч. фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат.

Роль фіскальної функції фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат збільшується з розвитком господарського механізму та розширенням функцій держави. Наповнення бюджету за допомогою податків та зборів створює матеріальну базу для забезпечення соціально-економічного зростання держави. Реалізуючи фіскальну функцію, потрібно уникати надмірного податкового тиску на суб'єктів господарської діяльності, щоб запобігти їх переходу в тіньовий сектор економіки та, відповідно, збільшенню обсягів податкових втрат бюджету.

Дефіцитність бюджетних ресурсів потребує активізації контролюючої функції фіскальних інститутів, яка спрямована насамперед на боротьбу з ухиленням від оподаткування та протидію податковим втратам. Посилення контролюючої функції фіскальних інститутів завдяки використанню спеціалізованих інструментів (форм та методів податкового контролю) для виявлення випадків ухилення від оподаткування – важливий аспект удосконалення фіскальних інститутів та їх протидії податковим втратам. Збільшення затрат на здійснення контролю сприяє зменшенню трансакційних витрат опортуністичної поведінки.

За допомогою фіскального регулювання процесів соціально-економічного розвитку держава намагається стимулювати структурну перебудову сегментів економіки, забезпечити соціальні гарантії для незахищених верств населення, уникнути стихійного розвитку ринкових відносин, стримувати розгортання тіньових процесів тощо. Параметри регулювання господарських процесів фіскальними інститутами визначають тільки за принципом економічної доцільності. Економічна доцільність

передбачає взаємозв'язок загальнонаціональних, корпоративних та індивідуальних інтересів, досягнення відносного паритету щодо задоволення їх потреб та узгоджене дотримання принципів економічного партнерства. Активне використання інструментів фіскального впливу на ключові сфери економіки сприятиме вирівнюванню умов оподаткування для різних платників податків, зниженню загального податкового тиску, спрощенню податкової системи, створенню чітких і стабільних податкових правил.

Вважаємо, що відсутність паритету між функціями фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат призведе до посилення протиріччя між інтересами бізнесової сфери та бюджетними інтересами. Як наслідок, зменшуються обсяги податкових надходжень, уповільнюються темпи економічного розвитку, збільшуються податкові втрати тощо. Тому є необхідність у конвергенції функцій фіскальних інститутів, що сприятиме підвищенню ефективності їх функціонування, зменшенню обсягів податкових втрат та, відповідно, забезпеченню соціально-економічного зростання.

Щодо напрямів удосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, то наше дослідження дає змогу виокремити стратегічні й тактичні напрями. Зазначимо, що стратегія – це комплекс довготермінових цілей та послідовність дій щодо їх досягнення. У Великому економічному словнику А. Борисова дано наступне визначення економічної стратегії: «економічна стратегія – це довгострокові, найбільш принципові та важливі установки, плани, наміри уряду, керівництва підприємства щодо виробництва, доходів та витрат, бюджету, податків, капіталовкладень, цін, соціального захисту тощо» [17]. Різні науковці дають різні визначення стратегії: план, модель, напрям, курс, програма, перспектива, процес, шаблон, еталон тощо.

Реалізація стратегії неможлива без інструментів її досягнення. Тому поряд із стратегією розглядають поняття тактика, що спрямована на

виконання завдань конкретного етапу розвитку. У Великому економічному словнику тактика визначена як короткострокова поведінка, лінія дій, розрахована на порівняно короткий термін з урахуванням поточної ситуації. Більшість науковців вважає, що тактика – це сукупність короткотермінових завдань, сформованих на основі стратегії і врахування тенденцій зовнішнього середовища з можливістю змінити її за умови мінливості середовища [98; 99; 155]. Тобто, стратегія визначає певну мету, яку необхідно досягнути, а тактика передбачає інструменти досягнення визначених цілей.

Тому вдосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат як засіб сприяння економічному зростанню необхідно розглядати в єдності наступних взаємопроникаючих стратегічних напрямків:

- перебудова організаційно-адміністративних підходів до управління, яка пов'язана зі зміною організаційних, правових й адміністративних механізмів регулювання господарських процесів відповідно до умов і потреб функціонування фіскальної політики та економічної системи в цілому;
- соціально-політичне, культурне та моральне оновлення, що полягає в одночасній зміні професійної, морально-етичної і соціальної підготовки працівників контролюючих органів у сфері оподаткування, всіх учасників, які забезпечують функціонування фіскальних інститутів та створення сприятливих умов для підприємницької діяльності й ведення бізнесу.
- інформаційно-технологічне переоснащення роботи контролюючих органів у сфері оподаткування та фіскальних інститутів загалом і розв'язання проблеми їх забезпечення необхідними матеріальними ресурсами.

Відповідно до кожного з виокремлених стратегічних напрямів удосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат можна виділити тактичні заходи щодо їх досягнення. До тактичних напрямів перебудови організаційно-адміністративних підходів до управління відносимо наступні:

- усунення прогалин у законодавстві, які створюють для

недобросовісних платників податків додаткові можливості оптимізації оподаткування за допомогою пільгових режимів, диференціації податкових ставок та інших схем відходу від сплати податків;

- обґрунтовану систему санкцій за порушення податкового законодавства;
- розроблення комплексних цільових програм, що визначають заходи протидії податковим втратам і факторам, які їх зумовлюють;
- уточнення надходжень податків і зборів у податкових планах та прогнозах;
- підвищення рівня взаємодії органів доходів і зборів з правоохоронними органами;
- формування ефективних механізмів взаємодії фіскальних органів та підприємницьких структур для зменшення бюрократизму й адміністративного впливу на суб'єктів господарювання, які провокують їх перехід у тіньовий сектор економіки;
- оптимізація організаційної структури фіскальних органів.

Для досягнення соціально-політичного, культурного та морального оновлення у функціонуванні фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат вважаємо за доцільне реалізувати наступні тактичні заходи:

- підвищення якості інформаційного сервісу і забезпечення прийому звітності в електронній формі;
- надання платникам податків комплексної системи консультаційного обслуговування;
- побудова системи фіскального партнерства.

Інформаційно-технологічне переоснащення роботи контролюючих органів у сфері оподаткування та фіскальних інститутів загалом передбачає реалізацію наступних тактичних заходів:

- запровадження в діяльність контролюючих органів у сфері оподаткування передових технологій, всебічне використання сучасної

обчислювальної та комунікаційної техніки для збору, опрацювання та обміну даними як усередині організації, так і з іншими органами державного регулювання та з платниками податків;

- підвищення ефективності використання матеріально-технічних і кадрових ресурсів.

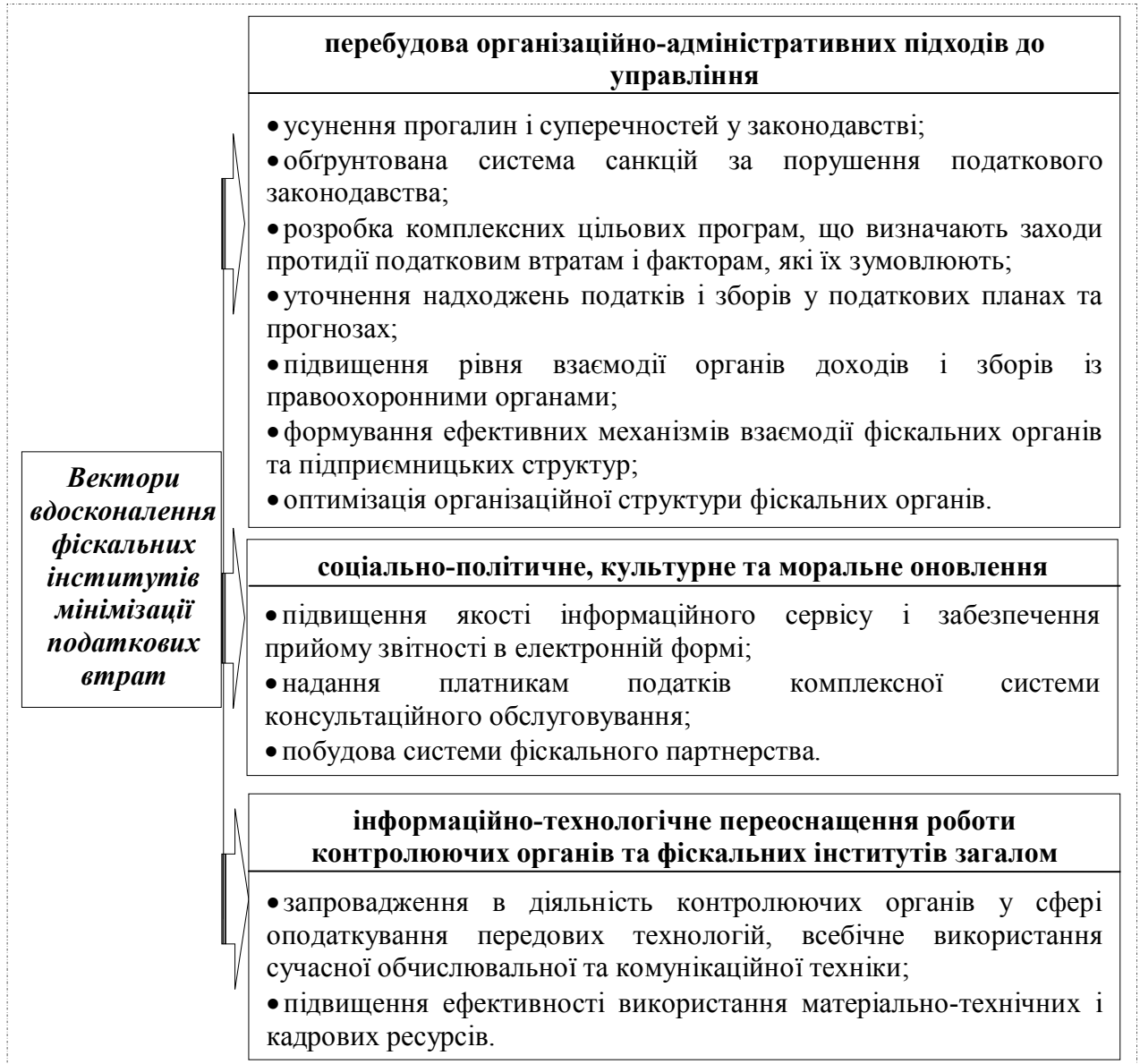
Тільки при узгодженні розвитку всіх перерахованих аспектів, удосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат може стати стійко позитивним. Реформи фіскальних інститутів мають бути розроблені так, щоб забезпечити їх цілісність, стабільність та гнучкість протягом тривалого періоду. Поєднання деталізації та програмності, яка дає змогу вносити зміни і корегувати процеси реформування та вдосконалення фіскальних інститутів, сприятиме їх успішному функціонуванню.

Вектори вдосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат як засобу сприяння соціально-економічному розвитку, мають передбачати такі елементи: перебудова організаційно-адміністративних підходів до управління, соціально-політичне, культурне і моральне оновлення, інформаційно-технологічне переоснащення роботи контролюючих органів у сфері оподаткування та фіскальних інститутів загалом. Схематично такі вектори відображено на рисунку 3.11.

Розглянутий склад стратегічних напрямів і тактичних заходів дає можливість сформулювати визначення предмета вдосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат як систему організаційно-економічних та політично-правових заходів щодо попередження виникнення податкових втрат, запобігання їх негативних наслідків та усунення факторів, що зумовлюють їх виникнення.

Система протидії податковим втратам охоплює: способи реалізації податкового контролю та регулювання господарської діяльності; комфорт і зручність форм та механізмів податкових відносин; форми модернізації роботи органів державної влади у сфері реалізації фіскальної політики.

Окремим напрямком удосконалення діяльності фіскальних інститутів виділимо формування в Україні певної структури, яка активно працюватиме саме над розвитком таких інститутів та забезпеченням ефективного їх функціонування.



**Рис. 3.11. Вектори вдосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат\***

\*Розроблено автором.

У цьому контексті вважаємо можливим створення у структурі Координаційно-моніторингового департаменту Міністерства доходів і зборів підрозділу розвитку фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат. Серед основних функцій зазначеного департаменту виділимо [119]:

1. Координацію бюджетного процесу за доходами.
2. Контроль за ефективністю супроводження базових сегментів економіки й аналіз ефективності роботи територіальних органів Міндоходів щодо збільшення надходжень до бюджетів усіх рівнів за рахунок унеможливлення використання підприємствами реального сектору економіки інструментів мінімізації сплати податків і зборів.
3. Визначення та моніторинг індикативних показників за регіонами.
4. Здійснення проактивного аналізу та експрес-діагностики.
5. Систематизація та моніторинг податкових наслідків економічної діяльності учасників кластерних груп.

Відтак, у рамках виконання цих функцій, доцільним є створення підрозділу, місія якого полягала б у забезпеченні розвитку фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат з метою підвищення ефективності реалізації фіскальної політики. До основних завдань такого структурного підрозділу доцільно було б віднести наступні:

- 1) участь у вдосконаленні та реалізації комплексної системи боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом;
- 2) оцінка ефективності діяльності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат;
- 3) моніторинг податкових втрат;
- 4) забезпечення прозорості фіскальної політики;
- 5) внесення пропозицій щодо вдосконалення реалізації фіскальної політики та ін.

Головна ідея створення такого підрозділу – забезпечення реалізації комплексу законодавчих та організаційно-економічних заходів щодо запобігання втрат бюджету, викликаних неефективністю реалізації податкової політики та порушення суб'єктами господарювання норм податкового законодавства, подолання їх наслідків, а також унеможливлення умов їх виникнення.

Таким чином, удосконалення діяльності фіскальних інститутів – це багатосторонній процес, що охоплює як розвиток податкового законодавства, податкового контролю, практики фіскального адміністрування, так і встановлення довіри між контролюючими органами у сфері оподаткування й платниками податків. Забезпечуючи сприятливі та стабільні умови підприємницької діяльності, держава зменшує можливості податкоплатників щодо ухилення від оподаткування і, відповідно, знижує рівень тіньової економіки.

### **Висновки до розділу 3**

Дослідження соціально-економічних орієнтирів мінімізації податкових втрат та перспектив розвитку фіскальних інститутів їх мінімізації дає змогу сформулювати найважливіші висновки й узагальнення.

1. Прогнозування інституційних факторів виникнення податкових втрат за допомогою економетричного аналізу часових рядів свідчить про дисбаланс у темпах зростання втрат бюджету від надання податкових пільг, податкових надходжень та ВВП, а також ще раз підтвердило, що основним джерелом податкових втрат є саме тіньова економіка.

2. На основі дослідження умов існування податкових втрат визначено, що поряд із низкою здійснених податкових реформ немає чітко визначеної стратегії щодо зменшення обсягів податкових втрат. Вважаємо за доцільне забезпечити реалізацію комплексу заходів, які сприятимуть мінімізації податкових втрат: заходи, спрямовані на протидію уникненню оподаткуванню та ухиленню від нього, забезпечення детінізації економіки, а також заходи, що сприятимуть підвищенню ефективності управління податковим боргом і підвищенню ефективності податкових пільг. Зокрема, це: застосування економічно обґрунтованих санкцій за порушення



податкового законодавства; досягнення оптимального рівня податкового навантаження; створення ефективної системи податкового контролю; підвищення податкової культури та досягнення партнерських відносин між платниками податків і контролюючими органами; формування передумов для легалізації тіньових структур; удосконалення організаційних й адміністративно-правових засад діяльності контролюючих органів щодо погашення податкового боргу; підвищення ефективності реалізації запобіжних і забезпечувальних заходів (податкова застава, адміністративний арешт активів) щодо погашення податкового боргу; вдосконалення законодавства з питань вирішення неплатоспроможності підприємств та визнання їх банкрутами; перегляд термінів позовної давності для податкових правопорушень; перегляд переліку та кількості податкових пільг, відміна неефективних, які призводять до значних втрат бюджету; підвищення фіскальної і соціальної ефективності податкових пільг; відновити надання територіальних податкових пільг для стимулювання ділової активності в депресивних регіонах країни; формування сприятливих інституційних умов для забезпечення розвитку інвестиційно-інноваційної діяльності у країні; створення дієвої системи нагляду за податковими витратами з метою дослідження їх впливу на окремі галузі господарства та ін.

3. Зміцнення фіскальних інститутів є тривалим і складним процесом, потребує серйозних зусиль та витрат, які необхідні для забезпечення їх ефективної діяльності, а прагнення прискорити інституційний розвиток запозиченням чи копіюванням розвинутіших інститутів призводить до негативних явищ у соціально-економічній системі держави, таких, як уповільнення темпів приросту ВВП, розвитку тіньових процесів, зростання розміру дефіциту бюджету тощо.

4. Основними причинами, які зумовлюють необхідність удосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, визначено: наявність значних розмірів податкових втрат, що призводить до дефіцитності

бюджетних коштів; необхідністю усунення недоліків фіскальної політики, які виникають на практиці з ускладненням умов функціонування платників податків; потребою зміни національних податкових правил відповідно до умов фінансового та податкового менеджменту, який розвивається високими темпами; необхідністю конвергенції функцій фіскальних інститутів: фіскальної, контролюючої, регулюючої функцій і функції правового забезпечення.

5. З метою розв'язання зазначених проблем у роботі запропоновано вектори вдосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, що передбачають комплекс стратегічних і тактичних заходів. До стратегічних напрямів удосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат відносимо перебудову організаційно-адміністративних підходів до управління, соціально-політичне, культурне і моральне оновлення, інформаційно-технологічне переоснащення роботи контролюючих органів та фіскальних інститутів загалом. Реалізація комплексу стратегічних і тактичних заходів удосконалення сприятиме посиленню позитивного впливу фіскальних інститутів на діяльність суб'єктів господарювання та зменшенню обсягів податкових втрат бюджету.

Основні положення, висновки та рекомендації розділу 3 дисертаційного дослідження відображені у наступних публікаціях [164; 165; 167].

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі наведено теоретичне узагальнення та зроблено спробу вирішення наукового завдання, що проявляється у формуванні й науковому обґрунтуванні теоретико-методичних підходів і практичних рекомендацій, спрямованих на забезпечення ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат.

За результатами дослідження зроблені такі науково-теоретичні та прикладні висновки і пропозиції:

1. Дослідження концептуальних положень інституційної теорії дало змогу визначити зміст податкових втрат та сформуванати причинно-наслідкову модель їх виникнення. В її основі виділено соціально-економічні, організаційно-технічні, правові, політичні та моральні першопричини виникнення податкових втрат. Завдяки систематизації рис, властивостей і особливостей податкових втрат виокремлено ознаки, які їх характеризують: масштабність та глобальність; існування поза межами легального сектору; деструктивність; організованість; зміна податкових втрат залежно від дії об'єктивних і суб'єктивних чинників; значна роль неформальних та неправових відносин.

2. З'ясування змісту трансакційних витрат та їх видів свідчить про те, що податкові втрати є витратами опортуністичної поведінки, оскільки виникають як наслідок недотримання зобов'язань суб'єктами податкових правовідносин, порушення норм законодавства задля власної вигоди і використання обману й проявляються у таких негативних явищах, як ухилення від сплати податків та тіньова економіка.

3. Аргументовано, що устрій, який існує в державі стосовно реалізації її фіскальних завдань та сукупність організаційно-правових норм, які його

регулюють, ще не сповна забезпечують позитивну реалізацію функцій держави загалом та її економічних агентів зокрема. На підставі дослідження природи і змісту фіскальних інститутів виділено функції, які вони виконують (правового забезпечення, регулюючу, контролюючу й фіскальну), а також виокремлено формальні та неформальні фіскальні інститути. Це дало змогу визначити зміст фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, що акцентує увагу на побудові системи протидії податковим втратам, яка охоплює: зручність і стабільність умов оподаткування; дієві форми податкового контролю; ефективні механізми державного регулювання; модернізацію податкової системи з метою підвищення ефективності впливу на економіку.

4. Результати моніторингу інституційного середовища в Україні свідчать, що системна криза в економіці, неадекватність методів ринкових трансформацій призводять до значної втрати грошових ресурсів держави та порушення розподільчих відносин. Встановлено, що на зростання обсягів податкових втрат безпосередньо впливають: нестабільна соціально-економічна та політична ситуація в державі; дисбаланси податкової системи; недоліки у системі податкового адміністрування; необґрунтована диференціація штрафів і санкцій за порушення податкового законодавства тощо.

5. Комплексне дослідження виокремлених у роботі структурних елементів податкових втрат свідчить про негативні тенденції у формуванні податкової політики, що пов'язано насамперед з трансформаційними процесами. Встановлено, що до значних втрат бюджетом податкових надходжень призводять тіньова економіка, неефективне надання податкових пільг та управління податковим боргом. Вивчення складових податкових втрат дало змогу стверджувати, що найбільшу частку податкових надходжень держава втрачає внаслідок тіньової економіки.

6. Обґрунтовано, що важливою умовою організації протидії податковим

втратам є забезпечення ефективності фіскальних інститутів; це характеризує дієвість реалізації фіскальної політики та діяльність їх складових, насамперед органів контролю у сфері оподаткування. Складність оцінювання ефективності фіскальних інститутів не стільки полягає у визначенні оптимальної кількості оціночних показників, скільки пов'язана зі специфічністю вітчизняної фіскальної сфери через її залежність від змін соціально-економічних, політичних і національних особливостей. Аргументовано, що зменшення податкових втрат прямо залежить від упорядкування взаємодії контролюючих органів та платників податків у процесі еволюції фіскальних інститутів.

7. Дослідження податкових втрат показало, що вони негативно впливають на економічний і соціальний розвиток держави, порушують макроекономічну та фіскальну стабільність. Податкові втрати, їх масштаби й прогресивна динаміка є загрозою фіскальній безпеці та одним із факторів складного соціально-економічного і політичного становища держави. Масштабні обсяги податкових втрат, поряд з іншими негативними чинниками, призводять до скорочення надходжень податків та зборів, зменшення розмірів ВВП, порушення макроекономічної та фіскальної стабільності, неспроможності держави виконувати свої функції, зростання обсягів корупції, криміналізації економіки тощо. Водночас шляхом виявлення та конкретизації наслідків податкових втрат і визначення ступеня їх поширення здійснено поділ таких наслідків на дві групи: фіскальні та соціально-економічні.

8. Для визначення пріоритетних напрямів мінімізації податкових втрат і формування дієвих фіскальних інститутів їх мінімізації побудовано економіко-математичні моделі лінійного та нелінійного виду. Прогнозування на основі економетричного аналізу часових рядів засвідчило наявність дисбалансу в темпах зростання втрат бюджету від надання податкових пільг, податкових надходжень та ВВП, а також підтвердило те, що основним

джерелом податкових втрат є саме тіньова економіка.

9. Окреслено пріоритетні напрями мінімізації податкових втрат, які полягають у реалізації комплексу заходів, спрямованих на протидію ухиленню від сплати податків, підвищення ефективності управління податковим боргом, зменшення його обсягів та ефективності надання податкових пільг. При цьому наведені пріоритети мінімізації податкових втрат та конкретні заходи їх протидії мають відповідати рівневі соціально-економічного розвитку та існуючим фіскальним інститутам. Реалізація запропонованих у роботі заходів сприятиме збалансуванню впливу фіскальної та розподільчо-регулюючої функцій податків, формуванню сприятливих інституційних умов для зменшення обсягів податкових втрат та підвищення рівня добровільності сплати податків.

10. Для забезпечення стабільності фіскальних інститутів, підвищення організованості національної економіки, її можливості протидіяти кризовим явищам та зменшення обсягів податкових втрат запропоновано вектори вдосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, що передбачають реалізацію комплексу стратегічних і тактичних напрямів. До стратегічних напрямів удосконалення фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат відносимо перебудову організаційно-адміністративних підходів до управління, соціально-політичне, культурне і моральне оновлення, інформаційно-технологічне переоснащення роботи контролюючих органів у сфері оподаткування та фіскальних інститутів загалом. Реалізація комплексу стратегічних і тактичних заходів сприятиме зниженню рівня тіньової економіки та підвищенню ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат.

Проведене дослідження підтвердило, що вдосконалення діяльності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат – це багатосторонній процес, який охоплює не тільки розвиток податкового законодавства, податкового контролю, практики фіскального адміністрування, а й

установлення довіри між органами доходів і зборів та платниками податків. Реалізація розроблених у дисертації теоретико-організаційних засад і практичних рекомендацій щодо трансформації фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат сприятиме посиленню позитивного впливу фіскальної політики на діяльність суб'єктів господарювання та зменшенню обсягів податкових втрат бюджету.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик В. В. Оцінка ефективності та рівня інституційного забезпечення розвитку людського капіталу Львівського регіону [Текст] / В. В. Адамик, І. О. Куревіна // Стратегічні пріоритети. – 2007. – № 2 (3). – С. 79–86.
2. Айвазова С. Г. Институционализм и политическая трансформация России [Электронный ресурс] / С. Г. Айвазова, П. В. Панов, С. В. Патрушев, А. Д. Хлопин. – Режим доступа : [http://www.strategy-spb.ru/partner/files/1institutSIONalizm\\_i\\_politicheskaya\\_transformatsiya\\_rossii.doc](http://www.strategy-spb.ru/partner/files/1institutSIONalizm_i_politicheskaya_transformatsiya_rossii.doc).
3. Аналитический обзор международного опыта применения принципов Кодекса лучшей практики. Возможности их использования в Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.fer.ru/rftap/files/RFTAP\\_QCBS\\_2.2\\_Final\\_report\\_1.pdf](http://www.fer.ru/rftap/files/RFTAP_QCBS_2.2_Final_report_1.pdf).
4. Андрианов В. Д. Эволюция основных концепций регулирования экономики от теории меркантилизма до теории саморегуляции [Текст] / В. Д. Андрианов. – М. : ЗАО «Издательство «Экономика», 2008. – 326 с.
5. Андрущенко В. Л. Ризики – сигнали тривоги в оподаткуванні [Текст] / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2010. – № 2 (49). – С. 74–83.
6. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) [Текст] / В. Л. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – 303 с.
7. Андрущенко В. Податкова держава: генезис, концепція, еволюція [Текст] / В. Андрущенко // Світ фінансів. – 2008. – № 3 (16). – С. 7–15.
8. Аузан А. А. Институциональная экономика [Электронный ресурс] / А. А. Аузан. – Режим доступа : <http://institutiones.com/download/books/1267->



institucionalnayaekonomika.html.

9. Ачкасов І. А. Конспект лекцій з курсу «Економетрія» [Текст] / І. А. Ачкасов, О. О. Воронков, Т. Б. Воронкова; [Харк. нац. акад. міськ. госп-ва]. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 121 с.

10. Б'юкенен Дж. Суспільні фінанси і суспільний вибір: Два протилежних бачення держави [Текст] / Дж. Б'юкенен, Р. Масгрейв ; пер. з англ. – К. : Вид. дім «КМ Академія», 2004. – 175 с.

11. Беккер Г. С. Человеческое поведение: экономический подход. Избранные труды по экономической теории [Текст] / Г. С. Беккер ; пер. с англ. ; [сост. науч. ред., послесл. Р. И. Капелюшников; предисл. М. И. Левин]. – М. : ГУ ВШЭ, 2003. – 672 с.

12. Беккер Г. С. Экономический анализ и человеческое поведение [Текст] / Г. С. Беккер ; пер. с англ. // THESIS. – 1993. – Т. 1. Вып.1. – С. 24–40.

13. Беккер Е. Г. Микроэкономические аспекты уклонения от налогов [Электронный ресурс] : дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук / Елена Георгиевна Беккер. – М., 2006. – 277 с. – Режим доступа : [http://www.finansy.ru/dis/post\\_1267089116.html](http://www.finansy.ru/dis/post_1267089116.html).

14. Бекряшев А. К. Теневая экономика и экономическая преступность [Электронный ресурс] / А. К. Бекряшев, И. П. Белозеров. – М., 2003. – Режим доступа : [http://www.i-u.ru/biblio/archive/bekryashev\\_beloserov\\_tenevaya\\_economica/8.aspx](http://www.i-u.ru/biblio/archive/bekryashev_beloserov_tenevaya_economica/8.aspx).

15. Белянин А. В. Доверие в экономике и общественной жизни [Текст] / А. В. Белянин, В. П. Зинченко. – Москва : Фонд «Либеральная миссия», 2010. – 164 с.

16. Бідність в Україні та пропозиції профспілок щодо її подолання. Аналітична записка [Електронний ресурс]. – Режим доступа : [http://www.fnprk.org.ua/index\\_web\\_files/Analitika\\_2011.htm](http://www.fnprk.org.ua/index_web_files/Analitika_2011.htm).

17. Борисов А. Б. Большой экономический словарь [Текст] /

А. Б. Борисов. – М. : КНИЖНЫЙ МИР, 2003. – 895 с.

18. Бортіс Г. Інституції, поведінка та економічна теорія: Внесок до класико-кейнсіан. політ. економії [Текст] / Г. Бортіс ; пер. з англ. Т. Бардадим. – К. : Вид. дім «Києво-Могилянська академія», 2007. – 560 с.

19. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України [Текст] : [монографія] / за заг. ред. Л. Л. Тарангул; [Нац. унів-т ДПС України]. – Ірпінь, 2012. – 515 с.

20. Бюджетний кодекс України № 2456 – 17 від 05.02.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

21. Бьюкенен Дж. Конституция экономической политики [Текст] / Дж. Бьюкенен // Вопросы экономики. – 1994. – № 6. – С. 104–113.

22. Вазарханов И. С. Компетентностно-сервисная концепция модернизации российских налоговых институтов [Текст] : автореф. дис. на соиск. уч. степ. д-ра эконом. наук : спец. 08.00.10. – финансы, денежное обращение и кредит / Ислам Салаудинович Вазарханов. – Ростов-на-Дону : РИНХ, 2012. – 43 с.

23. Вазарханов И. С. Содержание категории «налоговый институт»: теоретический аспект [Текст] / И. С. Вазарханов // Вестник Ростовского государственного экономического университета. – 2011. – № 2. – С. 120–127.

24. Валевич Ю. Институциональное равновесие [Текст] / Ю. Валевич // ЭКОВЕСТ. – 2002. – № 2. – С. 276–300.

25. Вартість дотримання податкового законодавства в Україні // Консультативна програма з інвестиційного клімату [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ifc.org/ifcext/uspp.nsf/AttachmentsByTitle/Ukrainian+Tax+Compliance+Cost+Survey+ukr/\\$FILE/UTCCS\\_ukr.pdf](http://www.ifc.org/ifcext/uspp.nsf/AttachmentsByTitle/Ukrainian+Tax+Compliance+Cost+Survey+ukr/$FILE/UTCCS_ukr.pdf).

26. Веблен Т. Теория праздного класса [Електронний ресурс] / Т. Веблен. – Режим доступу : [www.econ.msu.ru/cmt2/lib/c/750/file/Veblen-TPK.doc](http://www.econ.msu.ru/cmt2/lib/c/750/file/Veblen-TPK.doc).

27. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод.,

допов. та СД) [Текст] / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2007. – 1736 с.

28. Вишневський В. П. Методологічні основи вдосконалення оподаткування підприємств [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора економ. наук: спец. 08.06.01 «Економіка підприємства і організація виробництва» / В. П. Вишневський. – Донецьк, 1998. – 33 с.

29. Вовчак О. Д. Податкові ризики в системі управління економічною безпекою підприємницьких структур України [Текст] / О. Д. Вовчак, І. Г. Кеменяш // Фінанси України. – 2008. – № 11 (56). – С. 41–46.

30. Вольчик В. В. Курс лекцій по інституціональній економіці [Текст] / В. В. Вольчик. – Ростов–н/Д : Изд-во Рост. ун-та, 2000. – 80 с.

31. Воронкова О. М. Визначення податкових зобов'язань непрямыми методами: проблеми та перспективи [Текст] / О. М. Воронкова // Збірник наукових праць Національного університету Державної податкової служби України. – 2009. – № 1. – С. 69–76.

32. Гоббс Т. Левиафан, или Материя, форма и власть государства церковного и гражданского [Електронний ресурс] / Т. Гоббс. – Режим доступу : <http://lib.ru/FILOSOF/GOBBS/leviafan.txt>.

33. Гузаиров М. Б. Совершенствование оценки эффективности деятельности налоговых органов [Текст] / М. Б. Гузаиров, М. К. Аристархова, Е. А. Кузьмина // Вестник МГОУ. Серия «Экономика». – 2011. – № 4. – С. 46–51.

34. Гудзь П. В. Кореляційно-регресійний аналіз впливу податкових пільг на бюджетні надходження у промисловому регіоні [Електронний ресурс] / П. В. Гудзь. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ekfor/2012\\_1/19.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekfor/2012_1/19.pdf).

35. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика [Текст] : [монографія] / О. М. Десятнюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 312 с.

36. Десятнюк О. М. Управління податковим боргом [Текст] : [навчальний посібник] / О. М. Десятнюк, Т. Я. Маршалок. – Тернопіль :

Вектор, 2012. – 340 с.

37. Діяльність суб'єктів господарювання, 2010. Статистичний збірник [Текст] // Державна служба статистики України. – К., 2011. – 453 с.

38. Діяльність суб'єктів господарювання, 2011. Статистичний збірник [Текст] // Державна служба статистики України. – К., 2012. – 445 с.

39. Довідник № 49 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.03.2009 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/GDPI9487.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI9487.html).

40. Довідник № 58 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на 01.07.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/DPA0897.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DPA0897.html).

41. Дяченко Я. Я. Організаційно-методичні засоби моніторингу фінансових правопорушень [Текст] / Я. Я. Дяченко // Фінанси України. – 2009. – № 5. – С. 31–40.

42. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація у податкових системах [Текст] : [моногр.] / В. П. Синчак; [Акад. аграр. наук України, Нац. наук. центр «Ін-т аграр. Економіки», Хмельниц. ун-т упр. та права]. – К. ; Хмельниц. : ХУУП, 2006. – 294 с.

43. Економіко-математичне моделювання [Текст] : [навчальний посібник] / За ред. О. Т. Іващука. – Тернопіль : ТНЕУ «Економічна думка», 2008. – 704 с.

44. Економічна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://enbv.narod.ru/text/Econom/encyclo/>.

45. Жаліло Я. А. Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави [Текст] : [монографія] / Я. А. Жаліло. – К. : НІСД, 2009. – 336 с.

46. Заблоцька Р. А. Економічна природа інституцій і трансакційних витрат у міжнародних торговельних потоках [Електронний ресурс] /

Р. А. Заблоцька. – Режим доступу : [http://archive.nbuuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/prvs/2012\\_1/2012\\_1/138.pdf](http://archive.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/prvs/2012_1/2012_1/138.pdf).

47. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник [Текст] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.

48. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності» від 15.11.2011 № 4025-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4025-17>.

49. Закон України «Про Державний бюджет України на 2012 рік» від 22.12.2011 № 4282-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4282-17>.

50. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181 – III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.

51. Зведений звіт про втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування по видах податків, зборів (обов'язкових платежів) станом на 01.10.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=341741&cat\\_id=133904](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=341741&cat_id=133904).

52. Зведений звіт про втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування по видах податків, зборів (обов'язкових платежів) станом на 01.10.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=133895&cat\\_id=133904](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=133895&cat_id=133904).

53. Звіт про конкурентоспроможність регіонів України 2011 [Текст]. – Фонд «Ефективне управління», 2011. – 198 с.

54. Злочинність в Україні. Статистичний збірник [Текст] // Державна служба статистики України. – К., 2011. – 117 с.

55. Зубенко В. В. Загальні поняття та віхи розвитку тіньової економіки

на теренах України [Текст] / В. В. Зубенко // Юридичний вісник Причорномор'я. – 2011. – № 2 (2). – С. 450–457.

56. Иванов А. Г. Понятие администрирования налогов [Текст] / А. Г. Иванов // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 24–30.

57. Истомин С. В. Анализ эффективности институционального механизма России [Текст] / С. В. Истомин // Вестник Челябинского государственного университета. – 2011. – № 31 (246). – С. 65–70.

58. Иванов Ю. Б. Податкова система [Текст] : [підруч.] / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.

59. Иванов Ю. Б. Податковий менеджмент [Текст] : [підруч.] / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова. – К. : Знання, 2008. – 525 с.

60. Інвестиції зовнішньоекономічної діяльності, 2011. Статистичний збірник [Текст] // Державна служба статистики України. – К., 2012. – 68 с.

61. Інвестиції зовнішньоекономічної діяльності, 2012. Статистичний збірник [Текст] // Державна служба статистики України. – К., 2013. – 70 с.

62. Історія оподаткування [Текст] / [Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник]. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 242 с.

63. Капелюшников Р. И. Категория трансакционных издержек [Электронный ресурс] / Р. И. Капелюшников – Режим доступа : [http://www.libertarium.ru/1\\_libsb3\\_1-2](http://www.libertarium.ru/1_libsb3_1-2).

64. Каюнов О. Институциональная эволюция [Текст] / О. Каюнов // Демократия как переговорный процесс. – Москва : МОНФ, 1999. – Глава 5. – С. 54–67.

65. Кирдина С. Г. Институциональная структура современной России: эволюционная модернизация [Текст] / С. Г. Кирдина // Вопросы экономики. – 2004. – № 10. – С. 89–98.

66. Клейнер Г. Б. Особенности процессов формирования и эволюции

социально-экономических институтов в России [Электронный ресурс] / Г. Б. Клейнер. – Режим доступа : <http://www.kleiner.ru/arpab/soinst.html>.

67. Кміть В. М. Вдосконалення механізму адміністрування ПДВ як запорука фінансової безпеки України [Текст] / В. М. Кміть // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2008. – № 2 (2). – С. 113–123.

68. Кодекс надлежащей практики по обеспечению фискальной прозрачности (2007 год) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/manualr.pdf>.

69. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-Х зі змінами та доповненнями [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/page>.

70. Коммонс Дж. Институциональная экономика [Электронный ресурс] / Дж. Коммонс. – Режим доступа : <http://www.fakultet.net/downloads-file-30.html>.

71. Конкуентоспроможність економіки України: місце України в основних світових рейтингах [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.me.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=173714&cat\\_id=173713](http://www.me.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=173714&cat_id=173713).

72. Констанс Й. Элементы общей морально-этической позиции [Электронный ресурс] / Й. Констанс. – Режим доступа : [http://www.ofdp.ru/journal/\\_etika002/index.shtml](http://www.ofdp.ru/journal/_etika002/index.shtml).

73. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР зі змінами та доповненнями [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

74. Коуз Р. Фирма, рынок и право [Текст] / Р. Коуз ; пер. с англ. – М. : Новое издательство, 2007. – 224 с.

75. Краан Д. Политическое обязательство по бюджетной дисциплине [Электронный ресурс] / Д. Краан – Режим доступа : <http://www.pempal.org/data/upload/files/2012/07/d1-pm-atelier-b-political-cmtmt->

d.-kraan-imf\_rus.pdf

76. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/page>.

77. Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори [Текст]: [монографія] / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – 248 с.

78. Крисоватий А. І. Податковий глосарій : Слов. податк. термінів [Текст]: [навч.-метод. вид. для студ., які навчаються за напрямком «Економіка і підприємництво»] / А. І. Крисоватий. – К. : Задруга, 2002. – 72 с.

79. Крисоватий А. І. Інституційне середовище фіскального регулювання соціально-економічних процесів [Текст] / А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2011. – № 9 (190). – С. 18–32.

80. Кузьминов Я. И. Курс институциональной экономики: институты, сети, трансакционные издержки, контракты [Текст]: [учеб. пос. для студентов вузов] / Я. И. Кузьминов, К. А. Бендукидзе, М. М. Юдкевич. – М. : ГУ ВШЭ, 2006. – 442 с.

81. Латов Ю. В. Теневая экономика [Текст]: [учеб. пос. для вузов] / Ю. В. Латов, С. Н. Ковалев ; под ред. д. п. н., д. ю. н., проф. В. Я. Кикотя; д. э. н., проф. Г. Н. Казиахмедова. – М. : Норма, 2006. – 336 с.

82. Лесных В. В. Институциональная трансформация оборонно-промышленного комплекса [Текст] / В. В. Лесных. – Екатеринбург : Институт экономики УрО РАН, 2006. – 683 с.

83. Липов В. В. Мотивація інституціональних змін у трансформаційній економіці [Текст] / Володимир Валентинович Липов; [Національний фармацевтичний ун-т]. – Х. : Видавництво НФаУ, 2004. – 184 с.

84. Лист ДПА від 02.04.2007 № 6448/7/23-5017 «Щодо руйнування механізмів мінімізації, що використовуються суб'єктами, які декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитковими підприємствами)»



[Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/GDPI8375.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI8375.html).

85. Лисяк Л. В. Трансакційні витрати функціонування інституту бюджетної політики [Текст] / Л. В. Лисяк // Фінанси України. – 2010. – № 2. – С. 27–35.

86. Литвинцева Г. П. Институциональная экономическая теория [Текст] : Учебник / Г. П. Литвинцева. – Новосибирск : Изд-во НГТУ, 2003. – 336 с.

87. Ляско А. Доверие и трансакционные издержки [Текст] / А. Ляско // Вопросы экономики. – 2003. – № 1. – С. 42–58.

88. Мазур І. І. Мотивація суб'єктів тіньової економічної діяльності [Електронний ресурс] / І. І. Мазур. – Режим доступу : [http://www.ief.org.ua/Arjiv\\_ET/Mazur406.pdf](http://www.ief.org.ua/Arjiv_ET/Mazur406.pdf).

89. Майбуров І. А. Проблема уклонения от налогов: теоретический анализ, изучение факторов и последствий [Текст] / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. – 2012. – № 3. – С. 4–15.

90. Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика [Текст] / Т. Малинина – М. : Ин-т Гайдара, 2010. – 212 с.

91. Мармоза А. Т. Практикум з математичної статистики [Текст] : [навч. посіб.] / А. Т. Мармоза. – К. : Кондор, 2004. – 264 с.

92. Мельник В. М. Податковий борг: проблеми визначення та підходи до аналізу й адміністрування [Текст] / В. М. Мельник, А. М. Яковлева // Наукові праці НДФІ. – 2010. – Випуск 4. – С.3–10.

93. Мельник В. Н. К вопросу о необходимости коррекции налоговой политики в Украине [Текст] / В. Н. Мельник, Т. В. Кошук // Вопросы современной экономики. – 2013. – №3. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://economic-journal.net/2013/10/049/>

94. Мельник В. Н. Становление фискального партнёрства в Украине [Текст] / В. Н. Мельник // Налоговые системы. Методология развития : [монография для магистрантов, обучающихся по программам «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит»] / [И. А. Майбууров и др.]; под ред. И. А. Майбуурова, Ю. Б. Иванова. – М. : Юнити-Дана, 2012. – С. 228–235.

95. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці [Текст] / П. В. Мельник. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2007. – 362 с.

96. Мельота І. Фіскальні та регуляторні причини тіньової економіки у країнах з перехідною економікою: приклад України [Електронний ресурс] / І. Мельота, У. Тіссен, Т. Вахненко. – Режим доступу : [http://www.ier.com.ua/files/publications/WP/2001/Wp9\\_ukr.pdf](http://www.ier.com.ua/files/publications/WP/2001/Wp9_ukr.pdf).

97. Меркулова Т. В. Институциональные условия налогообложения и налогового регулирования экономики [Текст] : дис. на соиск. уч. степени д-ра экон. наук : спец. 08.04.01 – финансы, денежное обращение и кредит / Меркулова Тамара Викторовна. – Харьков : ХНЭУ им. В. Н. Каразина, 2006. – 430 с.

98. Минцберг Г. Стратегический процесс [Текст] / Г. Минцберг, Дж. Б. Куинн, С. Гошал; пер. с англ. под ред. Ю.Н. Каптуревского. – СПб. : Питер, 2001. – 688 с.

99. Минцберг Г. Школы стратегий [Текст] / Г. Минцберг, Б. Альстрэнд, Дж. Лэмпел. – СПб. : Питер, 2000.

100. Мудрак І. Д. Історія держави і права зарубіжних країн [Текст] : Курс лекцій / І. Д. Мудрак ; [Державна податкова адміністрація України; АДПСУ]. – Ірпінь, 2001. – 232 с.

101. Наказ Державної податкової адміністрації України від 26.01.2004 р. № 43 «Щодо організації проведення моніторингу громадської думки стосовно діяльності органів державної податкової служби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.10165.0>.

102. Наказ Міністерства економіки від 18.02.2009 р. № 123 «Про

затвердження Методичних рекомендацій розрахунку рівня тіньової економіки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1022.7844.0>.

103. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків» від 14.12.2012 р. № 1329 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0075-13>.

104. Налоговые системы зарубежных стран [Текст] : [учеб.-практ. пос.] / Е. Б. Шувалова, В. В. Климовицкий, А. М. Пузин. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2010. – 134 с.

105. Налоговые системы. Методология развития [Текст] : [монография для магистрантов, обучающихся по программам «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит»] / [И. А. Майбуров и др.]; под ред. И. А. Майбунова, Ю. Б. Иванова. – М. : Юнити-Дана, 2012. – 463 с.

106. Налогообложение: теории, проблемы, решения [Текст] / [В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др.]; под общ. ред. В. П. Вишневского. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

107. Непрямі субсидії в Україні: оцінка, тенденції та наслідки для економічної політики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ier.com.ua/files/publications/WP/2001/Wp10\\_ukr.pdf](http://www.ier.com.ua/files/publications/WP/2001/Wp10_ukr.pdf).

108. Норт Д. Вклад неоинституционализма в понимание проблем переходной экономики [Електронний ресурс] / Д. Норт. – Режим доступу : <http://www.finansy.ru/publ/nort/htm>.

109. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики [Текст] / Д. Норт; пер. с англ. А. Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера. – М. : Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.

110. Норт Д. Трансакционные издержки во времени [Електронний ресурс] / Д. Норт. – Режим доступу : [www.fpn.asu.ru/files/north%201.doc](http://www.fpn.asu.ru/files/north%201.doc).

111. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка [Текст] / С. И. Ожегов. – М. : Оникс, 2008. – 736 с.
112. Олейник А. В поисках институциональной теории переходного общества [Текст] / А. Олейник // Вопросы экономики. – 1997. – № 10. – С. 58–68.
113. Олейнікова Л. Г. Інноваційний розвиток як мотив детінізації економіки [Текст] / Л. Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 35–41.
114. Олсон М. Логика коллективных действий. Общественные блага и теория групп [Текст] / М. Олсон ; пер. с англ. – М. : ФЭИ, 1995. – 174 с.
115. Офіційна веб-сторінка Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>.
116. Офіційна веб-сторінка Державної служби статистики України [Електронний ресурс] . – Режим доступу : [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua).
117. Офіційна веб-сторінка Міжнародного валютного фонду [Електронний ресурс] . – Режим доступу : [www.imf.org.ua](http://www.imf.org.ua).
118. Офіційна веб-сторінка Міжнародної організації щодо протидії корупції «Transparency International» [Електронний ресурс] . – Режим доступу : [www.transparency.org](http://www.transparency.org).
119. Офіційна веб-сторінка Міністерства доходів і зборів України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua/control/uk/index>.
120. Офіційна веб-сторінка Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/>.
121. Офіційна веб-сторінка Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>.
122. Офіційна веб-сторінка Національного податкового агентства Японії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nta.go.jp/foreign\\_language/index.htm](http://www.nta.go.jp/foreign_language/index.htm).

123. Офіційна веб-сторінка Податкової та митної служби Великобританії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.hmrc.gov.uk/>.
124. Офіційна веб-сторінка Світового банку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org).
125. Офіційна веб-сторінка Служби внутрішніх доходів США [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.irs.gov/>.
126. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=11&nreg=2755-17>.
127. Позняков С. П. Адміністративно-правовий режим детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу [Текст] : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юридичних наук: спец. 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Спартак Петрович Позняков. – Ірпінь, 2006. – 292 с.
128. Показники сталого розвитку [Електронний ресурс] // Світовий центр даних з геоінформатики та сталого розвитку. – Режим доступу : [http://wdc.org.ua/sites/default/files/SD2010-FULL-P2-UA\\_1.pdf](http://wdc.org.ua/sites/default/files/SD2010-FULL-P2-UA_1.pdf).
129. Полтерович В. М. Трансплантація економічних інститутів [Текст] / В. М. Полтерович // Економіческа наука современной России. – 2001. – № 3. – С. 24–50.
130. Попов В. В. Феномен теневой экономики [Електронний ресурс] / В. В. Попов. – Режим доступу : [http://www.invur.ru/index.php?page=npot&cat=npub&doc=fen\\_shadow\\_eco](http://www.invur.ru/index.php?page=npot&cat=npub&doc=fen_shadow_eco).
131. Попович В. М. Економіко-кримінологічна теорія детінізації економіки [Текст] : [монографія] / В. М. Попович. – Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. – 546 с.
132. Постанова КМУ «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України» від 20 серпня 2005 р. № 788 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/>

show/788-2005-%D0%BF.

133. Постанова КМУ «Про затвердження Методики визначення сум податкового зобов'язання за непрямими методами» від 27.05.2002 р. № 697 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/697-2002-%D0%BF>.

134. Постанова Пленуму Верховного Суду України Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів від 8 жовтня 2004 р. № 15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v0015700-04>.

135. Програма економічних реформ на 2010 – 2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.president.gov.ua/docs/Programa\\_reform\\_FINAL\\_1.pdf](http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf).

136. Радаев В. Теневая экономика в России: изменение контуров [Електронний ресурс] / В. Радаев. – Режим доступу : [http://uisrussia.msu.ru/docs/nov/pec/1999/1/ProEtContra\\_1999\\_1\\_01.pdf](http://uisrussia.msu.ru/docs/nov/pec/1999/1/ProEtContra_1999_1_01.pdf).

137. Радикальні прояви соціального протесту. Тенденції в Україні [Електронний ресурс] : Аналітична записка. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/468>.

138. Руденков И. А. Экономическая эффективность институтов: оценка и факторы [Електронний ресурс] / И. А. Руденков. – Режим доступу : <http://www.bsu.by/Cache/pdf/389353.pdf>.

139. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (2007 год) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/manualr.pdf>.

140. Семёнов А. С. Зарубежный опыт взаимодействия правоохранительных органов и фискальных служб: анализ информационных ресурсов как способ борьбы с налоговыми правонарушениями и

преступлениями [Електронний ресурс] / А. С. Семёнов // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 11. – Режим доступа : <http://www.lawmix.ru/bux/18123>.

141. Сергеев В. М. Демократия как переговорный процесс [Текст] / В. М. Сергеев – М. : МОНФ, 1999. – 146 с.

142. Сидельникова Л. П. Фискальные экстерналии налоговой нагрузки [Текст] / Л. П. Сидельникова // Наукові праці НДФІ. – 2013. – Вип. 2 (63). – С. 17–23.

143. Сидорова Е. А. Особенности бюджетной политики в Европейском союзе [Текст] / Е. А. Сидорова. – М. : ИМЭМО РАН, 2012. – 129 с.

144. Сидорович О. Ю. Фіскальна соціологія [Текст] : [навчально-методичний посібник] / О. Ю. Сидорович. – Тернопіль : ТНЕУ, 2005. – 160 с.

145. Синк Д. С. Управление производительностью: планирование, измерение и оценка, контроль и повышение [Текст] / Д. С. Синк ; пер. с англ. – М. : Прогресс, 1989. – 528 с.

146. Сидельникова Л. П. Податкові надходження в системі формування бюджетних ресурсів держави [Текст] / Л. П. Сидельникова // Сталий розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. - № 6 [9]. – С. 300–305.

147. Сидельникова Л. П. Податкові та позичкові фінанси: фіскальна філософія вибору [Текст] : [монографія] / Л. П. Сидельникова. – Херсон : Грінь Д.С., 2010. – 428 с.

148. Соколовська А. М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні [Текст] / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 42–53.

149. Соколовський Д. Б. Еволюційний аспект ухилення від обов'язкових платежів і «проблема сумісності» [Текст] / Д. Б. Соколовський. – Донецьк : ІЕП НАН України, 2002. – 85 с.

150. Соскін О. Формування інституціональної основи економічної

моделі України [Текст] / О. Соскін // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 2 (27). – С. 53–60.

151. Сото де Э. Загадка капитала. Почему капитализм торжествует на Западе и терпит поражение во всем остальном мире [Электронный ресурс] / Э. де Сото. – Режим доступа : [http://marsexxx.com/lit/de-soto-the\\_mystery\\_of\\_capital.htm](http://marsexxx.com/lit/de-soto-the_mystery_of_capital.htm).

152. Соціальні індикатори рівня життя населення. Статистичний збірник [Текст] // Державна служба статистики України. – К., 2011. – 203 с.

153. Статистичний щорічник України за 2011 рік. Статистичний збірник [Текст] // Державна служба статистики України. – К. : ТОВ «Август Трейд», 2012. – 558 с.

154. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора [Текст] / Дж. Ю. Стиглиц ; пер. с.англ. – М. : Изд-во МГУ, ИНФРА-М, 1997. – 720 с.

155. Стратегический менеджмент [Текст] / Под. ред. А.Н. Петрова. – СПб. : Питер. 2005. – 496 с.

156. Таранов І. М. Фіксальний потенціал України та ефективність справляння податків [Текст] : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит / Ігор Михайлович Таранов. – Тернопіль : ТАНГ, 2004. – 300 с.

157. Таращенко В. А. Податкові пільги: теоретичні аспекти [Текст] / В. А. Таращенко // Наукові праці НДФІ. – 2009. – № 1 (46). – С. 19–26.

158. Тенденції тіньової економіки в Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступа : [http://me.kmu.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat\\_id=38737](http://me.kmu.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=38737).

159. Теория и история налогообложения [Текст] : [учеб. пос.] / И. А. Майбуров, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 422 с.

160. Тимченко О. М. Міжнародне інформаційне співробітництво як фактор протидії ухиленню від сплати податків [Текст] / О. М. Тимченко //



Фінанси України. – 2011. – № 12. – С. 11–20.

161. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрямки подолання [Текст]. – К. : НІСД, 2011. – 31 с.

162. Тіньова економіка: сутність, особливості та шляхи легалізації [Текст] / За ред. З. С. Варналія. – К. : НІСД, 2006. – 576 с.

163. Толковый словарь русского языка [Текст] / под редакцией Д. Н. Ушакова. – Том I. – М. : ООО «Издательство Астрель», ООО «Издательство АСТ», 2000. – 848 с.

164. Уильямсон О. И. Экономические институты капитализма: Фирмы, рынки, «отношенческая» контракция [Текст] / О. И. Уильямсон; науч. ред. и вступ. ст. В. С. Катъкало ; пер. с англ. Ю. Е. Благов, В. С. Катъкало, Д. С. Славнов, Ю. В. Федотов, Н. Н. Цытович. – СПб. : Лениздат; CEV Press, 1996. – 706 с.

165. Указ Президента України № 671 від 23.06.2004 р. «Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/671/2004>.

166. Україна в 2010 році: щорічні оцінки суспільно-політичного та соціально-економічного розвитку [Текст] : [монографія] / за заг. ред. А. В. Єрмолаєва. – К. : НІСД, 2010. – 528 с.

167. Україна у цифрах, 2011. Статистичний збірник [Текст] // Державна служба статистики України. – К., 2012. – 250 с.

168. Феоктистова Т. В. Теория конвергенции налоговых функций [Текст] / Т. В. Феоктистова // Налоговые системы. Методология развития : [монографія для магістрантов, навчаючихся по програмам «Налогообложение», «Финансы и кредит»] / [И. А. Майбуров и др.]; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : Юнити-Дана, 2012. – 463 с.

169. Филюк Г. М. Вплив бюджетно-податкової політики на трансформацію ринкових структур в Україні [Текст] / Г. М. Филюк //

Фінанси України. – 2009. – № 5. – С. 56–65.

170. Фильо М. М. Налоговый контроль как средство противодействия налоговых издержек [Текст] / М. М. Фильо // Актуальные проблемы налоговой политики : [сборник статей участников IV Международной научно-практической конференции молодых налоговедов]. – Екатеринбург : УрФУ, 2012. – С. 410–414.

171. Фильо М. М. Системные характеристики высокоразвитых фискальных институтов [Текст] / М. М. Фильо // Управління розвитком : [збірник наукових робіт]. – Харків: ХНЕУ, 2013. – С. 26–28.

172. Фишберн П. Теория полезности для принятия решений [Текст] / П. Фишберн – М. : Наука, 1978. – 352 с.

173. Фільо М. М. Фіскальні та соціально-економічні наслідки феномена податкових втрат [Текст] / М. М. Фільо // Науковий вісник Ужгородського університету : [збірник наукових праць. Серія Економіка]. – Випуск 2 (39). – 2013. – С. 293–300.

174. Фільо М. М. Адаптація системи оподаткування України у контексті реалізації національної стратегії євроінтеграції [Текст] / М. М. Фільо // Економіка: проблеми теорії та практики: [Збірник наукових праць]. – Випуск 259 : в 7 т. – Т VI. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2010. – С. 1548–1556.

175. Фільо М. М. Діалектика виникнення та еволюція поглядів щодо феномена «податкових втрат» [Текст] / М. М. Фільо // Стратегічні орієнтири формування і реалізації фіскальної політики України : [монографія] / під ред. А. І. Крисоватого. – Тернопіль : Вектор, 2012. – С. 87–101.

176. Фільо М. М. Інституційні умови організації протидії податковим втратам [Текст] / М. М. Фільо // Світ фінансів. – 2011. – Випуск 4. – С. 151–156.

177. Фільо М. М. Напрями вдосконалення діяльності фіскальних інститутів як засіб сприяння економічному зростанню в державі [Текст] / М. М. Фільо // Економіст. – 2013. – № 7 (321). – С. 22–25.

178. Фільо М. М. Оцінка ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат [Текст] / М. М. Фільо // Світ фінансів. – 2012. – Випуск 4. – С. 60–66.
179. Фільо М. М. Податкові втрати: теоретичний аспект [Текст] / М. М. Фільо // Фінансова система України: [збірник наукових праць]. – Острог : Вид-во Нац. ун-ту «Острозька академія», 2011. – Випуск 17. – С. 162–168.
180. Фільо М. М. Проблема втрат бюджету від надання податкових пільг та шляхи її вирішення [Текст] / М. М. Фільо // Економічний часопис – XXI. – 2012. – Випуск 3–4. – С. 73–76.
181. Фільо М. М. Тіньова економіка та ухилення від оподаткування: прагматизм взаємозалежності [Текст] / М. М. Фільо // Економічний вісник Національного гірничого університету. – 2011. – Випуск 1 (33) – С. 83–88.
182. Фільо М. М. Фіскальні інститути: процес становлення та ефективність [Текст] / М. М. Фільо // Інноваційна економіка. – 2011. – Випуск 2 (28). – С. 276–280.
183. Флейчук М. І. Легалізація економіки та протидія корупції у системі економічної безпеки: теоретичні основи та стратегічні пріоритети в умовах глобалізації [Текст] / М. І. Флейчук. – Львів : Ахілл, 2008. – 660 с.
184. Фрадинський О. Розвиток тіньової економіки в умовах адміністративно-командної системи [Текст] / О. Фрадинський // Наука молода. – 2008. – № 9. – С. 121–127.
185. Франчук В. В. Історико-правові аспекти виникнення деяких видів економічної злочинності [Текст] / В. В. Франчук // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2009. – № 4. – С. 214–223.
186. Фридман М. Свобода вибирати: Наша позиція [Текст] / М. Фридман, Р. Фридман ; пер. с англ. – М. : Новое издательство, 2007. – 356 с.

187. Ходжсон Дж. М. Скрытые механизмы убеждения: институты и индивиды в экономической теории [Текст] / Дж. М. Ходжсон // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2003. – Т. 1. – № 4. – С. 11–30.
188. Хрестоматия по экономической теории [Текст] / сост. Е. Ф. Борисов. – М. : Юристъ, 2000. – 536 с.
189. Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона : в 82 тт. и 4 доп. тт. [Текст]. – М. : Терра, 2001. – 40 726 с.
190. Эрроу К. Экономическая трансформация: темпы и масштабы [Текст] / К. Эрроу // Реформы глазами американских и российских ученых. – М. : Российский экономический журнал, Фонд «За экономическую грамотность», 1996. – С. 75–87.
191. Эрроу К. Дж. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов [Текст] / К. Дж. Эрроу // THESIS. – М. : ИДГУ-ВШЭ, 1993 – Вып. 2. – С. 53–68.
192. Юдкевич М. М. Материалы к курсу лекций по институциональной экономике [Текст] : в 7 ч. / М. М. Юдкевич, Я. И. Кузьминов. – М. : ГУ-ВШЭ, 2002.
193. Юрій С. І. Ринок фінансових послуг як інституційна основа ринкової економіки [Текст] / С. І. Юрій, О. О. Луцишин // Фінанси України. – 2010. – № 11. – С. 48–59.
194. Юткина Т. Ф. Налоговые риски и возможности их регулирования [Текст] / Т. Ф. Юткина // Налоговые системы. Методология развития: монография для магистрантов, обучающихся по программам «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» / [И. А. Майбуров и др.]; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : Юнити-Дана, 2012. – 463 с.
195. Яковлев А. А. Экономика «черного нала» в России: специфика и масштабы явления, оценка общественных потерь [Электронный ресурс] / А. А. Яковлев. – Режим доступа : [http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/](http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/)

Nvlduvs/2009\_4/fvvvez.pdf.

196. Якушин Б. В. Классификация [Текст] / Б. В. Якушин // Философская энциклопедия. – М. : Сов. энцикл., 1962. – Т. 2. – С. 523–525.

197. A briefing paper on the cost of tax evasion worldwide. The Tax Justice Network. November 2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.tackletaxhavens.com/Cost\\_of\\_Tax\\_Abuse\\_TJN\\_Research\\_23rd\\_Nov\\_2011.pdf](http://www.tackletaxhavens.com/Cost_of_Tax_Abuse_TJN_Research_23rd_Nov_2011.pdf).

198. Albuquerque B. Fiscal Institutions and Public Spending Volatility in Europe, Working Paper. – September 2010.

199. Allingham M., Sandmo A. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis / M. Allingham, A. Sandmo // Journal of Public Economics. – 1972. – № 1. – P. 323–338.

200. Brennan G. Towards a Tax Constitution for Leviathan / G. Brennan, J. Buchanan // Journal of Public Economics. – 1977. – № 8 (3). – P. 255–273.

201. Corruption Perceptions Index 2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://cpi.transparency.org/cpi2012/results/>.

202. Draft Principles for Independent Fiscal Institutions [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.oecd.org/gov/budgeting/49777912.pdf>.

203. Feige E. Defining and Estimating Underground and Informal Economies: The New Institutional Economics Approach / E. Feige // World Development. – 1990. – Vol. 18 (7).

204. Fiscal Institutions in New Zealand and the Question of a Spending Cap // New Zealand Treasury, Working Paper. – November, 2010. – 24 p.

205. GAO, Tax Gap: Sources of Noncompliance and Strategies to Reduce It [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://oversight.house.gov/wp-content/uploads/2012/04/4-19-12-White-Testimony.pdf>.

206. Gini index 1980 – 2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI/>.

207. Gutmann P. The Subterranean Economy / P. Gutmann // Financial

Analysts Journal. – 1977. – № 34. – P. 24–27.

208. HM Revenue & Customs Pocket guide 2012: Facts and figures about what we do [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.hmrc.gov.uk/menus/pocket-guide-2012.pdf>.

209. Human development report [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://hdr.undp.org/en/media/HDR2013\\_EN\\_Statistics.pdf](http://hdr.undp.org/en/media/HDR2013_EN_Statistics.pdf).

210. Internal Revenue Service (2004). «Overview of the Federal Tax Gap» IRS NHQ Office of Research. September 20, 2004 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.taxadmin.org/fta/meet/re\\_pres04/Plumley.pdf](http://www.taxadmin.org/fta/meet/re_pres04/Plumley.pdf).

211. Jurgen von Hagen. Political Economy of Fiscal Institutions / Jurgen von Hagen // Discussion Paper No. 149. – November, 2005.

212. Knight A. A. Changing United Nations: Multilateral Evolution and the Quest for Global Governance / A. A. Knight. – W. : St. Martin's Press. Publisher; St. Martin's Press, Place of Publication, 2000. – 413 p.

213. Knight B., Levinson A. Fiscal Institutions in U.S. States [Электронный ресурс] / B. Knight, A. Levinson // Working Paper. Draft – August 14, 1998. – Режим доступа : <http://www9.georgetown.edu/faculty/aml6/pdfs%26zips/survey6.pdf>.

214. Knight J. Institutions and Social Conflict / J. Knight. – Cambridge : Cambridge Univ. Press, 1992. – 415 p.

215. McManus Jacqui, Warren Neil. The Case for Measuring Tax Gap [Электронный ресурс] / Jacqui McManus, Neil Warren // eJournal of Tax Research. – 2006. – 4 (1). – Режим доступа : <http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJTR/2006/3.html>.

216. Measuring tax gap 2012, October 2012. HMRC [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2012.pdf>.

217. Measuring Tax Gaps 2010. An Official Statistics Release 16th September 2010 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.hmrc.gov.uk/>

stats/measuring-tax-gaps.pdf.

218. Milgrom P. Bargaining costs and the organizations of economic activity / P. Milgrom, J. Roberts // Perspectives on positive political economy / ed. by J. E. Alt, K. A. Shepsle. – Cambridge : Cambridge University Press, 1990. – P. 57–89.

219. Mind the Tax Gap. The Tax Justice Network. January 2006. - [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Mind\\_the\\_Tax\\_Gap\\_-\\_final\\_-\\_15\\_Jan\\_2006.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Mind_the_Tax_Gap_-_final_-_15_Jan_2006.pdf).

220. National Tax Agency Report 2012, September 2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.nta.go.jp/foreign\\_language/Report\\_pdf/2012e.pdf](http://www.nta.go.jp/foreign_language/Report_pdf/2012e.pdf).

221. Ostrom E. Institutional Rational Choice: An Assessment of the Institutional Analysis and Development Framework / E. Ostrom // Theories of the Policy Process / ed. by P.Sabatier. – Boulder : Westview Press, 1999. – P. 21–64.

222. Peters G. Institutional Theory in Political Science: The «New Institutionalism» / G. Peters. – L. ; N.Y. : Pinter, 1999.

223. Quality of Life Index 2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://nationranking.wordpress.com/2011/03/06/2011-rankings/>.

224. Regional and National Trends in the Human Development Index 1980-2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://hdrstats.undp.org/en/indicators/103106.html>.

225. Schneider F. Shadow Economies of 145 Countries all over the World: What do we really know? [Электронный ресурс] / F. Schneider. – Режим доступа : [http://www.brookings.edu/metro/umi/events/20060904\\_schneider.pdf](http://www.brookings.edu/metro/umi/events/20060904_schneider.pdf).

226. Schneider F. Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts [Электронный ресурс] / F. Schneider. – Режим доступа : <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2012/ShadEcEurope31.pdf>.

227. Schneider F. The Shadow Economy in Europe, 2010. Using electronic

payment systems to combat the shadow economy [Электронный ресурс] / F. Schneider. – Режим доступа : <http://www.visaeurope.com/idoc.ashx?docid=2758850c-b05e-4d61-bffd-37226316e72c&version=-1>.

228. Schneider F. The Shadow Economy in Europe, 2011. Using electronic payment systems to combat the shadow economy. [Электронный ресурс] / F. Schneider. – Режим доступа : <http://www.visaeurope.com/idoc.ashx?docid=4d53b726-cd71-4ba5-a50b-735d11ca4075&version=-1>.

229. Schneider F., Ensted. Increasing Shadow Economies All Over the World - Fiction or Reality? A survey of the global evidence of their size and their impact from 1970 to 1995 [Электронный ресурс] / F. Schneider. – <http://www.economics.uni-linz.ac.at/Members/Schneider/enstSchn98.html>.

230. Shadow Economies all over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007 this version as of June 8, 2010 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://corruptionresearchnetwork.org/datasets/shadow-economies-all-over-the-world-newestimates-for-162-countries-from-1999-to-2007>.

231. Social Protection in Fiscal Stimulus Packages: Some Evidence [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://web.undp.org/developmentstudies/docs/socialprotection\\_fiscalstimulus\\_march2010.pdf](http://web.undp.org/developmentstudies/docs/socialprotection_fiscalstimulus_march2010.pdf).

232. Strengthening Ireland's Fiscal Institutions // Irish Fiscal Advisory Council 2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.fiscalcouncil.ie/wp-content/uploads/2012/08/SIFI\\_Jan12.pdf](http://www.fiscalcouncil.ie/wp-content/uploads/2012/08/SIFI_Jan12.pdf).

233. Tax expenditures in OECD countries [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD\\_Tax.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD_Tax.pdf).

234. Tax Gap Map for Sweden, Report 2008: 1B, Swedish National Tax Agency [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e811ae46c823f800014872/>.

235. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway [Электронный ресурс] // Eurostat Statistical books. – 2013 ed. –



Режим доступа : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2013/report.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf).

236. The Economist Intelligence Unit's quality-of-life index [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.economist.com/media/quality\\_of\\_life.pdf](http://www.economist.com/media/quality_of_life.pdf).

237. The Great Crisis and Fiscal Institutions in Eastern and Central Europe and Central Asia // The World Bank. Poverty Reduction and Economic Management Unit. October, 2010.

238. The International Experience with R&D Tax Incentives [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/OECD%20SFC%20Hearing%20testimony%209%2020%2011.pdf>.

239. Toder E. J. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis [Электронный ресурс] / E. J. Toder // National Tax Association Meetings. Miami, Florida. – 2005. – November, 19. – Режим доступа : <http://www.urban.org/publications/411371.html>.

240. Toder E. J. What Is the Tax Gap? [Электронный ресурс] / E. J. Toder. – Режим доступа : [http://www.urban.org/UploadedPDF/1001112\\_tax\\_gap.pdf](http://www.urban.org/UploadedPDF/1001112_tax_gap.pdf).

241. World Investment Prospects survey 2012 – 2014 // United Nations Conference on Trade and Development. – 2012. – 24 p.

242. World Investment Prospects to 2011: Foreign direct investment and the challenge of political risk, the Economist Intelligence Unit // The Economist. – 2007. – Sept. – 245 p.

Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський національний економічний університет

На правах рукопису

**Фільо Марія Михайлівна**

**ФІСКАЛЬНІ ІНСТИТУТИ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ**

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

**ДОДАТКИ**

Дисертація на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Науковий керівник:  
д. е. н., проф. Десятнюк О. М.

Тернопіль – 2013

Додаток А

**Еволюція поглядів учених щодо явища ухилення та уникнення  
від оподаткування\***

№ з/п	Теорія та її основні представники	Період виникнення	Ідеї деяких вчених
1	2	3	4
1.	Теорія обміну: С. де Вобан, Ш. Монтеск'є, Т. Гоббс, О. Мірабо	XVII–XVIII ст.	Особистий інтерес є наймогутнішою та руйнівною силою людини. Якщо суспільні інтереси зіштовхуються з інтересами індивіда, то він віддає перевагу власним інтересам.
2.	Класична теорія: А. Сміт, Д. Рікардо	Друга половина XVII– перша половина XIX ст.	Народ ніколи не відмовляється сплачувати розумні податки: розумні в їх використанні та розумні за величиною податкового навантаження.
3.	Теорія насолоди: С. де Сімонді	XIX ст.	Жоден із видів податків не повинен вислизати від оподаткування.
4.	Монетаризм: М. Фрідман	1950-ті рр.	Зростанню економічної злочинності сприяє розширення та ускладнення законодавства, яке регулює майже всі сфери господарської діяльності.  Коли закон заважає особам дбати про свої інтереси, вони шукають обхідні шляхи. Якщо закон суперечить тому, що більшість осіб вважає моральним і справедливим, вони його порушуватимуть, незалежно від того, був він уведений для рівності чи для інтересу однієї групи осіб, погіршуючи становище інших.
5.	Теорія економіки пропозиції: А. Лаффер, Р. Лукас, М. Бернс	1970–1980-ті рр.	Необґрунтоване підвищення податкового навантаження є першопричиною розвитку тіньової економіки та ухилення від оподаткування. При перевищенні допустимого рівня подальша сплата податків призводить до значного зменшення чистого доходу податкоплатника, розпочинається спад ділової активності. Ухилення від оподаткування стає масовим, підприємницька діяльність зміщується з легальної сфери у тіньову економіку.

## Продовження додатку А

1	2	3	4
6.	Інституціоналізм: Т. Веблен, Дж. Коммонс, Дж. Гелбрейт, У. Мітчелл	Поч. ХХ ст.	Де б не виявлявся інститут приватної власності, там процес економічного розвитку матиме характер боротьби за володіння власністю. В умовах суперництва безпосереднім інтересам індивіда найкраще слугують хитрість і практичність. Оскільки хід думок особи формується процесом конкуренції у набутті та володінні власністю, а також управлінням цією сферою і здійсненням фінансових махінацій – то й досвід їх економічного життя сприяє збереженню та посиленню хижацького темпераменту й ходу думок.
7.	Теорія економічного злочину і покарання	1960-ті рр. – до наших днів	Злочинці такі самі раціональні, як і будь-хто інший – вони намагаються максимізувати свою користь в умовах обмеженості ресурсів. Ціни та інші інструменти ринку регулюють розподіл рідкісних ресурсів ринку, обмежуючи цим бажання учасників ринку та координуючи їх поведінку. У своїх працях економіст увів принцип оптимізуючої поведінки, відповідно до якого злочинець свідомо планує свою діяльність, обираючи між різними варіантами саме той, за якого співвідношення доходів і затрат буде максимальним.
8.	Теорія оптимального договору: Дж. Стігліц, Й. Макніл	1960-ті рр. – до наших днів	Кожен зміг би покращити своє економічне становище, добровільно погоджуючись з необхідними внесками для підтримки суспільних товарів. Складність податкової системи призводить до поширення відчуття нерівності, коли більша частина населення сплачує податки за надзвичайно високими податковими ставками, у той час, як інші можуть ухилитися від сплати податкових платежів або взагалі не платити податків.
9.	Теорія суспільного вибору: Дж. Б'юкенен, Г. Таллок, М. Олсон, Л. Якобсон,	1980-ті рр. – до наших днів	У вільному ринковому господарстві економічний егоїзм індивіда перебуває на першому місці, та є майже єдиним фактором, що регулює відносини між людьми, є мотив доходу. Індивід як ланка типової організації перебуває в ситуації, аналогічній позиції фірми на ринку вільної конкуренції або платника податків: його власні зусилля не матимуть

			значного впливу на стан організації, а він насолоджуватиметься поліпшеннями, досягнутими організацією, зусиллями інших
--	--	--	--

*Продовження додатку А*

1	2	3	4
10.	Теорія трансакційних витрат: Р. Коуз, О. Уільямсон	1980-ті рр. – до наших днів	Опортунізм означає надання неповної або викривленої інформації, особливо, коли йдеться про навмисний обман, уведення в оману, викривлення та приховування істини або інші методи заплування партнера. Таку поведінку реалізують дбаючи про власні інтереси, в т. ч. злочинним шляхом.
11.	Новий інституціоналізм: Д. Норт, Ю. Латов	1980-ті рр. – до наших днів	Розвиток тіньової економіки є реакцією на державне регулювання. Регулювання неможливе без обмежень, а нерозумні обмеження провокують їх порушення, особливо якщо це вигідно. Ухилення від оподаткування пояснюється саме недоліками державного регулювання – бюрократизацією управління, надмірним рівнем оподаткування тощо.

\*Складено автором на основі [12; 13; 14; 26; 32; 70; 74; 81; 109; 114; 154; 164; 200]



**Рис. 1. Комплексна характеристика феномену «податкових втрат»**

Додаток В.1

**Ранжування 151 країн за розміром тіньової економіки,  
1999–2007 рр., % від ВВП [230]**

№	Країна	Роки									Середнє в країні
		1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Швейцарія	8,4	8,6	8,6	8,6	8,4	8,6	8,7	8,9	9,1	8,6
2	США	8,6	8,7	8,7	8,6	8,7	8,8	8,9	8,9	9,0	8,8
3	Австрія	9,6	9,8	9,9	9,8	9,8	9,8	9,8	10	10,1	9,8
4	Люксембург	9,6	9,8	9,8	9,8	9,8	9,8	9,9	10	10,2	9,9
5	Японія	11	11,2	11,2	11,1	11,2	11,5	11,7	12,0	12,1	11,4
6	Великобританія	12,6	12,7	12,8	12,8	12,9	13,0	13,0	13,1	13,2	12,9
7	Нідерланди	12,9	13,1	13,1	13,0	12,9	13,0	13,0	13,1	13,2	12,9
8	Нова Зеландія	12,6	12,8	13,0	13,2	13,4	13,6	13,5	13,5	13,6	13,2
9	Сінгапур	12,9	13,1	12,9	12,9	13,1	13,4	13,5	13,8	14,0	13,3
10	Китай	13,0	13,1	13,2	13,3	13,4	13,6	13,7	14,0	14,3	13,5
11	Макао, Китай	12,9	13,1	13,2	13,4	13,7	14,2	14,4	14,6	15,3	13,9
12	Австралія	14,2	14,3	14,3	14,4	14,7	14,8	14,8	14,9	15,0	14,6
13	Франція	14,8	15,2	15,4	15,3	15,4	15,5	15,6	15,6	15,7	15,4
14	Ірландія	15,7	15,9	15,9	15,9	15,8	16,0	16,2	16,3	16,4	16,0
15	Німеччина	15,6	16,0	16,1	16,0	15,8	15,9	16,0	16,4	16,7	16,0
16	В'єтнам	15,4	15,6	15,7	15,9	16,0	16,1	16,5	16,6	16,8	16,1
17	Ісландія	15,8	15,9	16,0	15,8	15,9	16,3	16,7	16,7	16,8	16,2
18	Канада	15,7	16,0	16,1	16,2	16,3	16,4	16,5	16,6	16,6	16,3
19	Гонконг, Китай	16,2	16,6	16,6	16,6	16,8	17,3	17,7	18,2	18,6	17,2
20	Катар	-	17,8	17,5	17,8	17,3	19,4	18,4	-	-	18,0
21	Данія	17,7	18,0	18,0	18,0	18,0	18,2	18,4	18,9	19,0	18,3
22	Фінляндія	17,8	18,1	18,3	18,4	18,5	18,6	18,8	19,1	19,2	18,5
23	Саудівська Аравія	18,1	18,4	18,0	17,5	18,5	19,1	19,4	19,5	20,0	18,7
24	Бахрейн	18,2	18,4	18,6	18,8	19,0	19,3	19,7	-	-	18,9
25	Монголія	18,5	18,4	18,5	18,8	19,1	19,5	19,8	20,1	20,5	19,2
26	Оман	18,7	18,9	19,3	19,3	19,4	19,5	19,8	20,2	-	19,4
27	Норвегія	19,0	19,1	19,2	19,2	19,2	19,7	19,7	20,0	20,2	19,5
28	Іран	18,7	18,9	18,8	19,1	19,6	19,9	19,7	20,1	20,5	19,5
29	Сирія	19,3	19,3	19,4	19,5	19,3	19,5	19,6	19,9	20,1	19,6
30	Швеція	18,9	19,2	19,3	19,4	19,6	19,9	19,8	20,2	20,4	19,6
31	Словаччина	18,9	18,9	19,0	19,2	19,5	19,7	20,2	20,6	21,1	19,7
32	Чехія	18,9	19,1	19,3	19,4	19,5	19,8	20,4	20,9	21,2	19,8
33	Індонезія	19,1	19,4	19,4	19,5	19,7	20,0	20,2	20,5	20,9	19,9
34	Чилі	19,7	19,8	20,0	20,0	20,2	20,5	20,7	20,9	21,1	20,3
35	Йорданія	19,4	19,4	19,6	19,9	20,1	20,6	20,9	21,4	21,7	20,3
36	Кувейт	20,1	20,1	19,9	19,9	20,9	21,5	22,2	22,5	-	20,9
37	Ізраїль	21,2	21,9	21,6	21,1	21,2	21,7	22,0	22,6	23,0	21,8
38	Португалія	22,4	22,7	22,8	22,7	22,4	22,3	22,2	22,2	22,5	22,5
39	Бельгія	21,7	22,2	22,3	22,4	22,4	22,6	22,6	22,9	23,1	22,5
40	Іспанія	22,4	22,7	22,9	23,0	23,0	22,9	23,0	23,0	23,1	22,9
41	Маврикій	22,9	23,1	23,3	23,2	23,5	23,8	23,8	24,0	24,3	23,5
42	Індія	23,0	23,1	23,4	23,6	24,0	24,2	24,5	25,0	25,6	24,0
43	Аргентина	25,6	25,4	24,7	23,3	24,4	25,3	26,1	27,0	27,8	25,5
44	Угорщина	24,8	25,1	25,4	25,7	25,8	26,1	26,2	26,5	26,4	25,8
45	Тайвань	25,1	25,4	25,1	25,4	25,6	26,0	26,2	26,6	26,9	25,8

46	Багамські острови	26,1	26,2	26,0	26,0	25,5	25,1	25,8	26,2	26,2	25,9
47	Коста-Ріка	26,3	26,2	26,0	26,0	26,3	26,5	26,8	27,4	28,3	26,6

*Продовження додатку В.1*

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
48	ОАЕ	26,5	26,4	25,8	25,3	26,5	27,5	28,0	29,4	-	26,9
49	Мальта	26,8	27,1	26,9	27,0	26,7	26,7	26,9	27,2	27,7	27,0
50	Італія	26,5	27,1	27,5	27,4	27,2	27,2	27,1	27,3	27,4	27,2
51	Ємен	27,1	27,4	27,5	27,6	27,7	27,8	28,2	28,0	28,0	27,7
52	Польща	27,5	27,6	27,6	27,5	27,7	27,9	28,3	28,7	29,1	28,0
53	Словенія	26,9	27,1	27,5	27,6	27,8	28,0	28,4	28,9	29,5	28,0
54	Корея	26,7	27,5	27,7	28,1	28,2	28,5	28,7	29,0	29,4	28,2
55	Кіпр	28,3	28,7	29,2	29,6	29,2	29,3	29,7	30,1	30,8	29,4
56	Саудівська Аравія	28,4	28,4	28,4	28,8	29,0	29,7	30,4	30,9	31,7	29,5
57	Греція	28,9	28,7	29,2	29,4	30,0	30,4	30,6	31,0	31,0	29,9
58	Бутан	29,2	29,4	29,6	29,7	30,1	30,1	30,5	30,6	31,1	30,0
59	Мексика	29,5	30,1	30,0	29,9	29,7	30,1	30,3	31,0	31,3	30,2
60	Мальдіви	30,3	30,3	30,6	31,2	31,4	31,8	31,0	31,3	32,1	31,1
61	Бруней-Даруссалам	30,8	31,1	31,2	32,0	32,3	31,0	30,4	31,4	31,0	31,3
62	Малайзія	30,1	31,1	30,6	30,7	31,0	31,4	31,7	32,2	32,6	31,3
63	Лаос	30,3	30,6	31,0	31,2	31,4	31,8	32,3	32,8	33,2	31,6
64	Литва	30,2	30,3	30,7	31,2	31,9	32,2	32,8	33,4	34,0	31,9
65	Лесото	30,9	31,3	31,5	31,6	31,9	32,5	32,4	33,3	33,8	32,1
66	Домініканська Республіка	31,8	32,1	31,8	32,1	32,1	31,8	32,5	33,2	33,6	32,3
67	Намібія	31,4	31,4	31,6	31,5	32,2	33,1	33,3	34,1	34,4	32,5
68	Туреччина	31,5	32,1	31,4	31,8	32,4	33,2	34,2	34,7	35,2	33,0
69	Соломонові острови	35,1	33,4	32,3	31,9	32,1	33,0	33,4	33,6	34,2	33,2
70	Венесуела	33,4	33,6	33,7	31,7	30,2	32,3	33,7	35,3	36,3	33,3
71	Гаяна	33,8	33,6	33,8	33,5	33,3	33,8	33,0	33,4	33,3	33,5
72	Камерун	32,3	32,8	33,2	33,4	33,9	34,0	33,9	34,2	34,2	33,5
73	Ботсвана	33,0	33,4	33,6	33,5	33,8	34,0	34,1	34,5	34,8	33,8
74	Екваторіальна Гвінея	33,0	32,8	33,7	34,1	34,4	34,9	35,1	35,0	35,5	34,3
75	Боснія і Герцеговина	33,9	34,1	34,2	34,3	34,7	34,6	35,0	35,3	35,4	34,6
76	Хорватія	33,0	33,4	33,6	34,2	34,7	35,2	35,5	36,0	36,5	34,7
77	Фіджі	34,3	33,6	33,9	34,6	34,7	35,3	35,8	36,2	34,6	34,8
78	Ліван	34,1	34,1	34,5	34,7	35,0	35,9	35,9	35,4	36,2	35,1
79	Єгипет	34,7	35,1	35,0	34,5	34,8	35,2	35,4	36,1	37,0	35,3
80	Тринідад і Тобаго	34,1	34,4	34,5	34,4	35,4	35,7	35,9	36,8	37,3	35,4
81	Папуа Нова Гвінея	36,7	36,1	35,4	35,1	35,1	35,2	34,9	35,1	35,7	35,5
82	Кенія	35,0	34,3	34,7	33,8	33,9	34,9	36,0	37,7	39,4	35,5
83	Алжир	34,0	34,1	34,4	34,9	35,8	36,6	37,3	37,3	37,1	35,7
84	Бангладеш	35,2	35,6	35,7	35,5	35,6	35,7	36,0	36,7	37,0	35,9
85	Македонія	34,9	35,7	34,8	35,1	35,5	36,4	36,9	37,7	38,8	36,2
86	Албанія	34,9	35,3	35,7	35,9	36,2	36,7	36,9	37,3	37,7	36,3
87	Румунія	34,6	34,4	35,1	35,4	35,1	37,0	37,3	38,3	38,9	36,3
88	Еквадор	34,7	34,4	35,2	35,6	36,1	37,4	38,3	38,7	38,8	36,6
89	Лівійська Арабська Джамахирія	35,5	35,1	35,8	36,5	35,3	36,4	37,3	38,5	39,6	36,7
90	Кабо-Верде	35,7	36,1	36,3	36,3	36,5	36,4	36,8	38,0	38,7	36,8



91	Непал	36,4	36,8	36,9	36,5	36,7	36,8	36,9	37,3	37,5	36,9
92	Пакистан	36,6	36,8	36,6	36,8	37,4	38,3	38,8	39,8	40,1	37,9

*Продовження додатку В.1*

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
93	Марокко	36,3	36,4	37,1	37,3	37,8	38,7	37,9	39,8	39,8	37,9
94	Ямайка	36,4	36,4	36,6	36,6	38,6	39,1	38,9	40,2	40,5	38,1
95	Гвінея-Бісау	38,8	39,6	39,6	38,5	37,7	37,3	37,5	37,7	37,6	38,3
96	Мадагаскар	39,1	39,6	40,4	34,7	36,0	37,7	38,5	39,5	40,6	38,5
97	Болгарія	36,5	36,9	37,2	37,7	38,3	39,0	39,7	40,4	41,2	38,5
98	Малаві	40,7	40,3	38,3	36,5	37,5	38,3	38,2	39,4	41,1	38,9
99	Туніс	38,1	38,4	38,9	39,0	39,4	39,9	40,0	40,9	41,4	39,5
100	Бурунді	40,4	40,0	39,8	40,0	39,8	39,8	39,7	39,8	39,8	39,9
101	Гвінея	39,5	39,6	39,9	40,4	40,4	40,6	40,8	40,3	40,0	40,2
102	Естонія	-	38,4	38,8	39,3	40,0	40,3	41,1	41,9	42,3	40,3
103	Еритрея	42,6	40,3	41,2	41,3	40,3	40,0	40,0	39,4	39,2	40,5
104	Бразилія	38,8	39,8	39,7	39,7	40,0	40,9	41,1	41,8	43,0	40,5
105	Коморські острови	40,0	39,6	40,2	41,6	41,7	40,2	41,3	40,9	39,8	40,6
106	Парагвай	41,8	39,8	39,9	39,5	40,6	41,5	41,6	42,5	-	40,9
107	Колумбія	38,8	39,1	39,3	39,4	40,4	41,2	42,3	43,4	45,1	41,0
108	Кот-Д'Івуар	44,9	43,2	42,1	41,0	40,5	40,4	40,2	39,7	39,6	41,3
109	Латвія	39,6	39,9	40,4	40,9	41,4	42,0	42,7	43,7	44,3	41,6
110	Суринам	39,9	39,8	40,3	40,8	41,5	42,9	43,3	43,9	44,7	41,9
111	Киргизька Республіка	41,0	41,2	41,6	41,0	41,9	42,6	42,4	42,6	43,6	42,0
112	Ефіопія	39,9	40,3	41,2	41,0	40,5	42,0	43,1	44,5	45,7	42,0
113	Буркіна-Фасо	41,5	41,4	41,5	41,4	42,4	42,7	43,0	43,0	43,1	42,2
114	Ліберія	42,3	43,2	43,2	43,3	41,6	41,2	41,6	42,0	42,3	42,3
115	Сьєра Леоне	40,3	40,2	41,2	43,3	43,8	44,2	44,3	45,0	45,6	43,1
116	Гана	41,8	41,9	42,0	42,2	42,5	42,9	44,3	45,3	45,6	43,2
117	Ангола	41,6	41,6	41,9	42,8	43,0	43,1	45,0	45,9	47,6	43,6
118	Уганда	42,7	43,1	43,3	43,3	43,7	43,8	44,0	45,1	45,8	43,9
119	Малі	42,1	42,3	43,8	44,4	44,7	44,0	44,5	44,7	44,7	43,9
120	Таджикистан	42,9	43,2	43,5	43,8	44,3	44,8	45,0	45,3	45,5	44,2
121	Беліз	42,4	43,8	44,3	44,2	45,2	45,5	45,4	45,9	45,6	44,7
122	Філіппіни	42,7	43,3	43,6	44,1	44,7	45,0	46,6	47,2	48,4	45,1
123	Шрі-Ланка	44,0	44,6	44,6	45,1	45,3	45,2	45,7	46,2	47,0	45,3
124	Казахстан	42,6	43,2	43,9	44,5	45,4	45,9	46,7	47,7	48,2	45,3
125	Нікарагуа	44,7	45,2	45,1	44,9	45,4	46,2	46,6	46,8	47,2	45,8
126	Гамбія	44,1	45,1	45,5	43,1	44,8	46,4	46,6	47,8	49,3	45,9
127	Сенегал	45,2	45,1	45,6	45,1	45,8	46,9	47,8	47,8	48,4	46,4
128	Сальвадор	46,1	46,3	46,4	47,0	47,4	47,6	48,0	48,7	49,5	47,5
129	Габон	49,9	48,0	48,7	48,4	48,5	48,0	48,3	48,0	48,8	48,5
130	Російська Федерація	45,1	46,1	47,0	47,8	48,8	49,5	50,1	50,8	52,0	48,6
131	Вірменія	46,0	46,3	47,2	48,1	48,8	49,1	50,0	50,7	51,7	48,7
132	Демократична Республіка Конго	48,8	48,0	47,8	47,9	49,0	49,2	49,3	49,3	49,4	48,7
133	Чад	46,6	46,2	46,9	47,4	48,4	51,2	51,6	51,0	50,5	48,9
134	Центрально- Африканська Республіка	51,5	51,7	51,2	50,1	46,9	46,5	46,9	48,1	48,9	49,1
135	Бенін	48,5	49,4	49,8	50,0	50,2	50,1	49,8	50,0	50,4	49,8
136	Білорусія	47,9	48,1	48,3	48,6	49,2	50,1	51,1	52,1	53,0	49,8
137	Республіка Конго	46,8	48,2	49,2	49,7	49,7	50,3	51,9	53,3	52,0	50,1

138	Замбія	48,5	48,9	49,5	49,7	50,4	51,2	51,7	53,1	54,3	50,8
139	Гондурас	48,9	49,6	49,4	49,6	50,3	50,9	52,0	53,1	54,2	50,9

*Продовження додатку В.1*

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
140	Камбоджа	49,8	50,1	50,6	50,2	51,0	51,4	52,4	53,4	54,2	51,5
141	Уругвай	51,7	51,1	50,5	48,2	48,6	51,1	53,0	53,7	56,0	51,5
142	Гватемала	51,4	51,5	51,4	51,8	52,3	52,5	52,7	53,9	55,0	52,5
143	Гаїті	56,0	55,4	54,7	54,3	54,4	53,4	53,7	53,8	53,7	54,4
144	Таїланд	51,8	52,6	52,8	53,8	55,1	55,8	56,4	56,9	57,2	54,7
145	Україна	51,7	52,2	53,0	53,7	55,0	55,9	57,0	57,5	58,1	54,9
146	Зімбабве	59,2	59,4	57,4	56,1	55,2	56,6	56,8	56,6	56,1	57,0
147	Танзанія	58,0	58,3	58,9	59,7	60,1	60,6	61,3	61,9	63,0	60,2
148	Перу	59,7	59,9	59,6	60,8	61,2	61,9	62,7	64,2	66,3	61,8
149	Азербайджан	60,2	60,6	60,9	61,2	62,2	62,7	64,7	67,6	69,6	63,3
150	Болівія	67,2	67,1	66,6	66,5	66,5	67,3	69,9	71,3	70,7	68,1
151	Грузія	66,2	67,3	67,4	67,4	68,7	69,2	69,5	71,1	72,5	68,8
	Середнє в країнах	32,9	33,0	33,1	33,1	33,4	33,8	34,2	34,9	35,5	

## Додаток В.2

**Розмір тіньової економіки у країнах Центральної та Східної Європи,  
1999–2006 рр., % від ВВП [230]**

№ з/п	Країни	Роки								Середнє
		1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	
1.	Чехія	18.7	19.1	18.7	18.4	18.2	18.5	19.1	19.3	18.7
2.	Словаччина	18.7	18.9	19.1	19.2	19.4	19.6	20.3	20.5	19.5
3.	Угорщина	24.9	25.1	25.1	24.8	24.7	25.0	25.3	25.3	25.0
4.	Польща	27.4	27.6	27.7	27.4	27.4	27.8	27.9	28.1	27.7
5.	Молдова	44.6	45.1	46.1	45.8	45.7	46.2	46.8	46.0	45.8
6.	Російська Федерація	46.4	46.1	46.0	46.3	46.6	46.6	47.3	46.4	46.5
7.	Україна	51.2	52.2	51.6	52.4	52.5	53.6	53.3	52.8	52.5
8.	Грузія	64.8	67.3	65.5	65.7	66.3	65.1	66.4	66.4	65.9
9.	Словенія	27.0	27.1	26.8	27.0	27.2	27.5	28.2	28.0	27.4
10.	Литва	30.0	30.3	30.9	31.4	31.9	32.0	32.6	32.9	31.5
11.	Туреччина	31.5	32.1	31.4	31.3	31.6	32.2	32.7	32.9	32.0
12.	Хорватія	33.2	33.4	33.9	34.5	34.2	33.9	35.0	35.1	34.2
13.	Македонія	–	–	34.1	33.9	34.9	35.2	35.7	36.7	35.1
14.	Румунія	34.8	34.4	35.0	35.4	34.5	35.9	36.2	36.7	35.4
15.	Албанія	34.7	35.3	35.3	36.1	36.4	36.4	36.8	37.9	36.1
16.	Болгарія	36.7	36.9	37.2	37.1	37.7	38.2	39.1	39.4	37.8
17.	Естонія	36.6	38.4	38.3	38.8	38.9	38.4	39.0	39.6	38.5
18.	Латвія	39.6	39.9	40.1	40.3	41.6	41.9	42.6	42.8	41.1
19.	Таджикистан	–	43.2	42.2	42.2	42.1	42.4	41.9	42.6	42.4
20.	Киргизія	–	–	–	41.2	42.7	42.8	44.1	44.6	43.1
21.	Казахстан	43.1	43.2	42.5	43.4	43.3	44.1	44.8	45.2	43.7
	Середнє	35.8	36.6	36.4	36.8	37.0	37.3	37.9	38.1	

## Додаток Д

## Рейтинг країн за рівнем податкових втрат, 2010 р. [197]

№ з/п	Країни	ВВП (млн. дол.)	Рівень тіньової економіки (%)	Податкове навантаження (%)	Розмір тіньової економіки (млн. дол.)	Податкові витрати внаслідок тіньової економіки (млн. дол.)
1	2	3	4	5	6	7
1	Сполучені Штати Америки	14,582,400	8,6	26,9	1,254,086	337,349
2	Бразилія	2,087,890	39	34,4	814,277	280,111
3	Італія	2,051,412	27	43,1	553,881	238,723
4	Росія	1,479,819	43,8	34,1	648,161	221,023
5	Німеччина	3,309,669	16	40,6	529,547	214,996
6	Франція	2,560,002	15	44,6	384,000	171,264
7	Японія	5,497,813	11	28,3	604,759	171,147
8	Китай	5,878,629	12,7	18	746,586	134,385
9	Британія	2,246,079	12,5	38,9	280,760	109,216
10	Іспанія	1,407,405	22,5	33,9	316,666	107,350
11	Канада	1,574,052	15,7	32,2	247,126	79,575
12	Південна Корея	1,014,483	26,8	26,6	271,881	72,320
13	Індія	1,729,010	22,2	18,6	383,840	71,394
14	Туреччина	735,264	31,3	23,5	230,138	54,082
15	Бельгія	467,472	21,9	46,5	102,376	47,605
16	Польща	468,585	27,2	34,9	127,455	44,482
17	Швеція	458,004	18,8	47,9	86,105	41,244
18	Нідерланди	783,413	13,2	39,8	103,411	41,157
19	Австралія	924,843	14	30,8	129,478	39,879
20	Норвегія	414,462	18,7	42,1	77,504	32,629
21	Греція	304,865	27,5	35,1	83,838	29,427
22	Данія	310,405	17,7	49	54,942	26,921
23	Україна	137,929	49,7	37,7	68,551	25,844
24	Таїланд	318,847	50,6	16	161,337	25,814
25	Мексика	1,039,662	30	8,2	311,899	25,576
26	ПАР	363,704	27,3	25,7	99,291	25,518
27	Аргентина	368,712	25,3	26,1	93,284	24,347
28	Колумбія	288,189	37,3	19,3	107,494	20,746
29	Португалія	228,538	23	37,7	52,564	19,817
30	Фінляндія	238,801	17,7	43,2	42,268	18,260
31	Венесуела	387,852	33,8	13,6	131,094	17,829
32	Індонезія	706,558	18,9	13,3	133,539	17,761
33	Казахстан	142,987	41,1	27,7	58,768	16,279
34	Ізраїль	217,333	22	33,5	47,813	16,017
35	Австрія	376,162	9,7	42,9	36,488	15,653
36	Румунія	161,624	32,6	28,5	52,689	15,016
37	Перу	153,845	58	16	89,230	14,277
38	Тайвань	430,600	25	12,9	107,650	13,887
39	Швейцарія	523,772	8,5	29,4	44,521	13,089
40	Угорщина	130,419	24,4	40,5	31,822	12,888
41	Чехія	192,152	18,4	36,2	35,356	12,799

42	Єгипет	218,912	34,9	15,4	76,400	11,766
43	Філіппіни	199,589	41,6	14,1	83,029	11,707
44	Малайзія	237,804	30,9	15,3	73,481	11,243

*Продовження додатку Д*

1	2	3	4	5	6	7
45	Ірландія	203,892	15,8	30,8	32,215	9,922
46	Марокко	91,196	34,9	26,9	31,827	8,562
47	Білорусь	54,713	46,4	30,4	25,387	7,718
48	Чилі	203,443	19,3	18,6	39,264	7,303
49	Пакистан	174,799	35,7	10,2	62,403	6,365
50	Болгарія	47,714	35,3	33,3	16,843	5,609
51	Нова Зеландія	126,679	12,4	34,5	15,708	5,419
52	Азербайджан	51,092	58	17,7	29,633	5,245
53	Саудівська Аравія	434,666	18,1	6,6	78,675	5,193
54	Словаччина	89,034	18,1	29,3	16,115	4,722
55	Словенія	47,763	26,2	37,6	12,514	4,705
56	Хорватія	60,852	32,1	23,3	19,533	4,551
57	Алжир	159,426	32,6	8	51,973	4,158
58	Сінгапур	222,699	12,9	14,2	28,728	4,079
59	Болівія	19,786	66,1	28,5	13,079	3,727
60	Іран	331,015	18,3	6,1	60,576	3,695
61	В'єтнам	103,572	15,1	23,6	15,639	3,691
62	Туніс	44,291	37,2	22,4	16,476	3,691
63	Уругвай	40,265	50,6	17,9	20,374	3,647
64	Литва	36,306	32	30,6	11,618	3,555
65	Бангладеш	100,076	35,3	8,8	35,327	3,109
66	Еквадор	58,910	32,4	16	19,087	3,054
67	Шрі Ланка	49,552	43,9	13,3	21,753	2,893
68	Кіпр	25,039	28	39,2	7,011	2,748
69	Гана	31,306	40,6	20,6	12,710	2,618
70	Домініканська Республіка	51,577	31,9	15	16,453	2,468
71	Ангола	84,391	46,6	6,1	39,326	2,399
72	Кенія	31,409	33,2	20,9	10,428	2,179
73	Ліван	39,155	33,1	16,6	12,960	2,151
74	Боснія і Герцеговина	16,888	33,6	37,6	5,674	2,134
75	Латвія	24,010	29,2	29,1	7,011	2,040
76	Люксембург	55,096	9,7	36,5	5,344	1,951
77	Танзанія	23,057	56,4	14,8	13,004	1,925
78	Грузія	11,667	65,8	24,9	7,677	1,912
79	Естонія	18,674	31,2	32,3	5,826	1,882
80	Кот-д'Івуар	22,780	45,2	15,2	10,297	1,565
81	Ботсвана	14,857	33	30,2	4,903	1,481
82	Коста-Ріка	34,564	25,8	15,6	8,918	1,391
83	Замбія	16,193	47,1	17,5	7,627	1,335
84	Камерун	22,394	32	18,5	7,166	1,326
85	Тринідад і Тобаго	20,398	33,4	19,4	6,813	1,322
86	Сальвадор	21,796	45,1	13	9,830	1,278
87	Ямайка	13,995	34,8	26	4,870	1,266
88	Гондурас	15,400	48,3	16,3	7,438	1,212
89	Сирія	59,013	19	10,2	11,212	1,144
90	Ефіопія	29,717	38,7	9,9	11,500	1,139
91	ОАЕ	230,252	25,9	1,8	59,635	1,073
92	Сенегал	12,954	43,8	18,3	5,674	1,038

93	Албанія	11,786	34,3	24,3	4,043	982
----	---------	--------	------	------	-------	-----

## Продовження додатку Д

1	2	3	4	5	6	7
94	Македонії	9,118	37,6	28,3	3,428	970
95	Йорданія	27,574	18,5	18,3	5,101	934
96	Папуа-Нова Гвінея	9,480	36,7	26,6	3,479	925
97	Намібія	12,170	30,3	24,8	3,688	915
98	Катар	98,313	18,8	4,9	18,483	906
99	Уганда	17,011	42,3	11,9	7,196	856
100	Парагвай	18,475	38,8	11,8	7,168	846
101	Демократична Республіка Конго	13,145	47,3	13,1	6,218	815
102	Ісландія	12,594	15,6	40,1	1,965	788
103	Мальта	7,987	27,2	36	2,172	782
104	Лівія	62,360	33,7	3,4	21,015	715
105	Вірменія	9,265	44	16,8	4,077	685
106	Габон	13,011	47,5	9,9	6,180	612
107	Непал	15,701	36,7	10,4	5,762	599
108	Камбоджа	11,343	48,7	10,5	5,524	580
109	Бенін	6,633	49,8	17,2	3,303	568
110	Малі	9,251	40,7	15	3,765	565
111	Нікарагуа	6,551	44,6	18	2,922	526
112	Йемен	26,365	27,1	7,3	7,145	522
113	Мадагаскар	8,721	40,8	12,9	3,558	459
114	Таджикистан	5,640	42,2	18,7	2,380	445
115	Киргизія	4,616	40,4	23,3	1,865	435
116	Буркіна-Фасо	8,820	40,5	12,1	3,572	432
117	Маврикій	9,729	22,7	19	2,208	420
118	Лесото	2,132	30,5	63,1	650	410
119	Гаїті	6,710	56,4	10,3	3,784	390
120	Малаві	5,106	41,8	16,5	2,134	352
121	Багамські острови	7,538	26,5	16,8	1,998	336
122	Монголія	6,083	17,6	30,8	1,071	330
123	Кувейт	109,463	19,3	1,5	21,126	317
124	Республіка Ко нго	11,898	46,4	5,3	5,521	293
125	Лаос	7,492	29,6	12,5	2,218	277
126	Сурінам	3,252	37,8	21,1	1,229	259
127	Оман	46,866	18,4	3	8,623	259
128	Гвінея	4,511	39	14,7	1,759	259
129	Фіджі	3,009	32,4	21,1	975	206
130	Бахрейн	20,595	17,9	4,8	3,687	177
131	Чад	7,588	43,7	5,3	3,316	176
132	Гайана	2,222	33,7	20,2	749	151
133	Беліз	1,432	42,9	22,7	614	139
134	Ліберія	986	44,2	28,6	436	125
135	Кабо-Верде	1,648	35,4	20,6	583	120
136	Бурунді	1,611	39,5	18	636	115
137	Сьєрра-Леоне	1,905	45,6	10,8	869	94
138	Мальдіви	1,480	29,5	21	437	92
139	Центрально- Африканська	2,013	45	7,9	906	72

	Республіка					
140	Гамбія	807	44,3	19,2	358	69

*Продовження додатку Д*

1	2	3	4	5	6	7
141	Соломонові Острови	679	33,6	24,1	228	55
142	Екваторіальна Гвінея	14.007	31,4	0,9	4,398	40
143	Бутан	1,516	28,7	9	435	39
144	Гвінея-Бісау	879	40,9	10,2	360	37
145	Коморські острови	541	38,7	10,8	209	23
		61,737,918			11,148,970	3,132,490

Додаток Е

**Втрати бюджету внаслідок податкових пільг, за станом на  
01. 10. 2011 р. за видами податків та зборів за КВЕД [51]**

Код виду діяльності за КВЕД	Назва виду діяльності за КВЕД	Кількість отриманих пільг	Сума втрат унаслідок податкових пільг (тис. грн.)		
			всього	держбюджет	місцевий бюджет
1	2	3	4	5	6
A01	Сільське господарство, мисливство та пов'язані з ними послуги	2 181	1 128 076,50	1 128 054,61	21,89
A02.01	Лісове господарство	14	3 991,19	3 989,67	1,52
B	Рибальство, рибництво	21	2 327,99	2 327,99	0,00
CA10	Добування вугілля, лігніту і торфу	6	4 487,71	4 487,71	0,00
CA11.1	Добування сирової нафти та природного газу	0	0,00	0,00	0,00
CB14	Інші галузі добувної промисловості	10	1 572,81	1 572,81	0,00
DA15	Виробництво харчових продуктів, напоїв	74	181 959,37	181 959,37	0,00
DB17	Текстильне виробництво	10	6 788,88	6 788,88	0,00
DD20	Обробка деревини та виробництво виробів з деревини, крім меблів	10	162,33	162,33	0,00
DE	Целюлозно-паперове виробництво; видавнича діяльність	139	7 592,94	7 516,98	75,96
DE22.1	Видавнича діяльність	101	4 843,61	4 843,61	0,00
DF23.1	Виробництво коксу	2	1 849,55	1 846,89	2,66
DF23.2	Виробництво продуктів нафтоперероблення	1	1 388,20	1 388,20	0,00
DG24	Хімічне виробництво	55	36 226,00	32 903,80	3 322,21
DH	Виробництво гумових і пластмасових виробів	12	8 325,01	8 325,01	0,00
DI26	Виробництво іншої неметалевої мінеральної продукції	28	3 391,68	3 391,68	0,00
DJ	Металургійне виробництво та виробництво готових металевих виробів	112	270 653,89	270 530,82	123,07
DK29	Виробництво машин та устаткування	99	13 063,64	13 057,08	6,56
E40.1	Виробництво та розподіл	9	6 714,71	6 714,71	0,00



	електроенергії				
--	----------------	--	--	--	--

## Продовження додатку Е

1	2	3	4	5	6
E40.2	Виробництво та розподіл газу	13	17 932,33	17 932,33	0,00
E40.3	Постачання пари та гарячої води	23	23 305,32	18 202,12	5 103,19
E41	Збирання, очищення та розподіл води	20	618,03	520,43	97,61
F45	Будівництво	108	4 745,41	4 741,24	4,17
G	Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	1 145	469 886,27	469 886,27	0,00
H	Діяльність готелів та ресторанів	50	4 559,92	4 379,30	180,62
	Транспорт (без I64)	137	225 626,51	222 483,66	3 142,85
I64	Діяльність пошти і зв'язок	4	121,98	121,98	0,00
J65	Грошове та фінансове посередництво	15	135 140,33	135 140,33	0,00
K70	Операції з нерухомим майном	61	5 101,93	4 584,27	517,66
K70.2	Здавання в оренду власного нерухомого майна	41	3 172,68	2 772,74	399,94
K72	Діяльність у сфері інформатизації	11	92,32	87,48	4,84
K73	Дослідження і розробки	75	19 172,05	18 685,14	486,91
K74.8	Надання різних послуг споживачам	8	763,17	763,17	0,00
L75	Державне управління	66	3 649,48	3 603,84	45,63
M80	Освіта	279	112 886,12	109 775,68	3 110,44
N85	Охорона здоров'я і надання соціальної допомоги	217	28 291,94	27 745,87	546,06
O91	Діяльність громадських організацій	221	1 646,86	336,24	1 310,62
	Інші	46 181	37 650 457,01	37 419 970,04	230 486,97
	УСЬОГО	51 417	40 382 569,37	40 133 977,93	248 591,44



## Показники ефективності діяльності податкових органів [22, с.40-41]

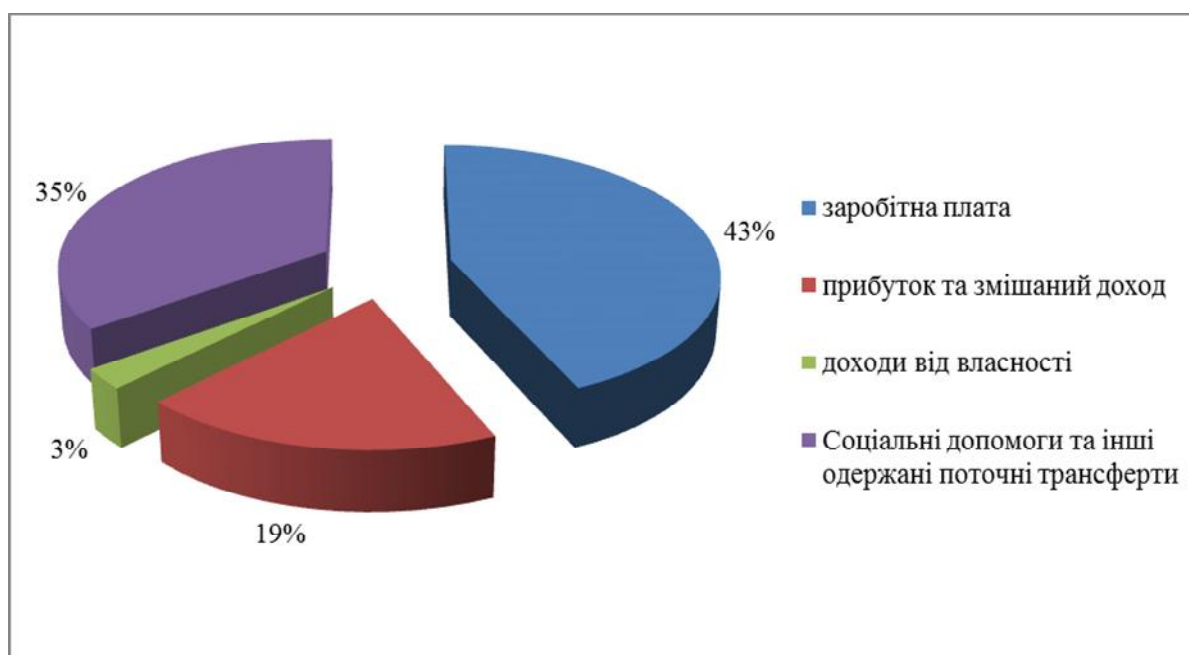
Індикатор	Розрахунок	Заходи розвитку
1.1. Ефективність нових податкових технологій		
4.1.1а) Індекс достовірності декларування характеризує результати аналітичної і контрольної роботи податкових органів, ступінь сумлінності та спроможності платників податків точно виконувати процедури нарахування податків. Оскільки показник визначають за різними управліннями (інспекціям), це дає змогу проводити міжрегіональні (територіальне) порівняння процесів декларування. Од – коефіцієнт донарахувань щодо задекларованих сум	$\text{Од} = ((\text{Д} + \text{Дзал} + \text{Удекл}) / \text{Н}) / ((\text{Дг} + \text{Дзалг} + \text{Удеклг}) / \text{Нг}),$ де: Д, Дг, Дзал, Дзалг, – сума донарахованих платежів за виїзними і камеральними перевірками в цілому, за групою управлінь (інспекцій), за співробітниками, залученими до перевірки у податкових органах інших регіонів у цілому і за групою управлінь (інспекцій) (тис. руб.); Удекл, Удеклг – сума збільшених платниками податків податкових зобов'язань за уточненими деклараціями в цілому і за групою управлінь (інспекцій) (тис. руб.); Н, Нг – сума нарахованих платниками податків податків за податковими деклараціями в цілому і за групою управлінь (інспекцій) (тис. руб.).	Розрахунок показників використання нових технологій податкового адміністрування дає змогу визначити основні напрями їх подальшого розвитку, ефекти, яких досягають порівняно з планованими. Дані щодо достовірності декларування служать основою вдосконалення роботи з організації подання декларацій платниками податків, уточнення форми та змісту декларацій, правил їх заповнення і прийому. За недостатньої достовірності декларування, що може виявлятися в сумах донарахувань, потрібно одночасно посилювати вимоги та санкції до декларування платниками податків даних і одночасно посилювати інформаційно-роз'яснювальну роботу щодо точності виконання деклараційних заходів.
4.1.1б). Оцінка достовірності задекларованих збитків характеризує ефективність контрольної роботи і якість поданих декларацій. Озб - рівень зменшення збитків - коефіцієнт достовірності декларування збитків (%)	$\text{Озб} = (\text{Ук} + \text{Уа}) / \text{Уі} * 100\%,$ де: Ук, Уа, Уі – сума збитку, зменшеного з метою оподаткування за наслідками перевірок, зменшеного платниками податків за результатами аналітичної роботи податкових органів за три роки, заявлених платниками податків (за деклараціями) (тис. руб.).	Індекс досудової роботи необхідно зіставити з результатами судової діяльності, і, з одного боку, оцінити порівняльний ефект даних робіт, з
4.1.2. Індекс технологій досудового врегулювання відображає якість роботи зі скаргами, L – рівень досудового розгляду (%)	$\text{L} = \text{X} / \text{Y} * 100\%,$ де: X – кількість розглянутих скарг за податковими спорами (од.); Y – пред'явлено позовних заяв до податкових органів – всього (од.).	

## Продовження додатку Ж

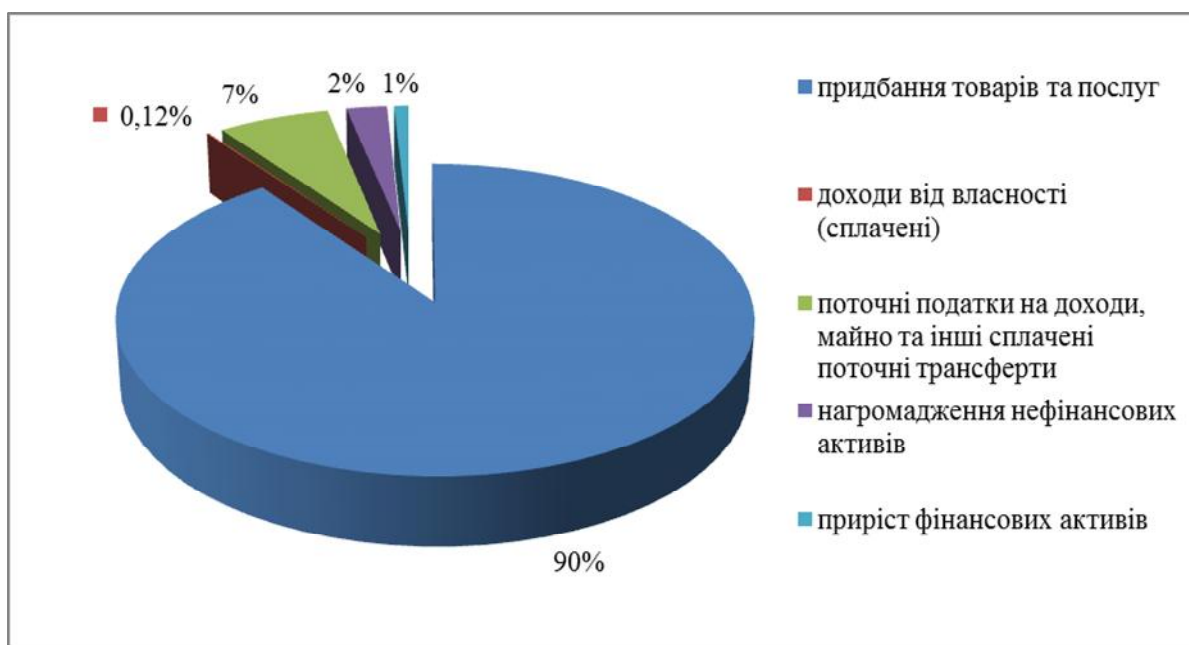
4.1.3.а) Індекс використання додаткових засобів спостереження (Іо) показує кількість платників податків, за якими здійснюють спостереження в системі розширеного податкового моніторингу (%).	$I_o = K_{мон} / N_{п} * 100\%$ , де: $K_{мон}$ – кількість платників податків в системі із застосуванням додаткових засобів спостереження (од.); $N_{п}$ – кількість усіх платників податків у податковому органі, що використовує додаткові засоби спостереження (од.).	іншого – виділити напрямки їх посилення: залучити додатково фахівців, технічні ресурси, посилити виконавчу дисципліну. Показники впровадження та використання моніторингу є основою для планування дій із продовження даної роботи, дають змогу порівняти ефективність нових заходів адміністрування з уже існуючими.
4.1.3.б) Індекс використання результатів моніторингу (Ім) показує, які дії були вчинені на основі даних, отриманих у результаті моніторингу (%)	$I_m = K_z / K_{обс} * 100\%$ , де: $K_z$ – кількість проведених заходів додаткового контролю (од); $K_{обс}$ – кількість обстежених платників податків, щодо яких необхідні додаткові заходи контролю (од).	
4.1.3.в) Індекс фінансової результативності моніторингу показує, які кошти були отримані у результаті моніторингу в середньому на одного платника податків, спостережуваного у ході моніторингу. Іф – індекс фінансової результативності моніторингу (%);	$I_f = D_m / K_{обс} * 100\%$ , де: $D_m$ - сума донарахованих платежів в результаті проведених заходів додаткового контролю або іншої взаємодії з платниками податків (комісії, додаткове інформування) за результатами даних, отриманих в ході моніторингу; $K_{обс}$ - кількість обстежених платників податків, що потребують проведення додаткових заходів контролю (од).	
<b>4.2. Рівень комфортності податкового сервісу</b>		
4.2.1. Частка платників податків, які задовільно оцінюють якість роботи податкових органів	$D = D1 - D2$ , де (за даними звіту соціологічного опитування): $D1$ – частка платників податків, які задовільно оцінюють якість роботи податкових органів за звітний період (число платників податків); $D2$ – частка платників податків, які задовільно оцінюють якість роботи податкових органів за аналогічний попередній період (число платників податків).	За несвоєчасного введення податкових декларацій та перевищення тривалості очікування необхідні: формування плану технічного оснащення та додаткової професійної підготовки для прискорення введення податкових декларацій; уточнення кількості робочих місць для прийому документів, їх технічної оснащеності з метою мінімізації часу

## Продовження додатку Ж

4.2.2. Показник своєчасності введення прийнятих податкових декларацій за звітний період	$U = M / V * 100\%$ , де: U – оцінка своєчасності введення декларацій (%); M – кількість податкових декларацій, уведених з порушенням терміну введення, од.; V – загальна кількість декларацій, що опрацював відділ введення декларацій, од.	<p>очікування в черзі; визначення швидкості обслуговування окремого платника податків за технічним і кваліфікаційним умовам.</p> <p>Початковим управлінським заходом для реалізації контролю за дотриманням стандартів обслуговування є організація самого спостереження як основи подальших дій. Пропонується проводити подібне спостереження в рамках формування робочої групи контролю регламентів.</p>
4.2.3. Індокси дотримання регламентів обслуговування	$I_{ст} = T_{факт} / T_{норм}$ , де: I <sub>ст</sub> – індекс часу обслуговування одного платника податків; T <sub>факт</sub> – фактичний час, витрачений на очікування обслуговування одним платником податків (хв.); T <sub>норм</sub> – нормативний час, установлений для обслуговування одного платника податків (хв.). $I_{сер} = \Sigma T_{факт} / N_{п}$ , де: I <sub>сер</sub> – середній час обслуговування одного платника податків (хв.); $\Sigma T_{факт}$ – сумарний час, витрачений на очікування обслуговування всіх спостережуваних платників податків (хв.); N <sub>п</sub> – кількість спостережуваних платників податків у процесі обслуговування (од. ).	<p>Інформаційні сервіси розвиваються нарощуванням технічних можливостей податкових органів на основі вибору пріоритетних напрямків переоснащення, розроблення заходів популяризації та підвищення доступності електронних інформаційних сервісів, проведення навчальних заходів із використання співробітниками інспекцій нових засобів опрацювання даних.</p>
4.2.4. Рівень засвоєння електронних сервісів звітності Nu – рівень засвоєння ТКС (%)	$N_u = N_d / N_c * 100\%$ , де: N <sub>d</sub> – кількість платників податків – організацій, що подали податкові декларації (розрахунки) і бухгалтерську звітність за ТКС (од.); N <sub>c</sub> – загальна кількість платників податків, які здійснюють фінансово-економічну діяльність і подали податкові декларації (розрахунки) та бухгалтерську звітність (од.).	<p>Інформаційні сервіси розвиваються нарощуванням технічних можливостей податкових органів на основі вибору пріоритетних напрямків переоснащення, розроблення заходів популяризації та підвищення доступності електронних інформаційних сервісів, проведення навчальних заходів із використання співробітниками інспекцій нових засобів опрацювання даних.</p>



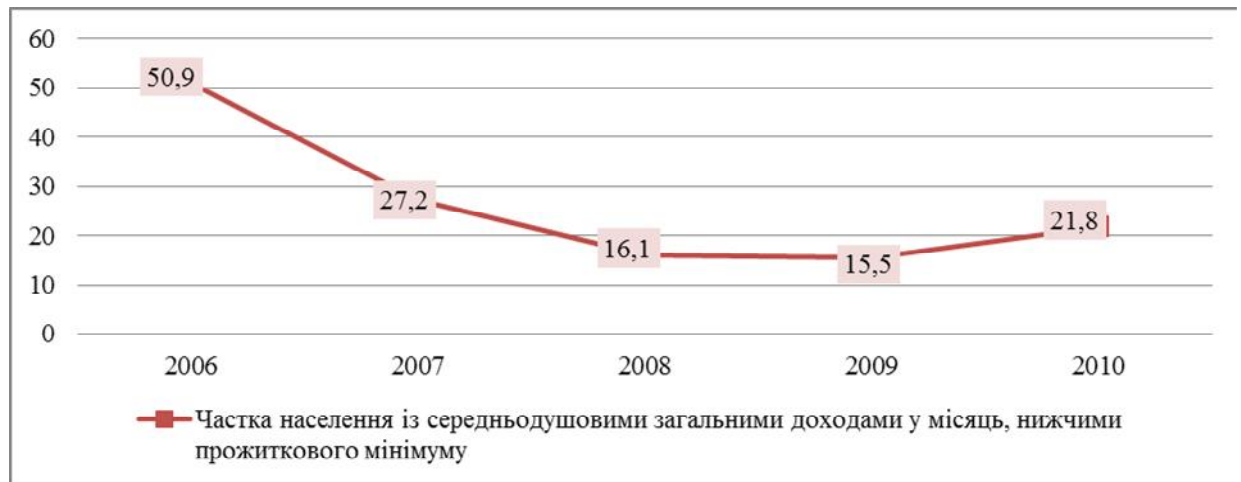
а) доходи населення



б) витрати населення

Рис. 1. Структура доходів та витрат населення, 2000 р.\*

\*Складено автором на основі [152].



**Рис. 2. Частка населення із середньодушовими загальними доходами за місяць, нижчими прожиткового мінімуму, 2006–2010 рр.\***

\*Складено автором на основі [152].

*Таблиця 1*

**Основні показники бідності в Україні, 2000–2010 рр.\***

Показники бідності	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Межа бідності, грн.	156	175	192	220	271	365	430	526	778	835	944
Межа злиденності, грн.	125	140	153	176	217	292	344	420	622	668	755
Рівень бідності, %	26,4	27,2	27,2	26,6	27,3	27,1	28,1	27,3	27,0	26,4	24,1
Рівень злиденності, %	13,9	14,9	13,7	13,7	14,2	14,4	14,8	13,8	13,6	13,0	11,2
Рівень злиденності серед бідного населення, %	52,7	54,9	50,6	51,4	51,9	53,1	52,5	50,6	50,6	49,1	46,6
Глибина бідності, %	23,8	25,0	23,9	22,9	24,0	23,8	23,8	23,1	23,4	22,3	20,9

\*Складено автором на основі [16].

## Індекс розвитку людського потенціалу (HDI) у розрізі країн, 2011 р. [209]

№ з/п	Країна	HDI	Тривалість життя	Середнє значення років навчання	Очікувані роки навчання	ВВП на душу населення	ВВП на душу населення за мінусом HDI	HDI без урахування доходів
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Норвегія	0,943	81,1	12,6	17,3	47,557	6	0,975
2	Австралія	0,929	81,9	12,0	18,0	34,431	16	0,979
3	Нідерланди	0,910	80,7	11,6	16,8	36,402	9	0,944
4	Сполучені Штати Америки	0,910	78,5	12,4	16,0	43,017	6	0,931
5	Нова Зеландія	0,908	80,7	12,5	18,0	23,737	30	0,978
6	Канада	0,908	81,0	12,1	16,0	35,166	10	0,944
7	Ірландія	0,908	80,6	11,6	18,0	29,322	19	0,959
8	Ліхтенштейн	0,905	79,6	10,3	14,7	83,717	-6	0,877
9	Німеччина	0,905	80,4	12,2	15,9	34,854	8	0,940
10	Швеція	0,904	81,4	11,7	15,7	35,837	4	0,936
11	Швейцарія	0,903	82,3	11,0	15,6	39,924	0	0,926
12	Японія	0,901	83,4	11,6	15,1	32,295	11	0,940
13	Китай	0,898	82,8	10,0	15,7	44,805	-4	0,910
14	Ісландія	0,898	81,8	10,4	18,0	29,354	11	0,943
15	Республіка Корея	0,897	80,6	11,6	16,9	28,230	12	0,945
16	Данія	0,895	78,8	11,4	16,9	34,347	3	0,926
17	Ізраїль	0,888	81,6	11,9	15,5	25,849	14	0,939
18	Бельгія	0,886	80,0	10,9	16,1	33,357	2	0,914
19	Австрія	0,885	80,9	10,8	15,3	35,719	-4	0,908
20	Франція	0,884	81,5	10,6	16,1	30,462	4	0,919
21	Словенія	0,884	79,3	11,6	16,9	24,914	11	0,935
22	Фінляндія	0,882	80,0	10,3	16,8	32,438	0	0,911
23	Іспанія	0,878	81,4	10,4	16,6	26,508	6	0,920
24	Італія	0,874	81,9	10,1	16,3	26,484	6	0,914
25	Люксембург	0,867	80,0	10,1	13,3	50,557	-20	0,854
26	Сінгапур	0,866	81,1	8,8	14,4	52,569	-22	0,851
27	Чеська Республіка	0,865	77,7	12,3	15,6	21,405	14	0,917
28	Великобританія	0,863	80,2	9,3	16,1	33,296	-7	0,879
29	Греція	0,861	79,9	10,1	16,5	23,747	5	0,902
30	Об'єднані Арабські Емірати	0,846	76,5	9,3	13,3	59,993	-27	0,813
31	Кіпр	0,840	79,6	9,8	14,7	24,841	2	0,866
32	Андорра	0,838	80,9	10,4	11,5	36,095	-19	0,836
33	Бруней-Даруссалам	0,838	78,0	8,6	14,1	45,753	-25	0,819
34	Естонія	0,835	74,8	12,0	15,7	16,799	13	0,890
35	Словаччина	0,834	75,4	11,6	14,9	19,998	8	0,875
36	Мальта	0,832	79,6	9,9	14,4	21,460	4	0,866
37	Катар	0,831	78,4	7,3	12,0	107,721	-36	0,757
38	Угорщина	0,816	74,4	11,1	15,3	16,581	11	0,862
39	Польща	0,813	76,1	10,0	15,3	17,451	7	0,853



## Продовження додатку Л.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
40	Литва	0,810	72,2	10,9	16,1	16.234	10	0,853
41	Португалія	0,809	79,5	7,7	15,9	20.573	1	0,833
42	Бахрейн	0,806	75,1	9,4	13,4	28.169	-14	0,806
43	Латвія	0,805	73,3	11,5	15,0	14.293	12	0,857
44	Чилі	0,805	79,1	9,7	14,7	13.329	14	0,862
45	Аргентина	0,797	75,9	9,3	15,8	14.527	9	0,843
46	Хорватія	0,796	76,6	9,8	13,9	15.729	5	0,834
47	Барбадос	0,793	76,8	9,3	13,4	17.966	-3	0,818
48	Уругвай	0,783	77,0	8,5	15,5	13.242	12	0,828
49	Палау	0,782	71,8	12,1	14,7	9.744	29	0,853
50	Румунія	0,781	74,0	10,4	14,9	11.046	20	0,841
51	Куба	0,776	79,1	9,9	17,5	5.416	52	0,904
52	Сейшельські острови	0,773	73,6	9,4	13,3	16.729	-4	0,794
53	Багами	0,771	75,6	8,5	12,0	23.029	-15	0,768
54	Чорногорія	0,771	74,6	10,6	13,7	10.361	20	0,831
55	Болгарія	0,771	73,4	10,6	13,7	11.412	14	0,822
56	Саудівська Аравія	0,770	73,9	7,8	13,7	23.274	-19	0,765
57	Мексика	0,770	77,0	8,5	13,9	13.245	2	0,808
58	Панама	0,768	76,1	9,4	13,2	12.335	7	0,811
59	Сербія	0,766	74,5	10,2	13,7	10.236	16	0,824
60	Антигуа і Барбуда	0,764	72,6	8,9	14,0	15.521	-8	0,786
61	Малайзія	0,761	74,2	9,5	12,6	13.685	-5	0,790
62	Тринідад і Тобаго	0,760	70,1	9,2	12,3	23.439	-26	0,750
63	Кувейт	0,760	74,6	6,1	12,3	47.926	-57	0,705
64	Лівія	0,760	74,8	7,3	16,6	12.637	0	0,795
65	Білорусія	0,756	70,3	9,3	14,6	13.439	-8	0,785
66	Російська Федерація	0,755	68,8	9,8	14,1	14.561	-13	0,777
67	Гренада	0,748	76,0	8,6	16,0	6.982	30	0,829
68	Казахстан	0,745	67,0	10,4	15,1	10.585	4	0,786
69	Коста-Ріка	0,744	79,3	8,3	11,7	10.497	4	0,785
70	Албанія	0,739	76,9	10,4	11,3	7.803	18	0,804
71	Ліван	0,739	72,6	7,9	13,8	13.076	-10	0,760
72	Сент-Кітс і Невіс	0,735	73,1	8,4	12,9	11.897	-4	0,762
73	Венесуела	0,735	74,4	7,6	14,2	10.656	-2	0,771
74	Боснія і Герцеговина	0,733	75,7	8,7	13,6	7.664	16	0,797
75	Грузія	0,733	73,7	12,1	13,1	4.780	36	0,843
76	Україна	0,729	68,5	11,3	14,7	6.175	24	0,810
77	Маврикій	0,728	73,4	7,2	13,6	12.918	-14	0,745
78	Колишня Югославська Республіка Македонія	0,728	74,8	8,2	13,3	8.804	2	0,776
79	Ямайка	0,727	73,1	9,6	13,8	6.487	19	0,802
80	Перу	0,725	74,0	8,7	12,9	8.389	2	0,775
81	Домініка	0,724	77,5	7,7	13,2	7.889	6	0,779
82	Сент-Люсія	0,723	74,6	8,3	13,1	8.273	2	0,773

## Продовження додатку Л.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
83	Еквадор	0,720	75,6	7,6	14,0	7.589	9	0,776
84	Бразилія	0,718	73,5	7,2	13,8	10.162	-7	0,748
85	Сент-Вінсент і Гренадіни	0,717	72,3	8,6	13,2	8.013	1	0,766
86	Вірменія	0,716	74,2	10,8	12,0	5.188	22	0,806
87	Колумбія	0,710	73,7	7,3	13,6	8.315	-4	0,752
88	Іран, Ісламська Республіка	0,707	73,0	7,3	12,7	10.164	-12	0,731
89	Оман	0,705	73,0	5,5	11,8	22.841	-50	0,671
90	Тонга	0,704	72,3	10,3	13,7	4.186	26	0,808
91	Азербайджан	0,700	70,7	8,6	11,8	8.666	-10	0,733
92	Туреччина	0,699	74,0	6,5	11,8	12.246	-25	0,704
93	Беліз	0,699	76,1	8,0	12,4	5.812	9	0,766
94	Туніс	0,698	74,5	6,5	14,5	7.281	2	0,745
95	Йорданія	0,698	73,4	8,6	13,1	5.300	9	0,773
96	Алжир	0,698	73,1	7,0	13,6	7.658	-5	0,739
97	Шрі-Ланка	0,691	74,9	8,2	12,7	4.943	12	0,768
98	Домініканська Республіка	0,689	73,4	7,2	11,9	8.087	-13	0,720
99	Самоа	0,688	72,4	12,3	10,3	3.931	22	0,788
100	Фіджі	0,688	69,2	10,7	13,0	4.145	18	0,781
101	Китай	0,687	73,5	7,5	11,6	7.476	-7	0,725
102	Туркменістан	0,686	65,0	9,9	12,5	7.306	-7	0,724
103	Таїланд	0,682	74,1	6,6	12,3	7.694	-14	0,714
104	Суринам	0,680	70,6	7,2	12,6	7.538	-11	0,712
105	Сальвадор	0,674	72,2	7,5	12,1	5.925	-4	0,724
106	Габон	0,674	62,7	7,5	13,1	12.249	-40	0,667
107	Парагвай	0,665	72,5	7,7	12,1	4.727	5	0,729
108	Болівія	0,663	66,6	9,2	13,7	4.054	11	0,742
109	Мальдіви	0,661	76,8	5,8	12,4	5.276	-3	0,714
110	Монголія	0,653	68,5	8,3	14,1	3.391	17	0,743
111	Молдова	0,649	69,3	9,7	11,9	3.058	21	0,746
112	Філіппіни	0,644	68,7	8,9	11,9	3.478	11	0,725
113	Єгипет	0,644	73,2	6,4	11,0	5.269	-6	0,686
114	Окуповані Палестинські Території	0,641	72,8	12,7	8,0	2.656	23	0,750
115	Узбекистан	0,641	68,3	10,0	11,4	2.967	19	0,736
116	Мікронезія	0,636	69,0	8,8	12,1	2.935	19	0,729
117	Гайана	0,633	69,9	8,0	11,9	3.192	11	0,715
118	Ботсвана	0,633	53,2	8,9	12,2	13.049	-56	0,602
119	Сирійська Арабська Республіка	0,632	75,9	5,7	11,3	4.243	-5	0,686
120	Намібія	0,625	62,5	7,4	11,6	6.206	-21	0,643
121	Гондурас	0,625	73,1	6,5	11,4	3.443	4	0,694
122	Кірібаті	0,624	68,1	7,8	12,1	3.140	8	0,701
123	Південна Африка	0,619	52,8	8,5	13,1	9.469	-44	0,604
124	Індонезія	0,617	69,4	5,8	13,2	3.716	-2	0,674
125	Вануату	0,617	71,0	6,7	10,4	3.950	-5	0,668
126	Киргизстан	0,615	67,7	9,3	12,5	2.036	19	0,734
127	Таджикистан	0,607	67,5	9,8	11,4	1.937	20	0,726

## Продовження додатку Л.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
128	В'єтнам	0,593	75,2	5,5	10,4	2.805	8	0,662
129	Нікарагуа	0,589	74,0	5,8	10,8	2.430	10	0,669
130	Марокко	0,582	72,2	4,4	10,3	4.196	-15	0,606
131	Гватемала	0,574	71,2	4,1	10,6	4.167	-14	0,595
132	Ірак	0,573	69,0	5,6	9,8	3.177	-3	0,616
133	Кабо-Верде	0,568	74,2	3,5	11,6	3.402	-7	0,603
134	Індія	0,547	65,4	4,4	10,3	3.468	-10	0,568
135	Гана	0,541	64,2	7,1	10,5	1.584	20	0,633
136	Екваторіальна Гвінея	0,537	51,1	5,4	7,7	17.608	-91	0,458
137	Конго	0,533	57,4	5,9	10,5	3.066	-6	0,555
138	Лаоська Народно- Демократична Республіка	0,524	67,5	4,6	9,2	2.242	4	0,569
139	Камбоджа	0,523	63,1	5,8	9,8	1.848	11	0,584
140	Свазіленд	0,522	48,7	7,1	10,6	4.484	-27	0,512
141	Бутан	0,522	67,2	2,3	11,0	5.293	-36	0,500
142	Соломонові Острови	0,510	67,9	4,5	9,1	1.782	10	0,567
143	Кенія	0,509	57,1	7,0	11,0	1.492	15	0,584
144	Сан-Томе і Принсіпі	0,509	64,7	4,2	10,8	1.792	7	0,564
145	Пакистан	0,504	65,4	4,9	6,9	2.550	-7	0,526
146	Бангладеш	0,500	68,9	4,8	8,1	1.529	11	0,566
147	Тимор-Лешті	0,495	62,5	2,8	11,2	3.005	-14	0,499
148	Ангола	0,486	51,1	4,4	9,1	4.874	-38	0,455
149	М'янма	0,483	65,2	4,0	9,2	1.535	7	0,536
150	Камерун	0,482	51,6	5,9	10,3	2.031	-4	0,509
151	Мадагаскар	0,480	66,7	5,2	10,7	824	26	0,605
152	Танзанія	0,466	58,2	5,1	9,1	1.328	10	0,523
153	Папуа-Нова Гвінея	0,466	62,8	4,3	5,8	2.271	-12	0,475
154	Ємен	0,462	65,5	2,5	8,6	2.213	-11	0,471
155	Сенегал	0,459	59,3	4,5	7,5	1.708	-2	0,488
156	Нігерія	0,459	51,9	5,0	8,9	2.069	-12	0,471
157	Непал	0,458	68,8	3,2	8,8	1.160	8	0,524
158	Гаїті	0,454	62,1	4,9	7,6	1.123	12	0,520
159	Мавританія	0,453	58,6	3,7	8,1	1.859	-10	0,472
160	Лесото	0,450	48,2	5,9	9,9	1.664	-6	0,475
161	Уганда	0,446	54,1	4,7	10,8	1.124	7	0,506
162	Того	0,435	57,1	5,3	9,6	798	16	0,526
163	Коморські острови	0,433	61,1	2,8	10,7	1.079	9	0,488
164	Замбія	0,430	49,0	6,5	7,9	1.254	0	0,469
165	Джибуті	0,430	57,9	3,8	5,1	2.335	-25	0,420
166	Руанді	0,429	55,4	3,3	11,1	1.133	1	0,477
167	Бенін	0,427	56,1	3,3	9,2	1.364	-6	0,456
168	Гамбія	0,420	58,5	2,8	9,0	1.282	-5	0,450
169	Судану	0,408	61,5	3,1	4,4	1.894	-21	0,402
170	Кот-Д'Івуар	0,400	55,4	3,3	6,3	1.387p	-10	0,412
171	Малаві	0,400	54,2	4,2	8,9	753	8	0,470
172	Афганістан	0,398	48,7	3,3	9,1	1.416	-13	0,407
173	Зімбабве	0,376	51,4	7,2	9,9	376	11	0,529

## Продовження додатку Л.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
174	Ефіопія	0,363	59,3	1,5	8,5	971	0	0,383
175	Малі	0,359	51,4	2,0	8,3	1.123	-6	0,366
176	Гвінея-Бісау	0,353	48,1	2,3	9,1	994	-3	0,366
177	Еритреї	0,349	61,6	3,4	4,8	536	6	0,421
178	Гвінея	0,344	54,1	1,6	8,6	863	-2	0,364
179	Центрально-Африканська Республіка	0,343	48,4	3,5	6,6	707	2	0,379
180	Сьєрра-Леоне	0,336	47,8	2,9	7,2	737	0	0,365
181	Буркіна-Фасо	0,331	55,4	1,3	6,3	1.141	-15	0,323
182	Ліберія	0,329	56,8	3,9	11,0	265	5	0,504
183	Чад	0,328	49,6	1,5	7,2	1.105	-12	0,320
184	Мозамбік	0,322	50,2	1,2	9,2	898	-9	0,325
185	Бурунді	0,316	50,4	2,7	10,5	368	0	0,412
186	Нігер	0,295	54,7	1,4	4,9	641	-4	0,311
187	Демократична Республіка Конго	0,286	48,4	3,5	8,2	280	-1	0,399

## Індекс якості життя (QLI) у країнах світу, 2011 р. [223]

№ з/п	Країна	Вартість життя	Дозвілля та культура	Економіка	Навколишнє середовище	Свобода	Здоров'я	Інфраструктура	Ризиковість і безпека	Кліматичні умови	QLI
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Сполучені Штати Америки	76	87	100	51	100	90	100	100	85	86
2	Нова Зеландія	69	92	59	67	100	91	65	100	84	76
3	Мальта	68	94	62	72	100	83	61	93	100	76
4	Франція	58	100	65	75	100	100	55	100	88	75
	Монако	47	73	96	45	92	68	90	100	90	75
5	Бельгія	65	80	60	42	100	95	66	100	86	75
	Німеччина	50	97	65	67	100	93	70	100	80	74
6	Австрія	58	95	60	75	100	94	68	100	76	74
7	Британія	60	78	72	69	100	82	71	100	84	74
8	Японія	61	81	70	66	92	100	61	100	84	74
9	Італія	54	97	60	67	92	90	60	100	88	73
10	Андорра	61	82	63	45	100	86	61	100	83	73
11	Австралія	55	83	66	55	100	82	61	100	94	73
12	Португалія	72	71	56	67	100	86	55	100	94	73
13	Нідерланди	52	95	60	56	100	88	72	100	85	73
14	Норвегія	53	85	68	80	100	88	71	100	72	72
15	Аргентина	73	82	55	47	83	76	57	100	94	72
16	Угорщина	79	87	48	60	100	72	57	95	77	72
17	Словенія	66	86	49	54	100	80	62	100	84	72
18	Ісландія	65	71	49	100	100	93	73	91	74	71
19	Південна Корея	76	81	59	41	92	56	60	95	83	71
20	Данія	48	92	59	60	100	81	70	100	79	71
21	Ірландія	51	84	59	57	100	85	65	100	85	71
22	Греція	59	94	58	47	92	93	50	96	81	71
23	Уругвай	67	75	57	44	100	77	45	100	94	71
24	Іспанія	62	97	60	63	100	92	33	100	76	71
25	Польща	67	85	58	50	100	72	55	86	77	70
26	Швейцарія	45	100	70	93	100	97	33	100	78	70
27	Канада	61	84	62	56	100	84	53	98	68	70
28	Чеська Республіка	64	84	51	64	100	81	65	100	69	70
29	Швеція	49	92	58	88	100	94	47	100	69	69
30	Естонія	76	81	35	52	100	69	73	86	75	69
31	Латвія	67	85	63	66	92	71	55	86	73	69
32	Болгарія	80	80	48	50	83	73	56	86	81	69
33	Фінляндія	57	73	52	69	100	85	68	100	76	69
34	Литва	70	78	36	59	100	74	63	93	80	68
35	Хорватія	54	80	48	60	92	80	51	100	96	68
36	Ізраїль	56	84	59	49	92	85	68	50	85	67
37	Мексика	77	93	48	57	75	74	24	81	99	67
38	Ліхтенштейн	50	74	81	45	100	41	53	100	83	67
39	Словаччина	70	80	49	69	100	80	29	86	82	67
40	Тайвань	75	64	61	45	92	55	60	82	69	66
41	Бразилія	73	75	58	51	83	57	44	89	80	66
42	Бермудські острови	40	68	76	45	92	51	73	100	67	65

## Продовження додатку Л.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
43	Коста-Ріка	73	81	49	88	100	76	29	96	46	65
44	Багамські острови	66	76	57	45	100	62	35	95	66	65
45	Еквадор	78	83	53	61	67	64	26	82	96	65
46	Румунія	73	81	43	57	83	60	42	93	84	65
47	Кіпр	61	77	63	39	100	85	40	100	35	65
48	Антигуа і Барбуда	80	67	45	61	75	56	71	100	58	65
49	Панама	78	73	58	64	92	61	31	93	45	64
50	Албанія	75	76	57	64	67	68	36	71	90	64
51	Сент-Кітс і Невіс	64	84	60	45	100	64	21	100	58	64
52	Барбадос	57	58	57	45	100	78	51	100	58	64
53	Кайманові острови	65	74	62	45	92	33	48	100	58	63
54	Люксембург	0	82	71	58	100	86	73	100	84	63
55	Ямайка	69	79	48	42	75	71	51	89	57	63
56	Колумбія	72	72	54	73	58	75	44	69	92	63
57	Парагвай	84	76	49	51	67	62	25	93	69	63
58	Чилі	68	75	51	67	100	75	45	79	48	63
59	Маврикій	74	68	58	79	92	59	30	93	43	62
60	Сербії	70	83	50	61	67	64	41	76	73	62
61	Маршаллові острови	86	89	50	45	100	46	21	81	23	61
62	Македонії	70	76	54	46	67	43	42	79	80	61
63	Домініка	74	69	53	45	100	43	32	79	58	61
64	Боснія і Герцеговина	76	76	51	39	58	66	27	71	82	61
65	Туреччина	68	66	48	46	67	67	43	87	73	61
66	Болівія	88	78	57	20	67	45	16	61	83	61
67	ПАР	57	74	51	30	83	38	26	86	98	60
68	Домініканська Республіка	76	61	56	59	83	50	28	79	58	60
69	Марокко	64	42	61	55	42	65	42	93	93	60
70	Намібія	74	79	53	44	83	40	12	82	75	60
71	Україна	67	81	27	43	75	72	47	71	79	60
72	Ботсвана	76	80	45	15	75	37	22	83	82	60
73	Тринідад і Тобаго	55	81	47	36	83	64	43	93	58	60
74	Туніс	79	70	57	46	17	67	34	86	85	60
75	Сальвадор	82	61	49	60	75	62	30	79	43	59
76	Гватемала	76	48	54	36	50	55	28	75	96	59
77	Куба	86	77	60	75	8	93	7	76	64	59
78	Молдова	73	62	46	43	58	69	24	71	92	59
79	Беліз	75	63	60	62	92	63	11	74	49	59
80	Лесото	84	64	62	45	67	28	7	71	94	59
81	Гренада	65	82	48	45	92	49	25	86	58	59
82	Малайзія	80	72	54	54	50	67	53	86	24	59
83	Макао	47	65	78	45	58	11	87	79	81	59
84	Таїланд	77	78	51	49	42	72	32	79	44	58
85	Кірибаті	83	62	56	45	100	46	2	79	39	58
86	Грузія	76	62	49	51	50	67	30	64	80	58
87	Бахрейн	53	70	68	16	25	74	86	86	30	58
88	Бутан	86	34	62	58	42	42	4	100	80	57

## Продовження додатку Л.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
89	Катар	59	66	85	27	25	74	59	84	13	57
90	Сінгапур	47	71	60	61	42	76	57	100	40	57
91	Китай	73	64	78	28	8	48	25	71	90	57
92	Суринам	78	59	63	59	83	52	21	64	40	57
93	Кабо-Верде	78	67	56	45	100	46	22	64	36	57
94	Тонга	72	83	50	45	50	45	13	100	63	57
95	Бруней	76	81	65	47	25	68	27	79	25	56
96	Гондурас	76	61	50	29	50	45	13	79	83	56
97	Йорданія	66	75	59	39	25	68	32	71	69	56
98	Палау	70	63	52	45	100	62	13	86	18	56
99	Вануату	73	68	58	45	83	44	6	79	50	56
100	Сейшельські острови	46	77	41	45	67	65	42	100	57	56
101	Індонезія	76	80	60	20	75	43	16	60	47	56
102	Пуерто-Ріко	61	63	52	45	58	60	36	100	45	56
103	Шрі Ланка	80	69	58	51	50	57	29	71	41	56
104	Азербайджан	72	72	66	44	25	58	33	71	62	56
105	Гана	75	46	52	31	92	37	10	71	62	55
106	Нікарагуа	85	51	52	41	50	62	14	75	48	55
107	Тувалу	78	20	57	45	100	52	18	100	18	55
108	Вірменія	73	77	35	46	33	66	31	71	72	55
109	Бенін	78	29	58	12	83	41	41	64	51	55
110	Монголія	85	84	50	17	83	50	12	64	14	55
111	Науру	79	30	56	45	100	61	2	79	38	55
112	Киргизія	78	79	55	45	25	53	28	64	48	54
113	Мікронезія	78	84	35	45	100	56	13	71	6	54
114	Кувейт	46	74	75	31	50	70	46	79	18	54
115	Мальдіви	59	59	50	55	58	51	32	100	49	54
116	Росія	55	80	45	47	25	68	53	67	72	54
117	Замбія	79	52	58	24	58	23	8	68	90	54
118	Філіппіни	78	68	55	55	58	59	28	71	20	54
119	Гайана	76	56	57	44	75	49	22	64	40	54
120	Перу	70	75	55	61	75	45	26	57	45	54
121	Самоа	69	68	45	45	83	43	12	79	35	53
122	Ліван	77	63	32	42	50	70	19	29	93	53
123	Сенегал	71	27	57	17	67	47	10	79	73	53
124	Непал	81	30	57	59	50	43	2	64	93	53
125	Малаві	74	45	61	31	58	32	3	64	90	53
126	Свазіленд	72	79	52	36	17	25	12	79	97	53
127	Кенія	64	79	54	31	50	28	12	57	98	53
128	Фіджі	74	80	50	55	33	48	17	71	44	52
129	В'єтнам	71	77	53	44	17	49	20	64	68	52
130	Гамбія	100	15	58	30	33	36	15	71	61	52
131	Казахстан	64	76	57	41	25	76	36	64	28	52
132	Коморські острови	70	54	68	45	58	41	4	79	41	52
133	Венесуела	59	73	42	50	42	62	39	71	53	52
134	Єгипет	82	53	54	49	25	70	19	79	32	52
135	Чорногорія	55	81	47	61	83	61	29	76	14	52
136	Алжир	62	62	56	57	25	53	27	50	99	52
137	Оман	62	63	65	22	25	73	38	82	2	51
138	Уганда	80	45	59	29	42	24	7	61	81	51
139	Білорусь	53	67	51	54	8	74	37	64	78	51
140	Індія	59	40	64	26	75	44	10	69	48	50

## Продовження додатку Л.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
141	Узбекистан	84	78	60	17	0	54	13	57	41	50
142	Об'єднані Арабські Емірати	43	47	58	14	25	76	77	93	10	50
143	Іран	82	62	53	45	17	53	31	29	65	50
144	Ганзанія	71	63	57	26	58	31	6	64	52	50
145	Лівія	72	59	58	29	0	52	21	71	69	50
146	Сирія	59	65	59	53	8	45	51	68	61	50
147	Північна Корея	68	76	59	16	0	36	4	64	80	49
148	Бурунді	77	62	54	18	42	35	0	36	76	49
149	Малі	78	28	59	12	75	20	5	64	51	49
150	Мозамбік	71	34	61	31	58	18	5	64	76	49
151	Гуркменістан	75	80	60	10	0	45	1	64	61	49
152	Мадагаскар	76	46	51	28	33	23	3	64	94	49
153	Бангладеш	80	30	60	19	58	45	6	57	50	49
154	Соломонові Острови	68	25	49	31	58	46	33	79	44	49
155	Гаджикістан	63	72	51	31	25	46	5	50	81	48
156	Саудівська Аравія	67	68	56	38	8	74	42	50	23	48
157	Того	85	43	54	7	42	19	7	64	58	48
158	Руанда	75	52	57	20	25	32	3	64	63	47
159	Габон	62	45	69	40	25	33	23	68	50	47
160	Лаос	85	44	62	44	8	23	9	57	51	46
161	Конго Республіка	54	57	62	36	25	36	12	64	63	46
162	Буркіна-Фасо	78	15	58	25	50	33	3	68	49	46
163	Камбоджа	79	57	52	16	25	27	4	64	48	46
164	Нігерія	69	37	54	13	42	22	20	64	58	46
165	Мавританія	83	36	50	3	25	19	11	68	64	46
166	Гвінея-Бісау	79	30	59	21	50	22	6	64	47	46
167	Ефіопія	73	31	49	18	33	16	0	61	92	45
168	Ірак	100	60	57	14	25	30	13	0	39	45
169	Камерун	72	46	55	20	17	27	8	64	66	45
170	Еритрея	83	33	50	37	8	29	2	57	73	44
171	Пакистан	74	28	54	26	42	41	18	7	78	44
172	Джибуті	75	68	59	46	33	31	3	57	7	44
173	М'янма (Бірма)	84	60	55	31	0	23	0	57	35	43
174	Ліберія	79	34	53	45	58	30	4	36	29	43
175	Конго Демократичн Республіка	72	37	51	32	17	31	3	57	63	43
176	Берег Слонової Кістки	76	34	57	36	25	31	11	39	56	43
177	Нігер	80	10	54	9	42	19	1	61	43	42
178	Папуа-Нова Гвінея	54	27	56	20	58	23	3	61	56	42
179	Зімбабве	67	75	0	26	17	33	8	57	100	42
180	Гаїті	76	25	58	12	42	31	10	21	54	42
181	Центрально Африканська Республіка	80	20	57	2	33	22	0	36	55	41
182	Афганістан	99	3	63	45	17	17	5	0	61	40



*Продовження додатку Л.2*

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
183	Сьєрра-Леоне	83	17	55	0	67	0	5	21	24	38
184	Екваторіальна Гвінея	52	53	48	16	0	24	10	50	56	37
185	Гвінея	83	3	58	20	8	30	0	57	22	37
186	Ангола	40	44	50	7	25	15	9	61	53	36
187	Судан	65	52	55	24	0	29	33	29	7	36
188	Ємен	75	38	52	26	25	34	4	29	0	36
189	Чад	72	0	52	14	8	16	2	36	51	34
190	Сомалі	78	5	21	45	0	8	30	36	16	28

**Кількість зареєстрованих органами внутрішніх справ злочинів,  
скоєних членами організованих груп та злочинних організацій, та  
виявлених осіб, які вчинили злочини у складі злочинних формувань (за  
даними МВСУ) [54]**

Область	2001		2002		2003		2004		2005	
	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини
Всього	6703	3286	6467	3209	6159	2707	5582	2861	7741	2220
Автономна Республіка Крим	221	134	256	179	343	89	315	122	608	140
Вінницька	78	52	85	56	137	36	148	55	143	57
Волинська	31	18	23	18	83	25	140	58	147	43
Дніпропетровська	1000	477	749	389	573	259	592	308	220	136
Донецька	543	346	697	367	694	362	500	358	364	267
Житомирська	276	58	251	103	189	72	170	73	213	58
Закарпатська	157	88	127	88	46	43	77	65	45	46
Запорізька	307	207	280	172	269	183	308	192	97	92
Івано-Франківська	146	71	228	66	288	94	162	71	68	40
Київська	132	84	60	61	179	62	76	51	107	24
Кіровоградська	97	57	68	55	137	51	107	61	51	52
Луганська	143	116	214	200	174	170	252	161	165	159
Львівська	262	84	161	84	255	73	174	68	284	77
Миколаївська	107	95	185	101	393	98	206	98	57	47
Одеська	161	139	337	109	141	86	264	104	253	118
Полтавська	241	142	389	196	591	203	462	190	289	132
Рівненська	91	51	102	48	71	50	88	39	46	22
Сумська	716	106	210	74	100	45	124	37	170	51
Тернопільська	146	90	79	49	120	47	67	31	102	29
Харківська	501	218	810	237	528	223	427	213	317	201
Херсонська	191	84	50	29	101	52	67	55	71	30
Хмельницька	147	72	183	70	71	43	228	53	154	58
Черкаська	91	43	82	59	159	44	153	56	96	60
Чернівецька	74	46	70	50	58	53	42	40	53	37
Чернігівська	117	55	104	64	83	50	94	54	163	38
м. Київ	180	102	276	134	183	73	93	71	2891	60
м. Севастополь	48	52	26	13	8	11	52	35	173	39

## Продовження додатку М

Область	2006		2007		2008		2009		2010	
	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини	кількість злочинів	особи, які вчинили злочини
Всього	3977	1754	4682	1628	3670	1457	3514	1570	3135	1588
Автономна Республіка Крим	285	117	382	125	216	98	153	87	128	63
Вінницька	90	49	56	35	109	31	70	32	57	35
Волинська	273	49	454	39	229	33	96	50	89	40
Дніпропетровська	359	114	421	127	247	104	362	159	284	157
Донецька	359	194	158	133	138	163	261	146	151	156
Житомирська	125	33	103	25	207	56	129	45	63	52
Закарпатська	26	28	44	36	14	23	28	25	41	27
Запорізька	188	97	211	99	108	91	152	98	170	86
Івано-Франківська	33	39	31	20	24	29	39	36	31	30
Київська	26	13	91	23	27	16	50	24	73	29
Кіровоградська	101	49	51	42	65	34	71	42	89	59
Луганська	250	147	135	103	154	99	126	93	91	108
Львівська	147	57	274	59	200	34	124	56	39	36
Миколаївська	82	58	101	51	101	39	46	41	49	27
Одеська	201	87	316	89	388	101	482	90	440	117
Полтавська	173	58	113	58	79	54	206	79	167	77
Рівненська	37	21	84	15	54	28	110	44	69	36
Сумська	117	31	91	23	112	32	78	43	87	35
Тернопільська	45	32	23	30	105	25	66	22	55	21
Харківська	223	139	364	132	303	122	311	80	277	107
Херсонська	23	22	63	25	44	24	40	39	45	26
Хмельницька	96	60	102	37	83	10	18	28	44	34
Черкаська	99	49	80	49	56	32	92	43	65	37
Чернівецька	117	41	106	39	87	40	84	35	92	34
Чернігівська	110	37	135	36	75	27	47	18	82	32
м. Київ	259	50	472	87	275	61	127	80	245	83
м. Севастополь	73	38	137	34	110	29	95	25	65	27
Територіальні органи	3917	1709	4598	1571	3610	1435	3463	1560	3088	1571

**Регресійний аналіз залежності кількості злочинів, вчинених у межах  
ОГ та ЗО від податкових втрат**

<b>Регрессионная статистика</b>	
Множественный R	0,962305
R-квадрат	0,926031
Нормированный R-квадрат	0,889047
Стандартная ошибка	734,2738
Наблюдения	4

<b>Дисперсионный анализ</b>					
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимость F</i>
Регрессия	1	13499638	13499638	25,03837	0,037695
Остаток	2	1078316	539158		
Итого	3	14577954			

	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	<i>Нижние 95%</i>	<i>Верхние 95%</i>
Y-пересечение	10006,01	1065,111	9,394341	0,011142	5423,211	14588,81
Податкові втрати	-68,9619	13,78181	-5,00384	0,037695	-128,26	-9,66356

**Регресійний аналіз залежності прямих іноземних інвестицій від  
податкових втрат**

<b>Регресійна статистика</b>	
Множинний R	0,983439
R-квадрат	0,967153
Нормований R-квадрат	0,958941
Стандартна помилка	2,381082
Спостереження	6

<b>Дисперсійний аналіз</b>					
	df	SS	MS	F	Значимість F
Регресія	1	667,7429	667,7429	117,777	0,000409
Залишок	4	22,67821	5,669551		
Результат	5	690,4211			

	Коефіцієнти	Стандартна помилка	t-статистика	P-Значення	Нижні 95%	Верхні 95 %
У-перехрещення	0,329143	2,511331	0,131063	0,902053	-6,64343	7,301716
Податкові втрати	0,402731	0,037109	10,85251	0,000409	0,299699	0,505763

\*Розраховано автором.

**Економіко-математичні моделі прогнозування інституційних факторів  
формування податкових втрат**

**Вихідні дані для економіко-математичного моделювання**

ВВП, млрд. грн.	Податкові надходження, млрд. грн.	Втрати бюджету від податкових пільг, млрд. грн.	Податковий борг, млрд. грн.
345,113	63,1617	12,5	9,4
441,452	98,0652	12,34	7,8
544,153	125,7431	13,5	6,3
720,731	161,2642	17,47	9,1
948,056	227,1648	22,85	11,8
913,345	208,0732	28,21	16,05
1082,569	234,4477	37,13	8,73
1316,6	334,6919	59,17	9,4

**ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: ВВП**

Переменные: x6, x1

Модель: линейная  $Y = a_0 + a_1 * x$

Коэфф. a0 a1

Значение 181,5 135

Ст.ошиб. 47,36 9,38

Значим. 0,0089 0

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс. 7,656E5 1 7,656E5

Остаточн 2,217E4 6 3695

Вся 7,877E5 7

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим

0,98583 0,97186 0,96717 60,787 207,2 0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
9	1397	77,06	187,2
10	1532	82,57	200,6
11	1667	88,74	215,5
12	1802	95,42	231,8
13	1937	102,5	249

Модель: экспонента  $Y = \text{EXP}(a_0 + a_1 * x)$

Коэфф.     $a_0$      $a_1$   
 Значение  5,742  0,1867  
 Ст.ошиб.  0,07585  0,01502  
 Значим.    0    0,0001

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс.  1,464        1    1,464  
 Остаточн 0,05686        6  0,009477  
 Вся        1,521        7

Множеств R     $R^2$      $R^2$ прив Ст.ошиб.    F    Значим  
 0,98113  0,96262  0,9564 0,097349    154,5    0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
9	1673	104,5	253,8
10	2016	112	272
11	2430	120,3	292,3
12	2929	129,4	314,3
13	3530	139,1	337,7

## ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Податкові надходження

Переменные:  $x_6$ ,  $x_2$

Модель: линейная  $Y = a_0 + a_1 * x$

Коэфф.     $a_0$      $a_1$   
 Значение  26,46  34,47  
 Ст.ошиб.  19,2  3,801  
 Значим.  0,2161  0,0003

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс.  4,99E4        1  4,99E4  
 Остаточн  3641        6  606,9  
 Вся        5,355E4        7

Множеств R     $R^2$      $R^2$ прив Ст.ошиб.    F    Значим  
 0,9654  0,93199  0,92066  24,635    82,23    0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
9	336,7	31,23	75,86
10	371,2	33,46	81,28

11	405,6	35,96	87,35
12	440,1	38,67	93,93
13	474,6	41,55	100,9

Модель: экспонента  $Y = \text{EXP}(a_0 + a_1 * x)$

Коэфф.	$a_0$	$a_1$
Значение	4,127	0,2129
Ст.ошиб.	0,1188	0,02353
Значим.	0	0,0003

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	1,904	1	1,904
Остаточн	0,1396	6	0,02326
Вся	2,043	7	

Множеств R	$R^2$	$R^2$ прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,96524	0,9317	0,92031	0,15252	81,84	0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
9	421,3	35,35	85,86
10	521,3	37,88	92
11	645	40,7	98,87
12	798	43,77	106,3
13	987,4	47,03	114,2

### **ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Втрати бюджету від податкових пільг**

Переменные:  $x_6$ ,  $x_3$

Модель: линейная  $Y = a_0 + a_1 * x$

Коэфф.	$a_0$	$a_1$
Значение	-1,398	5,954
Ст.ошиб.	5,908	1,17
Значим.	0,8145	0,0027

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	1489	1	1489
Остаточн	344,9	6	57,48
Вся	1834	7	

Множеств R	$R^2$	$R^2$ прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,90108	0,81194	0,78059	7,5816	25,9	0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>



Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
9	52,19	9,611	23,34
10	58,14	10,3	25,01
11	64,1	11,07	26,88
12	70,05	11,9	28,91
13	76,01	12,79	31,06

Модель: экспонента  $Y = EXP(a_0 + a_1 * x)$

Коэфф.	a0	a1
Значение	2,072	0,2246
Ст.ошиб.	0,1197	0,0237
Значим.	0	0,0002

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	2,12	1	2,12
Остаточн	0,1415	6	0,02359
Вся	2,261	7	

Множеств R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,96819	0,9374	0,92696	0,15359	89,84	0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
9	59,98	6,308	15,32
10	75,09	6,759	16,42
11	94	7,264	17,64
12	117,7	7,811	18,97
13	147,3	8,393	20,39

## ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Податковий борг

Переменные: x6, x4

Модель: оптимума  $Y = x / (a_0 + a_1 * x + a_2 * x^2)$

Коэфф.	a0	a1	a2
Значение	0,002484	0,1061	-0,0008903
Ст.ошиб.	0,044	0,02708	0,004778
Значим.	0,9561	0,0116	0,8529

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	0,3729	2	0,1865
Остаточн	0,07246	5	0,01449

Вся 0,4454 7

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим  
0,91505 0,83732 0,77224 0,12038 12,87 0,0117

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
9	10,16	3,941	10,08
10	10,26	4,223	10,8
11	10,35	4,538	11,61
12	10,45	4,88	12,48
13	10,55	5,244	13,41

**Залежність податкових надходжень, втрат бюджету від надання  
податкових пільг та податкового боргу від ВВП**

**ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Податкові надходження**

Переменные: x1, x2

Модель: линейная  $Y = a_0 + a_1 * x$

Коэфф. a0 a1

Значение -22,24 0,2583

Ст.ошиб. 12,21 0,01438

Значим. 0,1166 0

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс. 5,257E4 1 5,257E4

Остаточн 977,8 6 163

Вся 5,355E4 7

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим  
0,99083 0,98174 0,9787 12,766 322,6 0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Модель: экспонента  $Y = \text{EXP}(a_0 + a_1 * x)$

Коэфф. a0 a1

Значение 3,852 0,001563

Ст.ошиб. 0,13490,0001589

Значим. 0 0,0002

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	1,924	1	1,924
Остаточн	0,1193	6	0,01988
Вся	2,043	7	

Множеств R	R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,97037	0,94163	0,9319	0,141	96,79	0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

### ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Втрати бюджету від податкових пілґ

Переменные: x1, x3

Модель: линейная  $Y = a_0 + a_1 * x$

Коэфф.	a0	a1
Значение	-9,584	0,04434
Ст.ошиб.	6,599	0,007772
Значим.	0,1952	0,0017

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	1548	1	1548
Остаточн	285,5	6	47,58
Вся	1834	7	

Множеств R	R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,91887	0,84433	0,81838	6,8979	32,54	0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Модель: степенная  $Y = EXP(a_0) * x^{a_1}$

Коэфф.	a0	a1
Значение	-4,338	1,128
Ст.ошиб.	1,248	0,1892
Значим.	0,0132	0,0014

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	1,934	1	1,934
Остаточн	0,3268	6	0,05447
Вся	2,261	7	

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим  
 0,9249 0,85545 0,83136 0,2334 35,51 0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Модель: экспонента  $Y = \text{EXP}(a_0 + a_1 * x)$

Коэфф. a0 a1

Значение 1,781 0,00165

Ст.ошиб. 0,13330,0001569

Значим. 0,0001 0,0002

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс. 2,145 1 2,145

Остаточн 0,1164 6 0,0194

Вся 2,261 7

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим  
 0,97392 0,94851 0,93993 0,13929 110,5 0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

### **Податковий борг**

#### **X4**

Модель: оптимума  $Y = x / (a_0 + a_1 * x + a_2 * x^2)$

Коэфф. a0 a1 a2

Значение 0,001436 0,1138-1,165E-5

Ст.ошиб. 7,359 0,02781 3,044E-5

Значим. 0,9951 0,01 0,716

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс. 6370 2 3185

Остаточн 2119 5 423,9

Вся 8489 7

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим  
 0,86623 0,75035 0,65049 20,588 7,514 0,0317

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

## Додаток Р

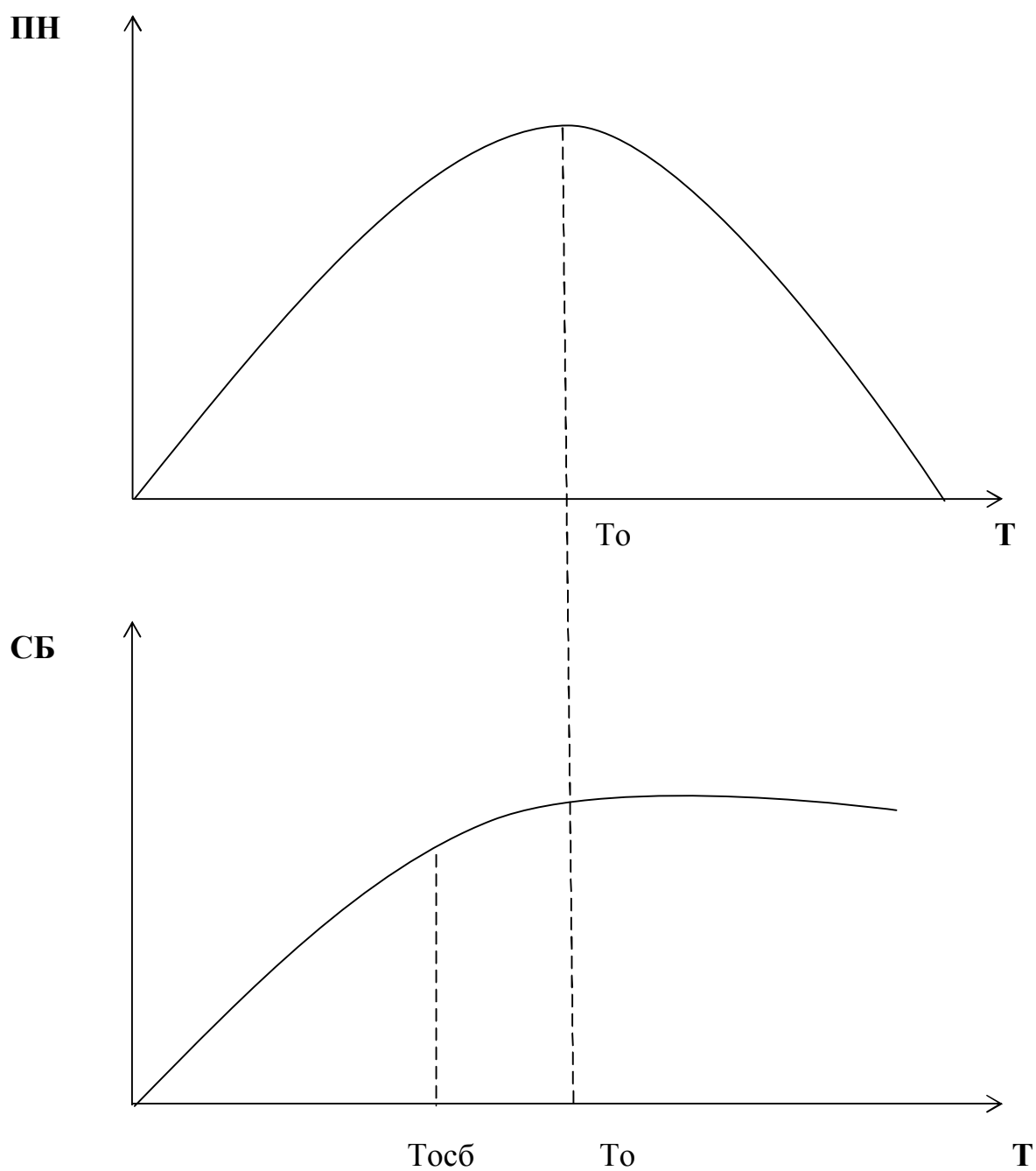
**Стратегічні завдання та основні заходи Програми економічних реформ «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» щодо реформи податкової системи 2010–2014 рр.\***

№ з/п	Стратегічні завдання	Необхідні кроки
1	2	3
1	Зміцнення позиції вітчизняного бізнесу в міжнародній конкурентній боротьбі за рахунок зменшення частки податків у витратах підприємств і скорочення витрат часу платників на нарахування й сплату податків	<ul style="list-style-type: none"> <li>– поетапно знизити податок на прибуток після 2012 року;</li> <li>– перенести податкове навантаження з мобільних факторів виробництва – праці й капіталу – на споживання, ресурсні й екологічні платежі поетапним підвищенням ставок акцизного збору на алкогольні напої й тютюнові вироби, а також запровадити екологічний податок;</li> <li>– скасувати низку малоефективних податків і зборів, що не приносять суттєвого доходу до державного бюджету;</li> <li>– реформувати систему сплати внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування: <ul style="list-style-type: none"> <li>• запровадити єдиний соціальний внесок;</li> <li>• поступово підвищити ставку єдиного соціального внеску для найманих робітників і знизити її для роботодавців;</li> </ul> </li> <li>– запровадити принципи нарахування й відповідності доходів і видатків при оподаткуванні прибутку підприємств;</li> <li>– удосконалити порядок амортизації основних засобів і нематеріальних активів з метою стимулювання їх оновлення, зокрема впровадити прискорену амортизацію виробничого обладнання;</li> <li>– запровадити «податкові канікули» для малого бізнесу;</li> <li>– скасувати плани мобілізації податкових платежів для податкової служби.</li> </ul>
2	Підвищення ефективності адміністрування податків	<ul style="list-style-type: none"> <li>– удосконалити систему ризикоорієнтованого податкового контролю для концентрації уваги контролюючих органів на особах, які ухиляються від сплати податків, і мінімізації втручання контролюючих органів у діяльність сумлінних платників податків;</li> <li>– розвинути функції податкової служби, відповідальної за оцінювання ризику різних груп платників податків;</li> <li>– підвищити рівень інформаційного забезпечення й впровадження автоматизації в органах державної податкової служби для зниження витрат на адміністрування податкової системи;</li> <li>– удосконалити порядок реєстрації платників податків;</li> </ul>

## Продовження додатку Р

1	2	3
		<p>– ухвалити вичерпний перелік прав та обов'язків платників податків і контролюючих органів з метою запобігання розширенню прав однієї й обмеження прав іншої сторони;</p> <p>– запровадити прозору систему відповідальності співробітників податкової служби.</p>
3	<p>Побудова цілісної й всеосяжної законодавчої бази з питань оподаткування, гармонізованої із законодавством ЄС</p>	<p>– консолідація податкового законодавства в Податковому кодексі;</p> <p>– гармонізація податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного й цивільного законодавства;</p> <p>– удосконалення законодавства з питань трансферного ціноутворення з використанням методології Організації економічного співробітництва та розвитку;</p> <p>– поступове наближення ставок і механізму стягнення акцизного збору до вимог законодавства ЄС, а також посилення екологічної спрямованості акцизного збору шляхом застосування європейського принципу «хто більше забруднює, той більше платить»;</p> <p>– запровадження механізму індексації ставок податків і зборів, установлених у фіксованому значенні, для компенсації інфляційного впливу на розмір податків;</p> <p>– перехід на систему платежів за видобуток корисних копалин із застосуванням принципу рентного доходу з метою встановлення справедливої плати за використання природних ресурсів;</p> <p>– зміна чинних договорів про запобігання подвійному оподаткуванню для мінімізації практики ухиляння від оподаткування, а також стимулювання інвестицій в українську економіку.</p>
4	<p>Встановлення податкової справедливості для відновлення рівних умов конкуренції в економіці України</p>	<p>– скорочення сфери застосування спрощеної системи оподаткування, наприклад, шляхом:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• перегляду критеріїв застосування спрощеної системи оподаткування;</li> <li>• виключення зі спрощеної системи оподаткування тих видів діяльності, що є високорентабельними, або доходи від яких є переважно пасивними;</li> <li>• виключення з переліку обов'язкових платежів, що замінюються єдиним податком, плати (податку) на землю, збору за спеціальне використання ресурсів і внесків до Пенсійного фонду;</li> </ul> <p>– перехід до застосування загальної системи оподаткування податком на прибуток підприємств у сфері страхової діяльності;</p> <p>– скорочення переліку пільг щодо податку на додану вартість.</p>
5	<p>Зменшення глибини соціальної нерівності</p>	<p>– запровадити загальний податок на нерухоме майно (нерухомість) фізичних і юридичних осіб;</p> <p>– застосовувати непрямі методи управління податковими ризиками й оцінювання відповідності податкових зобов'язань реальному доходу.</p>

\*Складено автором на основі [135].



**Рис. 1. Співвідношення між оптимальним рівнем оподаткування з фіскальної точки зору та з позиції фінансування суспільних благ [77, с. 39]**