

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

СИДОРОВИЧ ОЛЕНА ЮРІЇВНА

УДК: 336.221 (043.3)

ДИСЕРТАЦІЯ

ІНСТИТУТИ ОПОДАТКУВАННЯ:
ДЕТЕРМІНАНТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ В ФІСКАЛЬНОМУ
ПРОСТОРИ

Спеціальність 08.00.08 – «Гроші, фінанси і кредит»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук

Дисертація містить результати власних досліджень.

Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на

відповідне джерело Сидор О. Ю. Сидорович

Науковий консультант:

Крисоватий Андрій Ігорович

доктор економічних наук, професор

кафедри податків та фіскальної політики,

заслужений діяч науки і техніки України



Тернопіль

2017

АНОТАЦІЯ

Сидорович О.Ю. Інститути оподаткування: детермінанти функціонування в фіскальному просторі. Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.08. «Гроші, фінанси і кредит». Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2017.

Дисертація присвячена поглибленню теоретико-методологічних положень що сприяють узагальненню передумов функціонування інститутів оподаткування, визначають їх детермінуючий вплив на системні характеристики і параметри розвитку фіскального простору, та уможлиблюють формулювання практичних рекомендацій щодо систематизації комплексу заходів підвищення дієвості функціонування інститутів оподаткування як норм, механізмів підтримки їх реалізації та параметрів взаємодії суб'єктів податкових правовідносин.

В роботі доведено, що розгляд сучасного методологічного базису оподаткування зумовлюється його приналежністю до складних систем, при цьому дослідження логіки та тенденцій його реалізації вимагає критичного переосмислення існуючого та побудови нового, адекватного парадигмального базису в сфері фіску, складність проявів якого можна охопити за допомогою інституціонального ракурсу пізнання. Обґрунтовано, що інститути, володіючи внутрішніми і зовнішніми характеристиками прояву і впливу, обмежують поведінку та діяльність учасників процесів оподаткування, забезпечують встановлення «правил гри» та є результатом діяльності і взаємодій суб'єктів оподаткування.

В дослідженні акцентована увага на тому, що оподаткування є складним і багаторівневим суспільним явищем, тому вибір методологічного інструментарію його дослідження повинен зумовлювати пізнання не лише сутності, структури, функціональних елементів, екзогенних та ендогенних факторів впливу, але на основі міждисциплінарного синтезу сприяти

комплексному аналізу ментально-психологічних, філософсько-світоглядних та економіко-правових закономірностей формування, розвитку та інституціонального характеру прояву оподаткування як суспільного феномену.

В роботі поглиблено наукові підходи щодо дослідження податків як багатофункціональної, історично обумовленої, комплексної та модальної фінансової категорії, що відображає їх функціонування як елементу складної, ієрархічно-субординованої системи фінансових відносин, пов'язаних з розподілом і перерозподілом ВВП з метою формування фондів фінансових ресурсів для забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства.

Дослідження показало, що оподаткування як суспільний феномен, є безпосередньою складовою соціально-економічної, ментально-духовної, політико-ідеологічної та морально-етичної сфери життя соціуму, що не лише визначає його результативні ефекти, але зумовлює детермінантні характеристики розвитку, подальші вектори зростання та еволюції держави, її елементів, інститутів та систем.

В роботі розширено перелік функцій інститутів оподаткування, який окрім домінуючої трансакційної, доповнено інтегративною, стабілізаційною, регулятивною та трансляційною функцією. На підставі цього обґрунтовано, що повне чи часткове невиконання даних функцій провокує зростання трансакційних втрат, які є не чим іншим як обсягом втрат, яких зазнають учасники процесів оподаткування внаслідок неефективних або дисфункціональних інститутів оподаткування у всіх їх формах і різновидах.

Доведено, що інститути оподаткування в значній мірі залежать від власних еволюційних закономірностей розвитку як процесу історичної зміни специфіки і логіки взаємодії цінностей, норм, стереотипів у податковій сфері, стратегій реалізації податкової поведінки платниками податків, рівня розвитку технологій і механізмів оподаткування, меж їх впливу на функціонування суб'єктів оподаткування. Зокрема, на ранніх етапах зародження інституціональних структур, більш поширеними виступали

неформальні інститути, існуючи у вигляді традицій, культурних стандартів та усталених ментальних норм поведінки, проте в процесі суспільного розвитку відбулася формалізація окремих, найбільш ефективних за певних умов та результативних для відповідних пріоритетів, стандартів взаємодії учасників процесів оподаткування, що позначилося переміщенням формальних і неформальних полюсів інституту.

Поглиблено трактування формального інституту оподаткування як системи правових норм, що впорядковують поведінку його носіїв (учасників податкових взаємовідносин), та механізмів її реалізації щодо трансакції частини доходів платників податків до різного рівня централізованих фондів фінансових ресурсів держави для забезпечення цілей державотворення. Натомість, неформальний інститут оподаткування визначено як стійку конструкцію взаємопов'язаних, неформалізованих норм, правил та принципів, що, зумовлюючись впливом інтересів, мотивацій, традицій, ціннісних установок та культурних патернів, регулюють діяльність носіїв інституту.

В рамках дослідження податкової культури встановлено, що вона втілює проекцію загального рівня культури в суспільстві на процеси податкових відносин, та систематизовано перелік виконуваних нею функцій, до якого включено наступні: акумуляції податкового досвіду, гносеологічну, історичного обміну, комунікативну, регулятивну, сигніфікативну, гуманістичну, пізнавальну, прикладну та виховну.

Аргументовано, що інститут оподаткування, є одним з найбільш історично давніх інститутів держави, що виникає на ранніх етапах розвитку суспільства, та в процесі суспільної еволюції зазнає впливу економічних, ідеологічних та політичних, суб'єктивних та об'єктивних передумов функціонування. На підставі цього, обґрунтовано авторське бачення хронології податкового інститутогенезу, що охоплює три етапи, означені як градуалістичний, інституціонального конструювання та етап конкуренції інститутів локального та глобального простору.

Ретроспективний аналіз функціонування інститутів оподаткування незалежної України засвідчує існування декількох еволюційних періодів їх розвитку, що охоплюють : формування інститутів оподаткування; побудову стійких податкових механізмів; корегування параметрів і механізмів оподаткування; уніфікацію механізмів оподаткування; та сучасний етап, окреслений як період трансформаційних перетворень інститутів оподаткування.

Встановлено, що інститути оподаткування проявляючись як норми, правила гри, поведінкові стереотипи та умови трансакційного обміну можуть впливати на розширення або згортання параметрів фіскального простору, який ідентифіковано як середовище реалізації фінансових відносин, які мають місце внаслідок існування специфічних взаємодій індивідів і їх груп з державою або державними інституціями з приводу розподілу і перерозподілу фінансових ресурсів в локальному, національному та глобальному вимірі щодо управління доходами, видатками та борговими зобов'язаннями держави у певному циклі економічного розвитку держави.

Здійснена оцінка значення податкових елементів фіскального механізму держави підтвердила їх беззаперечну роль, однак виявила нівелювання їх значення через відсутність цілеспрямованості реалізації заходів податкового впливу, нечіткість пріоритетів економічної доктрини країни, як першооснови реформування податкової політики, неузгодженість окремих її елементів та домінування фіскальних орієнтирів, що попри задекларовані пріоритети соціального розвитку перешкоджають, а в ряді випадків і унеможливають досягнення завдань сталого розвитку.

В роботі значна увага присвячена питанням порівняння особливостей функціонування вітчизняних інститутів оподаткування в фіскальному просторі України з окресленням спільних та відмінних рис, структури та здійснюваного впливу з інститутами оподаткування країн-членів Європейського простору.

В процесі дослідження детермінант підвищення дієвості функціонування інститутів оподаткування окреслено напрями реформування фіскальних інституцій України, як органів реалізації державного управлінського впливу в сфері фіску в контексті тенденцій глобального розвитку.

В дослідженні визначено роль технологій і процедур податкового адміністрування, та обгрунтовано, що вони здійснюють як прямий, так і опосередкований вплив на розширення / згортання параметрів фіскального простору державного та локального виміру. При цьому виявлено, що якщо прямий вплив обумовлює суми мобілізованих податкових надходжень до бюджетів держави та сум погашення податкових зобов'язань і штрафних санкцій платників податків, то опосередкований вплив податкового адміністрування зумовлюючись обсягом трансакційних витрат і втрат учасників процесів оподаткування визначає рівень розвитку бізнес-середовища держави та її регіонів, а також їх інвестиційний потенціал.

В роботі оцінено передумови запровадження інституту фіскальної децентралізації в Україні, та обгрунтовано, що подальші кроки щодо його зміцнення потребують підвищення ефективності механізму бюджетного регулювання соціально-економічного розвитку з одночасним розширенням прав місцевих органів влади, зміцнення їх бюджетної самостійності та визначення відповідальності.

Для оцінювання рівня податкового навантаження в дослідженні побудовано виробничу та фіскальну функції кривих Лаффера для різного виду залежностей, що враховують поведінкові параметри реакції учасників з виявленням точок локального максимуму на основі коротко- та довгострокових фіскальних характеристик.

Встановлено, що інститути оподаткування постійно зазнають впливу відповідних суперечностей та складностей розвитку, характеристика параметрів яких зумовлює серйозні інституціональні, суспільні та соціально-економічні наслідки. При цьому порушення, розлад виконуваних функцій певного елемента, норми, системи інституту оподаткування, що має як

якійсний, так і кількісний вираз, є не чим іншим як дисфункцією інституту. Обґрунтовано, що дисфункції інститутів оподаткування провокують появу конфлікту інтересів, що може виникати на різних стадіях та формах правовідносин між державою та платниками податків. Запропоновано доповнити існуючі у вітчизняній практиці моделі вирішення конфлікту інтересів, який проявляється у відкритій формі, та здійснюється шляхом розв'язання судового і податкового спору, поширеним у зарубіжній практиці механізмом альтернативного вирішення.

Окреслено пріоритети, та систематизовано перелік практичних заходів трансформації інститутів оподаткування України як передумови розширення фіскального простору України.

Ключові слова: формальні і неформальні інститути оподаткування, фіскальний простір, фіскальний механізм, податкове адміністрування, податкова медіація, інституції оподаткування, податкова культура.

Список публікацій здобувача:

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Сидорович О. Ю. Діалектика оподаткування: інституціональні консенсуси і конфлікти. Монографія. Тернопіль: Економічна думка. ТНЕУ, 2015. 432 с. (23,8 д. а.).
2. Sydorovych O. The assessment of anti-crisis tax reforms in the European countries and Ukraine : comparative aspect. Economics of sustainable development: methodological approaches and practical solution: collective monograph / by general edition of O. Kendiukhov. Kyiv: Publishing «Centre of educational literature», 2016. P. 113–119 (0,45 д. а.).
3. Sydorovych O. Conceptualization essence of institutions of taxation. Modern determinants of fiscal policy: local and international dimension: collective monograph / edited by Doctor of Economics, Prof. Andriy Krysovaty, Doctor of Economics, Prof. Andrzej Gospodarowicz. Wroclaw: 2016. P. 207–216 (0,62 д.а.).

4. Сидорович О. Ю. Еволюція парадигм фіскальної соціології в контексті суспільного розвитку. Стратегічні орієнтири формування та реалізації фіскальної політики України: монографія / Під. ред. А. І. Крисоватого. Тернопіль: Вектор. 2012. С. 101–115 (0,82 д. а.).

5. Сидорович О. Ю. Парадигмальні обриси інституціональної архітектоніки оподаткування. Теоретико-методологічні основи регулювання економічних процесів: від кризи до сталого розвитку: колективна монографія / за заг. ред. О. В. Кендюхова. К.: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2015. С. 73–78. (0,39 д. а.).

6. Сидорович О. Ю. Оподаткування в контексті еволюції парадигм суспільного розвитку. Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку: монографія / за наук. ред. д-ра. економ. наук, проф. А. І. Крисоватого. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. С. 21–39 (1,16 д. а.).

7. Сидорович О. Ю., Крисоватий А. І. Теоретико-методологічні підходи пізнання та концептуалізація сутності фіскального простору. Фіскальний простір сталого соціально-економічного розвитку держави : моногр. / за ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С. 9–27 (особистий внесок автора: систематизовано підходи до дослідження сутності фіскального простору, 0,43 д. а.).

8. Сидорович О. Ю. Еволюційний поступ у формуванні інститутів фіскальної децентралізації. Напрями формування податкової політики України в контексті фіскальної децентралізації та розширення бази оподаткування: монографія / за редакцією д. е. н., проф. А. І. Крисоватого та д. е. н., проф. О. М. Десятнюк. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С. 56–71 (0,8 д. а.).

9. Сидорович О. Ю. Інституційні матриці фіскальних взаємодій в демократичному суспільстві. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». 2009. Вип. 11. С. 142–151 (0,57 д. а.).

10. Сидорович О. Ю. Критерии формирования институциональных матриц фискальных взаимодействий в обществах, которые

трансформуються. Научные труды Донецкого национального технического университета. Серия: экономическая. Вып. 38-1. Донецк. ДонНТУ, 2010. С. 150–156 (0,7 д. а.).

11. Сидорович О. Ю. Еволюція парадигм оподаткування в контексті суспільного розвитку. Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Вип. 14-15. Тернопіль: Видавництво «Економічна думка», 2010. С. 251–260 (0,61 д.а.).

12. Сидорович О. Ю., Рудницька Ю. В. Сучасні тенденції та проблемні аспекти земельного оподаткування в Україні. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». 2011. Вип. 17. С. 113–120 (особистий внесок автора: досліджено практику земельного оподаткування в Україні, 0,22 д. а.).

13. Сидорович О. Ю. Домінанти оподаткування в контексті теорій соціогенезу держави. Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Вип. 14-15. Тернопіль: Видавництво «Економічна думка», 2011. С. 256–265 (0,62 д.а.).

14. Сидорович О. Ю. Методики розрахунку та умови підвищення показників ефективності діяльності податкових органів в Україні. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». 2012. Вип. 19. С. 61–66 (0,59 д. а.).

15. Сидорович О. Ю. Аналіз використання податкових методів нейтралізації фінансової кризи в контексті теорії синергетики. Бізнес Інформ. 2012. № 3. С. 195–198. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2012_3_54. (0,45 д. а.).

16. Сидорович О. Ю., Рудницька Ю. В. Фіскальна та соціально-економічна ефективність оподаткування нерухомого майна в Україні. Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Вип. 17. Тернопіль: ТНЕУ, 2012. С. 120–127 (особистий внесок автора: досліджено ефективність оподаткування нерухомого майна в Україні, 0,25 д. а.).

17. Сидорович О. Ю. Розвиток інституту оподаткування в контексті еволюції соціально-економічних систем. Європейський вектор економічного розвитку. 2012. № 2 (13). С. 243–246 (0,45 д. а.).

18. Сидорович О. Ю. Концептуалізація парадигм фіскальної соціології: ідеологія і філософія пізнання. Світ фінансів. ТНЕУ. 2012. Вип. 4. С. 41–48 (0,7 д. а.).

19. Сидорович О. Ю. Генезис оподаткування та новітня періодизація в епоху глобалізаційних трансформацій. Економіка. Фінанси. Право. № 11/2. 2013. С. 40–44 (0,45 д. а.).

20. Сидорович О. Ю. Сутність та пріоритети удосконалення податкового адміністрування в Україні. Науковий вісник Чернівецького університету. Серія «Економіка», 2013. № 4. С. 105–110 (0,6 д. а.).

21. Сидорович О. Ю. Ідеологічна проекція періодизації оподаткування: еволюційно-інституціональний контекст. Збірник наукових праць Донецького національного економічного університету. Серія: економічна. 2014. № 3. С. 111–117 (0,6 д. а.).

22. Сидорович О. Ю. Податкове планування і прогнозування: особливості реалізації у вітчизняній та зарубіжних практиках. Наука молода. ТНЕУ. 2014. Вип. 21. С. 228–236. (0,65 д. а.).

23. Сидорович О. Ю., Крисоватий А. І. Методологічний інструментарій новітньої парадигми оподаткування. Економічна теорія. 2014. № 4. С. 36–47 (особистий внесок автора: досліджено методологічний інструментарій інституціональної парадигми оподаткування, 0,43 д. а.).

24. Сидорович О. Ю. Причини і наслідки, інструменти протидії розгортанню конфлікту інтересів в фіскальній практиці. Економіст. 2014. № 7(333). С. 32–36 (0,61 д. а.).

25. Сидорович О. Ю., Мельник Н. В. Оподаткування доданої вартості в умовах поглиблення і розширення інтеграційних процесів в європейському просторі. Електронне наукове видання «Глобальні та національні проблеми економіки» Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Миколаїв. 2015. Вип. 5. С. 941–946 (особистий внесок автора: досліджено особливості оподаткування ПДВ в Україні, 0,28 д. а.).

26. Сидорович О. Ю. Передумови і наслідки перебігу трансформаційних перетворень в вітчизняній інституціональній матриці. Економіка: реалії часу. Одеса. 2015. № 2 (18). С. 20–27 (0,8 д. а.).

27. Сидорович О. Ю. Вирішення конфлікту інтересів між платниками податків та фіскальними органами: пріоритети реформування. Світ фінансів. ТНЕУ. 2016. № 1. С. 160–172 (0,84 д. а.).

28. Сидорович О. Ю. Концептуалізаційна сутність неформальних інститутів оподаткування. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. Вип. 16. Ч. 4. 2016. С. 120–124 (0,58 д.а.).

29. Сидорович О. Ю. Інституціональні передумови еволюційних трансформацій соціально-економічних систем. Вісник ОНУ імені І. І. Мечнікова. 2016. Серія «Економіка». Том 21. Вип. 8 (50). С. 12–16 (0,6 д.а.).

30. Сидорович Е. Ю., Крисоватый А. И. Онтологические предпосылки использования институционального подхода в исследовании природы фискального пространства. Инновационное развитие экономики. 2016. № 3 (33). Ч. II. С. 67–72 (особистий внесок автора: досліджено методологічні підходи до дослідження сутності фіскального простору в інституціональному контексті, 0,3 д. а.).

31. Сидорович О. Ю. Інститути оподаткування: форми прояву та логіка функціонування. Світ фінансів. ТНЕУ. 2016. № 2. С. 28–42 (1,03 д. а.).

32. Сидорович О. Ю. Сутнісні характеристики податкової культури: інституціональний контекст. Наукові праці НДФІ. 2017. № 1 (78). С. 144–158 (0,5 д. а.).

33. Сидорович О. Ю. Розрахунок податкового навантаження на основі короткострокових фіскальних характеристик. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». Острог: Вид-во НУ«ОА», червень 2017. № 5(33). С. 108–114 (0,5 д. а.).

34. Сидорович О. Ю. Функції і принципи оподаткування в контексті інституціонального ракурсу дослідження. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 17. С. 731–738 (0,75 д. а.).

35. Сидорович О. Ю. Теоретичні підходи дослідження та сутнісні характеристики інститутів оподаткування. Інфраструктура ринку. 2017. № 8. С. 163–172. URL: www.market-infr.od.ua (0,9 д. а.).

36. Сидорович О. Ю. Роль податкових елементів фіскального механізму в досягненні завдань сталого економічного розвитку. Схід. 2017. № 4. С. 17–25 (1,11 д. а.).

37. Сидорович О. Ю. Інституціональний контекст класифікації та типологізації соціально-економічних систем. Економічна теорія. 2017. № 2. С. 19–33 (1,05 д. а.).

Наукові праці апробаційного характеру:

38. Сидорович О. Ю. Конфлікт інтересів між податкоплатником і фіскальним органом: суть, передумови виникнення та способи вирішення. Україна наукова: тези доп. III Всеукр. науково-практичної інтернет-конференції (м. Севастополь, 2007 р.). м. Севастополь: Інститут наукового прогнозування, Кримський інститут економіки та господарського права. 2007. С. 25–27 (0,28 д. а.).

39. Сидорович О. Ю. Методологічні засади наукових досліджень у фіскальній теорії і практиці. Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України: матеріали науково-практичної конференції (м. Ірпінь, 2008). Ірпінь: Національний університет ДПС України. 2008. С. 200–203 (0,21 д. а.).

40. Сидорович О. Ю. Інститути фіскальних норм в демократичному суспільстві. Економічний і соціальний розвиток України в ХХ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: тези доп. V Ювілейної міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 2008 р.). ТНЕУ. Економічна думка. 2008. С. 197–199 (0,2 д. а.).

41. Сидорович О. Ю. Критерии оптимизации налогообложения в контексте предпосылок функционирования эффективной модели налоговой политики. Актуальные проблемы налоговой политики: сборник статей Международной научно-практической конференции (г. Екатеринбург, 2009). Екатеринбург: УГТУ–УПИ. 2009. С. 227–231 (0,33 д. а.).

42. Сидорович О. Ю. Трансформація податкової системи України в контексті інституційної теорії. Інституційні засади функціонування економіки в умовах трансформації: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 2010 р.). Одеса: ОНУ ім. І. І. Мечникова. 2010. Ч. 3. С. 34–36 (0,14 д. а.).

43. Сидорович О. Ю. Философско-методологические предпосылки исследования налогообложения как общественного феномена. Управление развитием. Актуальные проблемы налоговой политики: сборник научных работ II Международной научно-практической конференции молодых ученых (г. Харьков, 2010 г.). Харьков: ХНЭУ. № 4 (80). 2010. С. 37–39 (0,2 д. а.).

44. Сидорович О. Ю. Етапи розвитку оподаткування. Актуальні проблеми соціально-економічних трансформацій у міжнародному середовищі: матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 2010 р.). Тернопіль: ПВНЗ «ТКІ» 2010. С.193–195 (0,13 д. а.).

45. Сидорович О. Ю. Критерії реформування податкової системи України в контексті зарубіжного досвіду податкових реформ. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів: збірник матеріалів Наук.-практичної конференції (м. Ірпінь, 2010 р.). Ірпінь: Національний університет ДПС України. 2010. С. 232–235 (0,17 д. а.).

46. Сидорович О. Ю. Інституційні передумови трансформації податкової системи. Напрями розбудови податкової системи України в умовах утвердження ринкової економіки: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 2011 р.). Тернопіль. 2011. С. 164–166 (0,2 д. а.).

47. Сидорович О. Ю. Актуальні питання вдосконалення вітчизняних технологій податкового адміністрування. Актуальні проблеми економіки та управління в сучасних соціально-економічних умовах: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Дніпропетровськ, 2013 р.). Дніпропетровськ: Герда. 2013. С. 249–252 (0,25 д. а.).

48. Сидорович О. Ю. Трансформація інститутів оподаткування в процесі історичного розвитку. Ринкова природа інституційних трансформацій сучасних економічних систем: матеріали II-ї Міжнародної науково-практичної конференції. м. Чернівці. 2013. Ч. 1. С. 57–59. (0,2 д. а.).

49. Сидорович О. Ю. Ефективність податкових амністій як способу протидії ухиленню від оподаткування. Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ірпінь, 2013 р.). Ірпінь: Національний університет ДПС України. ВЦ НУДПСУ. С. 155–156 (0,18 д. а.).

50. Сидорович О. Ю. Детерминанты и мегатренды развития налогообложения в условиях глобализационных трансформаций. Проблемы обеспечения безопасного развития современного общества: труды IV Международной научно-практической конференции (г. Екатеринбург, 2014 г.). Екатеринбург: Уральский федеральный университет. Ч. 1. С. 221–226 (0,49 д. а.).

51. Сидорович О. Ю. Трансформація сутності та характеру прояву категорій оподаткування. Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації: тези доповідей XI Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 2014 р.). Тернопіль: ТНЕУ. 2014. Ч. 2. С. 126–128 (0,2 д. а.).

52. Сидорович О. Ю. Податкова доктрина держави: пріоритети формування та та перешкоди реалізації. Перспективні питання економіки та управління: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Дніпропетровськ, 2014 р.). Дніпропетровськ: «ФОП Дробязко С. І.». 2014. С. 135–139 (0,19 д. а.).

53. Sydorovych O. Classification of fiscal interactions models. Übergeben für die Rezension Conference Proceedings Citation Index-Social Sciences & Humanities (CPCI-SSH) Institutionelle Grundlagen für die Funktionierung der Ökonomik unter den Bedingungen der Transformation. Sammelwerk der wissenschaftlichen Artikel Vol. 2, Verlag SWG imex GmbH. Nürnberg. 2014. P. 212–215 (0,27 д. а.).

54. Сидорович О. Ю. Особливості інституціональної архітекτονіки оподаткування. Institutional framework for the economy in the context of transformation: Collection of scientific articles (Montreal, 2015). Montreal: Publishing house «BREEZE». 2015. P. 74–78 (0,5 д. а.).

55. Сидорович О. Ю. Природа та передумови виникнення податкових конфліктів. Socio-economic aspects of economics and management: collection of scientific articles (Taunton, 2015). Taunton: Aspekt Publishing of Budget Printing Center. 2015. Vol. 2. P. 200–204 (0,33 д. а.).

56. Сидорович О. Ю. Орієнтири вдосконалення справляння податку на додану вартість як передумова сталого розвитку. Економіка сталого розвитку: теоретичні підходи та практичні рекомендації: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 2015 р.). Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури». 2015. С. 108–110 (0,15 д. а.).

57. Сидорович О. Ю. Новітня парадигма фіскального простору. Економічна теорія: еволюція парадигми та революційні гіпотези: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 2015 р.). Київ. 2015. С. 135–136 (0,1 д. а.).

58. Сидорович О. Ю. Теоретико-методологічний модус інституціональної архітекτονіки оподаткування. Парадигмальні зрушення в економічній теорії XXI ст.: матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 2015 р.). Київ. 2015. Т. 2. С. 157–160 (0,22 д. а.).

59. Сидорович О. Ю. Прагматика управління оподаткуванням в умовах глобалізаційних викликів і загроз. Економічна кібернетика: проблеми управління соціально-економічними системами: наукові праці за матеріалами

Всеукраїнської науково практичної конференції (м. Дніпропетровськ, 2016 р.). Дніпропетровськ: Пороги. 2016. С. 71–74 (0,22 д. а.).

60. Сидорович О. Ю. Хронологія і перспективи розвитку вітчизняних інститутів оподаткування. Розвиток соціально-економічних систем в геоekonomічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 2017 р.). Тернопіль: ТНТУ ім. І. Пулюя. Тернопіль. 2017. С. 179–181 (0,17 д. а.).

ANONATION

Sydorovych O. The taxation institutes: determinants of functioning in a fiscal space. Qualifying scientific work on the rights of a manuscript. Thesis for a Doctor's degree of economic sciences, the speciality is 08.00.08. Money, finance and credit. Ternopil national economic university, Ternopil, 2017.

The thesis is devoted to the deepening of theoretical and methodological regulations that facilitate the summarizing of the preconditions for the functioning of the institutions; determine their influence on system characteristics and parameters of fiscal space development; enable the formulation of practical recommendations concerning the systematization of package of measures due to increasing the efficiency of the functioning of the taxation institutions as norms, mechanisms of support towards their implementation and interaction of tax and jural agents.

The author proves that the modern methodological basis in the sphere of taxation is determined by its belonging to the complex systems. Investigation of logic and tendencies of its realization requires critical reinterpretation of something that already exists and construction of something new, like adequate paradigm basis in the fiscal sphere. Complication of its manifestation can be explained with the help of institutional knowledge perspective. The author suggests that institutions with internal and external characteristics of manifestation and

influence, limit the behaviour and activities of taxation processes party, provide "rules of the game" and is the result of activity and interaction of subjects of taxation.

In the investigation the author emphasizes that taxation is complicated and multilevel social phenomenon, so the choice of methodological tools of the research should determine understanding not only the nature, structure, functional elements, exogenous and endogenous factors, but also on the basis of interdisciplinary synthesis contribute comprehensive analysis of mentality, psychological, philosophical, worldview, economic and legal regularities due to the formation, development and institutional manifestation of taxation as a social phenomenon.

Scientific approaches to studying tax as complex, multifunctional, historical, complex and financial category are offered. All these represent tax functioning as an element of the complex, hierarchic and subordinated system of financial relations which are connected with the distribution and redistribution of GDP aiming to form financial resources funds which provide the social and economic development.

In the survey it is stated that taxation as a social phenomenon, is a direct component of social, economical, mental, spiritual, political, ideological and moral and ethical aspects of the society. The author claims, that it not only define tax efficient effects, but causes development characteristics, further vectors of growth, state evolution with its elements, institutions and systems.

The list of taxation institutes' functions is expanded. The dominant transactional one is completed with integrating, stabilizing, regulating and transmitting functions. The author shows that full or partial nonfulfillment of the functions provokes the rise of transactional expenses. These expenses are depicted as those which face the participants of the taxation processes due to inefficient or dysfunctional taxation institutes in all their forms and varieties.

The author proves that institutes of taxation depend on their own evolutionary regularities. In the survey they are shown as process of the historical changes of

both specifics and logics within interaction of values, norms, stereotypes in the tax area, strategies a tax behaviour realization made by taxpayers, the level of technologies development and mechanisms of taxation, limits of their influence on the functioning of the taxation subjects. At the early stages of institutional structures origin, informal institutes were more common. They existed in the form of traditions, cultural standards and well-established mental behavioural norms. However, in the process of social development took place the formalization of the most effective and successful ones for the appropriate priorities of interaction between participants of taxation processes. The author emphasizes that it is affected by moving the formal and informal institute trends.

The author offers interpretation of formal taxation institute as a system of legal norms that regulate the behavior of their mediums (participants of tax relations), and mechanisms of its implementation towards the transaction of taxpayers' income parts for different centralized funds of the state's financial resources in order to provide the state functions. However, an informal taxation institute is defined as a stable system of interconnected, non-formalized norms, rules and principles influenced by interests, motivation, traditions, value systems and cultural patterns which regulate the activities of the institute mediums.

Investigating the tax culture the author describes that it reflects the general culture level in the society on the processes of tax relations. The author systematizes a list of cultural functions, which includes the following: accumulation of tax experience; gnoseological; historical exchange; communicative; regulation; denotative; humanistic; cognitive; applied and educational.

The institute of taxation is one of the most ancient state institutions. It appears at the early stages of society development and during the social evolution it is influenced by economic, ideological, political, subjective and objective prerequisites of functioning. The author offers her own definition of tax institutes chronology. The author states that it includes 3 periods of development which are marked as gradualistic period, the period of institutional design; the period of

competition among institutions, and the last one is the period of local and global space.

Retrospective analysis due to the institutions of taxation functioning in independent Ukraine shows that there exist several evolutionary periods of their development. They include: institutes of taxation formation; construction of stable tax mechanisms; correction of taxation parameters and mechanisms; unification of taxation mechanisms; and the modern one is a period taxation institute transformations.

In the investigation it is suggested that institutes of taxation can be shown through norms, rules, and behavioral stereotypes and terms of transactional exchange. All these can have influence on the extension or reduction of the fiscal space parameters. The fiscal space is something where financial relations can be implemented due to the existence of specific interactions between individuals and their groups with the state or government institutions regarding the distribution and redistribution of financial resources in the local, national and global space and deal with management of revenues, expenditures and state debt obligations.

The author evaluates the importance of the tax elements within state fiscal mechanism. They have absolute role, but there is also levelling of their value due to lack of implementation of tax influence measures, unclear economic priorities of the country's doctrine (as fundamental principle of tax policy reformation) non-coordination of its separate elements and dominance of fiscal guidelines that despite the declared priorities of social development prevent, and in some cases, make it impossible to reach the objective of sustainable development.

In the survey the author pays much attention to comparison of peculiarities how domestic taxation institutes function in the fiscal space of Ukraine with showing common and distinct features, structure and influence which is implemented with the institutions of taxation of countries which are members of the European Union.

In the research the author investigating factors concerning improvement of taxation institutions functioning there are offered directions of fiscal institutions

reforming in Ukraine. Fiscal institutions are authorities which fulfil state managerial influence in the fiscal sphere in the context of the of global development tendencies.

In the study the role of technologies and procedures of the tax administration is determined. The author informs that they both make direct and indirect influence on expanding or reduction of fiscal space within state and in the local level. Direct influence determines the amount of mobilized tax revenue in the state's budget as well as paying of the tax obligations and taxpayers' penalties is revealed by the author. On the other hand, indirect influence of tax administration being caused by the amount of transactional expenses and losses of taxation processes participants determines the level of the business environment development in the state and its regions, as well as their investment capacity.

The author considers the preconditions for the introduction of fiscal institute of decentralization in Ukraine. Further steps to its strengthening need increasing of the budget mechanism efficiency within social and economic development with widening of the local authorities rights, strengthening of their budget independence and responsibility are proposed by the author.

In order to evaluate the level of tax burden in the study the production and fiscal functions of Laffer's curves were offered. They are built for different kinds of dependencies which take into account behavioral reactions of the participants with identifying the points of local maximum on the basis of short and long term fiscal characteristics.

The author claims that taxation institutes are constantly in the influence of relevant contradictions and difficulties of development; characteristic of their parameters causes serious institutional, public, social and economic consequences. Violation, badly-fulfilled functions of the particular element or norm of institute of taxation that has both qualitative and quantitative form is known as a dysfunction of the institute. In the research the author states that dysfunction institutes taxation provoke the emergence of a conflict of interests that may occur at different stages and forms of relationships between the state and taxpayers. The author suggests

completing the models which deal with solving of the conflict of interests, which already exist in the domestic practise, with widespread in the international practise mechanism of alternative solution. The author adds that the conflict is shown in the open form and is made by solving the legal and tax dispute.

In the survey the author defines the priorities and systematizes the list of practical steps concerning the transformation of the taxation institutes in Ukraine as a prerequisite for expansion of the fiscal space in Ukraine.

Key words: formal and informal institutions of taxation, fiscal space, fiscal mechanism, tax administration, tax mediation, institutions of taxation, tax culture.

References by the theme of dissertation

Scientific papers, in which the main scientific results of the dissertation are published:

1. Sydorovych O.U. The dialectics of taxation: institutional consensus and conflict. Monograph. Ternopil: Publishing and Printing Centre “Economic thought” of TNEU, 2015. 432 p. ISBN 978-966-654-392-2 *(23,8 print sheet.)*

2. Sydorovych O. The assessment of anti-crisis tax reforms in the European countries and Ukraine : comparative aspect. Economics of sustainable development: methodological approaches and practical solution : Collective monograph / by general edition of O. Kendiukhov Kyiv: Publishing «Centre of educational literature», 2016. p. 113- 119. *(0,45 print sheet.)*

3. Sydorovych O. Conceptualization essence of institutions of taxation. Modern determinants of fiscal policy: local and international dimension: Collective monograph / edited by Doctor of Economics, Prof. Andriy Krysovaty, Doctor of Economics, Prof. Andrzej Gospodarowicz. Wroclaw: 2016. p. 207-216. *(0,62 print sheet.)*

4. Sydorovych O. U. Evolution of paradigms of fiscal sociology in the context of social development. Strategic guidelines for the formation and

implementation of fiscal policy of Ukraine: Monograph / by general edition of Prof. Andriy Krysovaty. Ternopil: Vector. 2012. p.101- 115. *(0,82 print sheet.)*

5. Sydorovych O. U. Paradigmatic outlines of the institutional architecture of taxation. Theoretical and methodological bases of regulation of economic processes: from crisis to sustainable development: Collective monograph / by general edition of O. Kendiukhov. K.: Publishing House “Center for Educational Literature”, 2015. p. 73-78. ISBN 978-966-2197-74-7. *(0,39 print sheet.)*

6. Sydorovych O. U. Taxation in the context of the evolution of social development paradigms. Modern paradigm of fiscal policy of Ukraine in the conditions of forming a society of sustainable development: Collective monograph / by general edition of. by Doctor of Economics, Prof. Andriy Krysovaty. Ternopil: Publishing and Printing Centre “Economic thought” of TNEU, 2015. p. 21-39. *(1,16 print sheet.)*

7. Krysovaty A., Sydorovych O. Theoretical and methodological approaches to cognition and conceptualization of the essence of the fiscal space. The fiscal space of sustainable socio-economic development of the state: Collective monograph / by general edition of by Doctor of Economics, Prof. Andriy Krysovaty. Ternopil: Publishing and Printing Centre “Economic thought” of TNEU, 2016. p. 9-27. ISBN 978-966-654-438-7 *(0,85 print sheet., belongs to the author 0,43 print sheet.)*

8. Sydorovych O. U. Evolutionary progress in the formation of fiscal decentralization institutions. Areas of formation of the tax policy of Ukraine in the context of fiscal decentralization and expansion of the tax base: Collective monograph / by general edition of by Doctor of Economics, Prof. Andriy Krysovaty ta doctor of Economics, prof. A. Desyatnyuk. Ternopil: TNEU, 2016. p. 56-71. *(0,8 print sheet.)*

9. Sydorovych O. U. Institutional matrixes of fiscal interactions in a democratic society. Collection of scientific works National University of Ostroh Academy, 2009. Випуск 11. p. 142 – 151. *(0,57 print sheet.)*

10.Sydorovych O. U. Criteria for the formation of institutional matrixes of fiscal interactions in societies that are transformed / Scientific works of the Donetsk National Technical University. Series: Economics. Edition 38-1. Donetsk. DonNTU, 2010. p. 150-156. *(0,7 print sheet.)*

11.Sydorovych O. U. The evolution of tax paradigms in the context of social development. Scientific collection "Ukrainian science: past, present, future": Edition 14-15. Ternopil: Publishing and Printing Centre "Economic thought" of TNEU, 2010. p. 251-260. *(0,61 print sheet.)*

12.Sydorovych O. U., Rudnitskaya U.V. Modern Trends and Problem Aspects of Land Taxation in Ukraine. Collection of scientific works of National University of Ostroh Academy, 2011. Edition 17. p. 113 – 120. *(0,45 print sheet., belongs to the author 0,22 print sheet.)*

13.Sydorovych O. U. Dominants of taxation in the context of theories of state sociogenesis. Scientific collection "Ukrainian science: past, present, future": Edition 14-15. Ternopil: Publishing and Printing Centre "Economic Thought" of TNEU, 2011. p. 256-265. *(0,62 print sheet.)*

14.Sydorovych O. U. Methods of calculation and conditions for increase the indicators of efficiency of tax authorities activity in Ukraine. Collection of scientific works of National University of Ostroh Academy, 2012. Edition 19. p. 61 – 66. *(0,59 print sheet.)*

15.Sydorovych O. U., Rudnitskaya U.V. Fiscal and socio-economic efficiency of taxation of real estate in Ukraine. Scientific collection "Ukrainian science: past, present, future": Edition 17. Ternopil: TNEU, 2012. p. 120-127. *(0,49 print sheet., belongs to the author 0,25 print sheet.)*

16.Sydorovych O. U. Development of the Institute of Taxation in the Context of the Evolution of Socio-Economic Systems // European Vector of Economic Development. 2012. № 2 (13). p. 243-246. *(0,45 print sheet.)*

17.Sydorovych O. U. Conceptualization of paradigms of fiscal sociology: ideology and philosophy of cognition // World of Finance. Scientific journal of the

Ternopil National Economic University. 2012. Edition. 4. P. 41–48. *(0,7 print sheet.)*

18.Sydorovych O. U. Genesis of taxation and the newest periodization in the epoch of globalization transformations // Economy. Finances. Law. № 11/2. 2013. p. 40-44. *(0,45 print sheet.)*

19.Sydorovych O. U. Essence and Priorities of Tax Administration Improvement in Ukraine // Scientific Bulletin of Chernivtsi University Series: Economics., 2013. № 4. p. 105-110. *(0,6 print sheet.)*

20.Sydorovych O. U. Ideological projection of taxation periodization: evolutionary-institutional context. Collection of scientific works of Donetsk National Economic University. Series: ECONOMICS. 2014. № 3. P.111-117. *(0,6 print sheet.)*

21.Sydorovych O. U. Tax planning and forecasting: peculiarities of realization in domestic and foreign practices // Journal "Young Science". TNEU. 2014. Edition 21. p. 228-236. *(0,65 print sheet.)*

22.Krysovaty A.I., Sydorovych O. U. Methodological Tools of the newest Paradigm of Taxation // Scientific journal «Economic Theory». 2014. № 4. p. 36-47. *(0,86 print sheet, belongs to the author 0,43 print sheet.)*

23.Sydorovych O.U. Causes and consequences, tools for counteracting the deployment of a conflict of interest in fiscal practice // Scientific journal «Economist». 2014. № 7(333). P.32-36. *(0,61 print sheet.)*

24.Sydorovych O. U., Melnyk N.V. Taxation of added value in terms of deepening and expanding integration processes in the European space // Electronic scientific publication "Global and national problems of economy". Mykolayiv National University named after VO Sukhomlinsky. Mykolayiv. 2015. Edition 5. P. 941-946. *(0,56 print sheet., belongs to the author 0,28 print sheet.)*

25.Sydorovych O. U. Preconditions and consequences of the transformational transformation in the domestic institutional matrix // Scientific journal of Odessa National Polytechnic University "Economics: Realities of Time". Odessa. 2015. №2 (18). P. 20-27. *(0,8 print sheet.)*

26. Sydorovych O. U. Resolution of the conflict of interests between taxpayers and fiscal authorities: priorities of reformation// World of Finance. Scientific journal of the Ternopil National Economic University. 2016. №. 1. P. 160-172. *(0,84 print sheet.)*

27. Sydorovych O. U. Conceptual essence of informal tax institutes // Scientific Herald of Kherson State University. Series: Economic Sciences. Issue 16. Part 4. 2016. P. 120-124. *(0.58 print sheet.)*

28. Sydorovych O. U. Institutional premises of social and economic systems' evolutionary transformation // Herald Odesa I. I. Mechnikov National University. 2016. Series: «ECONOMICS». Volume 21. Issue 8 (50). P. 12 —16. *(0,6 print sheet.)*

29. Krysovaty A., Sydorovych O. U. Ontological preconditions for the use of the institutional approach in the study of the nature of the fiscal space // Scientific-practical and theoretical journal "Innovative development of economics". 2016. №3 (33). Part II. P. 67-72. *(0,6 print sheet., belongs to the author 0,3 print sheet.)*

30. Sydorovych O. U. Tax institutions: forms of displaying and logic of functioning // Scientific journal 'World of Finance'. TNEU. 2016. № 2. P. 28-42. *(1,03 print sheet.)*

31. Sydorovych O. U. The essential characteristics of tax culture: institutional context // Scientific collection of the Research Financial Institute State Educational and Scientific Institution "Academy of Financial Management" under the Ministry of Finance of Ukraine. 2017. № 1. (78). P. 144-158. *(0,5 print sheet.)*

32. Sydorovych O. U. Calculation of tax burden based on short-term fiscal characteristics/ O. U. Sydorovych // Scientific notes National University of Ostroh Academy. Series: "ECONOMICS": Scientific Journal. Ostrog: Publishing house NU "OA", 2017. № 5(33). P. 108–114. *(0,5 print sheet.)*

33. Sydorovych O. U. Functions and principles of taxation in the context of the institutional aspect of the research // Electronic scientific publication "Global and national problems of economy". Mykolayiv National University named after VO Sukhomlinsky. Mykolayiv. 2017. № 17. P. 731 -738. *(0,75 print sheet.)*

34. Sydorovych O. U. Theoretical approaches and essential characteristics of tax institutions // Electronic Scientific and Practical Journal "Market Infrastructure". 2017. № 8. P. 163-172. access mode: www.market-infr.od.ua (0,9 print sheet.)

35. Sydorovych O. U. Value of tax elements of fiscal mechanism in achieving tasks of sustainable economic development // Journal «Shid». 2017. № 4. P. 17-25. (1,11 print sheet.)

36. Sydorovych O. U. Analysis of the use of tax methods to neutralize the financial crisis in the context of the theory of synergetics / O. U. Sydorovych // Business Inform. 2012. No. 3. P. 195-198. Access mode:http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2012_3_54. (0,45 print sheet.)

37. Sydorovych O. U. Institutional context classification and typologization of socio-economic systems // Economic Theory. 2017. № 2. P.19-33. (1,05 print sheet.)

Research papers that prove approbation materials:

38. Sydorovych O. U. Conflict of interests between the taxpayer and the fiscal authority: the essence, preconditions and methods of resolution / O.U.Sydorovych //Collection of theses of the 3rd All-Ukrainian scientific and practical Internet conference "Ukraine Scientific". Institute for Scientific Forecasting.- Crimean Institute of Economics and Business Law.- m. Sevastopol. 20 – 22.12.2007. P. 25 – 27. (0,28 print sheet.)

39. Sydorovych O. U. Methodological principles of scientific research in fiscal theory and practice / Materials of the scientific-practical conference: "Trends and prospects of development of the tax system of Ukraine". Irpen: National University of the State Tax Service of Ukraine. 2008 .P. 200 - 203. (0,21 print sheet.)

40. Sydorovych O. U. Institutes of fiscal norms in a democratic society / Collection of theses. V Anniversary International Scientific and Practical Conference of Young Scientists "Economic and Social Development of Ukraine in

the 20th Century: National Identity and Trends in Globalization". TNEU "Economic Thought". 2008. P. 197-199. (*0,2 print sheet.*)

41.Sydorovych O. U. Criteria for optimizing taxation in the context of the preconditions for the functioning of an effective tax policy model: Collection of articles of the International Scientific and Practical Conference "Actual problems of tax policy". Ekaterinburg: USTU-UPI, 2009. P. 227 – 231. (*0,33 print sheet.*)

42.Sydorovych O. U. Transformation of the tax system of Ukraine in the context of institutional theory. Collection of materials of the IV international scientific-practical conference "Institutional principles of functioning of economy in the conditions of transformation" 8-10.09.2010., Odesa I. I. Mechnikov National University, Odesa. 2010. Part 3. P. 34-36. (*0,14 print sheet.*)

43.Sydorovych O. U. Philosophical and methodological preconditions for the study of taxation as a social phenomenon. Collection of scientific works of the II International Scientific and Practical Conference of Young Scientists "Actual problems of tax policy". Management of development. Kharkiv. KhNEU. № 4 (80). 2010. P. 37-39. (*0,2 print sheet.*)

44.Sydorovych O. U. Stages of Taxation. Collection of materials of the 2nd International Scientific and Practical Conference "Actual Problems of Socio-Economic Transformations in the International Environment". Ternopil. PHEI «TKI» 23.04.2010. P.193-195. (*0,13 print sheet.*)

45.Sydorovych O. U. Criteria for reforming the tax system of Ukraine in the context of foreign experience of tax reforms. Collection of materials of the scientific and practical conference "Reforming the tax service of Ukraine in accordance with European standards". Irpin. 22.10.2010. (*0,17 print sheet.*)

46.Sydorovych O. U. Institutional preconditions transformation of the tax system. Materials of the international scientific and practical conference "Directions of development of the tax system of Ukraine in the conditions of market economy": Ternopil. 2011. P. 164-166. (*0,2 print sheet.*)

47.Sydorovych O. U. Topical issues of improvement of domestic tax administration technologies. Collection of materials of the international scientific

and practical Internet conference "Actual problems of economy and management in modern socio-economic conditions. October 14-15, 2013 Dnipropetrovsk: Gerda. 2013. P. 249-252. (*0,25 print sheet.*)

48.Sydorovych O. U. Transformation of tax institutions in the process of historical development. Market nature of institutional transformations of modern economic systems: materials of the II International Scientific and Practical Conference. Chernivtsi. 2013. P. 1. C. 57-59. (*0,2 print sheet*)

49.Sydorovych O. U. Newest paradigm of fiscal space. Collection of materials of the international scientific-practical conference "Economic theory: evolution of paradigms and revolutionary hypotheses". Kiev.2015. P. 135-136. (*0,1 print sheet.*)

50.Sydorovych O. U. The effectiveness of tax amnesties as a way of counteracting tax evasion. Collection of theses of the 3rd International Scientific and Practical Conference "Harmonization of taxation in the conditions of globalization and integration processes": Irpin. National University of the State Tax Service of Ukraine. 13-13.04.2013. P. 155-156. (*0,18 print sheet.*)

51.Sydorovych O. U. Determinants and megatrends of taxation development in the context of globalization transformations. Collection of works of the IV International Scientific and Practical Conference "Problems of Ensuring the Safe Development of Modern Society". Ural Federal University. Ekaterinburg. 25-27.07.2014. Part 1. P. 221-226. (*0,49 print sheet.*)

52.Sydorovych O. U. Transformation of the essence and character of the manifestation of tax categories. Collection of theses of the XI International Scientific and Practical Conference of Young Scientists "Economic and Social Development of Ukraine in the 21st Century: National Vision and Challenges of Globalization"... Ternopil. TNEU. 2014. Part 2. P. 126-128. (*0,2 print sheet.*)

53.Sydorovych O. U. Tax doctrine of the state: priorities of formation and obstacles to implementation. Collection of materials of the international scientific and practical Internet conference. April 17-18, 2014 Dnepropetrovsk: 2014. P.135-139. (*0,19 print sheet.*)

54.Sydorovych O. U. Benchmarks of improving the value-added tax as a precondition for sustainable development. Materials of the international scientific and practical conference "Sustainable Development Economics: Theoretical Approaches and Practical Recommendations". K.: Publishing House "Center for Educational Literature", 2015. P. 108-110. (*0,15 print sheet.*)

55.Sydorovych O. U. Theoretical and methodological modus of the institutional architecture of taxation: Materials of the II International Scientific and Practical Conference: Paradigmatic Shifts in the Economic Theory of the XXI Century. K., 2015. Volume 2. P. 157-160. (*0,22 print sheet.*)

56. Sydorovych O. U. Pragmatics tax management in conditions of globalization challenges and threats. Collection of scientific works on the materials of the All-Ukrainian scientific and practical conference "Economic Cybernetics: Problems of Management of Socio-Economic Systems". Dnipropetrovsk. "Porogy". 2016. P.71-74. (*0,22 print sheet.*)

57.Sydorovych O. U. Chronology and prospects of development of domestic tax institutes. Materials of the international scientific and practical conference "Development of socio-economic systems in the geoeconomic space: theory, methodology, organization of accounting and taxation". TNTU them. I. Puluuj. Ternopil. 11-12.05 2017. P. 179-181. (*0,17 print sheet.*)

58.Sydorovych O. Classification of fiscal interactions models. Übergeben für die Rezension Conference Proceedings Citation Index – Social Sciences & Humanities (CPCI-SSH) Institutionelle Grundlagen für die Funktionierung der Ökonomie unter den Bedingungen der Transformation. Sammelwerk der wissenschaftlichen Artikel Volume 2, 23.05.2014.- Verlag SWG imex GmbH. Nürnberg, Deutschland, 2014. P. 212-215. (*0,27 print sheet.*)

59.Sydorovych O. U. Features of the taxation institutional architectonics. Collection of scientific articles «Institutional framework for the economy in the context of transformation» Publishing house «BREEZE», Montreal, Canada, 2015. p.74-78. (*0,5 print sheet.*)

60. Sydorovych O. U. The nature and preconditions for the emergence of tax conflicts. Collection of scientific articles «Socio–economic aspects of economics and management».- Aspekt Publishing of Budget Printing Center, Taunton, MA, United States of America, 2015. Volume 2. p. 200-204. (*0,33 print sheet.*)

ЗМІСТ

ВСТУП	5
1. ПАРАДИГМАЛЬНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ	19
1.1. Методологічна компонента парадигми оподаткування: аргументація інституціонального ракурсу	19
1.2. Методологічний базис дослідження оподаткування	40
1.3. Теоретико-компаративний розгляд сутності, принципів та функцій оподаткування як суспільного феномену	62
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1.	84
2. КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ ІНСТИТУТІВ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ДЕТЕРМІНАНТ ЇХ ФУНКЦІОНУВАННЯ	88
2.1. Інститут податку: суть, структура та призначення	88
2.2. Діалектика функціонування та дуалізм прояву формального і неформального зрізу інституту оподаткування	111
2.3. Логіка податкового інститутогенезу	133
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2.	152
3. ІНСТИТУЦІОНАЛЬНА СУТНІСТЬ ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ФІСКАЛЬНОГО ПРОСТОРУ: ПОДАТКОВИЙ КОНТЕКСТ	156
3.1. Теоретико–методологічні підходи до трактування сутності фіскального простору	156
3.2. Прагматика функціонування інститутів оподаткування як норм у фіскальному просторі України та країн Європейського союзу	182
3.3. Значення податкових елементів фіскального механізму в досягненні завдань сталого економічного розвитку	206
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	230

4. ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНСТИТУТІВ	235
ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ	
4.1. Характеристика технологій і процедур податкового адміністрування	235
4.2. Завдання і пріоритети становлення інституту фіскальної децентралізації як передумови розширення локального фіскального простору	265
4.3. Розрахунок рівня податкового навантаження з врахуванням поведінкових параметрів реакції в діапазоні коротко– і довгострокових фіскальних характеристик	287
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 4	305
5. ДЕТЕРМІНАНТИ ПІДВИЩЕННЯ ДІЄВОСТІ	309
ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНСТИТУТІВ ОПОДАТКУВАННЯ	
УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ	
5.1. Напрями реформування фіскальних інституцій України крізь призму тенденцій глобального розвитку	309
5.2. Ідентифікація впливу дисфункцій інститутів оподаткування на рівень податкових конфліктів: вітчизняний та зарубіжний вимір	333
5.3. Передумови та пріоритети трансформації інститутів оподаткування України	359
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 5.	383
ВИСНОВКИ	388
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	396
ДОДАТКИ	436

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ОТГ	Об'єднані територіальні громади
ПДФО	Податок на доходи фізичних осіб
ПСП	Податкова соціальна пільга
ДФСУ	Державна фіскальна служба України
ПДВ	Податок на додану вартість
ПІІ	Прямі іноземні інвестиції
АІС	Автоматизовані інформаційні системи
ЄСВ	Єдиний соціальний внесок
ФОП	Фізична особа -підприємець
МЗП	Мінамільна заробітна плата
ВРП	Валовий регіональний продукт
ВНОК	Валове нагромадження основного капіталу

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Досягнення встановлених пріоритетів сталого розвитку та стабільних конкурентних позицій України в глобальному вимірі актуалізує пошук дієвих інструментів та засобів забезпечення бажаних імператив державотворення. Вирішення означених завдань значною мірою залежить від ефективності оподаткування, обсягів, механізмів та процедур акумуляції податкових надходжень у бюджетах держави для фінансування програм державного розвитку.

Масштабність впливу об'єктивних і суб'єктивних загроз соціально-економічного, військового, політичного та екологічного характеру в умовах трансформаційних модифікацій економіки України та фундаментальних структурних зрушень у глобальній економіці зумовлюють необхідність системного переосмислення закономірностей, передумов та ефектів реалізації оподаткування на основі адекватного сучасним тенденціям розвитку методологічного інструментарію їх пізнання. Такими системними та синтезуючими властивостями володіє інституціональний підхід, використання якого в податковій царині спроможне ідентифікувати основні проблеми податкової політики та практики, зокрема щодо: визначення величини ставок податків і їх структури, пріоритетів й ефектів оподаткування, причин ухилення від оподаткування, ефективності податкового контролю, механізмів протидії проявам конфлікту інтересів між суб'єктами податкових правовідносин, пошуку стабільних податкових джерел та механізмів мобілізації податкових ресурсів для розширення фіскального простору держави.

Сучасна економічна наука акумулювала значний обсяг теоретичних концепцій та ідей, які пояснюють закономірності розгортання процесів оподаткування та охоплюють широкий спектр доктрин крізь призму мультиплікативних ракурсів і науково-методологічних підходів дослідження. Теорія оподаткування отримала значний розвиток у дослідженнях вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: В. Андрущенко, О. Десятнюк, Ю. Іванова, М. Карліна, О. Кириленко, А. Лаффера, П. Макденіелла, В. Мельника, І. Озерова, С. Онишко, В. Парето, А. Пігу, В. Синчака, Л. Сідельнікової, А. Сміта, А. Соколовської, лауреата Нобелівської премії 2001 р.

Дж. Стігліца, В. Суторміної, С. Сюррея, Л. Тарангул, О. Тимченко, В. Федосова, І. Фішера, лауреата Нобелівської премії 1976 р. М. Фрідмана, К. Швабія, Т. Юткіної, С. Юрія, І. Янжула.

Наукові основи парадигми інституціоналізму відображено в працях Д. Аджемоглу, В. Базилевича, Т. Веблена, А. Гриценка, лауреата Нобелівської премії 1972 р. К. Ерроу, Т. Егертсона, Дж. Коммонса, лауреата Нобелівської премії 1991 р. Р. Коуза, К. Менгера, лауреата Нобелівської премії 1993 р. Д. Норта, Дж. Робінсона. В інституціональному ракурсі проблеми оподаткування досліджувались А. Аткинсоном, Ш. Бланкартом, К. Вікселем, В. Вишневським, Дж. Міллем, А. Крисоватим, Т. Меркуловою та ін. Аналізу питань, що обумовлюють вплив поведінкових характеристик, а також спонукальних імперативів взаємодії учасників суспільних відносин у сфері взаємопроникнення і взаємовпливу моралі й оподаткування, присвячені дослідження Г. Вісведе, П. Годме, А. Левіса, лауреата Нобелівської премії 1974 р. Г. Мюрдаля, Б. Нерре, лауреата Нобелівської премії 2017 р. Р. Тейлора, Ю. Хабермаса, лауреата Нобелівської премії 1974 р. Ф. фон Хаєка, Г. Шмольдерса та ін.

Питанням дослідження закономірностей функціонування фіскального простору присвячені праці Л. Вдовіченої, Р. Гошатиша, Т. Єфименко, М. Занді, А. Іванової, О. Лактіонової, І. Лютого, Дж. Острі, Т. Паккарда, Ю. Пасічника, Р. Роя, П. Хеллера, М. Хортонна, Х. Ченга, І. Чугунова та ін.

Визнаючи фундаментальний внесок означених науковців у розвиток фіскальної теорії та практики, а також значну концептуалізаційну та прикладну цінність здійснених ними теоретико-методологічних розвідок, доводиться констатувати відсутність комплексного дослідження оподаткування в інституціональному ракурсі, який на основі системного підходу уможливило б пізнання інститутів оподаткування як норм, механізмів підтримки їх реалізації та комплексу поведінкових характеристик взаємодій між учасниками податкових процесів. Разом з тим, уявлення про детермінуючі закономірності функціонування інститутів оподаткування з урахуванням їх впливу на параметри зміни та системні характеристики фіскального простору потребують поглиблення, зокрема щодо

окреслення структури, поняттєво-термінологічного апарату, методологічного інструментарію дослідження, закономірностей функціонування та окреслення напрямів подальших трансформаційних перетворень. Означене зумовлює актуальність і доцільність обраної теми дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Матеріали дисертації є складовою науково-дослідних робіт кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету за такими темами: «Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку» (державний реєстраційний номер 0112U007882), «Фіскальний простір сталого соціально-економічного розвитку» (державний реєстраційний номер 0111U010359), «Напрями формування податкової політики України в контексті фіскальної децентралізації та розширення бази оподаткування» (державний реєстраційний номер 0115U002335), «Формування фіскального простору України в умовах глобалізаційних дисбалансів» (державний реєстраційний номер 0116U002498) та «Фіскальні виклики та асиметрії в умовах трансформації публічних фінансів: українські реалії» (державний реєстраційний номер 0117U000146), в межах яких автором систематизовано парадигмальні засади дослідження оподаткування в інституціональному ракурсі, здійснено концептуалізацію природи та детермінант функціонування інститутів оподаткування у фіскальному просторі України.

Метою дисертаційної роботи є формування теоретико-методологічних положень та систематизація прикладних засад функціонування і напрямів підвищення дієвості вітчизняних інститутів оподаткування з обґрунтуванням детермінантних характеристик їх впливу на розширення чи згортання фіскального простору в умовах глобальної конкуренції. Відповідно до мети визначено та вирішено такі парадигмальні, теоретико-методологічні та практичні завдання:

– узагальнити концептуальний базис інституціональної компоненти парадигми оподаткування для обґрунтування методологічного інструментарію його дослідження в інституціональному ракурсі;

– систематизувати методологічний інструментарій пізнання закономірностей розвитку оподаткування з метою окреслення тенденцій і складностей сучасних цивілізаційних трансформацій у сфері фіску;

– здійснити теоретико-компаративне дослідження сутності, принципів і функцій оподаткування для обґрунтування його проявів як суспільного та інституціонального феномена;

– з'ясувати сутність, призначення інститутів оподаткування для визначення логіки їх функціонування;

– розкрити сутність та структуру інституту оподаткування з метою окреслення діалектики функціонування, дуального прояву, взаємозв'язку та взаємопереходу його формальної та неформальної складових;

– окреслити особливості розвитку інститутів оподаткування для виявлення детермінуючих чинників впливу та характеристик їх функціонування у визначених хронологічних межах інститутогенезу;

– узагальнити теоретико-методологічні підходи до дослідження сутності фіскального простору з метою ідентифікації детермінуючих параметрів впливу на нього інститутів оподаткування;

– здійснити оцінку прагматики функціонування інститутів оподаткування у фіскальному просторі України та країн Європейського Союзу для виявлення їх спільних і відмінних характеристик;

– з'ясувати значення податкових елементів фіскального механізму для забезпечення досягнення імператив сталого економічного розвитку;

– визначити особливості реалізації технологій і процедур податкового адміністрування в Україні для виявлення позитивних та проблемних характеристик;

– ідентифікувати завдання і пріоритети становлення інститутів фіскальної децентралізації для визначення характеру їх впливу на розширення локального фіскального простору;

– визначити вплив поведінкових параметрів реакції учасників оподаткування на рівень податкового навантаження в діапазоні коротко- і довгострокових фіскальних

характеристик з метою виявлення можливостей нарощення обсягів податкових надходжень і покращення взаємодій держави та суб'єктів оподаткування;

– охарактеризувати моделі організації діяльності фіскальних інституцій України для визначення напрямів їх реформування з урахуванням глобальних тенденцій розвитку;

– розглянути різновиди дисфункцій інститутів оподаткування для окреслення їх впливу на появу і рівень податкових конфліктів в Україні та інших країнах світу;

– систематизувати передумови трансформації вітчизняних інститутів оподаткування з метою узагальнення комплексу заходів щодо підвищення дієвості їх функціонування як норм, механізмів підтримки їх реалізації та характеристик взаємодії суб'єктів податкових правовідносин.

Об'єктом дослідження є процеси становлення та розвитку інститутів оподаткування як норм, механізмів підтримки їх реалізації та проявів поведінкових характеристик взаємодії учасників.

Предмет дослідження – теоретико-методологічні та прикладні засади функціонування інститутів оподаткування, їх прояви та детермінуючі чинники впливу на параметри фіскального простору.

Методи дослідження. Для досягнення означеної мети та вирішення окреслених завдань використано сукупність загальнонаукових та спеціальних методів дослідження, застосування яких забезпечило ґрунтовність, об'єктивність і достовірність обґрунтованих у дисертації положень і сформульованих висновків. На основі інституціонального підходу дослідження проводилося з використанням таких методів наукового пізнання: теоретичного узагальнення (для обґрунтування природи, інституціональної сутності податку, конкретизації базових категорій і понять дослідження); ретроспективного аналізу (для окреслення логіки податкового інститутогенезу); аналізу і синтезу, системного методу (для узагальнення структури інституту оподаткування, встановлення взаємозв'язків формальних і неформальних його складових); статистичного аналізу (з метою оцінки базових параметрів, що відображають структуру податків та податкових платежів у доходах бюджету держави, а також показників діяльності фіскальних інституцій); структурно-

функціонального аналізу (для визначення ролі та питомої ваги податкових надходжень у структурі дохідної складової бюджетів України); графічного (для наочного представлення ілюстративного матеріалу роботи); абстрактно-логічного та порівняння (для аналізу прагматики встановлення норм оподаткування та механізмів підтримки їх реалізації у вітчизняному та європейському фіскальних просторах, а також виявлення впливу дисфункцій інститутів оподаткування на рівень податкових конфліктів в Україні та світі); економіко-математичного аналізу (для визначення впливу поведінкових параметрів реакції при розрахунку податкового навантаження на основі коротко- і довгострокових фіскальних характеристик).

Інформаційно-фактологічною базою дисертаційної роботи є статистичні дані Світового банку, Євростату, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Державної фіскальної служби України, матеріали аналітичних оглядів та періодичних видань, монографії вітчизняних і зарубіжних вчених тощо.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в концептуальному обґрунтуванні науково-теоретичних положень функціонування інститутів оподаткування з виявленням практичних аспектів взаємозалежності та взаємообумовленості їх впливу на фіскальний простір. Основні результати дисертації, що визначають її наукову новизну, полягають у такому:

уперше:

– обґрунтовано інтегративну роль інституціонального підходу в дослідженні природи податку, яка полягає у виокремленні концептуальних схем, категорійного апарату економічної та фінансової теорії з метою адекватного відображення детермінант розвитку інститутів оподаткування в контексті їхнього пізнання в діапазоні прояву як норм, механізмів підтримки їх реалізації, наслідків впливу поведінкових реакцій учасників оподаткування в результаті взаємодії. Це дало змогу розширити парадигмальні рамки концептуалізації низки понятійних конструктів, зокрема: формальних і неформальних інститутів оподаткування; інституцій

оподаткування; податкової системи держави; податкової доктрини на основі їх авторських трактувань в інституціональному контексті;

– узагальнено методологічний інструментарій дослідження оподаткування, який ґрунтується на побудові композиції економічних, соціальних, політичних, культурно-ідеологічних та структурних базисів, котрі визначають як форми пізнання оподаткування, так і практику його здійснення. У результаті встановлених семантичного, етимологічного, онтологічного та аксіологічного ракурсів обґрунтовано форми, систематизовані прояви та визначено статус оподаткування в сучасних умовах;

– здійснено ретроспективний аналіз становлення інститутів оподаткування, що дозволило виділити хронологічні межі інститутогенезу оподаткування в історичній ретроспективі з встановленням детермінуючих чинників впливу та особливостей їх прояву у кожному з періодів, а також окреслити періодизацію становлення та розвитку вітчизняних інститутів та інституцій оподаткування в умовах трансформаційних перетворень фіскального простору держави;

удосконалено:

– визначення інституціональної сутності оподаткування як одного з найбільш давніх суспільних інститутів, що, зародившись на ранніх етапах розвитку держави і ставши індикатором рівня її еволюції, залежить від об'єктивних і суб'єктивних передумов економічного, політичного й інституціонального характеру та здійснюється під впливом сукупності формальних і неформальних норм і правил поведінки. Це трактування, на відміну від існуючих, констатує, що оподаткування як суспільний феномен враховує не лише фіскальні та соціально-економічні ефекти функціонування, а й є детермінантою забезпечення досягнення пріоритетів сталого розвитку держави та її конкурентної позиції в глобальному вимірі;

– концептуалізацію сутності фіскального простору, що, на відміну від існуючих трактувань, пропоновано розуміти як середовище реалізації фінансових відносин, зумовлених існуванням специфічних взаємодій індивідів та їх груп з державою (або її інституціями) з приводу розподілу, перерозподілу і використання фінансових ресурсів у локальному, національному та глобальному вимірі

(відповідно до багатовимірності моделей взаємодії, форм їх реалізації, статусних ролей, позицій та інтересів учасників) щодо управління доходами, видатками та борговими зобов'язаннями держави у відповідному циклі її економічного розвитку;

– наукові підходи до обґрунтування природи конфлікту інтересів як іманентно властивої оподаткуванню характеристики, зумовленої розбіжністю інтересів учасників його взаємодій з виділенням залежно від типу прояву відкритої та прихованої форм. Це дозволило аргументувати доцільність розширення вітчизняних інститутів оподаткування в частині способів вирішення конфліктів інтересів у відкритій формі та запровадження, крім існуючих нині (адміністративного та судового розгляду), ефективного у зарубіжній практиці механізму альтернативного їх вирішення, що містить посередництво (медіацію), погоджувальні процедури та ранню нейтральну оцінку, які можуть здійснюватись як до, так і після моменту подачі податкової декларації;

– трактування формального інституту оподаткування як системи правових норм, що впорядковують поведінку його носіїв (учасників суспільних взаємовідносин) та механізми її реалізації щодо трансакції частини доходів платників податків до різного рівня централізованих фондів фінансових ресурсів держави для забезпечення цілей державотворення. Встановлено, що, на відміну від існуючих підходів ідентифікації формального, неформальний інститут оподаткування характеризується індивідуальним та суспільним характером прояву, який, зароджуючись на рівні індивіда у вигляді базових патернів (звички, цінності, інтереси, вподобання, традиції, механізми прийняття рішень, мотивації та ментальні особливості, що визначають тип взаємодії та її результуючий ефект), обумовлює його участь як носія інституту у взаємодіях певного типу та, проходячи крізь призму системи статусів і ролей, на суспільному рівні втілюється у податковій поведінці та податковій культурі відповідного типу;

– концептуалізаційні підходи до систематизації функцій інститутів оподаткування, перелік яких, окрім чинної трансакційної, доповнено інтегративною, стабілізаційною, регулятивною та трансляційною, що на відміну від існуючих підходів сприятиме більш повній ідентифікації сутності інститутів оподаткування,

пізнанню характеру прояву їх функціональних завдань у фіскальному просторі держави, а також окресленню механізмів запобігання їх дисфункціональним розладам;

набули подальшого розвитку:

– наукові підходи щодо трактування інститутів оподаткування та їх дисфункцій (обумовлені припиненням виконання інститутами встановлених завдань та функцій), які визначаються збільшенням або зменшенням інтенсивності, масштабом трансакційних витрат і втрат. Визначено, що ігнорування, несвоєчасність діагностики, несистемність та недостатність заходів мінімізації негативних наслідків впливу конфліктів між суб'єктами оподаткування провокують появу дисфункціональних розладів інститутів оподаткування в локальному, державному та міждержавному фіскальному просторі. Врахування масштабів, оцінка негативних наслідків та результатів своєчасного подолання дисфункціональних розладів інститутів оподаткування сприятиме більш чіткій ідентифікації детермінуючих чинників зростання їх дієвості у фіскальному просторі;

– теоретичні підходи, що обґрунтовують вплив поведінкових параметрів реакцій суб'єктів оподаткування на перебіг фіскальних процесів та досягнення екстремумів виробничої і фіскальної функцій у коротко- та довгостроковому періодах. Врахування поведінкових параметрів на індивідуальному та суспільному рівнях дає можливість окреслити характеристики прояву поведінки платників податків, податкової культури в суспільстві та домінування формального чи неформального різновиду інститутів оподаткування;

– трактування інституцій оподаткування, характеристики та хронологічні етапи становлення вітчизняної моделі на основі аналізу поширених у світовій практиці типів побудови інституційних структур органів управління оподаткуванням на державному та моделях ієрархічно-мережевої структури на локальному рівнях. Узагальнення тенденцій розбудови функціонуючих у глобальному вимірі фіскальних інституцій дало змогу систематизувати напрями вдосконалення діяльності Державної фіскальної служби України з аргументацією доцільності розширення діапазону її повноважень у частині: передачі функції ведення обліку платників єдиного внеску на

загальнообов'язкове державне соціальне страхування з наданням права доступу до нього органам соціального страхування; складання та щорічного оприлюднення даних щодо обсягів податкових розривів (за видами податків, групами платників та сферами діяльності) з аналізом економічних, соціальних та інституціональних передумов їх виникнення, а також спектра заходів державно-управлінського впливу щодо мінімізації їх рівня;

– обґрунтування домінуючої ролі податкових елементів фіскального механізму в забезпеченні екологічних, економічних та соціальних імператив сталого розвитку держави. Це дало змогу запропонувати: підвищення природоохоронної ролі та цільової спрямованості екологічного податку, зокрема закріплення його надходження лише до спеціального фонду державного та місцевих бюджетів; запровадження податку на утилізацію відходів. Встановлено, що домінування фіскальних орієнтирів в Україні, незважаючи на задекларовані соціальні пріоритети, не сприяє досягненню соціальних імператив сталого розвитку держави. Запропоновано запровадження диференційованих ставок податку на додану вартість; встановлення високих соціальних стандартів оцінки вартості робочої сили; забезпечення справедливого перерозподілу доходів фізичних осіб на основі підвищення соціальної ролі прибуткового оподаткування.

Практичне значення одержаних результатів. Основні результати дисертаційної роботи, зокрема теоретичні положення, висновки та практичні рекомендації, що ґрунтуються на окресленні закономірностей функціонування інститутів оподаткування в контексті аналізу детермінуючих факторів впливу глобального, національного та локального вимірів, можуть бути використані: у наукових дослідженнях, спрямованих на розширення теоретичного базису пізнання оподаткування та інституціональних закономірностей його еволюції у фіскальному просторі; при розробці стратегічних і тактичних заходів фіскальної політики, окресленні напрямів реформування та спектра заходів щодо корегування інституціональних трансформацій податкової системи України; у практичній діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування щодо розробки і застосування на практиці нормативно-правових актів з питань податкових і

фіскальних заходів впливу у локальному та державному вимірах; в діяльності функціональних підрозділів Державної фіскальної служби щодо протидії, запобіганню та мінімізації наслідків податкових конфліктів між учасниками податкових взаємодій; під час викладання фахових дисциплін («Економічна теорія», «Фінанси», «Податкова система», «Податковий менеджмент» та ін.) у вищих навчальних закладах України.

Наукові напрацювання і рекомендації щодо підвищення ефективності функціонування інститутів оподаткування, їх ролі в забезпеченні умов сталого розвитку держави мають практичне спрямування, їх взято до впровадження Комітетом Верховної Ради України з питань економічної політики (довідка № 04-16/15-502 від 12.09.2017 р.).

Висновки та пропозиції дисертаційної роботи щодо аналізу природи податкової культури в суспільстві, причин і умов реалізації проявів антифіскальної поведінки платників податків, критеріїв дотримання партнерських відносин між платниками податків та функціональними підрозділами ДФС України як суб'єктами податкових правовідносин використані в роботі Департаменту аудиту (довідка № 1724/84-89-00 від 15.12.2016 р.) Державної фіскальної служби України.

Науково-практичні напрацювання щодо аналізу впливу технологій і процедур фіскального адміністрування на розширення параметрів фіскального простору держави, виявлення та протидію способам ухилення від оподаткування та пропозиції щодо підвищення ефективності реалізації податкових правовідносин між платниками податків і фіскальними інституціями були використані Департаментом моніторингу доходів та обліково-звітних систем (довідка № 2029/99-99-07-01-05-24 від 29.06.2017 р.) Державної фіскальної служби України.

Рекомендації щодо доцільності та напрямів запровадження у вітчизняну практику оподаткування альтернативних моделей вирішення та запобігання конфлікту інтересів між фіскальними органами і платниками податків, що можуть виникати на стадії до та після подання податкової декларації, були використані функціональними підрозділами Головного управління Державної фіскальної служби у Тернопільській області (довідка № 2936/10/19-00-03 від 23.05.2017 р.).

Результати аналізу ефективності реформування інститутів митного контролю і митного адміністрування в Україні та механізмів вдосконалення взаємодії інститутів оподаткування України і країн Східної Європи були використані в роботі Регіонального центру з інституціонального розвитку Європейського регіону Всесвітньої митної організації (довідка № 2017-001he від 4.05.2017 р.).

Запропоновані автором рекомендації щодо розширення параметрів локального фіскального простору в процесі фіскальної децентралізації регіонів України та підвищення їх фінансової самостійності були використані при підготовці програм соціально-економічного розвитку Шумської об'єднаної територіальної громади Тернопільської області (довідка № 02-13/2355 від 15.09.2017 р.).

Основні методологічні підходи до аналізу закономірностей функціонування інститутів оподаткування апробовані при складанні навчальних програм та методичного забезпечення. Зокрема, у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету використовуються запропоновані розробки щодо: окреслення концептуалізації природи та детермінант функціонування інститутів оподаткування (дисципліна «Основи оподаткування»); визначення методологічних компонент впливу технологій і процедур фіскального адміністрування на розширення та згортання фіскального простору (дисципліна «Податкова система»); встановлення ролі інститутів оподаткування в регулюванні суспільних конфліктів (дисципліна «Фіскальна соціологія») (довідка № 126-31/1686 від 30.08.2017 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є одноосібно виконаною науковою роботою, в якій розроблено власні концептуальні підходи і запропоновано нові шляхи вирішення важливої наукової проблеми функціонування та розвитку інститутів оподаткування у фіскальному просторі держави. Теоретичні узагальнення, розробки, висновки, пропозиції та інші наукові результати, що виносяться на захист, отримані автором самостійно.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати дисертаційної роботи доповідалися і були схвалені на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Україна наукова» (м. Севастополь, 2007 р.),

«Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України» (м. Ірпінь, 2008 р.), «Економічний і соціальний розвиток України в ХХ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 2008 р.), «Актуальные проблемы налоговой политики» (м. Єкатеринбург, 2009 р.), «Актуальні проблеми соціально-економічних трансформацій у міжнародному середовищі» (м. Тернопіль, 2010 р.), «Інституційні засади функціонування економіки в умовах трансформації» (м. Одеса, 2010 р.), «Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів» (м. Ірпінь, 2010 р.), «Управління розвитком» (м. Харків, 2010 р.), «Напрями розбудови податкової системи України в умовах утвердження ринкової економіки» (м. Тернопіль, 2011 р.), «Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів» (м. Ірпінь, 2013 р.), «Актуальні проблеми економіки та управління в сучасних соціально-економічних умовах» (м. Дніпропетровськ, 2013 р.), «Ринкова природа інституційних трансформацій сучасних економічних систем» (м. Чернівці, 2013 р.), «Проблемы обеспечения безопасного развития современного общества» (м. Єкатеринбург, 2014 р.), «Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна візія та виклики глобалізації» (м. Тернопіль, 2014 р.), «Перспективні питання економіки та управління» (м. Дніпропетровськ, 2014 р.), «Institutionelle grundlagen fur die funktionierung der okonomik under den bedingungen der transformation» (м. Нюрнберг, 2015 р.), «Institutional framework for the economy in the context of transformation» (м. Монреаль, 2015 р.), «Socio-economic aspects of economics and management» (м. Таунтон, 2015 р.), «Парадигмальні зрушення в економічній теорії ХХІ ст.» (м. Київ, 2015 р.), «Економічна теорія: еволюція парадигми та революційні гіпотези» (м. Київ, 2015 р.), «Economics of sustainable development: theoretical approaches and practical recommendations» (м. Кошице, 2015 р.), «Економічна кібернетика: проблеми управління соціально-економічними системами» (м. Харків, 2016 р.), «Розвиток соціально-економічних систем в геоeкономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування» (м. Тернопіль, 2017 р.).

Публікації. За результатами дисертаційної роботи опубліковано 60 наукових праць загальним обсягом 53,44 друк. арк., з яких автору належить 52,11 друк. арк., у тому числі: 1 одноосібна монографія, 7 підрозділів – у колективних монографіях,

29 статей – у наукових фахових виданнях (з яких 8 статей – у виданнях, що входять до міжнародних наукометричних баз, та 1 публікація у науковому періодичному виданні іншої держави), 23 публікації за матеріалами міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається з 5 розділів, вступу, висновків, списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг дисертації становить 562 сторінки, у тому числі основний зміст викладено на 395 сторінках. Робота містить 32 таблиці (7 розміщено на окремих сторінках), 45 рисунків (9 розміщено на окремій сторінці), 16 додатків на 122 сторінках. Список використаних джерел із 474 найменувань розміщений на 47 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ПАРАДИГМАЛЬНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Методологічна компонента парадигми оподаткування: аргументація інституціонального ракурсу

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

Україна, обравши ринковий тип господарювання після проголошення свого незалежного, правосуб'єктного статусу, стала на шлях побудови моделі власної, самобутньої податкової системи, орієнтуючись при цьому на парадигмальний базис державотворення економічно розвинених держав світу. Ретроспектива здійснення інституціональних трансформацій після набуття Україною незалежності в усіх сферах функціонування держави, а також і в податковій, ідентифікує їх революційний характер, зумовлений наміром запровадження в стислі строки ефективних у розвинених соціально-економічних системах моделей суспільних інститутів. В результаті, впродовж двадцяти шести років наша держава неодноразово переживала процеси реформування: структури податків та зборів; принципів податкового законодавства; форм і методів податкового контролю; інструментів та способів реалізації податкової політики; механізмів фіскального адміністрування; параметрів податкового обліку і звітності, а також переліку

контролюючих органів в сфері фіску, їх функціональних завдань, делегованих повноважень та обов'язків. Однак, шаблонне перенесення взірців високоефективних в інституціональних матрицях ринкового типу інститутів без врахування принципів розвитку і засад функціонування, оцінки їх відповідності, в тому числі параметрам національної економічної системи, часто здійснювало гальмівний вплив на трансформаційні перетворення, мало незначний, або навіть зворотній ефект.

Суспільні трансформації, що мали місце в минулому, сприяли розширенню і ускладненню відносин оподаткування, реалізуючи відповідні суспільні, економічні та інституціональні метаморфози як в теоретичній, так і в практичній площині. На жаль можемо констатувати, що більш ніж чвертьстолітній період ситуативного реформування податкової системи держави характеризувався перманентним використанням фрагментів теорій оподаткування та спробами формування новітньої вітчизняної податкової теорії виходячи з реалій економічного розвитку та фіскальних потреб. Існуючі прорахунки та недоліки реалізації вітчизняних технологій оподаткування довели хибність таких підходів та актуалізували необхідність обґрунтованого вибору методологічного інструментарію дослідження оподаткування, перегляду та реінтерпретації усталених трактувань, і на їх основі формування новітніх методик наукового пошуку.

Представники різних наукових шкіл і напрямів, аналізуючи сучасні процеси розвитку в умовах глобалізованого світу, визнають, що в нових координатах розвитку, старі уявлення про функціонування економічних систем суспільства і їх елементів, виявляються непридатними для вирішення практичних завдань, стаючи все більш неадекватними ситуації і приводячи до результатів, які часто не тільки не збігаються з очікуваними, але навіть їм суперечать. Це особливо торкається процесів оподаткування, яким властиві: значне розходження між очікуваними і реальними результатами реформування, недостатня ефективність запроваджених технологій адміністрування податків і зборів, передумов досягнення фіскальних, економічних та соціальних ефектів у відповідності до завдань сталого суспільного розвитку. Очевидно, що суспільні, економічні та інституціональні тенденції розвитку фіскальних процесів обумовлюють гостру необхідність їх системного

дослідження шляхом виявлення основних проблем податкової політики та практики, зокрема щодо: визначення величини податків і їх структури, пріоритетів і ефектів оподаткування, масштабів ухилення від оподаткування, ефективності податкового контролю, суперечностей між суспільними та індивідуальними інтересами, механізмів протидії проявам конфлікту інтересів між учасниками процесів оподаткування.

Існування означених протиріч певним чином спровоковане незавершеністю аналізу оподаткування, його філософсько-методологічного базису, способів обґрунтування та логіки здійснення перманентних трансформацій інституціональних структур в сфері фіску, їх систем, механізмів реалізації, а також приписуваних їм принципів та функцій. Глибина і непередбачуваність глобальних цивілізаційних змін стали викликом не тільки суб'єктам державотворення, але і економічній науці, яка виявилася не готовою до сприйняття сучасного динамічного розвитку, розглядаючи нові процеси і явища в системі усталених категорій і понять. Означене, зумовлює потребу більш ґрунтовної концептуалізації парадигми оподаткування, економіко-філософського переосмислення податкових теорій з метою вибору методологічних підходів пізнання інститутів оподаткування з подальшим обґрунтуванням природи та новітніх тенденцій їх розвитку в глобальному просторі.

Згідно з теоретичними переконаннями Т. Куна, наявність глибоких системних суперечностей як у науці, так і у її практичній проекції є свідченням світоглядної кризи у певній галузі знань внаслідок накопичення достатньо великого масиву даних про виявлені аномалії, невідповідності та суперечності існування процесів та явищ, які спростовують чи суперечать догмам усталеної парадигми. При цьому, поняття парадигми, що застовується при описі еталонних теоретико-методологічних основ у всіх сферах наукового пошуку, на думку Т. Куна є не чим іншим як певною концептуальною схемою, що виступає в якості нормативної основи для практичної діяльності наукового співтовариства в межах усталених наукових традицій, які регламентують як вибір проблем так і методи їх розв'язання в історично обмежений період часу [156]. Поділяючи подібні погляди, визнаємо що найбільш влучним і

таким, що відповідає кунівському розумінню даного терміну є усвідомлення під парадигмою біполярної єдності та симбіозу парадигми знання з парадигмою пізнання. При цьому, остання виступає певною методологічною рефлексією [34], що проявляється завдяки усталеній впродовж визначеного часу сукупності способів, форм, методів, прийомів і інших модифікацій пізнання; та є пізнавальним праобразом для гносеологічних взірців, процедур і операцій, див. *рис. 1.1*.

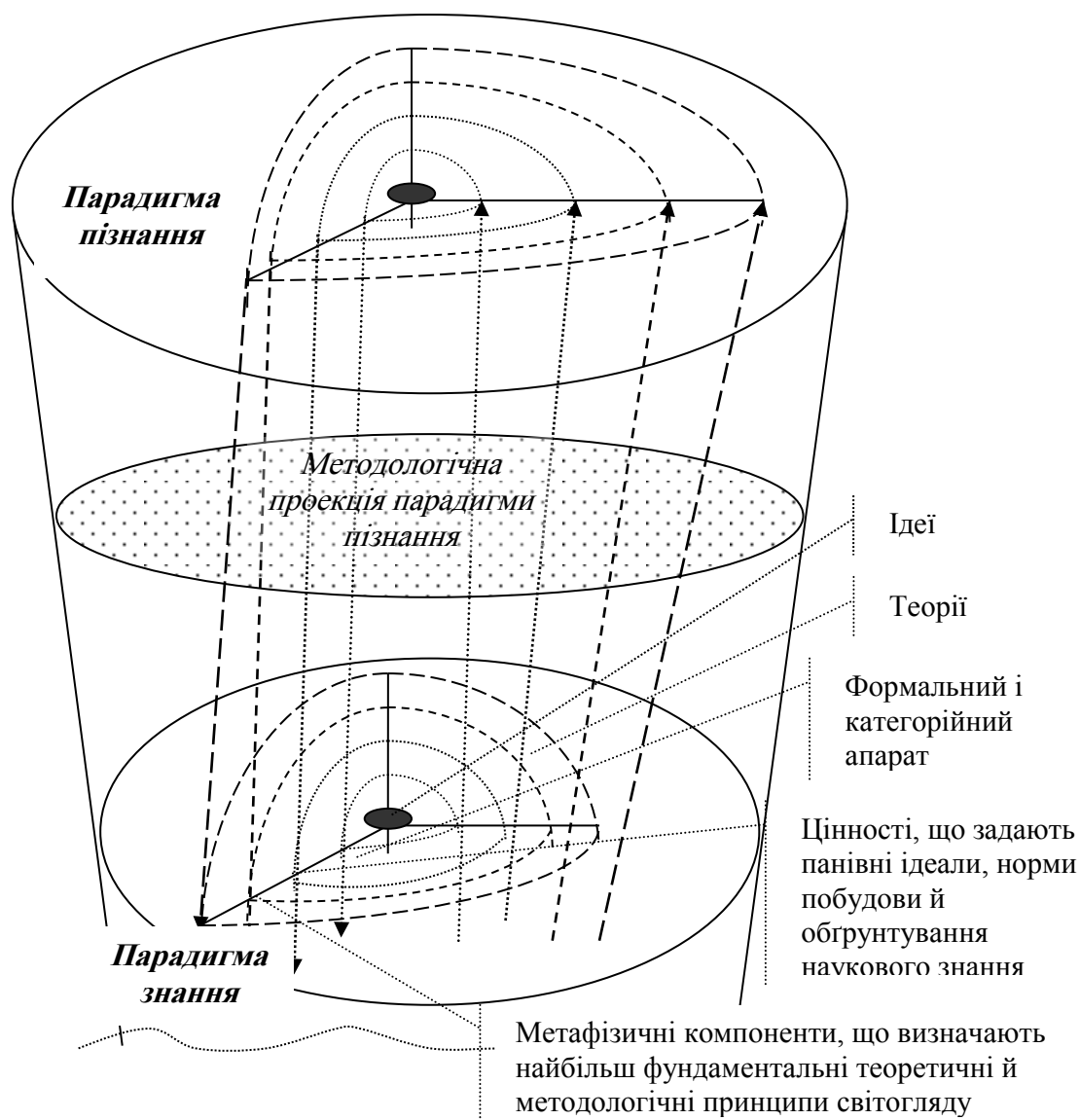


Рис. 1.1. Структура парадигми

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

«Вчений, приймаючий нову парадигму, виступає скоріше не в ролі інтерпритатора, а як людина, яка дивиться крізь лінзу, що перевертає зображення» і таким чином «бачить новий гештальт» [156. С. 146], - стверджує Т. Кун. Тривалість

його існування, за визначенням теоретика, зумовлюється рівнем та хронологічними межами розвитку осяжних людському розуму наукових знань, обсяг яких встановлює проективно-програмувальні і селективно-заборонні параметри подальшого розвитку науки. Зміна парадигм пов'язана з появою нової системи світогляду й цінностей, практичними умовами, суспільними трансформаціями, тому теоретик виділяє: допарадигмальний стан, що характеризується еkleктичним поєднанням різноманітних гіпотез; парадигмальний – що ознаменовується існуванням єдиного теоретичного і методологічного базису науки, що визначає і формує розв'язання поставлених проблем; та постпарадигмальний, в ході якого відбувається зміна світоглядних систем. В процесі розвитку суспільства, філіації парадигм, третій етап стає першим, оскільки коли накопичується достатньо даних про виявлені аномалії, невідповідності та суперечності, що заперечують догми існуючої парадигми, то певна наука переживає кризу. Впродовж цієї кризи виникають нові ідеї, які, можливо, раніше не брались до уваги або були спростовані, що відповідає допарадигмальному стану. В кінцевому підсумку, існуючий конфлікт парадигм з різними системами цінностей, способами розв'язання практичних завдань та параметрами світогляду призводять до появи нової парадигми, «у якій логічно і послідовно розгортається предмет дослідження, тобто розкривається його зміст шляхом внутрішнього сутнісного саморуху» [392 С. 57] об'єкту пізнання. Нова світоглядна парадигма не заперечує стару, а розширює, доповнює усталені методологічні конструкції наукового пошуку, тому впродовж еволюції мали місце неодноразові зміни світоглядних уявлень, що зумовлювались не лише історичними проміжками часу, але і зміною структури та параметрів об'єктів дослідження загальнонаукових парадигм, див. Додаток А. (таб. 1).

Російський теоретик Ю. Яковец парадигми за рівнями охоплення поділяв на: загальнонаукову (що застосовується для всієї суспільної свідомості); часткову (для окремої галузі наукового знання, наприклад, економічного); та локальну (як модифікації загальнонаукової чи часткової парадигми в окремій науці у визначений історичний період часу та території реалізації) [402]. На основі цієї градації можемо стверджувати, що усвідомлення існування складних динамічних систем, що

зазнають різкої зміни стану в періоди нестабільності, ознаменувало перехід до четвертого, синергетичного етапу розвитку загальнонаукових парадигм, як базису наукового вчення про самоорганізацію, пізнання закономірностей еволюції складних динамічних систем. Засновник синергетики Г. Хакен визначав її не лише як науку про самоорганізацію, але як «теорію спільної дії багатьох підсистем, в результаті якої на макроскопічному рівні виникає (нова) структура і відповідне функціонування» [382. С. 7].

Формування нової міждисциплінарної парадигми самоорганізації здійснювалось на основі запозичення методологічного інструментарію міждисциплінарних напрямів дослідження як природничих так і соціальних процесів. Загалом, синергетика абсорбувала в себе і діалектику, і теорію систем, і теорію еволюції, ставлячи акцент на вивченні нерівноважних станів, порогових точках розвитку і фазових (кількісних) переходах. Синергетична парадигма ініціює нове бачення складноорганізованих (багатокомпонентних, складноструктурних та складнофункціональних) систем як цілісних структур, що ідентифікуються просторово-часовими параметрами розвитку.

Тенденції протікання сучасних трансформаційних перетворень, відображаючи основні положення синергетичної парадигми, переконливо доводять, що економіка відноситься до такого класу систем, для яких характерними є нелінійність і ймовірнісний характер розвитку, неможливість точного передбачення зміни параметрів економічних явищ і процесів в довготривалій перспективі, тому будь-яка її складова, включно з податковою, представляє собою систему з певним рівнем ентропії. Це зумовлює необхідність державного втручання шляхом корекції параметрів фіскальної політики для стабілізації рівня ентропії, в діапазоні від коригування незначних складностей та суперечностей до нейтралізації кризових явищ. У цьому випадку, адекватний управлінський вплив завдяки інструментам і заходам стимулюючої чи стримуючої фіскальної політики знижує ймовірність появи і амплітуду скачків ентропії в умовах циклічних коливань економіки.

Бажаний результат може бути досягнений за рахунок однієї чи кількох серій збурень траєкторії, правильний вибір яких дозволяє досягнути поставлених завдань,

не змінюючи рух траєкторії з цільового, заданого напрямку та через певний час призвести до достатньо значної корекції заданого вектору руху. Урядом на основі аналізу економічних, соціальних, політичних та інших параметрів задається відповідний вплив у вигляді як незначних імпульсів (наприклад, підвищення/зниження ставки податку, зміни його структури, запровадження чи відміни податкових пільг, посилення податкових санкцій та ін.), так і масштабного реформування у податковій сфері (проведення податкових реформ, прийняття нових законів з питань оподаткування, зміни концепту національної податкової доктрини). Недоліком при цьому, є те, що: по-перше, державі багато в чому доводиться діяти наздогад, використовуючи ймовірно правильні фактори впливу, та, по-друге, існує певний часовий лаг донесення управлінських імпульсів, їх розпізнавання та сприйняття економічними суб'єктами. Слід відмітити, що природа впливу податків на економіку має подвійний характер впливу: з одного боку, податки підвищують загальний рівень ентропії, так як збільшують рівень особистої ентропії економічних суб'єктів—платників податку; з іншого, вони є потужним інструментом недопущення «перегріву» економіки [117].

Теоретичні постулати синергетики обґрунтовують існування незворотнього, внутрішнього часу еволюційної трансформації внаслідок нелінійної взаємодії структурних елементів системи з поділом їх на коротко- та довготривалі. Короткі взаємодії «гасяться», але попередньо продукують довгі взаємодії, здатні формувати більш численні стабільні кореляційні зв'язки. При цьому, на думку відомого апологета синергетики І. Прігожина [238], в результаті навіть коротких лінійних хаотичних взаємодій виникає фазовий простір, що у кожному конкретному випадку може бути описаний за допомогою основоположних властивостей, таких як: «стріла часу», рівень енергетичного обміну системи з зовнішнім середовищем, межа ентропії (старіння системи) і дисипації (самоорганізації системи), протилежність і єдність хаосу та тимчасової рівноваги.

В результаті поєднання взаємодії і кореляцій сформований фазовий простір відображає ансамбль векторів розвитку, спрямованих до певного атрактору, або «притягуючої множини», що забезпечує подальший розвиток. Очевидним є

перенесення методологічних акцентів з трактування еволюції як процесу трансформації системи під впливом зовнішніх сил на усвідомлення творчого начала, що властиве як елементам системи так і системі взаємодій між ними.

Відмітимо, що категорія «взаємодії» є значним методологічним підґрунтям вивчення та пізнання явищ природи і суспільства, на підставі того, що любий об'єкт може сповна бути дослідженим і визначеним за умови його аналізу в проекції системи причинно-наслідкових характеристик прояву взаємодій з іншими системами, їх елементами, а також синергійного ефекту їх поєднання. Філософське трактування категорії «взаємодія» деталізується у теоретико-методологічних підходах, що ґрунтуються на усвідомленні того, що кожен з учасників зазнає впливу і одночасно зумовлює детермінатні характеристики зворотної реакції інших учасників. Взаємодія, обумовлюючи розвиток об'єктів, є найглибшим джерелом, основою і базовою передумовою виникнення, еволюції і розвитку об'єктів, їх трансформації. Визначені типи взаємодії структурних елементів, як процес послідовної зміни явищ і станів об'єктів та їх складових в процесі розвитку є основою руху будь-якої матерії. Специфіка взаємодії особливого рівня матерії — соціальної, визначається не стільки фізичною і біологічною природою людей як живих організмів, скільки системою відносин, які, виникаючи між людьми і різними їх об'єднаннями в процесі суспільної і економічної діяльності, та ґрунтуючись на визначених нормах поведінки і мотивах діяльності (інтерес, усвідомлення необхідності взаємодії, співпраці, спілкування і т.д.), окреслюють суспільну матрицю взаємодій відповідного типу та ієрархічного рівня.

На особливому спонукальному характері інтересів у формуванні простору взаємодій наголошував відомий фінансист І.Х. Озеров, стверджуючи, що «в малому колі між людьми мало точок дотичності; але чим ширший союз, тим менше цих точок; два кола перетинаються в двох точках, десять – перетинаються лише в одній; так і з людьми: чим ширше їх коло, тим більше виступають вони як економічна категорія, перетинаючись в одній точці – інтересі...» [213. С. 20].

Складна та динамічна, багатовимірною у фазах відтворення, у просторі та часі, у статиці та динаміці система взаємодій учасників породжується різноманітністю їх

економічних інтересів, зумовлених багатогранними економічними потребами, див. Додаток А. (рис. 1). «Найближчий погляд на історію, - писав Ф. Гегель, - переконує нас в тому, що дії людей виникають з їх потреб, пристрастей, їх інтересів...», тому влюбій економічній дії: між суб'єктами бізнесу і власниками ресурсів, між виробниками і споживачами, державою і підприємцями, у відносинах між індивідами – мають місце елементи єдності і боротьби інтересів. Їх взаємодія виступає рушійним важелем соціально-економічного розвитку, що забезпечуючи різноспрямованість інтересів суб'єктів, складає суперечливу єдність протилежних сторін [376]. Тому, досить часто, механізм задоволення інтересів економічних агентів і їх узгодження визначається сутністю економічної системи, в дослідженні яких розрізняють два крайніх їх взірця, див. Додаток А. (рис. 2).

В трьохмірній моделі реалізації економічних інтересів радянського взірця порушувались три важливі принципи системної організації: самоорганізованість (саморегульованість), зворотній зв'язок і рівновага. Пропаговані радянською ідеологією гармонія і єдність економічних інтересів підтримувались нейтралізацією носіїв зворотніх зв'язків і жорстким адміністративним погодженням системи інтересів. Натомість, в системі ринкової економіки суб'єктивна ієрархія суспільних інтересів над індивідуальними зумовлюється потребою першочергової реалізації: потреб і інтересів національної безпеки та оборони; результатів науково-технічного прогресу; здійснення національно значимих фундаментальних досліджень; розвитку загальнонаціональних транспортних та інформаційних комунікацій; дотримання освітніх, медичних, санітарно-побутових, екологічних, культурних та соціальних стандартів. Фінансовим базисом забезпечення задоволення цих загальних інтересів держави виступає оподаткування. Однак, проблема діалектичної взаємодії індивідуального і суспільного інтересу зумовлюється тим, що реалізація трудових зусиль, забезпечення благами і послугами, виживання та продовження роду кожним окремим індивідом є завданням практично нездійсненим без допомоги та кооперації з іншими членами соціуму, що сприяє виживанню та еволюційному розвитку всього суспільства.

Історія розвитку світової економічної думки засвідчує, що на кожному з етапів еволюції суспільства, наукова спільнота володіла певними, логічно–обґрунтованими теоріями з акцентами на відповідних орієнтирах, які в тій чи іншій мірі визначали способи досягнення консенсусу інтересів між суб'єктами фіску. На думку класика економічної теорії А. Сміта, дане питання «було предметом уваги практично всіх народів, оскільки в процесі розвитку держав, всі народи здійснювали спроби в міру свого розуміння зробити свої податки настільки справедливими і рівномірними, наскільки могли, настільки визначеними і найменш обтяжливими для народу, щоб це було вигідно як платникам податків так і державі» [340]. Однак, в період посилення нестабільності, зумовленої глобальною фінансовою кризою, завдання задоволення соціальних потреб суспільства та особливо соціально незахищених верств населення, накладаючись на проблеми падіння обсягів виробництва, зростання безробіття, зниження рівня інвестиційної активності, зумовлюють переосмислення ролі і місця держави в регулюванні економічних процесів. Безсумнівно, майже два століття значно змінили специфіку цілеспрямованого державного впливу на економіку як з метою формування економічного порядку, так і регулювання різноманітних економічних процесів.

В історичному контексті, зі зростанням участі держави, її політика, будучи представленою в різних сферах прояву, зумовлюється тією роллю, яку вона виконує, зокрема: як арбітра, гаранта чи учасника економічних процесів. З цього приводу цілком слушними є міркування провідного ідеолога реформ Польщі та професора Гарвардського університету Г. Колодко, який констатує, що «... держава повинна залишатися активною в створенні економічної політики не як власник активів чи адміністратор державних компаній, а як архітектор інституціональної взаємодії, гарант фінансових основ, інвестор в людський капітал, фінансист розвитку інфраструктури і як менеджер глобальної інтеграції»[434. С. 2]. Особливі характеристики, зумовлені роллю держави як гаранта захисту інтересів індивідів та суб'єкта, що володіє власним набором пріоритетів та потреб, окреслюють особливі функції та специфіку державного втручання. Однак, існує тонка межа між реальною

необхідністю захисту і задоволення індивідуальних інтересів та встановлення меж державного впливу під егідою досягнення «загального блага».

Так як співвідношення інтересів формалізовано «узгоджується» на законодавчому рівні, тому є підстави стверджувати, що зростання кількості суспільних благ і рівня їх забезпечення здійснюється державою в примусовому вигляді, передбачаючи заміну свободи індивідуального вибору волею держави. Таким чином, перенесення функції захисту та забезпечення індивідуальних інтересів на державу характеризує діалектичну природу оподаткування, зумовлюючи появу дилеми вибору між захистом індивідуальних прав індивідів та рівнем державного втручання як способу забезпечення суспільних інтересів.

Умовою гармонійного співіснування різноспрямованих груп інтересів є формалізовані норми права, що є найважливішою силою, яка організує співжиття людей у спільноті. «Коли ця правова організація суспільних відносин, що поступово розвивається, набуває визначеної постійної форми, то можна говорити про таку форму суспільного союзу, яку ми називаємо, на відміну від усіх інших суспільних форм, державою» [200. С. 50-21]. Тому ідеологія розвинених демократичних держав зорієнтована на координацію та гармонійний розвиток системи інтересів усіх суб'єктів, узгодження яких, за твердженням А. Антоновича, дозволяє розглядати суспільство як «...організм, у котрому всі частини живуть і працюють спільно, навзаєм полегшуючи задоволення потреб» [10].

Гармонійний розвиток суспільства в значній мірі залежить від економічної системи держави, яка є не чим іншим як складною, еволюційно впорядкованою сукупністю принципів, правил, формальних і неформальних норм взаємодії учасників економічних процесів, що визначають форму її ієрархічної структури, зміст базових відносин формування, розподілу, обміну і споживання економічного продукту та видів господарської діяльності суспільства в визначених координатах простору і часу, див. *рис. 1.2*. При цьому, економічна система держави поділяється на підсистеми більш нижчого порядку, кожна з яких відрізняється від інших усталеністю властивостей і функцій, а також метою функціонування, яка

встановлюється ззовні і детермінує перелік елементів та компонент системи, а також характер взаємодії її учасників.

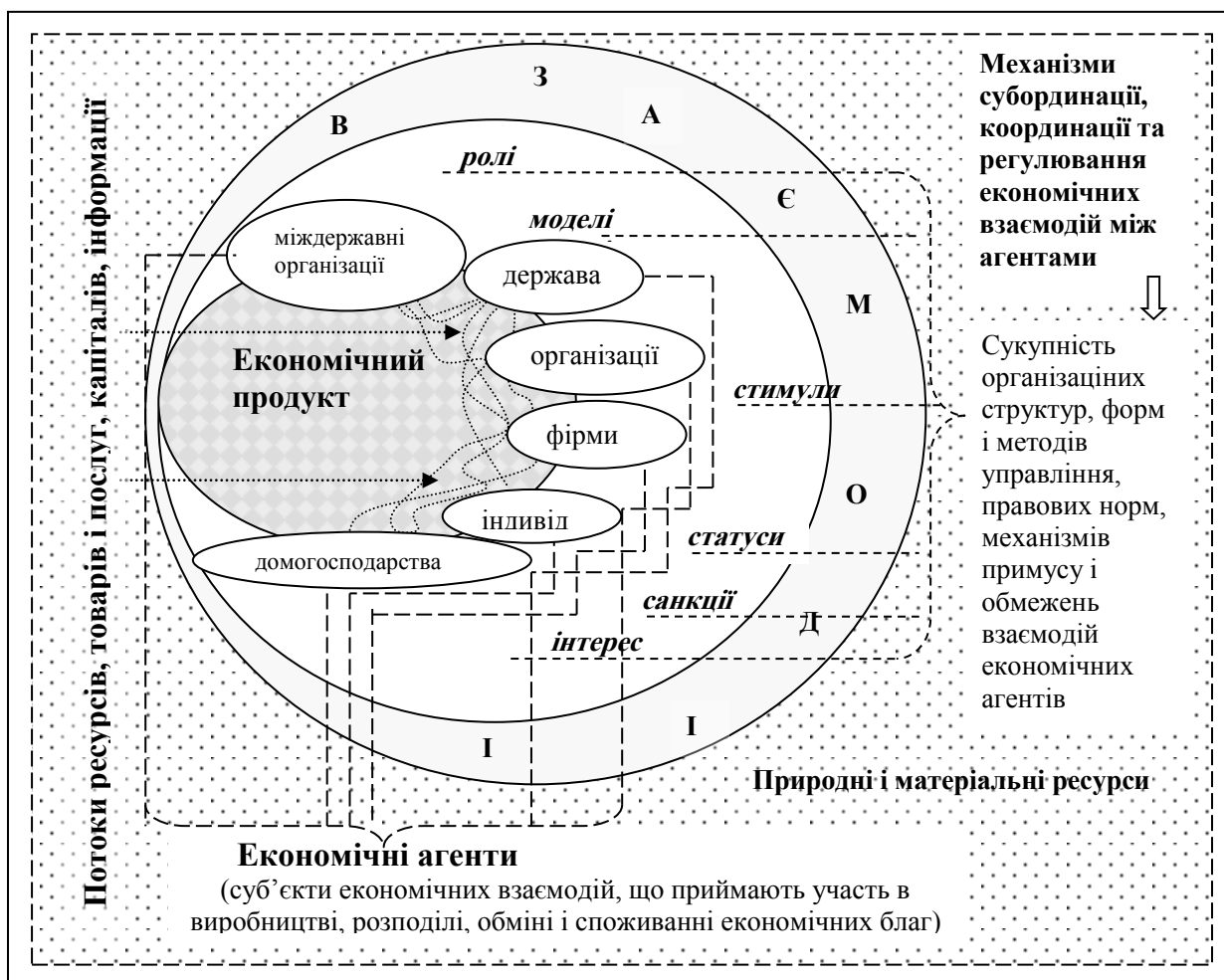


Рис. 1.2. Елементи економічної системи (інституціональний ракурс)

Джерело: складено автором

В цьому контексті, цілі, принципи та засади реалізації системи оподаткування як складової економічної системи держави, будучи обумовлені пріоритетами її соціального, економічного і суспільного розвитку та складовими фіскальної доктрини, в свою чергу визначають: завдання, специфіку функціонування та тип організаційної структури фіскальних інституцій; ресурсні та інформаційні взаємозв'язки механізму податкового адміністрування, що забезпечує стійке функціонування і розвиток податкової системи; діапазон прав та обов'язків учасників процесів оподаткування тощо.

Означений ракурс представлення економічних систем повною мірою відповідаючи онтологічному базису синергетичної парадигми також концептуально

та конвергентно співзвучний інституціональному підходу, оскільки складна, еволюційно та ієрархічно впорядкована сукупність норм, принципів та механізмів взаємодії економічних агентів в певному вимірі економічного простору щодо формування, обміну, розподілу чи споживання означеного економічного продукту є не чим іншим як суспільним інститутом.

Згідно з твердженням західних adeptів інституціоналізму, інститути є ключовим елементом будь-якої економічної системи, закономірності трансформації якої зумовлюються впливом фундаментальних принципів теорії еволюції: «спадковість–зміна–відбір» [209]. Спадковість розглядається як безперервність розвитку суспільного інституту, що забезпечує стабільність та монізм економічної системи; зміна – обумовлює здатність суспільних інститутів реагувати на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища, їх вплив на індивідуальні та суспільні взаємодії; відбір втілює конкурентний вибір найбільш ефективних за певних умов суспільних інститутів.

В процесі еволюційних перетворень і економічні системи різного ієрархічного рівня, і їх інститути постійно перебувають в стані трансформацій, характеризуючись внутрішньою стрілою еволюції, здатністю до самоорганізації і саморозвитку, накопичення внутрішніх передумов поступу, наявністю постійного енергетичного та інформаційного обміну з зовнішнім середовищем на основі процесів безперервної взаємодії. Таким чином, механізми субординації, координації та регулювання взаємодій між елементами та учасниками економічної системи, втілюючись у вигляді сукупності організаційних структур, організаційних форм, концептуальних засад і методів управління, правових норм, механізмів примусу руйнуються, видозмінюючи ролі і статуси, моделі поведінки, інтереси та стимули учасників не тільки в просторі, але й на часовій осі. Охопити цей особливий (не лінійний за своєю природою) гештальт соціально-економічної цілісності системи, яка продукується збалансованістю процесів ентропії і дисипації (тимчасових інституціональних і структурних) утворень економіки у різних проекціях простору і часу, відійшовши від оцінки лінійної сукупності факторів розвитку економічних систем, взятих як окремо, так і в сумі різних ракурсів, спроможна синергетика завдяки властивому їй

методологічному базису. На основі вищеозначених аргументів та усвідомлюючи той факт, що вихідним пунктом нелінійного світосприйняття є не об'єктно-суб'єктна, а суб'єктно-суб'єктна взаємодія, вважаємо, що є усі передумови для дослідження оподаткування адекватно специфічній природі складноорганізованих об'єктів наукового пізнання у відповідній просторово-часовій матриці в проекції загальнонаукової синергетичної парадигми.

Розгляд сучасного методологічного базису оподаткування крізь призму його єдності і цілісності з метою побудови відповідної парадигми доводить, що воно належить до типу складних систем, які розвиваючись поряд з усталеними теоретичними конструктами породжують все нові міждисциплінарні підсистеми і напрями. Структура економічної парадигми, як різновиду часткової парадигми XXI ст. охоплює поєднання мейнстріму та різновидів теорій економічної гетеродоксії. Цей традиційний для розвитку економічної науки плюралізм напрямів наукового пізнання характеризується особливими тенденціями розвитку. Зокрема, якщо до середини XX століття особливо чітко прослідковувалась експансія неокласичної парадигми з властивими їй рисами монізму, то впродовж останніх десятиліть спостерігається посилення як поліструктурності ортодоксальних течій так і розшарування спектру гетеродоксальних економічних парадигм.

Усвідомлюючи, що об'єктом пізнання різноманітних напрямів економічної науки, в тому числі її неокласичного напрямку є економічна система зі складними процесами взаємодій між учасниками, відмітимо, що базова відмінність між цілим спектром трактувань полягає в розумінні характеру і змісту економічних взаємодій. Визнаючи факт взаємодії між людьми, предметом дослідження традиційної економіки є взаємодія, що здійснюється на основі цінових та речовинних параметрів господарського процесу. Рівень попиту і пропозиції на товари, вплив цін на ресурси займають першофлангові позиції в роботах теоретиків класичного і неокласичного напрямів економічної теорії, при цьому нівелюючи та ігноруючи роль взаємодій інших типів. Саме тому, на думку Й. Шумпетера неокласики за поверхневим шаром, який утворює механіка цін і рентабельності, не бачать процесу соціального життя [82. С. 26-49; 214. С. 194]. Однак, трактування взаємодії детерміноване системою

цінових характеристик виключає зі сфери аналізу соціальні норми і чинники вибору, які власне є передумовою і першопричиною будь-яких поведінкових мотивів діяльності індивідів та їх груп. Йдеться передусім, про соціальні чинники, які, знаходячись за межами цінового механізму і ресурсних обмежень визначають, уможлиблюють, координують і регулюють усяку діяльність людей, включаючи в себе: формалізовані і неформалізовані норми, систему санкцій за їх порушення, колективні обмеження, способи мислення, культуру та архетипи поведінки в суспільстві. Вищезокреслені чинники є не чим іншим, як структурними елементами інститутів, що одночасно володіють внутрішнім та зовнішнім характером прояву та впливу. Саме тому поняття «інститут» характеризується певною подвійністю трактування: «з одного боку інститути можуть бути визначені як обмеження людських дій, що забезпечують «правила гри», яких дотримуються актори. З іншого боку, інститути являють собою результати людських дій та взаємодій. Отже, вони можуть бути визначені як результати дії певних правил, відповідно до яких поведінка гравців стає стабільною» [468].

Нівелювання чи пак заперечення особливої ролі суб'єктивних чинників економічного розвитку шляхом констатації звуженого, техніко–ресурсного ракурсу пізнання стало передумовою кризи неокласичної парадигми, оскільки економіка виступала не чим іншим як сферою прояву незалежних від людини, подібних до природних, стихійних сил, де людині відводилась роль носія функції споживання та надавався статус виробничого ресурсу. Саме такий техніко–ресурсно–орієнтований аспект дослідження зумовлював цілком обгрунтовані, на думку неокласиків, закономірності функціонування соціуму, у яких національні, політичні, культурні, правові, ментальні особливості економічної поведінки людини обумовлювались функціями максимізації доходів та корисності і мінімізації втрат.

Обмеженість просторового бачення та надмірна формалізація аксіоматики смітівської моделі «*homo economicus*», втілюючи парадигмальний базис індустріальної епохи, залишала поза увагою той факт, що людина завжди функціонує в системі соціально і нормативно закріплених функцій, володіє суспільним статусом, що сприяло концептуалізації моделі «*homo sociologicus*».

Всеосяжні, масштабні цивілізаційні перетворення, які охопили на рубежі третього тисячоліття усі складові глобального простору, засвідчуючи що «сучасний світ характеризується ускладненням та урізноманітненням економічних систем, безперервними змінами їхнього гомеостазу, прискоренням еволюційних процесів...» [73. С. 5], в значній мірі змінили як моделі поведінки людей, так і абстрактні моделі їх пізнання. Однак, на думку західного теоретика П. Вейзе, науковці-суспільствознавці наділили своїх модельних людей *homo economicus* і *homo sociologicus* такими здібностями, які дозволяють їм вижити лише в рівноважному світі, але не в світі нестабільності [469. С.148-161].

Усвідомлення концептуальних характеристик постіндустріального суспільства, зумовлюючись процесами прискорення розвитку високотехнологічних технологій, формування мережевого суспільства, віртуалізації міжнародних взаємодій товарів, капіталів, послуг, ресурсів та інформації, домінування інтелектуального капіталу як основного виробничого ресурсу, визначили новий гештальт глобального простору як цілісної соціальної системи. Центром цієї системи став індивід, логіка, закони та мотивація діяльності якого синтезуючи моделі поведінки людини соціальної, економічної та людини-носія інформації, втілились в моделі «*homo instituticus*», див. Додаток А. (таб. 2).

«*Homo instituticus*» керується власними інтересами і мотиваціями, є агентом і носієм інститутів і інституцій та може абстрактно представляти як окремого індивіда, так і групи індивідів (в яких кожен індивід володіє як спільними, так і відмінними від інших учасників групи інтересами, логікою, мотивами діяльності а також особистими пріоритетами), організації, суспільство та державу в цілому. З огляду за зазначене, любого індивіда можна розглядати як інституціональну систему, «тверде ядро» якої складають інститути, в формуванні та реалізації яких задіяний індивід, та «захисна оболонка», чи трансакційне поле, представлене атрибутами інститутів: статусами і ролями, формальними і неформальними нормами, «правилами гри», переконаннями, звичаями, традиціями та ін. За умови втрати системних характеристик інститутів, індивід, володіючи не підкріпленими соціальними статусами, позбавляється соціальної визначеності, а його діяльність в

означених умовах інституціонального дисонансу стає трансакційно затратною та ризиковою. Тому, формування, відбір, запровадження та трансформація любых суспільних інститутів, в тому числі інститутів оподаткування, повинні враховувати параметри еволюційної траєкторії розвитку та сутнісні характеристики моделі агента і носія інституту «щоб не втратити вигоди від соціально-функціональної синергії і уникнути ефекту «спадної» віддачі від «неефективних» інститутів [130. С.75-101].

Реалізація процесів оподаткування в кожній конкретній країні ґрунтується на певному симбіозі ієрархій та мереж формальних і неформальних інститутів, які разом описують цілісну ієрархічну матрицю вищого рівня, специфіка побудови та функціонування якої у будь-якій сфері державотворення може бути представлено за допомогою конструкту інституціональної архітектоники. Її концептуальний базис, на думку Гриценка А.А., є певною «структурою інститутів, що утворюється з взаємозв'язків способу мислення та дій людей, правил, норм, стереотипів, традицій, закладів та інших соціальних утворень в їх співвідношеннях з суттю і загальним естетичним планом побудови суспільної системи» [76. С. 32]. Розгляд закономірностей функціонування та тенденцій розвитку інституціональної архітектоники знайшло певне поширення як в роботах вітчизняних фахівців загального теоретичного напрямку [69. С. 43-52; 75; 139. С. 381-390; 172. С. 73-77; 220; 396. С. 226-228;], так і в сфері фінансів [152. С. 17-33; 184. С. 620; 264; 358. С.234-242].

Термін «інституціональна архітектоніка» є понятійною конструкцією, що вміщує декілька рівнів структур, і на відміну від наближених понять «система», «конструкція», «композиція», «архітектура» та ін., відображає систему елементів, які в результаті взаємодії утворюють цілісну конструкцію, що втілює композиційну єдність та взаємозв'язок ієрархічних складових, що дозволяє охоплювати просторове розташування елементів та їх ієрархічних сполучень з метою визначення загальної динаміки розвитку та векторів трансформації. Закон рівноваги та структурування, характеризуючи найбільш загальні, суттєві зв'язки між елементами інституціональної архітектоники як цілісної системи, що постійно обумовлюють її

розвиток постулює, що інститути розвиваючись «повинні знаходитись у рівновазі, інакше система буде відчувати внутрішні конфлікти, здатні її зруйнувати» [32. С. 32]. Саме тому, кожна із інституціональних систем держави повинна чітко окреслювати сферу поширення, компетенцію органів, їх ієрархічно–мережеве представлення структури, та формально закріплені норми розв’язання ймовірних суперечностей та конфліктів інтересів між учасниками.

Елементи інституціональної архітекτονіки, як динамічної конструкції, можна описати наступними основними характеристиками: формою, що може бути представлена у вигляді певної конструкції; змістом, що відображає взаємозв’язок елементів системи; та просторово-часовим розміщенням, що характеризує зв’язок внутрішньої і зовнішньої сфер організації, як співвідношення форми і змісту у визначений конкретний момент часу. Авторське представлення інституціональної архітекτονіки подано на *рис. 1.3.* у вигляді візуалізованого модусу, що відображає загальні характеристики та форми взаємозв’язку інститутів, як особливих утворень системи, що втілюючись в предметних, соціально–економічній, ідеологічній та інших формах зумовлюють формування інституціональної архітекτονіки суспільства, та описують структурні взаємодії у різних сферах і системах державотворення, у тому числі і у сфері фіску.

Основоположним елементом інституціональної архітекτονіки є норми, що опираючись на принципи та механізми підтримки їх реалізації, пронизують усю сукупність систем та підсистем, представлених у вигляді формальних і неформальних інститутів. При цьому, згідно з правилом золоті пропорції, передумовою правильної побудови інституціональної композиції даного типу є «правильне» співвідношення формальних і неформальних інститутів. На ранніх етапах зародження інституціональних структур більшою композиційною частиною виступали неформальні інститути, існуючи у вигляді традицій, культурних стандартів та усталених ментальних норм поведінки. Однак, в процесі суспільного розвитку відбулася формалізація окремих, найбільш ефективних за певних умов та результативних для відповідних пріоритетів стандартів взаємодії, що на рівні

інституціональної архітекtonіки позначилося переміщенням формальних і неформальних полюсів.

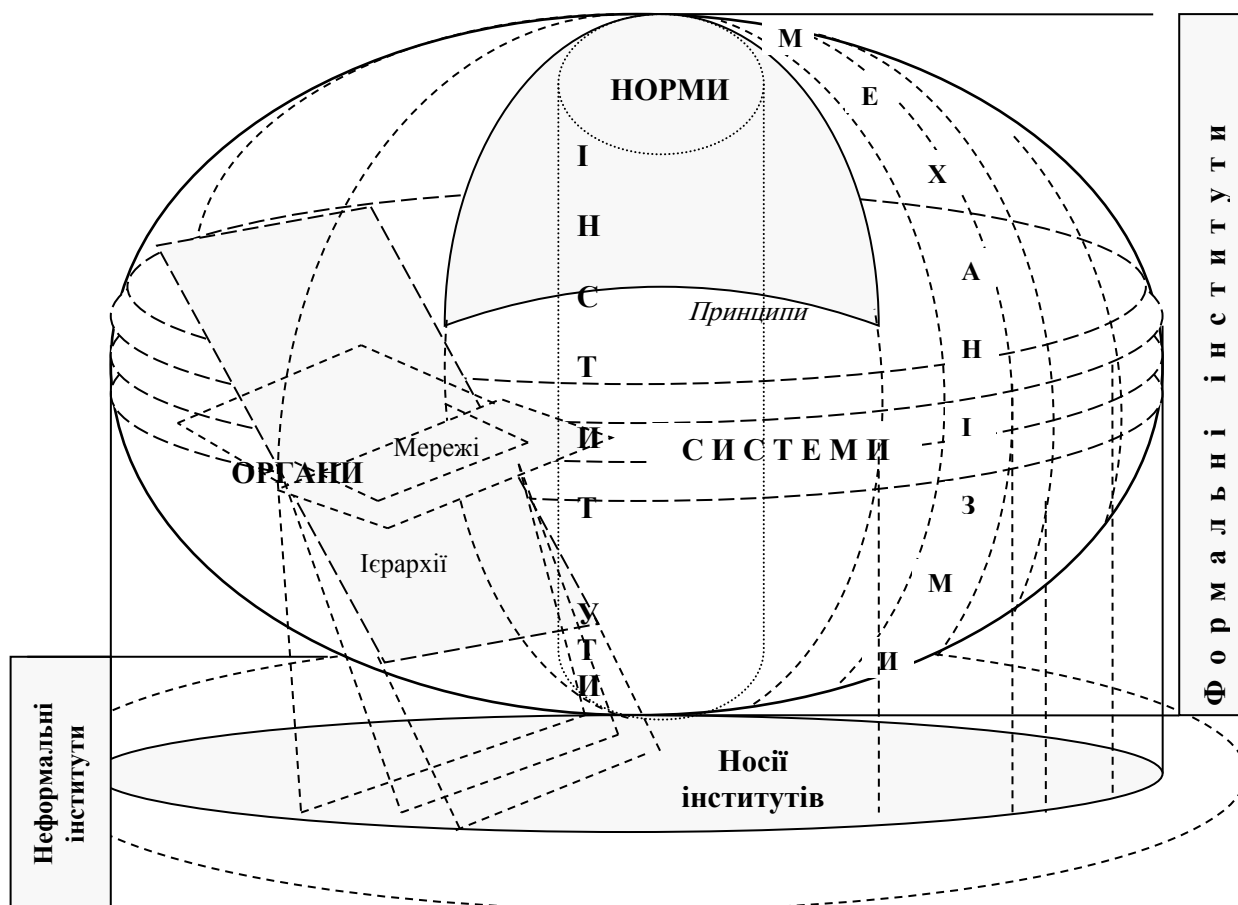


Рис. 1.3. Структура та взаємозв'язки елементів інституціональної архітекtonіки

Джерело: складено автором

Країни з розвиненими демократичними стандартами та досконалою ринковою моделлю є найбільш наближеними до еталонної моделі інституціональної архітекtonіки. На відміну від них, для держав, які перебувають на етапі «квантового переміщення» характерним є домінуванням неформальних інститутів або їх зрощення з формальними, що унеможлиблює чітке розмежування їх суті, природи функціонування та класифікаційних відмінностей. В цьому контексті, західний теоретик К. Полан'ї описуючи «*інституціональні утворення*», що в подальшому, іншими теоретиками досліджувались як інституціональні матриці, констатує існуванням відносин реципрокності (дарообміну), редистрибуції (перерозподілу) чи обміну [57. С. 54.], див. Додаток А. (рис. 3) Саме поєднання цих відносин, їх

неповторний симбіоз на думку вченого, сформували строкату картину інституціональних матриць, кожна з яких, будучи самобутнім втіленням системи відносин, не має аналогів у світовому економічному просторі. Зародження інституціональних матриць відбувалося шляхом виникнення протоформ інститутів, які відображали родоплеменні, общинні відносини, що продовжені інституційним розвитком, є результатом відповідного суспільного вибору, де різні системи цінностей, уявлень, суспільних взаємодій та природні фактори проявилися у асинхронності та інституціональній самоідентичності [166] інституціональних матриць.

Теорія інституціональних матриць будучи предметом наукових досліджень К. Полан'ї, Д. Норта, знайшла своє продовження в роботах інших дослідників, зокрема набула певної інтерпретації у поглядах російського соціолога С. Кірдіної, на думку якої усю множинність конкретних інституціональних форм побудови суспільств, що коли-небудь існували, з певним рівнем абстракції можна умовно згрупувати у вигляді двох «ідеальних» X і Y типів якісно відмінних інституціональних матриць [131. С. 75-101], див. Додаток А. (таб. 3.).

На відміну від суспільств з X матрицею, в країнах, де переважають ознаки Y матриці «впродовж усієї їх історії домінували інститути ринкової економіки, обміну чи купівлі-продажу, основою є приватна власність, яка верховенствувала в Римській імперії в епоху її розквіту, і складає основу господарської системи сучасних США та європейських країн» [130. С. 259-282]. Згідно з переконанням дослідниці, на кожному з етапів розвитку матриць даного типу переважав федеративний принцип, що зводився до пріоритетів побудови суспільства «знизу догори» з окремих самостійних князівств, штатів чи земель до єдиного територіального утворення. Тут в ідеологічній площині переважають інститути субсидіарної ідеології, яка визначає домінування індивідуальних цінностей над колективними, як втілення католицького соціального вчення про дуалізм держави і індивіда, та стратифікаційний принцип побудови соціальної структури суспільства.

Деяка інша концептуалізація формування інституціональних матриць на основі врахування закономірностей історичного розвитку держави була запропонована

російським теоретиком О. Бессоновою [25], яка доводить наявність двох типів матриць, що відображають ринкову і роздаткову модель функціонування суспільних інститутів. Роздаткова модель втілює механізм неринкового розподілу обмежених ресурсів і суспільного продукту на основі домінуючої координації формуючих і роздавальних потоків, як в натуральній, так і фінансовій формі. Оскільки складовою частиною інституціональної матриці є господарський механізм, тому, трансформація певного інституту, як «правил гри» за Д. Нортон зумовлювала відповідну зміну інституціональних циклів, залишаючи при цьому незмінним інституціональне ядро, яке визначає прояв структурних функцій інститутів, див. Додаток А. (рис 4.)

Альтернативне трактування ролі інститутів в економічному і суспільному розвитку держави, та відповідно її місця в глобальному просторі було запропоновано Нобелівським лауреатом з економіки Д. Аджемоглу. Вчений, на основі обґрунтування доволі стійкої в історичному плані усталеності економічних інститутів виділив два їх типи, ідентифіковані як інклюзивні та екстрактивні. При цьому, інклюзивні інститути, згідно з переконаннями Д. Аджемоглу та Дж. Робінсона [2] сприяють та стимулюють економічну активність, захищають право приватної власності, забезпечують безпристрасну систему правосуддя, економічну конкуренцію, підвищення продуктивності виробництва, залучення технологічних іновацій, зростання достатку і добробуту членів суспільства. Натомість, екстрактивні інститути характеризуються протилежними властивостями, оскільки спрямовані на отримання максимального доходу від експлуатації однієї частини суспільства і збагачення іншої.

Означений підхід, підкресливши роль інклюзивних характеристик економічних інститутів в забезпеченні сталого розвитку держави, ліг в основу визначення детермінант конкурентоспроможності держав. При цьому, було обґрунтовано стримуючий вплив екстрактивних інститутів на зростання соціального добробуту, що визначається наданням необґрунтованих податкових пільг, застосуванням податкових санкцій, штучними адміністративними бар'єрами для національних та

іноземних суб'єктів бізнесу, недостатнім захистом прав власності, надмірним державним втручанням тощо [472].

Акцентуючи увагу на ключових визначеннях та характеристиках функціонування парадигмального базису дослідження складноорганізованих об'єктів, доходимо висновку, що врахування нових економічних реалій та концептуальний перегляд методологічних можливостей саме у міжпарадигмальних та трансдисциплінарних площинах [65. С. 105] інституціоналізму окреслює інший, значно складніший тип економічних, суспільних, духовних та культурних параметрів функціонування усіх сфер соціуму. Мова йде про надскладні еволюційні трансформації, що засвідчують необхідність формування нових світоглядних засад, нової культури мислення про базові принципи сучасної світобудови з урахуванням більш складної сукупності причинно–наслідкових закономірностей. Таким чином, дослідження оподаткування, логіки та тенденцій його реалізації вимагає критичного переосмислення існуючого та побудови нового адекватного сучасним засадам системного буття парадигмального базису в сфері фіску, складність проявів якого дає можливість охопити інституціональний ракурс пізнання.

1.2. Методологічний базис дослідження оподаткування

Сучасні цивілізаційні, суспільні, соціально–економічні трансформації, що стали незмінною ознакою та символом нинішньої епохи, зумовили всеосяжні, масштабні перетворення, які охопили абсолютно всі складові системи держави, в тому числі торкнулися і сфери фіску, сприяли розширенню і ускладненню податкових правовідносин, реалізуючи відповідні суспільні, економічні та інституціональні метаморфози як в теоретичній, так і в практичній площині. Однак, методологія фіску на етапі новітніх цивілізаційних змін не може бути зведена лише до дослідження виключно структури податку чи модифікації обов'язкових, факультативних або допоміжних його елементів, див. Додаток Б. (*рис. 1*) Відмінною умовою її адекватності є здатність охоплювати багатомірності і складності

соціально–економічних та інституціональних трансформацій та за допомогою відповідних фіскальних інструментів і механізмів сприяти реалізації чи корекції суспільних та фінансових процесів.

Досягнення означеного на основі взаємозв'язку та взаємообумовленості належним чином проявляється і формалізується за умови врахування економічних, соціальних, політичних, культурно–ідеологічних та структурних базисів, композиційне поєднання множини яких узагальнено при побудові метаматриці методологічного інструментарію дослідження оподаткування, див. *рис. 1.4.*

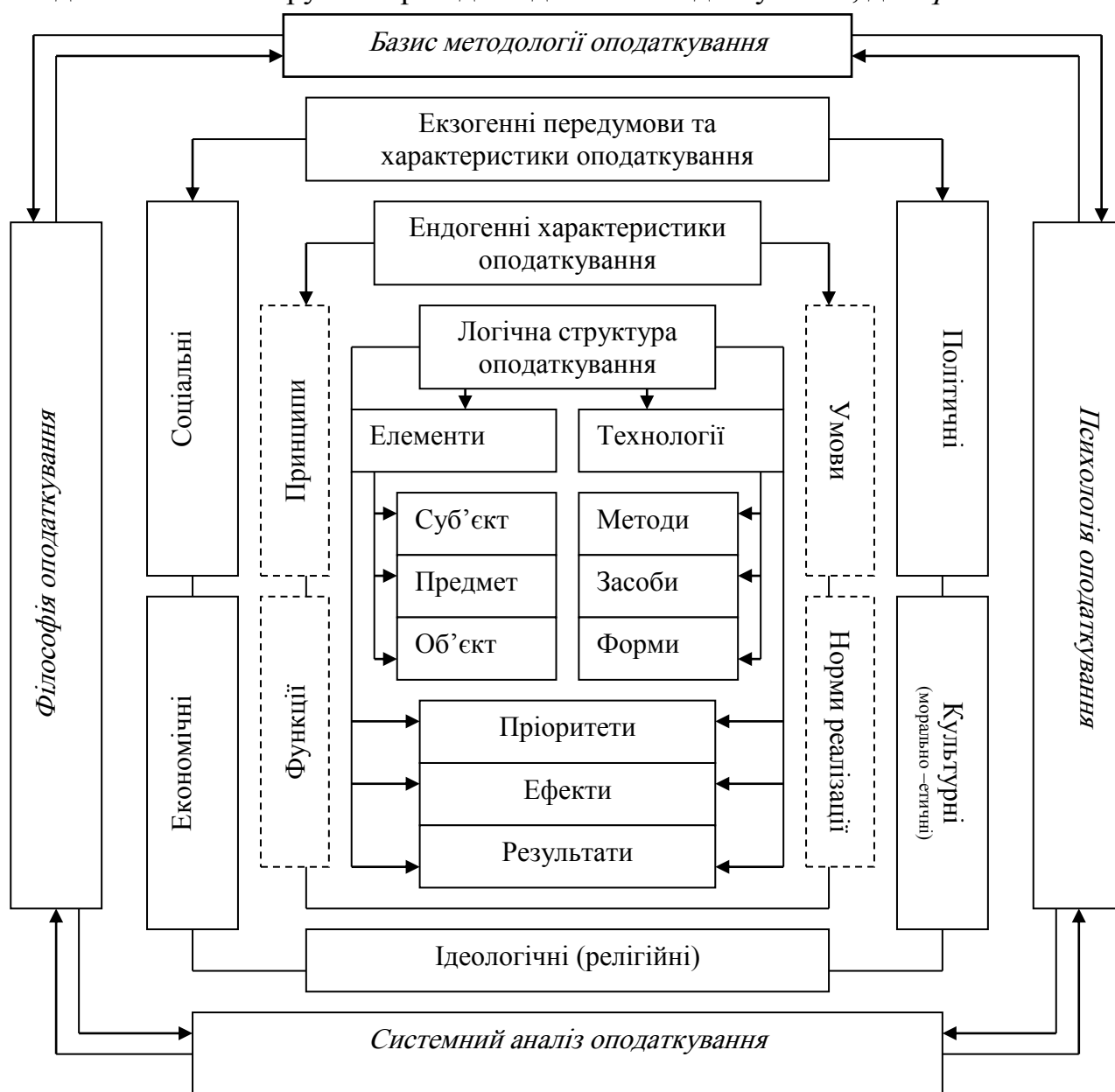


Рис. 1.4. Метаматриця методологічного інструментарію дослідження оподаткування

Джерело: узагальнено та побудовано автором

За твердженням Т. Куна, методологічний базис є мета–знанням, проміжною ланкою між наявним, доступним знанням та філософською гносеологією, що формує певне гносеологічне бачення, особливе світосприйняття [156. С. 152]. Префікс мета в представленні інструментарію дослідження оподаткування використовується для: 1) означення абстрагованості, узагальнення, відповідності проміжному чи перехідному стану перетворення; 2) відображення елементів філософії та онтології оподаткування в епістемологічному значенні; 3) окреслення даної графічної ілюстрації як елементу більш високого рівня теорії, що втілює як базові основи, так і охоплює методологічний інструментарій пізнання.

Загалом, методологічний інструментарій дослідження оподаткування – це комплекс методологічних принципів (правил), дослідницьких методів наукового пізнання та допоміжних або спеціальних засобів наукового пошуку, вибір та комплексне застосування яких здійснюється з метою подальшого розвитку податкової теорії, а відповідно і практики. Методологія дослідження оподаткування охоплює широкий діапазон методів та інструментів дослідження, зокрема: по-перше, фундаментальні, загальнонаукові принципи, які втілюють власне методологію наукового пошуку; по-друге, безпосередньо науково-методологічні принципи, що є складовою теорії оподаткування; та по-третє, сукупність відповідних методологічних підходів і технік, що використовуються з метою вирішення встановлених дослідницьких задач фіску, див. Додаток Б. (рис. 2)

В основі метаматриці містяться складові, що ідентифікують процеси оподаткування у кожній державі, адже здійснення процедур сплати обов'язкових платежів від стародавніх суспільств і до їх сучасних аналогів характеризується визначенням суб'єктів, предмету і об'єкту оподаткування, використовуваними методами, формами і засобами сплати податків, очікуваними ефектами і результатами їх встановлення. Першопочатковими при формуванні конструкцій оподаткування є чітка теоретико-методологічна та законодавча регламентація елементів податків з набором елементів, що визначають умови їх застосування, пріоритети встановлення, технології реалізації та бажані економічні, соціальні, політичні та екологічні ефекти запровадження, див. Додаток Б. (рис. 1)

Пізнання податків як економічної категорії обумовлюється їх сутністю, оскільки вони відображають не природні, а суспільно-економічні властивості, володіють ієрархічною структурою, та мають історичний характер розвитку. При визначенні економічної суті податків важливим критерієм виступає їх економічний зміст, приналежність до фінансової системи держави, що проявляється у грошових відносинах які об'єктивно обумовлені і володіють специфічним суспільним призначенням– мобілізацією грошових коштів в розпорядження держави. Безумовно, світовою практикою оподаткування вироблено широку видову різноманітність податків, що характеризуються різними способами і техніками акумуляції до бюджету, однак всі вони володіють спільними ознаками, умовами реалізації та пріоритетами встановлення, див. *рис. 1.5*. Окреслимо зазначені ознаки детальніше:

по-перше, імперативність, яка передбачає відносини влади і підпорядкування, коли суб'єкт податку не може відмовитися від виконання встановленого обов'язку щодо внесення сум податків до відповідного бюджету. Податки – це примусові платежі постійного характеру, які сплачуються населенням та суб'єктами господарювання, обов'язковість сплати яких обумовлена наявністю держави, якій для реалізації суспільно очікуваних функцій на державному та локальному рівні необхідні фінансові ресурси. На думку П. Годме, податок є одним з проявів суверенітету держави, при цьому можливості оподаткування є суттєвим відображенням суверенітету, оскільки, право стягувати податки завжди було частиною суверенних прав як чеканка монет та здійснення правосуддя [70. С. 371]. В країнах з високими демократичними стандартами в процесі розвитку свідомості населення, сплата податків є невід'ємним та обов'язковим обов'язком любого громадянина держави, а застосування різноманітних форм і моделей ухилення від оподаткування є суспільно неприйнятним та відноситься до самих важких суспільних злочинів;

по-друге, податки відображають односторонній рух коштів від населення, суб'єктів господарювання, підприємств до держави, що не супроводжується характерним для процесів товарного обміну одночасним наданням певних благ та матеріальних цінностей. Сплачуючи податкові зобов'язання, громадяни і суб'єкти



Рис. 1.5. Ознаки, умови реалізації податківта пріоритетні цілі оподаткування

Джерело: складено автором з авторською інтерпретацією окремих теоретичних підходів [390. С. 220-229]

підприємництва тим самим «оплачують» державні послуги, до яких традиційно відносять: охорону, безпеку, правосуддя, освіту, медичну допомогу. Винятком є певні збори (обов'язкові платежі), які безпосередньо асоціюються з платою за певні види державних послуг, що визначаються цільовим спрямуванням, яке в момент надання або у недалекому майбутньому повертається до платника визначеними благами;

по-третє, податки стягуються на основі діючої нормативно-правової бази, тобто завжди є законодавчо формалізовані;

по-четверте, примусовий характер сплати податків зумовлюється обов'язком платників податків, що реалізується на основі економічного та позаекономічного примусу. Засоби позаекономічного примусу встановлюються і діють через систему законодавства на основі повноважень, завдань та функцій податкових, правоохоронних та судових органів. Будучи встановленим в односторонньому порядку, податок стягується з використанням засобів примусу, оскільки цілий механізм засобів і санкцій здійснює вплив на податкоплатника з метою зобов'язати його сплатити податок. Такий примус найчастіше виступає у вигляді законодавчої норми, проте, якщо платник сплачує податок не очікуючи засобів примусу, то це тому, що він знає, що такі міри існують і у випадку відмови, вони будуть застосовані, з включенням до сум податкових зобов'язань штрафних санкцій;

по-п'яте, індивідуальна безоплатність зумовлена відсутністю еквівалентного відшкодування або надання певної еквівалентної послуги в обсязі сплачених сум податків. Держава задовольняючи суспільні потреби не надає їх на основі визначення рівня цінності кожного окремого блага чи послуги для конкретного платника податків;

по-шосте, податки, сплачені платниками спрямовуються на задоволення державних потреб, проте неможливо відслідкувати які саме потреби держава профінансує за рахунок відповідних сум податків. Сутність даної ознаки досить змістовно тлумачить відомий німецький теоретик Й. Ланг, зазначаючи, що «податки слугують покриттю загальної фінансової потреби; вони потрапляють в суспільні бюджети і слугують у відповідності з так званим принципом неафектації засобом

покриття усіх витрат» [165. С. 29]. Даний постулат знайшов своє продовження в Податковому кодексі Німеччини, де в пункті 1 § 3 вказано, що «податки – це грошові платежі, які не передбачають конкретної зворотньої вигоди, винагороди чи послуги платникам податків зі сторони держави» [406]. Авторитетний вітчизняний науковець В. Андрущенко констатує, що якщо у докапіталістичні епохи цільові податки існували (на зразок англійського прибуткового податку, запровадження якого зумовлене потребою відшкодування військових збитків війни з Наполеоном), то буржуазно-демократичні перетворення сприяли відмові урядів від використання цього різновиду податків. Однак, наявні позитивні риси як от: підзвітність уряду громадянам-виборцям щодо обсягу витрачання коштів за цільовим спрямуванням; можливість оцінки платниками податків реальної вартості благ та послуг наданих державою, та їх адекватності обсягам сплачених податків сприяють застосуванню окремих варіантів даних податків у наш час, наприклад: податок на транспортні засоби, екологічні та церковні податки [9. С. 34].

по-сьоме, податки є [355. С. 364-386] обов'язковим трансфертом (грошовим платежем), що здійснюється з метою забезпечення фінансування державних послуг, який акумулюється державою на постійній основі і зумовлюється зміною форми власності з приватної на державну.

Умови реалізації того чи іншого механізму оподаткування, вибір напрямів та інструментів податкової політики держави визначаються рівнем розвитку її економічного базису та спектру завдань що стоять перед державою, що виступає у ролі арбітра, гаранта, суб'єкта оподаткування чи економічного агента. В загальному, діяльність держави зумовлена виконанням двох базових завдань, що охоплюють забезпечення економічного порядку і безпеки та регулювання економічних явищ і процесів. Спробу поєднати вищезначені завдання держави в одному теоретичному концепті було здійснено нобелівським лауреатом Дж. Бьюкененом, який зазначав, що держава уможливорює спільну діяльність членів суспільства і збільшення економічного добробуту країни в дуальний спосіб: забезпечуючи захист життя людей, їх свободи і власності та надаючи суспільні блага. На думку теоретика це є відповідно захисною і продуктивною функціями держави. Захисна функція полягає

в підтримці безпеки і порядку, включаючи контроль за виконанням законів, та в праві на вживання сили в цілях захисту громадян один від одного, і також від зовнішніх загроз, а продуктивна зводиться до забезпечення громадян суспільними благами. Однак, виконання даних двох функцій зумовлює одвічну дилему вибору між «співвідношенням економічного і соціального у суспільному житті» [40], визначення домінантної і рецесивної цінності, що є не чим іншим як втіленням одвічного закону єдності і боротьби протилежностей, що чи не найбільше проявляється в оподаткуванні.

Створення і надання суспільних благ впродовж останніх століть є однією з ключових задач практично всіх держав світу. В суспільстві держава є інструментом створення незамінних суспільних благ. Їх вартість встановлюється на основі узгоджених за суспільною згодою цін, проте, саме існування держави як суспільного інституту розглядається в якості базового суспільного блага, метою існування якого є встановлення чітких «правил гри» і забезпечення їх дотримання всіма членами суспільства [209]. Вияв такої суспільної згоди зазвичай відбувається під час чергових виборів, коли різні політичні партії та діячі оприлюднюють свої наміри стосовно збільшення або зменшення вартості суспільних благ. Так, рівень надання суспільних благ незмінно зростає в міру еволюційного розвитку людських спільнот, зокрема, в часи Середньовіччя правителі опікувались забезпеченням безпеки і життя мешканців приналежних їм територій, в Новий час з розвитком капіталістичних відносин в результаті сплати податків громадяни почали вимагати отримання низки соціальних послуг, обсяг яких значно зріс в XIX ст. і охоплював вимоги зменшення соціального розриву, регулювання тривалості робочого часу, забезпечення інституційних та інфраструктурних стандартів тощо. Зокрема, тільки за п'ятидесятилітній період впродовж 1830-1881 рр. рівень державних доходів збільшився у Франції в 2,95 раз, Великобританії в 1,514 раз, Австрії в 4,15 раз, Німеччині в 5,62 раз та Росії в 3,5 рази [404. С. 12].

Саме на цьому наголошував І. Янжул, констатуєючи, що «під впливом природного росту потреб і постійного попиту зі сторони суспільства на державні послуги, діяльність держави поступово розширюючись з епохи середніх віків,

досягнула в теперішній час небувалих розмірів; вона замінює собою і в багатьох випадках діяльність самого суспільства і окремих осіб, хоча народ ніколи не заявляв таких вимог і ніколи не погоджувався зосереджувати в руках держави таких значних коштів, як тепер. В теперішній час вона приймає на себе турботу не лише про зовнішню безпеку своїх громадян, про внутрішній благоустрій, правосуддя, але і турботи про працю, промисловість і торгівлю, шляхи сполучення, про кредит і його покращення, про бідних і безробітних, сиріт, бідних, голодаючих і померлих, бере в свої руки навіть,... страхування працівників від каліцтв чи хвороб і їх здатність до праці. Перерахована низка турбот, що приймаються на себе державою ..., далеко не може вважатися завершеною, ... тяжко, неможливо перерахувати різноманітні функції, які присвоїть собі держава в недалекому майбутньому» [404. С. 13].

В ХХ-ХХІ ст.-х, як і передбачав класик, внаслідок домінування в економічній науці концепції «держави загального благоденства», що утверджувала її особливу роль в забезпеченні соціального добробуту громадян, виправлення «провалів» і негативних екстерналій ринку мало місце чергове зростання обсягу державних витрат на фінансування суспільних благ. Це в значній мірі, зумовивши встановлення нових акцентів в завданнях та пріоритетних цілях функціонування держави, видозмінило завдання, очікувані ефекти та технології мобілізації податкових надходжень. Однак, як цілком слушно зазначає А. Чинчик, «у практичному сенсі сам по собі податок не має достатнього функціонального навантаження, його значимість посилюється у видовій різноманітності» [390. С. 225], що відповідним чином відображається у податковій системі та податковій політиці різних країн світу. У світовій практиці, залежно від встановлених пріоритетів розвитку сформувалися три основні типи податкової політики: політика максимальних податків, політика розумних податків і політика економічного розвитку, практичне втілення яких обумовлюється фіскальними, економічними чи соціальними цілями держави у певний період часу у визначеній сфері.

В якості фінансової категорії податок характеризується тим, що мобілізована з його допомогою частина вартості ВВП перерозподіляється державою з метою фінансування державних витрат, що є невід'ємною частиною фінансових відносин.

Регулююча роль податку як фінансового інструменту безпосередньо пов'язана з його політичною природою, оскільки зумовлюється взаємозв'язком політичної влади держави і правом реалізації процесів оподаткування на території поширення її податкової юрисдикції [463. Р. 30-32]. Зазначимо, що існує безпосередній взаємозв'язок між політичним устроєм суспільства і типом податкової системи, тому є всі підстави вважати податок тим чинником, який визначаючи політичний режим функціонування суспільства є передумовою і одночасно наслідком визначених стратегічних і тактичних рішень у політичній і соціальній площині.

Поява суспільно–соціальних характеристик податку зумовлюється набуттям державою опікунських функцій, що на думку французького теоретика Б. де Жувенеля [100. С. 25-26], було започатковано більш ніж 100 років тому, коли в Великобританії в результаті прийняття бюджету Л. Джорджа в 1909-1910 рр. було введено прогресивний податок, що в значній мірі підвищило регулюючу роль оподаткування. Соціальні риси податків зростали в процесі суспільної еволюції зумовлюючись підвищенням їх домінуючої ролі в перерозподілі доходу, власності та капіталів, а також формуванні і забезпеченні соціально-економічних пріоритетів функціонування соціуму.

З кінця другої половини ХХ ст., одним з центральних питань, що викликає інтерес представників зарубіжних наукових шкіл з питань державної політики, стало окреслення психологічних, морально-етичних аспектів оподаткування в рамках фіскальної соціології [416; 417; 437; 448]. Проте, прояв податків як економічної, суспільно–соціальної, морально–етичної, еволюційної та політичної категорії в житті суспільства зумовлюється їх передусім правовою природою. Незалежно від сфери прояву податків в житті суспільства, вони представляють собою правовий феномен. Легітимність, якість цього «суспільного інституту», його правова форма реалізації, належне юридичне підґрунтя встановлення і існування є невід'ємними ознаками та критеріями ефективності податкової системи держави. На важливості аналізу податків в контексті всієї податкової системи країни та врахуванні всіх видів доходів, що підлягають оподаткуванню наголошував І. Янжул. Він, відмічаючи глибину та правильність, проте не бездоганність принципів оподаткування А. Сміта,

доповнив їх п'ятим принципом, який зводив до заборони запровадження державою «податків, що суперечать приписам морального кодексу» [404. С. 2455-246].

Американському історичу Е. Браунлі [118] на основі аналізу процесів оподаткування в США, що цілком можливо застосувати і до інших країн світу, вдалося знайти підтвердження того, що податки є еволюційною категорією. Вчений на основі аналізу чотирьох поворотних моментів в історії американських податків (Громадянська війна, Перша світова війна, велика депресія і друга світова війна) доводить, що у кожному з них урядом країни формувались принципи нові податкові режими, що відповідним чином впливало на структуру податків, їх суть та форму реалізації. Це дало змогу теоретику констатувати, що податки, будучи результатом еволюції суспільства, не змінюються самі собою, а трансформуються в процесі суспільного поступу.

Податки, як і інші економічні категорії втілюють діалектичну взаємодію соціально-економічних відносин і зв'язків між членами суспільства. Усвідомлення теоретико-методологічного відображення окремих сторін економічних, соціальних та виробничих відносин в економічних категоріях, обґрунтовує синхронність їх модифікації і зміни відповідно до параметрів розвитку суспільства, продуктивних сил, окремих економічних, політичних та соціальних явищ і процесів. На підставі цього, податки виступають складною, багатофункціональною, історично обумовленою та комплексною категорією, яка виникнувши на етапі зародження держави, та змінюючись в процесі еволюції її форм та методів управління характеризується видозміною правової, фінансової, політичної, соціально-економічної, історичної та морально-етичної складових механізму реалізації права держави на акумуляцію частини доходу фізичних та юридичних осіб в бюджетах різних рівнів.

Категорія «податок» в процесі еволюційного розвитку з разового платежу, що сплачувався у формі внесків при настанні певних обставин, зумовлюючись потребами держав в посиленні державної влади, необхідності утримання постійної армії, розвитком внутрішньої і зовнішньої торгівлі, поступовою заміною різноманітних форм натурального господарства грошовим, під впливом політичних,

економічних та морально-етичних чинників трансформувалась у постійне джерело доходів фіску. Ці метаморфози, набувши рис динамізму та циклічності процесу сплати податків виступили практичним втіленням діалектичного принципу руху і розвитку, зумовивши розширення змісту та форми категорії «податок» до модальної категорії «оподаткування».

Вважаємо, що оподаткування володіє низкою тотожних ознак та завдань, які властиві йому починаючи з часів Стародавнього світу і донині, тому, в загальному виразі воно є не чим іншим як процесом реалізації сукупності стадій та форм дотримання формалізованих норм, які регулюють суспільні відносини щодо акумуляції податкових платежів в фондах (індивідуального* і/або) публічного характеру та забезпечують належну поведінку його учасників в контексті виконання встановлених обов'язків.

Оподаткування як суспільний феномен можна аналізувати з кількох позицій, зокрема, за умови встановлення семантичного фокусу дослідження, очевидним є те, що вітчизняний термін „оподаткування” походить від терміну „податі”. Так в Російській імперії до середини XIX століття називались податки з феодално-залежного населення, яке вважалось „податним сословием”. До складу даної групи, входили селяни і міщани, які платили „подушную подать”, підлягали рекрутським і натуральним повинностям, були обмежені в свободі пересування. В другій половині XIX століття „податі” були замінені системою обов'язкових платежів, яка охопила все населення Російської імперії. В Україні термін „податі”, на відміну від Росії, трансформувався і знайшов подальше поширення в якості оподаткування, тобто процесі сплати обов'язкових платежів на користь держави [345.С 345].

Онтологічне тлумачення терміну «оподаткування» нами визначається щонайменше такими формами прояву, як: процес, що включає в себе наступні стадії: встановлення ставок податків та нормативно-правових рамок, які ідентифікують умови оподаткування в кожній конкретній країні, безпосередньо процедури сплати обов'язкових платежів на користь держави та механізми

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

контролю за дотриманням повноти відображення об'єктів оподаткування у обліку, достовірності нарахування та своєчасності сплати; явище встановлення та стягнення платежів індивідів для трансферту фінансових ресурсів з приватного сектора в державний; засіб фінансової політики для впливу на аллокацію ресурсів, дистрибутивний розподіл та суспільний вибір; інструмент фіскальної політики, що здійснюється з метою фінансування суспільних, урядових потреб [7. С. 151]; фактор вибору, який в умовах глобалізації визначає конкурентоздатність підприємств, територій і держав, та рівень їх інвестиційної привабливості; відносини, які виникають з приводу примусового відчуження частини доходів з метою наповнення бюджету для покриття державних і суспільних видатків між ключовими учасниками, до яких традиційно відносять державу, платників податків та отримувачів суспільних благ.

Аналіз оподаткування на етимологічній основі, на наш погляд, найбільш красномовно було здійснено відомим дослідником, проф. Ф. Меньковим, який шляхом еволюційного аналізу ідеї, що вкладалася в поняття податку в різні історичні епохи і в різних народів, акцентував увагу на модальній варіативності назв, що на наше переконання є втіленням етимологічних проявів оподаткування в різні історичні епохи. Так, в середні віки податки стягувались лише зі згоди представницьких органів, що і зумовлювалось самою назвою *donom, benevolentiae* — дари і дароприношення. В подальшому, коли уряд звертався з проханням введення податків, останній отримав назву *Bede* (*on beden* — просити). Пізніше, в поняття податку входить ідея про обов'язковість утримання уряду і податок починає носити назву *aid, subsidy, contribution, steuer* (допомога). Наступна епоха вкладає в поняття податку обов'язок сплати податку і останній носить назву *duty, droit*. В подальшому, з набуттям примусовості оподаткування податок визначається як *impot, impostauflag*. Запровадження одностороннього введення податку, без згоди податкоплатника знаходить подальше вираження в назвах податку: *ratetax, tassa, taxe, schatzunq* [183. С. 46].

Слід відмітити, що на сьогоднішній день форми взаємодій платників податків з державою мають різні назви, зокрема в Німеччині податок розглядається як

підтримка, що надається державою громадянам – «*stauer*», в Великобританії поряд з податками існує термін зобов'язання – «*duty*», французький варіант характеризується його трактуванням як обов'язкового платежу – «*impôt*» [379. С. 335]. Вищезначене дає підстави стверджувати, що податки, як комплексна категорія, що включає в себе економічний, правовий, юридичний, соціально-економічний та філософський зміст є втіленням складних суспільних відносин сформованих внаслідок кількасотлітньої еволюції суспільного розвитку. Однак, дослідження особливостей трактування теоретиками фінансової науки, як класиками, так і сучасниками, засвідчує широку варіативність поглядів на суть податків, характер їх прояву та доміанти встановлення, див. Додаток Б. (таб. 1).

Впродовж останніх століть утвердилось усвідомлення неможливості функціонування держави без податків, суть яких обумовлюється їх функціональною природою та приписуваною роллю. Оскільки «те чи інше трактування функцій податків не просто висвітлює їх сутність у минулому і теперішньому часі, а фактично визначає напрямок теоретичного конструювання та практичного використання механізму перерозподілу суспільних доходів у майбутньому» [171. С. 25], тому особливої важливості набувають питання ідентифікації функцій податків. В сучасній фіскальній науці вирізняють кілька підходів до їх класифікації, в основі яких міститься прояв їхньої суті в дії та способи вираження їх властивостей на практиці, див. *рис. 1.6*.

Відмітимо, що об'єктивний характер категорії відображає наявність певних властивостей, які демонструють її відмінності від інших категорій, природа яких не залежить від зовнішніх факторів і внутрішньої структури податку, та проявляє себе впродовж всього періоду їх існування. Від моменту зародження і до становлення сучасних технологій оподаткування, податки завжди відповідали особливостям певного етапу розвитку держави, тому зростання їх ролі та перетворення на дієвий інструмент, який уможлиблює забезпечення гармонійного розвитку суспільства, що синхронно здійснюється в процесі розширення функцій самої держави.

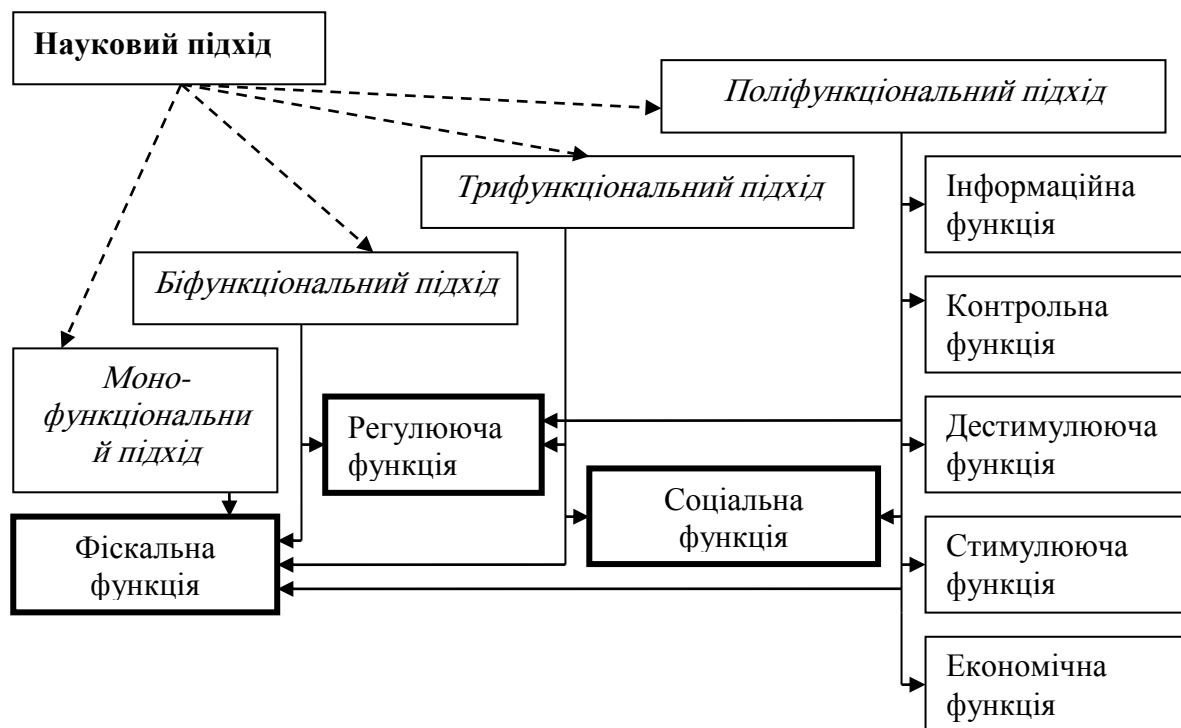


Рис. 1.6. Наукові підходи щодо розподілу функцій податків

Джерело: складено автором з використанням теоретичних міркувань Ю. Іванова [120. С. 36-43]

В ранніх суспільствах разом з появою держави, її інститутів формуються зародкові форми оподаткування, головним чином у формі данини від підкорених племен і держав, натуральних повинностей і податків в грошовій формі. В епоху пізнього Середньовіччя утворюються великі держави, в яких починають виникати фінансові системи з властивими їм елементами, де крім найпоширеніших форм державних доходів у вигляді доменів і регалій запроваджуються податки, які у різні історичні періоди розвитку відрізнялися формами оподаткування, видами джерел доходів та роллю, що їм відводилась.

В сучасних умовах, суспільні трансформації постійно видозмінюють природу і функції самої держави, яка, встановлюючи податки, націлена на виконання сукупності завдань, що визначають її функціонування як органу забезпечення реалізації різновекторних індивідуальних та суспільних інтересів на певному етапі. Пристосовуючи механізми оподаткування для виконання тієї чи іншої задачі суспільного розвитку держава першопочатково переслідує цілі мобілізації фінансових ресурсів, і лише потім, акумулювавши їх, спрямовує на вирішення низки завдань. Цікавою є неоднозначна позиція російської дослідниці Т. Юткіної, яка вважає що податок не виконує жодних функцій, будучи атрибутом системи

оподаткування, констатуючи при цьому, що: «...теоретично потенціал податку як економічної категорії реалізовує система оподаткування, якій і властиві фіскальна і розподільна функції [401. С. 85]. Однак, нам більш близькими є теоретичні погляди О. Смородіної [343. С. 4-11], яка аргументує, що визначення функції економічної категорії повинно відповідати двом базовим критеріям: по-перше, бути похідною від її сутності, та по-друге, володіючи постійним характером, об'єктивністю і однозначністю, виступати зовнішнім проявом характеристик категорії в означеній системі відносин, див. *таб. 1.1.*

Таблиця 1.1.

Сутнісні характеристики поняття «роль» та «функція»

Функція		Роль
Зовнішній прояв властивостей категорій чи об'єкту	Поняття	Кінцевий результат, отриманий в результаті використання функції
Позитивна економіка	Предмет економіки	Нормативна економіка
Об'єктивність Постійність Однозначність	Характеристики	Суб'єктивність Мінливість Різноманітність
Визначає призначення податків	Зв'язок з категорією «податок»	Визначає значення податків
Діє завжди в межах економічних відносин, які визначають сферу функціонування економічної категорії	Сфера поширення	Поширюється на об'єкти, які знаходяться за межами тих економічних відносин, що визначають сферу функціонування економічної категорії

Джерело: складено автором з використанням теоретичних підходів О. Смородіної [343. С. 4-11]

Фіскальна функція податку полягає в акумулюванні державою на користь суспільства визначеної частки вартості ВВП у вигляді обов'язкового внеску, а її дія будучи постійною і неперервною в часі демонструє призначення оподаткування в певній системі фінансових відносин, поява яких, як форми суспільних відносин мала місце на етапі започаткування виконання державою низки функцій, забезпечення яких зумовлювало потреби формування та використання фондів грошових коштів. Отже, в цьому контексті ми трактуємо податки як модальну фінансову категорію,

яка відображає їх функціонування як елементу складної, ієрархічно-субординованої системи фінансових відносин, пов'язаних з розподілом і перерозподілом ВВП, зумовлених метою формування фондів фінансових ресурсів для забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства. Підтвердження власних міркувань знаходимо у видатного фінансиста М. Алексеєнка, який відзначав: «З одного боку, податок – один з елементів розподілу, ... з іншого – встановлення, розподіл, стягнення і використання податків становить одну з функцій держави» [3. С. 25].

Беззаперечним є те, що податки виникнувши на етапі зародження держави, використовувались як домінуюче джерело фінансових ресурсів для уможливлення виконання державних функцій, однак в процесі суспільних трансформацій розгортання сфери впливу держави безпосередньо зумовило розширення призначення оподаткування як інструменту державного регулювання. При цьому, специфіка використання податків є індивідуальною для кожної держави, етапу її розвитку, типу політичного устрою, низки суб'єктивних і об'єктивних чинників впливу, а також історичних передумов. В сучасних умовах цілями використання податків є: забезпечення повноцінного і своєчасного формування доходів бюджету, необхідних для фінансування відповідних державних функцій і програм розвитку; сприяння стабільному розвитку економіки, пріоритетних галузей та видів діяльності, територій, відновлення природних та суспільних ресурсів та ін.; забезпечення соціальної справедливості при оподаткуванні доходів, нерухомості та активів; сприяння створенню та функціонуванню ефективної системи суспільних інститутів, здатної забезпечити високі стандарти життя громадян, а також належний рівень конкурентоспроможності економіки держави в глобальному економічному просторі; тощо.

Держава на основі використання певної конфігурації обов'язкових, факультативних та допоміжних елементів податку, механізмів та процедур його адміністрування, напрямів реалізації податкової політики та характеру податкових правовідносин вирішує ті чи інші соціальні і економічні задачі. При цьому, податки як інструмент державного регулювання виконують відповідну роль, яка визначається потребами суспільного розвитку, мають різне значення, характер

спрямування та силу прояву. На підставі цього, досить дискусійними вважаємо позиції, згідно з якими податкам приписуються соціальні, економічні, політичні, інформаційні, стимулюючі та контролюючі функції. Це, на нашу думку, зумовлене підміною сутнісних характеристик філософсько-методологічної категорії «функція» поняттям «роль», яким визначаються кінцеві результати отримані в результаті використання функції, див. *таб. 1.1*.

Вищеозначене дозволяє констатувати, що економічний зміст податків, їх внутрішня сутність об'єктивно обумовлені їх фіскальною функцією, яка, будучи іманентно властивою податкам є першопочатковою та домінуючою. Її суть, відображаючи природу податків зводиться до мобілізації фінансових ресурсів з метою забезпечення виконання загальнодержавних та цільових програм розвитку. Однак, в процесі суспільної еволюції, податки виступаючи елементом системи фінансових відносин набувають регулюючої функції, в межах якої вони виконують різні ролі і характеризуються різним призначенням. Історія суспільного розвитку довела, що податки є невід'ємним елементом функціонування держави від моменту становлення. Їх відсутність унеможлиблює розвиток економічних, політичних, соціальних сфер функціонування суспільства.

Методи, способи і засоби впливу держави щодо формування необхідного рівня державних доходів відповідно до закріплених принципів податкової політики реалізуються на основі конфігурації елементів податкової системи, яка, на нашу думку є системою суспільних відносин, участь в яких зумовлює появу обов'язку щодо сплати регульованих нормами податкового права податків і зборів, акумуляція, адміністрування та контроль за якими (на основі закріплених правових механізмів) забезпечується суб'єктами оподаткування.

Основоположні засади побудови податкових систем в значній мірі залежать від прихильності до тієї чи іншої економічної системи, характеру та методів реалізації податкової політики. Кожна з моделей характеризується особливою, неповторною та самобутньою специфікою норм, принципів, механізмів та систем, які на основі спільних ознак поділяють на наступні моделі: англосаксонську, євроконтинентальну, латиноамериканську і змішану, див. Додаток Б. (*таб. 2*).

Безумовно, спектр, завдання та пріоритети використання податкового інструментарію є індивідуальними для кожної конкретної країни, тому у переважній більшості країн економічного авангарду узагальнений вираз основних принципів, норм та заходів податкового впливу, що визначені базовими в межах прийнятої державної політики втілюється в національній податковій доктрині. Виступаючи концептуальним втіленням парадигми оподаткування на локальному, державному чи міждержавному рівні, вона відображає системну модель соціально–економічного розвитку, що орієнтована на досягнення вищих суспільних цінностей, які будучи множинними і взаємообумовленими визначають зміст державного управління, формують і запускають механізм його впливу на різні сфери життя соціуму.

Податкова доктрина як основоположний теоретичний та політичний принцип забезпечення функціонування інститутів оподаткування виконує наступні функції:

- формує соціально–економічні орієнтири розвитку суспільства, які досягаються державою за допомогою інструментів і заходів податкової політики;
- втілює методологічні основи і принципи податкових взаємовідносин, виходячи з положень економічних парадигм про закономірності функціонування держави, забезпечення виконання основних її функцій;
- визначає систему цінностей і пріоритетів, державно–управлінських заходів, і дій, легалізованих відповідними законодавчими актами та програмними документами, які визначають архітектуру побудови чи реформування податкової системи з метою досягнення тактичних і стратегічних цілей суспільного розвитку, див. Додаток Б. (рис. 3).

Аналіз податкової політики розвинених країн Заходу засвідчує, що майже всі вони у ХХ ст. використовували одну із двох моделей податкових доктрин, проте, суспільні трансформації зумовлені як світовою фінансовою кризою, так і процесами глобалізації, що мають місце у ХХІ ст. характеризують поступову зміну ознак базових податкових доктрин, які впродовж останніх десятиліть плавно еволюціонували, змінюючи як рівень, структуру оподаткування, так і соціальні пріоритети розвитку держави.

Окреслення цілей, пріоритетів та завдань оптимальної податкової доктрини є надвичайно важливим завданням, особливо для країн, що знаходяться в умовах трансформаційних перетворень з метою досягнення параметрів сталого розвитку, яким одночасно доводиться вирішувати суперечливі завдання пошуку інвестицій та створення сприятливих умов для підприємницької діяльності (що зумовлює низький рівень оподаткування), а з іншого – забезпечення соціального та економічного захисту. Така складна діалектика суспільного розвитку, що, на жаль, властива на сьогоднішній день вітчизняним інститутам оподаткування, їх стратегічним та тактичним пріоритетам розвитку, констатує не лише незавершеність формування податкової доктрини, обумовлюючи часті і неефективні корегування податкового законодавства, але і ускладнює досягнення соціальних, економічних та екологічних пріоритетів сталого розвитку.

Розгляд категорії оподаткування, був би неповним без використання аксіологічного підходу. Найбільш відомими апологетами запровадження даного підходу в дослідження фіскальних процесів були К. Віксель [470. Р. 14-125] та Дж. Б'юкенен [40], які декларували можливість отримання принципово відмінних результатів аналізу за умови врахування ціннісних характеристик оподаткування як елемента символічного обміну. Вперше в економічній науці, здійснивши спробу перенесення принципів ринкової ефективності до аналізу податкової політики, К.Віксель зазначав, що аналогічно до ринкового обміну в податковій політиці втілюється символічний обмін між індивідами, які колективно намагаються досягнути свої індивідуальні цілі, що не можуть бути забезпечені шляхом звичайного ринкового обміну. Індивіди свідомо погоджуються зазнавати певного примусу зі сторони держави за умови, що кінцеві результати такого політичного «обміну» будуть відповідати їх інтересам, та не будуть суперечити індивідуальним цінностям.

Рівень забезпечення власних інтересів індивідів, на думку Дж. Б'юкенена є найкращим показником оцінки політичних та інших інститутів держави, яку вчений розглядає в першу чергу як засіб реалізації суспільної згоди, випрацьовування правил, що забезпечують соціальну взаємодію з вигодою для кожного, а не просто

постачальника суспільних благ і коректувальника провалів ринку. Осмислюючи важливість відповідності усіх проявів функціонування держави ціннісним очікуванням індивідів, Дж. Б'юкенен стверджував: «першою і найбільш важливою передумовою, що забезпечує основу для любої істинної теорії демократії, є та, яка вміщує джерело цінностей виключно в самих індивідів» [413. Р. 249].

Цінність будучи об'єктивною категорією [23. С. 20] володіє суб'єктивною природою оцінки для кожного окремого індивіда, проте, суб'єктивізм оцінки на індивідуальному рівні не знижує аксіологічну роль оподаткування як інструменту впливу на життєдіяльність суспільства, величину соціального забезпечення та достатку його членів, врівноваження матеріального становища та соціального добробуту. На підставі цього, визнаючи ринок специфічним інститутом обміну [40], Дж. Б'юкенен визначав в якості прерогативи побудову таких суспільних інститутів, які спроможні одночасно поєднувати забезпечення як індивідуальних, так і суспільних інтересів.

Усвідомлюючи значні онтологічні можливості аксіологічного підходу К. Вікселя та Дж. Б'юкенена в дослідженні оподаткування, зупинимося на ще одному пізнавальному ракурсі його використання. З цією метою, здійснюючи пошук відповідних авторських аргументацій, зазначимо, що наука про цінності як різновид теорії всезагальних принципів, що визначають спрямованість людської діяльності, мотивацію людських вчинків перебуває в постійному перегляді традиційних обґрунтувань етичних параметрів розвитку суспільства. Якщо першопочатково, поняття «цінність» з'явившись в XVIII ст. в роботах І. Канта, викристалізовувалось в процесі протиставлення сфери моральності (свободи) сфері природи (необхідності), то його сучасне філософське тлумачення синонімізується з культурно–історичними стандартами, уявленнями про ідеал, бажаний та нормативний зміст людської поведінки [124].

В цьому плані, оподаткування як спосіб забезпечення суспільних благ відіграє домінуючу роль, оскільки зароджується і самовизначається на ранніх етапах розвитку людства, зумовлюючись гострою необхідністю побудови механізму соціальної організації на основі включення в нього від народження і до смерті всіх

членів суспільства. За допомогою механізму оподаткування стало можливим: по-перше, існування самої держави, по-друге, не лише задоволення індивідуальних, біофізіологічних потреб індивідів, але і, по-третє, потреб, які проявилися в них як у співучасників родоплемінного колективу, соціального і культурного співтовариства.

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

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

Підсумовуючи вищеозначене резюмуємо, що оподаткування є складним і багаторівневим соціальним явищем, тому вибір методологічного інструментарію його дослідження повинен зумовлювати пізнання не лише сутності, структури, функціональних елементів, екзогенних та ендогенних факторів впливу, але на основі міждисциплінарного синтезу сприяти комплексному аналізу ментально-психологічних, філософсько-світоглядних та економіко-правових закономірностей формування, розвитку та інституціонального характеру пізнання оподаткування як суспільного феномену.

1.3. Теоретико-компаративний розгляд сутності, принципів та функцій оподаткування як суспільного феномену

В ході пізнання економічних явищ і процесів, економічна наука виконує одночасно два завдання: з одного боку, «набуває знань для самої себе», тобто «не лише відбиває економічну реальність, а конститує її, формує її основи» [66. С. 23]; а з іншого боку, осягає сутність економічних явищ і процесів загалом, здійснює побудову понятійного апарату, окреслює нові закономірності перебігу економічних явищ і процесів шляхом пізнання природи функціонування суспільних феноменів у їх динаміці і розвитку. Аргументами на користь здійснення феноменологічного аналізу оподаткування є те, що:

- *по-перше*, воно виступає важливим соціально-політичним та суспільним феноменом, який виникає на ранніх етапах розвитку суспільних форм організації і трансформуючись в процесі соціальної еволюції обумовлює подальші параметри еволюційного розвитку держави як в просторі, так і в часі;

- *по-друге*, відображає рівень суспільної рефлексії щодо філософії, психології та політики оподаткування від зародкових простих, перехідних до більш зрілих і досконалих форм, на які у процесі суспільної еволюції здійснювався вплив відповідних об'єктивних і суб'єктивних передумов економічного, ідеологічного та політичного характеру. Серед всіх об'єктів живої природи, згідно з класифікацією К. Боулдинга [35. С. 907-927], людина є єдиною системою, яка володіє рефлексією, тобто здатністю вступати у відносини з навколишнім середовищем, відділяючи себе від нього і здійснюючи процес самопізнання. Сприйняття індивідами умов функціонування соціуму, держави у всіх її сферах, у тому числі у сфері оподаткування крізь призму суб'єктивних оцінок та значень, набутих у процесі соціалізації, шляхом теоретичної рефлексії є предметом досліджень феноменології;

- *по-третє*, ідентифікує рівень еволюційного розвитку суспільних інститутів, обумовлює і забезпечує функціонування інститутів законодавчої, виконавчої і судової гілок влади, характеристики та пріоритети державного впливу;

- *по-четверте*, володіє здатністю побудови та конструювання «соціальної реальності», що за допомогою політики державного впливу може зумовлюватись різним спектром прояву: від трансферу коштів з індивідуальних фондів в державні; регулювання, обмеження чи стимулювання певних видів економічної діяльності; активізації демографічної політики; прискорення економічного зростання чи гальмування економічного розвитку держави; та ін.;

- *по-п'яте*, оподаткування, як жоден інший економічний, політичний чи суспільний феномен відображає особливості та системні характеристики функціонування індивіда в суспільстві, де сплата податків втілює філософський принцип співвідношення «частини» і «соціального цілого». Характеристика податкових зобов'язань кожного конкретного індивіда обумовлює можливість аналізу параметрів його «включення» в систему суспільних взаємодій, маркуючи приналежність останнього до певної соціальної групи, прошарку суспільства, релігійної громади; способу отримання доходів; видів діяльності; наявних майнових, корпоративних прав та об'єктів власності;

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

Визначення доволі великої кількості проявів оподаткування як суспільного феномену, що слід відмітити не повною мірою досліджується у фінансовій науці вимагає більш ґрунтовних пояснень. Усвідомлюючи усю велич, масштабність та широкоформатність наукових досліджень, здійснену класиками фінансової науки в питаннях фіску відмітимо, що теоретичне обґрунтування оподаткування має глибокі історичні корені, засвідчуючи рівень світоглядного бачення й сприйняття процесів і процедур сплати різновидів податкових платежів на різних рівнях суспільної еволюції.

Зародження наукових уявлень про форми взаємовідносин держави і громадян щодо формування доходів держави відбувалося у Стародавньому світі, та було

зумовлене появою перших державних утворень і становленням суспільних форм управління економічними відносинами. Тісний зв'язок індивідуальних і суспільних інтересів, невіддільність казни держави і правителя, що було характерним для країн Ст. Сходу, Китаю, Греції та Риму сприяло формуванню відповідного бачення ролі, обов'язків громадян та їх участі в суспільному житті. Досить часто світоглядні ідеї щодо основ державного устрою формувалися на основі уявлень як правителів («Речення Іпусера», «Кодекс Хаммурапі», «Артхашастра») так і великими філософами—мислителями минулого (Ксенофонт, Платон, Арістотель). До другої половини XVII ст. через значну зрощеність економічної науки з такими суспільними науками як політика, філософія, право, розгляд питань оподаткування носив епізодичний та фрагментарний характер. Наукові праці цього періоду, в яких піднімалися питання оподаткування, та погляди, які висловлювалися в них стали провісниками податкових теорій, як сукупності наукових знань про сутність податків, їх місце і роль в соціальному, економічному і політичному житті суспільства, лише з часом було суджено стати окремими науково—обгрунтованими напрямами, концепціями чи парадигмами.

Перші теоретичні уявлення про оподаткування склалися вже в період Середньовіччя. В умовах постійних внутрішніх і зовнішніх загроз населення потребувало захисту, який могла забезпечити лише сильна держава, що реалізувала цей обов'язок перед населенням не інакше як отримуючи від нього необхідні кошти. Однією із загальних податкових теорій була теорія обміну, прихильники якої обгрунтовували доцільність оподаткування через його еквівалентний характер. Суть теорії зводилась до того, що через податок громадяни купують в держави послуги щодо підтримки правопорядку, захисту від внутрішніх і зовнішніх загроз та інше. Загалом, теорія обміну є однією з перших спроб письмового обгрунтування податкових поглядів та вчень. В подальшому, всі наступні податкові теорії, що впродовж певного часу займали першофлангові позиції в фіскальній науці, заперечували її положення, або були певними її модифікаціями.

Теорія насолоди і жертви (в окремих джерелах зручності) як продовження теорії обміну була сформована Ж.Сімондом де Сімонді в роботі «Нові начала

політекономії, або про багатство і його відношення до народонаселення» [339. С. 35]. Автор вибудовував свої аргументи, виходячи з аналогії про насолоду, яку отримує власник від користування майном, правопорядку, правосуддя, забезпечення прав особи і громадянина, національної безпеки та суспільного порядку. Тому, за допомогою податку як пожертви він купує у держави гарантії цілісності і збереження такої насолоди, при цьому оплатний характер податку зберігається. Проте, при певних умовах податок може трансформуватися із плати за насолоду в своєрідну жертву. За умови, коли податок є надвисокою жертвою при низькоефективних державних послугах, вченим обґрунтовувалась доцільність відмови від послуг держави, оскільки оподаткування було неоправданою платою за неотримані суспільні блага.

Теорія жертви будучи актуальною до перших десятиліть ХХ ст, виступала базовою у поглядах російського теоретика М.Турген'єва. В своїй праці «Опыт теории налогов» (1818) він на основі визначення І. Бентамом «податків як зла», що позбавляє платника частини власності, актуалізуючи роль уряду, якому, як лікарю, необхідно майстерно вибирати «найлегше зло», обґрунтовує податок як жертву з метою суспільного розвитку. «...Податки є засобами для досягнення мети суспільства або Держави, тобто тієї цілі, яку люди встановлюють при об'єднанні в суспільство, або при формуванні Держави. На цьому ґрунтується і право Уряду вимагати податки від народу» — стверджує класик [371. С. 9-17]. При цьому, сама сфера оподаткування, на думку вченого, прямо пов'язана з державною політикою, ефективність якої залежить від ступеню реалізації політичних свобод, ідей парламентаризму і демократії, оскільки, як підкреслюється, в демократичних суспільствах податки сплачуються більш охоче ніж у тоталітарних. Беззаперечність і необхідність податків автор пов'язував з самою можливістю існування держави. Податки, як «вимушене зло» діяльності держави визнавалися в ХVІ ст. французьким теоретиком Ж.Боденом, який в своєму творі «Шість книг про республіку» визначав податки небезпечним засобом, що провокує підданих до повстань, який на думку теоретика необхідно використовувати лише в виняткових випадках [29. С. 265-307].

Теорія податку як суспільної жертви С. Вітте [58. С. 37], Б. Мільгаузена [191. С. 29] ґрунтувалась на примусовому характері податкових платежів: «податками і податями називаються пожертви підданих своїй державі». Вважалося, що в процесі сплати податкових зобов'язань, громадянин купує не що інше, як насолоду від суспільного порядку, правосуддя, забезпечення захисту особи, збереження власності та ін. Насолоду представляють навіть суспільні роботи, завдяки яким можна користуватися хорошими дорогами, здоровою водою, а національний захист (захист від зовнішньої агресії), і внутрішній захист забезпечують кожному громадянину участь у вигодах, що надаються суспільним порядком.

Однією з модифікацій теорії обміну була теорія податку як страхової премії, сформульована в «Трактаті про податки і збори» У. Петті [228], а потім доповнена англійським економістом Д.Р.Мак – Куллохом і французьким діячем А.Т'єром. згідно з нею, податок розглядався як страховий платіж, що сплачувався платниками в казну на випадок настання певного ризику. При цьому на відміну від страхування, обумовлювалось, що податки сплачуються не для того, щоб при настанні страхового випадку отримати суму відшкодування, а щоб профінансувати затрати уряду щодо забезпечення суспільного порядку і захисту власності, – свого роду збори на утримання охорони. На думку розробників даного теоретичного конструкту, платники є не ким іншим як комерсантами, які залежно від величини своїх доходів страхують свою власність від війни, пожеж, крадіжок та ін. Інша інтерпретація вчення про податок як страхову премію полягає в тому, що платник виступає як член товариства взаємного страхування і зобов'язується сплачувати страхові внески (премію) пропорційно до розміру свого доходу і майна.

Згідно з теорією «фіскального» договору проблема оподаткування розглядається крізь призму природи держави. Її творці, англійський філософ Т.Гобс, французькі мислителі Вольтер і О. Мірабо вважали, що податок встановлюється як ціна, яку платник вносить державі за захист, охорону і інші послуги. Разом з тим, цей обмін є вигідним, оскільки самий неефективний уряд дешевше і краще охороняє підданих ніж якби кожен з них охороняв себе сам. На базі цієї теорії розвинулась атомістична теорія (або теорія «суспільного» чи («публічного» договору), автори

якої, французькі мислителі епохи Відродження С. де Вобан і Ш. Монтеск'є розглядали податок як результат договору між громадянами і державою, визначаючи його оплатність на основі юридичного характеру оформлення контракту за реальні блага та абстрактні послуги, що надаються державою. Оподаткування таким чином є за образом висловом Ш. Монтеск'є «платою за право жити в цивілізованому суспільстві» [194. С. 465].

Внаслідок еволюційних трансформацій, в міру розвитку суспільства необхідність оподаткування як важливого суспільного інституту і його всеохоплюючий вплив в державі вважалися доведеними, тому, першочерговими постали проблеми підвищення ефективності оподаткування, що обумовило необхідність обґрунтування теорій податкового управління. Проте, на нашу думку, подальший гносеологічний та філософський аналіз податкових теорій є неможливим без пошуку відповіді на важливе питання, суть якого зводиться до окреслення причин формування та диференціації податкових теорій та напрямів. Предмет нашої уваги полягає у виявленні передумов визнання за окремими теоретичними конструкціями статусу теорій, слід відмітити, дещо абстрактних, а іншим науковим напрямом приписування «першості» у «становленні і розвитку форм економічної теорії» [392. С. 59]. Спроба пошуку відповіді на дане питання, що є важливим з позицій діалектичного розвитку і взаємозв'язку теоретичних конструкцій з питань оподаткування не дозволило знайти однозначні аргументи, проте зумовило доцільність обґрунтування власних пояснень даного парадоксу.

Вважаємо, що теорії оподаткування, від теорії обміну до різномісних її модифікацій були «архетипними» теоретичними конструкціями, які, як когнітивні взірці на основі окреслених цінностей і норм з метою загального суспільного визнання та сприйняття вибудовували цілісну архітектурну конструкцію податкових взаємовідносин. Формуючи архетипи колективної свідомості, як набуті «регулятори» взаємин індивідів з державою щодо сплати податкових зобов'язань, сприяючи не відторгненню усвідомлених ідей і набутого досвіду, а їх якісному збагаченню, ці теорії легітимізували інститути оподаткування.

I. Кант, видатний представник німецької школи класичної філософії стверджував, що «розум бачить лише те, що сам створює за особистим планом» [124. С. 85]. Суть цього бачення зводиться до активного начала руху, трансформації, усвідомленої зміни ідей в суспільстві з метою досягнення певних суспільних ідеалів у відповідності з певною ідеологією, яка є організованою сукупністю ідей, переконань, цінностей та установок, що виражають інтереси різних соціальних груп, класів, товариств, в яких усвідомлюються і оцінюються міжособові та суспільні відносини. Тому, доцільним є розмежування податкових теорій, об'єднаних в єдине понятійне ціле «теорія» на *архетипні*, як базові моделі взаємин держави і суспільства та *ідеологічні*, поява яких зумовлювалась більш «штучно» скеровуваними чи підтримуваними орієнтирами реалізації фіскальних взаємовідносин, визначеними пріоритетами індивідуального чи суспільного розвитку.

В загальному, ідеологія служить для того, щоб або запропонувати зміни в суспільстві, або зберегти відданість певному набору ідеалів як втіленню індивідуальних та суспільних інтересів, серед яких процвітання та багатство нації завжди були визначальними. Головний апологет меркантилізму пізнього взірця, член правління Ост–Індійської компанії і урядового торгового комітету, автор книги «Багатство Англії в зовнішній торгівлі, або баланс нашої зовнішньої торгівлі як регулятора нашого багатства» Т. Ман стверджував: «...звичайним засобом для збільшення нашого багатства і грошей є зовнішня торгівля. При цьому ми повинні постійно дотримуватись наступного правила: продавати іноземцям щорічно на більшу суму, ніж ми купуємо у них...» [440]. Такі позиції відповідали меркантилізму — концепції економічної політики, що характеризувала фінансову та торгову політику абсолютистських держав XVI-XVIII ст.

Період формування ідеології меркантилізму зумовлювався відокремленням безпосередніх товаровиробників від засобів виробництва, зосередженням багатства, переважно золота та срібла у руках небагатьох груп людей, що відображало зародження епохи первісного нагромадження капіталу. І саме на цьому наголошує I. Озеров стверджуючи, що «...при аналізі теорій ми нерідко чуємо відголоски

боротьби складних інтересів. ...шум боротьби нерідко проникає і в науку, і тому тут ми бачимо теорії, створені під впливом хвилин захисту тих чи інших інтересів ...» [213. С. 39] Ідеологічні настанови меркантилістів полягали в розробці практичних рекомендацій для державної політики та державного впливу, оскільки для створення сприятливого торгового балансу держава повинна активно втручатися в економіку.

Усвідомлення ідеї, що багатство формують не лише дорогоцінні метали та каміння, але і земля, сільськогосподарські угіддя, будівлі, кораблі, товари домашнього вжитку зумовило появу нового теоретичного напрямку – класичної політичної економії з двома школами: французькою (фізіократи) та англійською [337. С. 214-218].

Суть поглядів фізіократів (школи політичної економії, яка виникла у Франції в середині XVIII ст., проіснувала всього 20 років, проте поширилась майже на весь континент, набувши особливого розвитку) полягала в тому, що увага держави має бути звернена не на розвиток торгівлі та нагромадження грошей, а на створення достатку «витвору землі». Сільське господарство, за їх визначенням, створює справжнє багатство нації і є єдиною галуззю виробництва, яка уможливорює приріст багатства народу природним шляхом на основі появи додаткового «чистого продукту». Передумовою суспільного прогресу визнавалась повна свобода економічної діяльності [402. С. 362], найкращою державною підтримкою виробництва вважалось невтручання в економічні процеси, тому, фізіократи виступали проти прямої державної підтримки виробництва, однак наполягали на необхідності організації процесу справляння податків з метою уникнення їх негативного впливу на виробництво.

Ідейний апологет класичної політичної економії, що виникнула в XVII-XVIII ст. А. Сміт у своїй книзі «Дослідження про природу і причини багатства народів» зосереджував увагу на умовах і шляхах економічного розвитку, як передумовах досягнення багатства і добробуту націй. На відміну від фізіократів, представниками даної теорії податки не розглядалися ні як інструмент регулювання економіки, ні як плата державі за надані нею послуги, оскільки предметом дослідження більшою

мірою була техніка оподаткування. Основною метою оподаткування визначалося утримання уряду, оскільки його роль повинна обмежуватися «постачанням кас казначейства і визнавати лише суто фінансові функції податку»[70. С. 383]. Економічна нейтральність держави і податків, згідно з позицією класиків повинна проявлятися у державному невтручанні в економічні процеси податковими методами, тобто рекомендувалось уникати використання державою податків для регулювання економічних процесів. Держава, покликана охороняти право власності, тому ця теорія тісно пов'язана з концепцією держави як «держави – жандарма» і «держави – нічного сторожа».

Центральне місце в ідеології А.Сміта займає концепція економічного лібералізму, в основі якої лежить ідея природного порядку, тобто ринкових відносин, активним учасником яких є «економічна людина». Однак, за відомим висловом Л. фон Мізеса, після Сміта економічна наука впродовж століть займається пізнанням не живих людей, а «фантома», який має мало дотичного з реальними індивідами. Помилковість означених поглядів стає цілком очевидною, за умови постановки питання про відмінності між реальною й економічною людиною, де остання визначається як досконалий егоїст, поінформований про все на світі і орієнтований виключно на нагромадженні все зростаючого багатства [190]. Дані прорахунки класичної теорії були повною мірою усунуті представниками неокласичної теорії. На відміну від класичної школи вони спиралися на суб'єктивно – психологічний підхід при дослідженні економічних явищ і процесів, вивчення свідомості суб'єкта господарювання та психології людини з усвідомленням впливу на її поведінку потреб та мотивів діяльності. Основоположною була теза, згідно з якою економічні закони та закономірності встановлення економічних процесів визначалися внаслідок взаємодії індивідуальних інтересів. З врахуванням класичних принципів, допускалося державне регулювання економіки та соціально-економічних процесів, проте, вважалось, що воно повинне бути спрямоване виключно на усунення перешкод, які гальмують дію законів вільної конкуренції.

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

переглянула погляди щодо значимості фіскальної та податкової політики, оскільки податки почали розглядатися в якості одного з факторів економічного розвитку і регулювання. Основним ідеологічним лейтмотивом теорії стало одночасне скорочення податків і державних витрат для вирішення головного завдання: зменшення втручання держави в економічні процеси, уповільнення інфляції і збільшення темпів економічного зростання. Ідейні прихильники і послідовники цих теоретичних поглядів обгрунтовували думку, що надмірний рівень оподаткування чинить несприятливий вплив на розвиток підприємницької і інвестиційної активності, та в кінцевому результаті зумовлює зменшення податкових надходжень. Тому, в межах теорії такими представниками як М.Уеденбаум, М.Бернс, Г.Стейн, А.Лаффер обгрунтовувалося кардинальне скорочення граничних податкових ставок. Проте, ще А.Сміт стверджував, що «податки, коли вони досягають певної висоти, є лихом, що не уступає неродючості землі і немилосердю небес».

Теоретичним орієнтиром і найбільш значимим в історичному плані надбанням теорії є обгрунтоване професором А. Лаффером скорочення граничних податкових ставок [102. С. 27-29] на основі кривої, що відображає кількісну залежність між прогресивністю в оподаткуванні і доходами бюджету. На думку теоретика, якщо підприємець не усвідомлює перспектив одержання прибутку або функціонування ринку, чи стикається з посиленою дискримінацією через вищі прогресивні податки, то економічна активність падає [143. С. 9], і залучення підприємця у виробництво в цьому випадку – пусте витрачання часу. Інтереси суб'єктів господарювання, та рівень їх задоволення на думку Лаффера, є рушійною силою розвитку економіки. Не дивлячись на те, що пропозиція Лаффера була критично оцінена економістами, вона лягла в основу передвиборчої програми Р. Рейгана, який після обрання його президентом США у 1980 році визначив скорочення податків центральним заходом своєї політичної платформи. Він вважав, що існуючі податки настільки великі, що перетворилися в антистимули, а їх зниження дасть людям нові стимули, збільшить їх економічний добробут і можливо навіть податкові поступлення.

Реалізація цієї пропозиції на практиці зумовила зменшення податкових надходжень, зростання державних витрат призвели до тривалого бюджетного

дефіциту. Загалом, до причин «провалу» даної теорії відносять неврахування при практичній реалізації зниження податкових ставок її синхронізацію і величину зниження. Хоча, слід констатувати, різке і системне скорочення податкового навантаження на доходи фізичних і юридичних осіб, створює стимули до підприємницької і трудової активності [187. С. 28-42].

Монетаризм є теоретичним напрямком, сформованим в 1970 –ті роки, у якому основні проблеми сучасного ринкового господарства розглядаються через призму грошового обігу. Проте, необхідно відмітити, що кількісна теорія грошей є однією з самих рінних доктрин економіки, період зародження якої відноситься до XVI ст., часу, коли відбувалося становлення школи меркантилістів. Як і в економічній теорії пропозиції у монетаризмі акцент також ставиться на необхідності зниження податків, проте, одним із основних засобів впливу на думку прихильників терії є регулювання грошової маси і банківських відсоткових ставок.

Монетаризм орієнтував представників уряду на здійснення такої державної політики, яка б скорочувала податки з виробників з метою збільшення їх інвестиційних можливостей, перенесення податкового тягара на споживачів шляхом збільшення частки непрямих податків, вилучення зайвої кількості грошей з обігу шляхом податків і позик, економію бюджетних коштів, в тому числі шляхом скорочення соціальних програм, досягнення бездефіцитності бюджету, забезпечення стабільності грошової системи. Творець монетаризму М.Фрідмен, припускаючи втручання держави в економічні процеси для забезпечення доступу всіх громадян до державних благ, обґрунтовував переваги введення замість безпосередніх виплат малозабезпеченим людям системи податків на особисті доходи, тобто системи так званих «зворотніх» податків [271].

Одним із базових теоретичних і методологічних принципів маржиналізму, як одного з визначальних напрямів неокласичної політекономії, сформованого в 1870 –ті роки, є використання граничних величин в аналізі економічних явищ і процесів. Зокрема, маржиналістами було обґрунтовано необхідність встановлення неоподаткованого мінімуму предмету оподаткування. І хоча ідея його застосування висловлювалась задовго до них, проте саме внаслідок їх теоретичних

обґрунтувань неоподатковуваний мінімум став використовуватися у податкових системах усіх розвинених країн світу.

Комплексною теорією вбудованого бюджетного регулятора виступає кейнсіанська теорія. Центральною її ідеєю є те, що стихійний розвиток ринкової економіки не є ідеальною системою саморегулювання, механізм зворотних зв'язків якої забезпечує повне і раціональне використання матеріальних і людських ресурсів, а також безперешкодні умови безперервного зростання економіки. Апологет даної теорії Дж. Кейнс наголошував на залежності зростання економіки від обсягів грошових заощаджень при повній зайнятості, що є практично нездійсненим завданням. У цих умовах великі заощадження гальмують економічне зростання, так як вони не спрямовуються у виробництво і є пасивним джерелом доходу. Уникнути негативних наслідків можна вилучаючи зайві заощадження за допомогою податків і фінансування за рахунок цих коштів інвестицій, а також поточних державних витрат. У кейнсіанській теорії важливе місце займають питання прибуткового оподаткування. Дж. Кейнс наполягав на необхідності вилучення зайвих заощаджень, стверджуючи, що роль прибуткового податку (особливо коли він встановлюється щодо «незароблених» доходів), податку на прибуток від капіталу, податку зі спадщини і т. п. є не менша, ніж роль норми процента [128].

Неокейнсіанська теорія податків акцентувала увагу на проблемах економічної динаміки та економічного зростання, виступаючи в якості найважливішої теоретичної основи економічної політики держави. Представники даного теоретичного напрямку поділяли об'єкти оподаткування щодо споживання (обкладаючи кінцеву вартість споживаного продукту) і заощадження (обмежуючи їх лише відсотковою ставкою по внесках). Вони пропонували встановити податок на споживання задля досягнення відразу двох цілей: мотивувати заощадження і протидіяти інфляції. Розроблені ними теоретичні положення часто лежали в основі практики проведення фіскальної політики держав, так само як і вдосконалення фінансового законодавства. Представників неокейнсіанства мало цікавили питання про сутність податків як економічної категорії, предметом їх досліджень, перш за все, були практичні питання ролі податків в економіці.

Окреслення окремих, часткових питань ефективності реалізації податкової політики держави зумовили формування окремих різновидів теорій – часткових (спеціальних) теорій оподаткування, зокрема теорії співвідношення прямих і непрямих податків, пропорційного і прогресивного оподаткування, теорії єдиного податку, теорії перекладання податкового тягара тощо. На кінець XVIII століття в працях суспільно–правової тематики окрім традиційної англійської економічної теорії, яка в основному ґрунтувалася на економіко-формалізованому підході, викристалізувались часткові економічні теорії, що характеризувались соціально-етичним підходом як щодо державного управління загалом, так і щодо оподаткування, зокрема. Погляди представників даного теоретичного напрямку, не дивлячись на доволі революційний для того часу характер, володіли давньою історією, оскільки оцінка впливу морально–етичних факторів була здійснена ще А.Смітом, який, сформувавши низку принципів раціональної побудови податкового процесу в «Дослідженні про природу і причини багатства народів», окреслював їх як результат суспільних взаємодій та моральних орієнтацій членів суспільства на основі «Теорії моральних почуттів».

Спроби соціально-суспільної інтерпретації фіскальних процесів як класиками економічної теорії, так і адептами соціології, історії та психології зумовлюються тим, що оподаткування, незалежно від еволюційної стадії та форми суспільної організації завжди знаходиться на стику всіх соціально–політичних і економічних інтересів суспільства. Тому, поява низки міждисциплінарних напрямів сучасної науки, лише сприяє пошуку «відповіді на питання про те, чому існують податки [190].

Психологічний напрям дослідження процесів оподаткування отримав найбільшого розвитку наприкінці 50-х років XX ст. і був ознаменований рядом робіт німецьких теоретиків, зокрема: О.Файта («Основи податкової моралі» (1927)), Г. Шмольдерса («Фінансова психологія» (1951), «Ірраціональність в суспільному фінансовому господарстві» (1960)). Саме Г. Шмольдерс виявив існування певних закономірностей у сприйнятті, податковому мисленні та податковій етиці платників, що дозволило розглядати питання сплати податків в соціально-

економічних, правових, етичних, суспільно-політичних, морально-психологічних аспектах з розробкою особистісних моделей поведінки платників, що перебувають у певних ситуаціях, формування яких дало змогу вивчити можливості створення оптимальної структури системи оподаткування. Даний науковий пошук був продовжений в роботах, акцентом в яких виступали такі поняття як «податковий тягар», «податковий менталітет», «податкова психологія», «податкова мораль», «податкова культура» та ряд інших. Запровадження цих, новітніх категорійних імперативів фіскальної науки засвідчило не лише новий етап переосмислення оподаткування як суспільного феномену, але і усвідомлення переваг «взаємозбагачення і взаємопроникнення відповідних наукових дисциплін з акцентами на соціологізацію та гуманізацію економічної теорії» [66. С. 11]. Особливу важливість врахування морально–етичних, правових, релігійних та ментально–культурних аспектів оподаткування підкреслювали представники німецької школи економічної теорії Р. Штаммлер, Г. Шмоллер, М. Вебер, В. Зомбарт.

З другої половини ХХ століття спостерігався активний розвиток розробок представників теорії раціонального вибору та прихильників інституціоналізму. І перші і другі усвідомлювали особливий вплив який здійснює структура держави на рівень оподаткування і на податкову систему. Політика, згідно з поглядами К.Вікселя, Дж. Б'юкенена і Г.Талока, представляє собою кооперативну гру суспільства як добровільного об'єднання індивідів з метою задоволення спільних, суспільних потреб. Їх забезпечення визначається певною ціною - розміром податків, як єдиноможливого джерела оплати державних послуг. Відомий апологет теорії добробуту А. Пігу, досліджуючи природу ефективного оподаткування на основі філософського принципу обміну «податки – максимальна кількість благ отримувачам», визначав, що втручання держави є правомірним з метою підвищення достатку, однак воно повинно здійснюватись шляхом дотримання засад компенсації з врахуванням критеріїв справедливості, рівності, та еквімаржинальності [229].

Інший прихильник теорії суспільного добробуту В. Парето досліджував залежність між величиною доходу і кількістю його отримувачів на основі постулатів раціональності поведінки індивідів. Вченим висловлювалась теза про необхідність більш доскіпливого вивчення природи поведінки індивіда–платника податків, що є неможливим в межах лише економічної науки, оскільки вона вивчає лише «логічну» або раціональну поведінку [221]. Цю прогалину в повній мірі було заповнено інституціоналізмом, напрямом, суттєві відмінності якого на думку М. Блауга, полягали у зниженні високого рівня абстракції, властивого неокласикам, можливості інтеграції постулатів економічної теорії з іншими суспільними науками та актуалізації міждисциплінарного синтезу економічних досліджень з аргументацією доцільності підвищення рівня емпіризму та аналітичної доказовості [28. С. 384].

Представники інституціоналізму беруть до уваги вплив трансакційних витрат при взаємодії учасників фіскальних процесів. Податки за такого підходу, виступають трансакційними витратами особливого виду, в обмін на які громадяни отримують від держави трансакційні блага – соціальні і суспільні блага, грошову систему, гарантії прав власності, особистої безпеки, правове поле та ін.

Категорія “інститут” є однією з центральних в роботах Р. Арона, А.Берлі, Д.Бернхема, Е.Богарта, Т. Верлена, Ж. Еллюля, Дж. Кларка, Г.Кольма, Дж. Коммонса, А.Лоува, Г. Мінза, У. Мітчелла, Д. Норта, У. Ростуа, Дж. Роулза, Ж. Фурастьє та ін. Більш сучасне тлумачення представлено у працях таких визначних теоретиків як Д. Белл, Дж.К.Гелбрейт, Г. Мюрдаль, Я. Тінберген, О.Тоффлер, Р. Хейлбронер та ін. Згідно з їхніми поглядами, інститутами вважається публічна система правил, які визначають норми і положення з відповідними правами і обов’язками, владними проявами і обмеженнями, що носять дозвільний або обмежуючий характер, при визначених формах покарання чи захисту. Усвідомлення впливу соціально-економічних, політичних і морально–етичних факторів на характер відносин учасників суспільних та фіскальних взаємодій видозмінили усвідомлення не лише характеристик розвитку економічної, фінансової чи

фіскальної системи зокрема, але і механізму трансформації усіх сфер суспільства загалом.

Поява міждисциплінарних, мультиплікативних напрямів досліджень, як різновидів гетеродоксальних економічних парадигм інституціоналізму, дозволяють вивчати складноорганізовані об'єкти, ефекти системності яких виявляються за умови симбіозу фундаментальних і прикладних завдань, що є нездійсненим за вузькодисциплінарного підходу. Напевне, саме тому, остання висувається на роль інтегратора різноманітних шкіл нестандартної економічної думки, яка намагається знайти відповіді на сучасні виклики. Загалом, можемо констатувати, що розвиток ідеологічних податкових теорій був реакцією на мікро – та макроекономічні процеси, що мали місце в суспільстві. В кожному випадку їх використання зумовлювалось спробою певного удосконалення податкової системи та політики держави, шляхом зміни чи корегування критеріїв і принципів оподаткування як реакції на виклики часу. На думку А. де Токвіля, сучасну архітектуру оподаткування визначають не стільки механізми і технології сплати податків, скільки соціально-економічні принципи їх акумуляції. На підставі цього, однією з причин постійного перманентного реформування податкової системи в Україні вбачаємо не лише в відсутності чітких стратегічних орієнтирів податкової політики держави, але і науково-обґрунтованих, концептуально визначених засад реалізації податкового процесу та функціонування усіх його учасників — принципах оподаткування [367].

Відсутність ієрархії принципів оподаткування не засвідчують цілісну, логічну та завершену модель побудови податкової системи держави, через унеможливлення узгодження двох основних вимог: врахування економічних інтересів платників податків при задоволенні фіскальних потреб держави. На нашу думку, весь спектр принципів оподаткування, не дивлячись на більш ніж чвертьстолітній період існування податкової системи, попри спроби перманентного запровадження певних їх зразків в державі, так і не було сформовано. Внаслідок цього існує гостра потреба ідентифікації адекватних сучасним умовам принципів оподаткування, визначення яких було і є предметом наукових пошуків теоретиків та практиків починаючи з

часів виникнення держави. Проте і донині, серед вітчизняних та зарубіжних вчених немає єдності точок зору щодо їх переліку та суті.

Першість щодо встановлення принципів оподаткування приписують Ф.Аквінському, представникам італійської та німецької фінансової школи, зокрема Я.Більфельду, Ф. Юсті, П. Веррі, А.Дженовезі, О.Мірабо та іншим. Однак, найбільш відомими є принципи оподаткування окреслені у XVIII ст. англійським економістом А.Смітом, які часто називають класичними принципами оподаткування. Необхідною умовою дотримання принципів рівності, визначеності, зручності сплати та економічності вчений вбачав в оподаткуванні трьох різних видів доходу, зокрема: ренти, прибутку і заробітної плати, причому в однаковій мірі [340].

Не дивлячись на багатогранність практичної частини податкових систем багатьох країн світу, теоретичний базис їх побудови багато в чому схожий, так як зумовлюється існуванням універсальних принципів оподаткування, які є по суті аксіомою [163. С. 111-118] державотворення. Разом з тим, відмінності в суспільних пріоритетах розвитку, положеннях податкової доктрини, детермінантах функціонування інститутів оподаткування, існуючих нормативних, прагматичних та етичних засадах реалізації податкового процесу визначають їх унікальність, кількість, структуру та спектр дії у кожному конкретному випадку, див. *рис. 1.7*.

Розвинуті в економічному сенсі держави, дотримуючись відповідної ідеологічної концептуалізації податкової системи, забезпечують її реалізацію на основі встановлення теоретично обґрунтованих, класичних принципів оподаткування, до яких відносять: справедливість, рівномірність, ясність (прозорість), дешевизну (ефективність технологій податкового адміністрування).

Усвідомлюючи те, що «проблема ідентифікації і групування принципів є методологічно непропрацьованою» [202. С. 21], російський теоретик І. Майбуров пропонує виділяти п'ять підходів щодо класифікації різних їх груп, зокрема: податкової політики, податкової системи та оподаткування, див. Додаток Б. (*таб. 3*).



Рис. 1.7. Спектр дії принципів оподаткування

Джерело: складено автором

Безумовно, концептуальне бачення ідентифікації груп принципів заслуговує на увагу, оскільки дозволяє з певною долею умовності класифікувати існуючі у фіскальній теорії принципи оподаткування з віднесенням їх до одного з п'яти підходів. В такий спосіб стає можливим класифікувати принципи сформовані теоретиками минулого, до яких відносимо Ф. Аквінського, А. Сміта, А. Вагнера, Я. Більфельда, Ф. Юсті, П. Веррі, А. Дженовезі, О. Мірабо, І. Горлова, Ф. Менькова, П. Пестеля, В. Рошера, М. Турген'єва, сучасників, представників вітчизняної та зарубіжних наукових шкіл, зокрема: А. Крисоватого, Ю. Іванова, П. Самуельсона, С. Фішера, Р. Дорнбуша, Р. Шмалензі, А. Бризгаліна, В. Кашина, І. Майбурова, Т. Юткіної та інших.

Зазначимо, що податкові принципи, втілюючи намагання законотворців максимального наближення до класичних принципів оподаткування на основі врахування і корекції національних особливостей менталітету громадян, географічного розміщення, соціально-економічних умов та ін., відображаються в податкових доктринах практично всіх розвинених країн світу. Проте означені у

вітчизняних правових актах принципи, а саме принцип обов'язковості оподаткування, закріплений статтею 67 Конституції України та окреслені в підпункті 1. статті 4 Податкового Кодексу України*, на яких ґрунтується податкове законодавство України не дозволяють говорити про такий їх спектр, який належним чином забезпечував би реалізацію податкового механізму та ефективне функціонування самої податкової системи держави. В цьому контексті, на сучасному етапі не позбавленою сенсу виглядає позиція низки вітчизняних теоретиків, які доводять необхідність систематизації груп принципів, зокрема: податку, податкового права, побудови податкової системи, податкового законодавства, адміністрування податків [21. С. 9; 33. С.71; 161. С. 137-144;] та ін.

Протилежну думку висловлює Директор Інституту податкового права Кьольнського університету, доктор Й.Ланг у праці «Проект кодексу податкових законів для країн Центральної і Східної Європи» стверджуючи, що принципи оподаткування будучи еволюційно залежними, змінюють і самі підходи до оподаткування держав ХХІ ст. При цьому, на думку вченого, державам, які лише

* Стаття 4.1. Принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство України: 1. загальність оподаткування - кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є; 2. рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації - забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу; 3. невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; 4. презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу; 5. фіскальна достатність - встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями; 6. соціальна справедливість - установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків; 7. економічність оподаткування - установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування; 8. нейтральність оподаткування - установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків; 9. стабільність - зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року; 10. рівномірність та зручність сплати - установа строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками; 11. єдиний підхід до встановлення податків та зборів - визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

починають рух до утвердження ідеалів ринкової економіки, недоцільно використовувати велику кількість принципів оподаткування, оскільки їх множинність не дасть можливості оптимізувати податкову систему, визначаючи базовими від трьох до п'яти складових:

1. Принцип економічної ефективності. Податкова система не повинна перешкоджати алокації ресурсів, тобто вільному перетіканню ресурсів.

2. Принцип дешевизни оподаткування. По можливості, гранично просте формулювання податкових законів і низькі витрати процесу стягнення податків.

3. Принцип гнучкості податкової системи. Податкова система повинна реагувати на зміни економічного становища, по можливості, не застосовуючи міри податкового законодавства, тобто не змінюючи податкові закони та реагуючи на зміни інструкціями.

4. Принцип наглядності оподаткування. Громадянам має бути зрозуміло, скільки і за що вони платять податки.

5. Принцип справедливості. Податкова система покликана справедливо відноситися до різних індивідуумів. Податки повинні сприйматися як справедливі більшістю громадян, не викликаючи при цьому у більшості невдоволення, образи і страху. [165]

Безумовно, в Україні визнана ринкова модель економіки на підставі надання нашій державі 1.12.2005 р. Радою Міністрів Європейського Союзу офіційного статусу та його підтвердження 17.02.2006 р. Міністерством торгівлі США. Однак, використання принципів Й. Ланга, не дивлячись на рекомендацію їх застосування для країн, що утверджують становлення ринкової ідеології, є цілком обгрунтованим і для українських реалій.

Технології оподаткування в сучасному динамічному і глобалізованому світі не стоять на місці, характеризуючись необхідністю постійного вдосконалення параметрів взаємодії держави в особі контролюючих органів та платниками податків, ефективність реалізації яких є запорукою дієвості як інститутів оподаткування зокрема, так і суспільних інститутів загалом. В цьому контексті знаковим та позитивним напрацюванням стало опублікування 25.10.2016 р.

Європейською комісією Моделі європейського кодексу податкоплатників, який, як зазначається, хоч і не має обов'язкової сили і носить рекомендаційний характер, однак визначає «набір принципів і практик взаємодії, прав і обов'язків, що регулюють відносини між платниками податків і податковими адміністраціями в Європі» [426]. Слід відмітити, що в запропонованій моделі міститься доволі деталізований перелік загальних принципів, що чітко і конкретизовано встановлюють параметри реалізації принципів як зі сторони платників податків так і контролюючих органів, охоплюючи наступні складові: законність і правова визначеність; недопущення дискримінації і рівність платників податків; презумпція сумлінності; важливість розгляду; дотримання закону; неупередженість і незалежність; фінансова секретність і захист даних; конфіденційність; звернення; надання інформації та рекомендацій для платників податків; послуги для платників податків; основні стандарти обслуговування; інтерпретація загального характеру; упереджуючі рішення; декларування податкових зобов'язань; оцінка платників податків; процес аудиту; оплата і стягнення боргів; добровільність; санкції; процес внутрішньої апеляції; судовий розгляд; право на подачу скарги.

На наше переконання, вказані принципи оподаткування можуть ефективно застосовуватися як для безпосередньо податків та податкових платежів, так і системи чи механізмів оподаткування в Україні. Вони втілюють основні вимоги що ставляться до оподаткування як процесу, завдяки якому уможлиблюється впорядкований вплив, що корегує перебіг соціальних подій чи явищ з метою формування бажаної структури інститутів оподаткування в нашій державі.

На підставі вищесказаного, можемо констатувати, що дослідження оподаткування, як суспільного, соціально–економічного, еволюційного, ідеологічного, політичного та морально–правового феномену в економічній теорії і практиці характеризується низкою ознак, зокрема:

-по–перше, відображає чітку відповідність гносеологічних підходів щодо оподаткування спробам виявлення закономірностей прояву причинно–наслідкових зв'язків соціального, політичного та ідеологічного характеру, які визначали і

продовжують визначати лінії розвитку держав як точок векторних змін еволюційного процесу;

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

-по-третє, допускає зміщення фокусу дослідження, сприяючи мультиплікативності ракурсів наукового пізнання, проте залишаючи незмінним симбіоз канонів природничих і суспільних наук. Вказане, на думку відомого американського теоретика О.Тофлера ознаменовує формування нового «великомаштабного мислення, узагальнюючої теорії, поєднання окремих частин у єдине ціле» [369. С. 223-224];

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

-по-п'яте, є гнучкою, системною детермінантою впливу держави на характер та динаміку розгортання соціально-економічних та суспільних процесів, що у відповідності з встановленими принципами та засадами оподаткування уможливорює досягнення цілей та пріоритетів розвитку в усіх сферах державотворення.

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

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

В умовах глобалізаційних перетворень усі сфери функціонування соціальних систем зазнають значних трансформацій, що особливо позначається на процесах оподаткування, які характеризуються значним розходженням між очікуваними і реальними результатами реформування, недостатньою ефективністю запроваджених технологій адміністрування податків і зборів, передумов досягнення фіскальних, економічних та соціальних ефектів у відповідності до завдань сталого суспільного розвитку. Існування означених протиріч, як у вітчизняній практиці оподаткування, так і в практичних заходах з реалізації податкової політики розвинених держав світу зумовлює потребу більш ґрунтовної концептуалізації парадигми оподаткування, економіко-філософського переосмислення податкових теорій з метою вибору методологічних підходів пізнання інститутів оподаткування для подальшого обґрунтування природи та новітніх тенденцій їх розвитку в глобальному просторі.

З'ясовано, що оподаткування відноситься до складноорганізованих (багатокомпонентних, складноструктурних та складнофункціональних) систем як цілісних структур, що ідентифікуються просторово-часовими параметрами, для яких характерними є нелінійність і ймовірнісний характер розвитку, неможливість точного передбачення зміни параметрів економічних явищ і процесів. На цій основі було встановлено, що дослідження оподаткування, сучасних закономірностей та тенденцій його реалізації вимагає критичного переосмислення існуючого та побудови нового, адекватного сучасним засадам системного буття парадигмального базису в сфері фіску, усю складність та широкоформатність проявів якого можна охопити за допомогою інституціонального ракурсу пізнання на основі синергетичної парадигми.

Обґрунтовано, що методологія фіску на етапі новітніх цивілізаційних змін не може бути зведена лише до дослідження виключно структури податку чи модифікації обов'язкових, факультативних або допоміжних його елементів, оскільки не відображає надскладні еволюційні трансформації, формування нових світоглядних засад та причинно-наслідкових закономірностей прояву. В результаті,

було побудовано метаматрицю методологічного інструментарію дослідження оподаткування, як композиції відображень множини економічних, соціальних, політичних, культурно–ідеологічних та структурних базисів його пізнання.

Встановлено, що податки, визначаючись широкою видовою різноманітністю прояву способів, умов реалізації та пріоритетів встановлення, характеризуються спільними ознаками, до яких ми відносимо: імперативність, односторонній рух грошових потоків, законодавчу формалізацію, примусовий характер сплати, індивідуальну безоплатність, неафектацію та зміну права власності з приватної на державну.

На основі міркувань, згідно з якими оподаткування володіє низкою тотожних ознак та завдань, які властиві йому починаючи з часів Стародавнього світу і донині, було встановлено, що воно є не чим іншим як процесом реалізації сукупності стадій та форм дотримання формалізованих норм, які регулюють суспільні відносини щодо формування фондів (індивідуального і/або) публічного характеру в процесі акумуляції податкових платежів, та забезпечення належної поведінки його учасників в контексті виконання встановлених обов'язків.

Здійснений аналіз природи податку дозволив ідентифікувати його як складну, багатофункціональну, історично обумовлену та комплексну категорію, яка виникнувши на етапі зародження держави та змінюючись в процесі еволюції її форм та методів управління, характеризується видозміною правової, фінансової, політичної, соціально–економічної, історичної та морально–етичної складових механізму реалізації права держави на акумуляцію частини доходу фізичних та юридичних осіб в бюджетах різних рівнів.

На підставі розгляду податків крізь призму фінансових відносин, було встановлено, що вони є модальною фінансовою категорією, яка відображає їх функціонування як елементу складної, ієрархічно-субординованої системи фінансових відносин пов'язаних з розподілом і перерозподілом ВВП з метою формування фондів фінансових ресурсів для забезпечення соціально–економічного розвитку суспільства.

Обґрунтовано, що оподаткування є суспільним феноменом, який, володіючи низкою проявів в економічній теорії та практиці, визначає та уможливорює забезпечення функціонування держави, досягнення встановлених пріоритетів та цілей її розвитку.

Встановлено, що теоретичне обґрунтування оподаткування, як суспільного феномену має глибокі історичні корені, засвідчуючи рівень світоглядного бачення й сприйняття процесів і процедур сплати різновидів податкових платежів на різних рівнях суспільної еволюції від моменту зародження наукових уявлень про форми взаємовідносин держави і громадян щодо формування доходів держави у Стародавньому світі до сучасних теорій оподаткування. В роботі запропонований поділ теорій оподаткування, на архетипні, які як набуті «регулятори» взаємин індивідів з державою щодо сплати податкових зобов'язань, легітимізують інститути оподаткування; та ідеологічні, обґрунтування яких як когнітивних взірців на основі окреслених цінностей і норм з метою загального суспільного визнання та сприйняття було покликано вибудовувати цілісну архітектурну конструкцію податкових взаємовідносин в державі.

Акцентується увага на тому, що деталізоване пізнання природи поведінки індивіда–платника податків, не може бути повною мірою описане в межах лише економічної науки, яка вивчає лише «логічну» або раціональну поведінку. В цьому контексті більш результативним, згідно з аргументами автора є використання теорії інституціоналізму, як втілення міждисциплінарного синтезу наукових підходів пізнання оподаткування, його форм, засад та принципів реалізації.

Аргументовано, що податкові принципи, від їх класичних взірців до сучасних аналогів відображаються в податкових доктринах практично всіх розвинених країн світу, проте означені у вітчизняному податковому законодавстві принципи не дозволяють говорити про такий їх спектр, який належним чином забезпечував би реалізацію податкового механізму та ефективне функціонування самої податкової системи держави. Це, в свою чергу, потребує концептуалізації більш ефективних принципів оподаткування, завдяки яким уможливиться впорядкований вплив

держави на перебіг соціально-економічних процесів з метою формування бажаної структури інститутів оподаткування та засад їх функціонування в нашій державі.

Основні результати дослідження опубліковано в : [148; 151; 289; 291; 292; 294; 299; 301; 303; 304; 308; 311; 313; 315; 316; 326; 330].

РОЗДІЛ 2

КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ ІНСТИТУТІВ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ДЕТЕРМІНАНТ ЇХ ФУНКЦІОНУВАННЯ

2.1. Інститут податку: суть, структура та призначення

Інституціональна теорія, зародившись на рубежі XIX – XX ст., та ставши однією з провідних парадигм сучасної економічної науки, на сьогоднішній день характеризується відсутністю сформованого єдиного категорійно–термінологічного базису та онтологічного трактування. Будучи досить неоднорідною, визначаючись неоднозначністю основних понять, значною несумісністю і фрагментарністю теоретичних положень, найважливішою проблемою вона визначає дослідження впливу інститутів на розвиток держави крізь призму варіативних підходів та трактувань. Окреслення сутності інститутів як суспільних феноменів, що є індивідуалізованим у різних представників інституціональної теорії, зумовлює існування різноманітних тлумачень, серед яких розрізняють конкретні напрями, започатковані основоположниками еволюційного, психобіологічного, соціально – правового та емпіричного напрямів, див. Додаток В. (рис. 1.)

Економічна наука визначає широкий спектр тлумачень поняття «інститут» та особливостей його розвитку. Якщо першопочатково «інститути» тлумачились як «природні утворення», що слугують задоволенню фундаментальних життєвих потреб суспільства, забезпеченню соціального порядку та безпеки (Г. Спенсер), то з усвідомленням «природного» характеру їх появи, вони трактуються окремими теоретиками як суспільні конструкти, тобто «штучні утворення», що формуються під впливом соціальної інженерії (М. Вебер, К. Маркс). Регулюючий характер інститутів, на думку Т. Парсонса, втілюється в сукупності нормативних комплексів специфічного характеру, які регулюють статусно-рольову поведінку учасників [444. Р. 13-23].

Ідентифікація інститутів як втілення історичних закономірностей розвитку, моралі та звичаїв суспільства відображає традиційний підхід (старий інституціоналізм), в якому найбільш знаковими є обґрунтування Т. Веблена (стійкі звичаї мислення, характерні для великої кількості людей) [53. С. 46], Дж.Коммонса (колективна дія з контролю, звільнення та розширення індивідуальної дії) [414], У. Мітчелла (переважаючі і найбільш стандартизовані суспільні звички) [195], У. Гамільтона (мовний символ для найкращої характеристики групи суспільних звичаїв) [67. С. 110-117], який інтерпретує економічну систему як безперервний процес її зміни. В такому ракурсі дослідження причин еволюційних видозмін суспільства розглядається як результат попереднього розвитку, без вивчення якого неможливо зрозуміти закономірності перебігу соціально–економічних процесів.

Теоретичний підхід класика інституціональної теорії Т. Веблена, обґрунтовуючи існування в суспільстві комплексу звичних способів мислення щодо відносин між людиною і суспільством, як моделей загальноприйнятої поведінки, дозволяє постійно конкретизувати та уточнювати визначення поняття «інституції», незмінно розвиваючи її зміст концептуально та контекстуально [64. С. 57]. Здійснивши первинне опрідметнення інституцій як нового об'єкту економічних досліджень, теоретик під ними розуміє «результати процесів, що відбувалися в минулому, які пристосовані до обставин минулого і, таким чином, не цілком відповідають вимогам теперішнього часу» [53. С. 202]. Розкриття змістовного наповнення даної категорії Т. Веблен розширює і визначає як «усталені навички мислення, спільні для більшості людей» [466. Р. 239], формування яких здійснюється внаслідок тривалого історико–соціального досвіду взаємодії людей, їх культурних і психологічних начал, які визначили формування інституцій певного типу та перебіг інституціональних змін суспільства. Така багатоформатність і обширність теоретичних напрямів визначає мультиплікативну диференціацію орієнтирів досліджень та існуючих підходів ідентифікації суспільних феноменів, з аргументацією доцільності закріплення за ними теоретичних конструктів типу «інститут», «інституція», «організація». В результаті здійснюваної в онтологічній площині полеміки теоретиками окреслюються відповідні обґрунтування з

подальшим встановленням співвідношень даних понять, наслідком яких стають заклики розглядати їх як синоніми [12; 78. С. 20-21; 175. С. 110-116; 394. С. 4-13], або доводиться необхідність чіткого розмежування [72. С. 152-153; 88. С. 128; 123. С. 52-62; 109].

Походження терміну „інститут” відносять до латинського поняття «*institutum*», яке, визначаючись трактуванням на кшталт «встановлення», «запровадження», «звичай», відображало неформальний звід сукупності норм і правил взаємодії в суспільстві, на відміну від терміну «*Institutio*», «*institutiones*», який визначався більш формалізованими характеристиками. Дані термінологічні конструкти, не дивлячись на досить широке використання у багатьох наукових напрямках, найбільшого поширення досягли на початку ХІХ століття, зумовивши формування інституціоналізму у найбільш близькому до сучасного сприйнятті.

Найвагомішим аргументом теоретичних диспутів щодо сутності цих понять є посилення на неточний переклад російською мовою терміна *institution*, який був використаний у першому російськомовному виданні роботи Т. Веблена «Теория праздного класса» [53]. В цій праці термін «*institution*», був складовою частиною оригінальної назви книги «Теория праздного класса: экономическое исследование институций», проте, книга отримала скорочену назву, а в тексті було вжито переклад «інститут» (англ. *institute*), що зумовило поширення даного терміну у науковій літературі. Володіючи в етимологічному сенсі дещо відмінним значенням, залежно від масштабу і від періоду еволюційного розвитку, ці терміни характеризуються спільністю функцій прояву як суспільного феномену, оскільки викристалізують характер і спосіб здійснення суспільних взаємодій у процесі створення та розподілу відповідних благ.

Розуміючи характерну інституціоналізму певну дискретність категоріального поля, за основу, відправну точку авторського тлумачення інститутів візьмемо визначення представника раннього інституціоналізму У. Гамільтона, який визначав інституції як «вербальний символ для кращого позначення низки суспільних звичаїв, які означають переважний і стійкий спосіб мислення або дії, що стали звичайним для групи і перетворилися для народу в звичай» [429. Р. 84]. Ця позиція

підтверджується одним з авторитетних представників аналітично-філософського напрямку інституціоналізму, професором Каліфорнійського університету Дж. Серлом, який стверджує, що окремі речі існують тільки тому, що присутні в досвіді людей, як результат соціальних взаємодій, що встановлюють як їх інтерпретацією, так і їх правила. Процес символічного освоєння дійсності Дж. Серл описує за допомогою моделі «X counts as Y in C», називаючи останню конститутивним правилом, що розкриває закономірність інституціонального процесу (де феномену X приписується функція Y в ситуації C). Він підкреслює, що людське суспільство, на відміну від суто біологічного співтовариства, починається з виникнення інституціональної реальності, що зумовлюється переходом від біологічного стану до культурного завдяки мовному символізму. Передумовою генезису інституціональної реальності, в цьому контексті, є побудова як соціальної реальності, так і символічне відображення поведінки, що її задає, і всієї складної системи соціальних взаємовідносин, що визначається: 1) приписуваними функціями; 2) статусними функціями, які на думку Дж. Серла реалізуються за допомогою конститутивних правил, які регулюють усталені і нові форми поведінки, встановлюють владні механізми їх підтримки, зумовлені визнанням повноважень суб'єкта завдяки формальним (статусним) атрибутам; та регулятивних правил; 3) Background – ««т. з. Фоном», що складається з психічних здібностей, диспозицій, установок, манер поведінки, ноу-хау, витримки і т. д.», «...які дозволяють нашим ментальним станам функціонувати» [281. С.166]

Основною перевагою теорії інституціональної реальності Дж. Серла є втілена в ній еволюційна концепція, що обґрунтовує існування ефективних з точки зору виживання проявів поведінки людини [451]. На думку Г. Спенсера, саме інститути забезпечують перетворення людини в соціальну істоту, залучають її в систему соціальних взаємодій, та, носячи колективний характер прояву, формують умови для соціалізації особистості. Ця діалектична сутність соціальних інститутів, реалізується, на думку класика, в їх різновидах (домашні, обрядові, політичні, професійні, церковні, промислові), в межах яких існують три системи органів [349. С. 108] як тріада систем життєзабезпечення суспільства – виробнича, розподільна та

регулятивна. Кожна з цих систем, функціонуючи за допомогою інституту відповідного типу, виконує диференційовані та інтегровані соціальні функції. Теоретик констатує, що саме процес еволюційного розвитку соціальних інститутів визначає соціальний прогрес, оскільки в процесі розвитку і вдосконалення суспільства, їх кількість постійно зростатиме, а структура вдосконалюватиметься, забезпечуючи цим самим нормальне функціонування всього соціального організму.

Оподаткування є унікальним інститутом, що характеризується економічним, соціальним та політичним характером прояву, торкається усіх систем та сфер функціонування суспільства, тому існує методологічна доцільність визначення інституціональної сутності оподаткування, а також дослідження природи інституту оподаткування. Першопочатково відмітимо, що усю сукупність теоретичних підходів дослідження інститутів оподаткування можна згрупувати на основі гносеологічних ракурсів трактування їх суті, див. *таб. 2.1*.

Кожен з означених гносеологічних ракурсів, характеризується власними пізнавальними завданнями, цілями дослідження та спектром аналізу явищ і процесів, факторів впливу та детермінант функціонування інститутів оподаткування. В економічній науці найбільш поширеним є нормативний ракурс, згідно з яким інститут визначається сукупністю формальних правил, неформальних норм (звичаї, традиції, культура, що формуються впродовж суспільної еволюції) і механізмів примусу (система стимулів, що забезпечують виконання норм і правил).

Розгляд інституту податку як норми в загальному значенні дозволяє визначити його як норму реалізації багатосторонніх відносин держави в особі контролюючих органів та платників податків, яка впорядковує їх взаємодії з метою забезпечення фінансування державою суспільних благ. Хронологічно, виникнення інституту податку як норми започатковане з XVII- XVIII століть, коли в переважній більшості держав право встановлення податків надавалось лише законодавчим органам, яким делегувалось визначення обсягу та цілей сплати обов'язкових відрахувань з метою забезпечення фінансування загальнодержавних потреб.

Таблиця 2.1.

Гносеологічні ракурси визначення суті інститутів оподаткування

Ракурс	Сутність теоретичного бачення	Авторське тлумачення
Нормативний	Розгляд інституту зводиться до встановленої ззовні або зсередини норми, яка регламентує параметри поведінки учасників податкових взаємодій, володіючи дозволяльними, обмежувальними чи стимулюючими характеристиками	<i>Норма+механізм підтримки норми</i>
Інформаційний	Інститут розглядається як знання, сформоване в результаті еволюційного розвитку суспільства, що містить рекомендовані форми і моделі поведінки. Базовим при визначенні цього підходу є поняття «податкова культура» як сукупність еволюційно сформованих та суспільно прийнятних патернів поведінки	<i>Поведінковий стереотип</i>
Організаційний	Теоретичний ракурс є продовженням теорії угод, де інститут розглядається крізь призму категорії «організація», що охоплює способи та форми впорядкованого існування з одного боку, держави і її органів, яким делеговано право на здійснення «податкового примусу» щодо індивідів, їх груп та суб'єктів господарювання як платників податків, з другого боку	
Еволюційний	Втілює генетичний принцип розвитку соціальних систем, де інститут розглядається як результат еволюційного процесу природного вибору. Вважається, що за аналогією до гену організму інститути оподаткування володіють великою кількістю «спадкової інформації», що передається з «покоління в покоління», відбираючи моделі взаємодії, що забезпечують виживання соціуму в подальшому та формуючи податковий менталітет суспільства.	
Соціальний	Інститут виступає формою соціальних взаємодій держави, платників податків, податкових агентів та інших опосередкованих учасників	
Етичний	Один з найбільш широко розповсюджених ракурсів дослідження, в якому основна увага приділяється морально-етичній складовій оподаткування, що обумовлює поведінковий вибір як з боку держави, контролюючих органів, так і зі сторони платника податків. Наближений до нормативного ракурсу, оскільки зумовлюється тісним зв'язком між зовнішніми нормами та внутрішніми імперативами поведінки	
Ігровий	Втілює закономірності «теорії ігор» на економічну і суспільну площину, де метою кожного з учасників «гри» (держави, отримувачів суспільних благ та платників податків) є отримання максимально можливого доходу	<i>Правила гри</i>
Договірний	Інститут оподаткування розглядається як результат багатостороннього суспільного договору між індивідами, які делегують державі низку функцій і завдань, виконання яких є запорукою побудови громадянського суспільства, забезпечення прав та свобод індивідів	<i>Трансакційні витрати</i> як витрати: 1) інституціоналізації; 2) механізму дотримання норми; та 3) на пошук опортуністичних проявів протидії, повного або часткового виконання норм оподаткування
Трансакційний	Існування інститутів оподаткування зумовлюється трансакційними витратами інституціоналізації (встановлення) норми оподаткування та її дотримання	

Джерело: складено автором

Розуміючи характерну інституціоналізму певну дискретність категоріального поля, російський теоретик Г. Клейнер розрізняє декілька варіантів трактування інституту, зокрема: *моно* (або індивідуалістичний) підхід, де інститут – це норма; *бінарний* підхід, згідно з яким інститут представляється як «норма плюс механізм», що контролює та підтримує її виконання; та *холістичний*, або *системний* підхід, що визначає інститут як комплекс рольових взаємодій учасників [132. С 17]. Подібне бачення висловлює вітчизняний науковець Т. Меркулова, яка зауважує, що: «співвідношення між податком і оподаткуванням представляє собою співвідношення норми і механізму її підтримання», зумовлюючи в фахових джерелах два підходи: «моно-», який втілюється в одній нормі, та «бінарний», що включає представлення «*норма+механізм*» [185. С. 43-46]. Ми погоджуємося з поглядами вчених, оскільки оподаткування як механізм, що забезпечує реалізацію і стійкість норми хоч і виходить за дефініційні межі «податку», однак, є складовими одного інституту, який на рівних умовах можна називати інститутом податку чи інститутом оподаткування [186. С. 64-70]. При цьому, ознаки, що дозволяють відрізнити податки від неподаткових платежів, на зразок: характер відчуження, цільове призначення, безеквівалентність та неповерненість, які в традиційній податковій теорії є індикаторами класифікації податкових одиниць, в інституціоналізмі характеризують лише конкретні особливості норми, властивості, якими вона може володіти за певних обставин. Тому, згідно з інституціональним трактуванням, більш ранні форми доходів не володіли необхідними ознаками норми у порівнянні з податками.

I. Лакатос стверджував, що в кожній науці існує «жорстке ядро» теорії, що зберігає стійкість впродовж тривалого періоду часу, не дивлячись на динаміку змін та її носіїв. Сюди він відносив сукупність незмінних, стійких в любых модифікаціях тверджень, що є базовими конструктами вирішення гносеологічних завдань дослідження. Складовими ядра є елементи, що визначають методологічний та філософський світогляд, цінності та ідеали, які обґрунтовують наукове знання, поняття і категорії, характерні для об'єкту дослідження, теорії і ідеї, що є втіленням як парадигми знання так і парадигми пізнання [436]. Подібною є думка Т. Куна,

який розрізняв епістемічний та соціальний аспекти парадигми. Синонімом епістемічному контекстові вчений називав «дисциплінарну матрицю», в структуру якої включав: символічні узагальнення, які ідентифікують формальний апарат і мову, характерну для конкретної науки; метафізичні компоненти, що визначають найбільш фундаментальні теоретичні і методологічні принципи світорозуміння; цінності, що задають панівні ідеали, норми побудови й обґрунтування наукового пошуку [156].

Користуючись вищеозначеними міркуваннями стверджуємо, що «ядром» податкової теорії в трактуванні І. Лакатоса, базовим конструктом дисциплінарної матриці за Т. Куном є символічне узагальнення за Дж. Серлем представлене як «податок» та «оподаткування».

Система норм інституту за Г. Клейнером [132. С. 35] включає п'ять компонент, кожна з яких може змінюватись в просторі і часі: базисна норма (що відображає основні положення даного інституту – ядро норми); додаткові норми (входять в захистний шар інституту); допоміжні інструктивні підтримуючі норми (формують механізм моніторингу, контролю і підтримки дотримання норм ядра інституту); ціннісні норми (визначають загальний напрям оцінок даного інституту, сформованих в свідомості як носіїв інституту, так і інших учасників); когнітивні норми (регулюють сприйняття суті і дії норм різними суб'єктами), див. *рис. 2.1*.

Структурними елементами ядра норми є: атрибути, фактор обов'язку, ціль, умови та санкції. Визначальною умовою розгляду норми як складового елемента інституту податку є наявність таких її елементів як ціль та умови дії. Трактування податку в контексті інституціональної теорії не зводить його лише до форми відчуження на користь держави частини доходу економічного агента, а встановлює відповідну ціль, що полягає у формуванні та забезпеченні фінансування суспільних благ на умовах економічної та юридичної самостійності економічних агентів.

Відмітимо, що фахівцями ОЕСР пропонується розрізняти базову та нормативну структури податків. Визначається, що базова структура характеризується повнотою і однозначністю, а наповнення нормативної податкової бази вирішується за допомогою відповідної податкової, соціальної, економічної і т.д політики, при

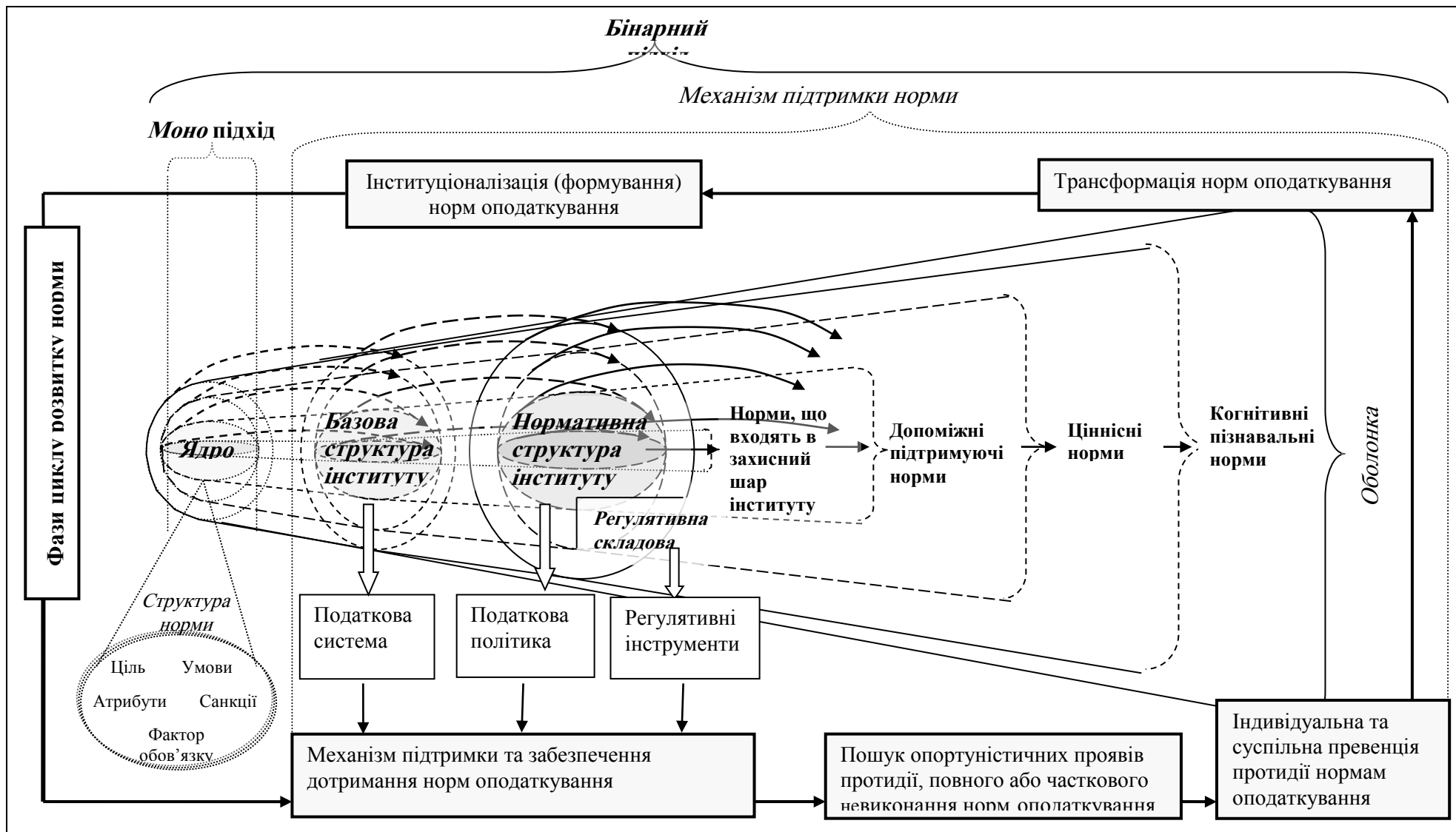


Рис. 2.1. Фази циклу розвитку та компоненти інституту згідно з моно та бінарним підходом

Джерело: складено автором. Представлення структури оболонки норми подано з використанням поглядів Г. Клейнера [132. С. 35]

цьому велику роль відіграє податкове адміністрування (податкові пільги, знижки, вирахування) [411. Р. 11-12]. Вищезначене, підтверджує обґрунтованість авторських позицій, представлених у попередньому розділі, на підставі яких ми констатуємо, що базова структура податку відображає реалізацію суто фіскальної функції, іманентно властивої податкам, а нормативна структура інституту визначає регулюючу роль оподаткування, яку воно виконує відповідно до цілей розвитку держави у певний період часу.

Розгляд інституту оподаткування як сукупності норм обумовлює їх визначення на основі відповідних функціональних та класифікаційних характеристик, які, на нашу точку зору, можуть бути представлені у певній градаційній матриці. Як видно з *таб. 2.2.* базова структура, як втілення ядра інституту, включає в себе норми-дефініції, завдання і цілі, принципи та засади оподаткування.

Системозабезпечуючі норми включають в себе норми-фіксатори, імперативи та регулятори, формалізовані норми, процедури та норми поведінки учасників процесів оподаткування, які володіють більшою мобільністю порівняно з системоутворюючими нормами, допускаючи варіативність спектру прояву заходів державного впливу. Підтримуючі норми забезпечують дотримання базової та нормативної структури інституту, носячи допоміжний характер. Досить неоднозначними є ціннісні та когнітивні норми, які, виступаючи елементом оболонки інституту, визначають його парадигмальні, ідеологічні та легітимізаційні параметри розвитку.

Податок як норма відносин може існувати лише тоді, коли податкоплатники є вільними економічними агентами, що володіють правом власності на свої доходи, майно, капітал, на чому наголошував А. Сміт, визнаючи податки ознакою свободи, а не рабства для тих, хто їх сплачує [340]. Класичні принципи оподаткування, відображаючи етичний зміст податку, як найменшої складової одиниці формального інституту податку – норми, втілюють його філософський зміст, який слугує методологічним орієнтиром побудови і реформування будь-якої податкової системи.

Таблиця 2.2.

Градаційна матриця класифікації норм оподаткування

	Нормативна структура інституту			Ціннісні норми	Когнітивні норми
	Системоутворюючі норми	Системозабезпечуючі норми	Підтримуючі норми, що забезпечують:		
Базова структура (ядро інституту)	Норми –дефініції	Норми–фіксатори суспільних відносин визначають податки як невід’ємний елемент суспільного життя, фіксують параметри/моделі відносин учасників процесів оподаткування	Моніторинг дотримання норм	Ідеологічні	
	Норми –завдання і цілі	Норми–імперативи є результатом імперативних прав, дій і завдань держави, доцільність і обов’язковість яких зумовлюється її завданнями	Контроль дотримання норм	Онтологічні	
	Норми –принципи	Норми–регулятори визначають параметри взаємодій учасників процесів оподаткування, та залежно від їх типу та статусу, деталізують їх (наприклад загальний чи персоніфікований, разовий чи багаторазовий характер здійснення)	Забезпечення дотримання норм (примус)	Аксіологічні	
		Формалізовані норми – законодавчо визначені та зобов’язуючі права і обов’язки учасників процесів оподаткування		Ментально-культурні	
	Норми –засади	Норми–процедури – це окремі елементи механізму реалізації норм оподаткування, що представляють собою функціонально відокремлені процеси, обов’язковими учасниками яких є суб’єкти оподаткування (держави в особі фіскальних органів, платники податків та податкові агенти)	Індивідуальну та суспільну превенцію повної або часткової протидії нормі	Психологічні	
		Норми поведінки – система уявлень про бажані та суспільно схвалювані параметри діяльності суб’єктів оподаткування	Інформаційно – комунікаційне забезпечення	Легітимізаційні	

Джерело: складено автором.

Загалом, дискусійний характер поняття «норма» та її вплив на поведінку людей засвідчує методологічну неоднорідність теоретичних напрямів інституціональної теорії.

Соціологічна школа інституціоналізму, одним з засновників якої є Е. Дюркгейм [91], відстоює принципи інституціонального детермінізму, оскільки вбачає в нормі абсолютну детермінанту поведінки людей, що задається зовнішнім корегуючим впливом і носить екзогенний характер. Дані концептуалізаційні аргументи лежать в основі теорії раціонального вибору, предметом дослідження якої є аналіз юридичних норм, як фіксованого в праві результату політичного вибору.

Основна суть даного підходу може бути окреслена в визначенні політики як «складного інституціонального процесу, на основі якого люди вибирають різноманітні альтернативи, співставляючи їх зі своїми цінностями, подібно до того, як на ринку вибирають товар, керуючись власними перевагами» [192. С. 118]. Згідно з цим, норми виникають на «політичному ринку» в результаті взаємодії громадян, ґрунтуючись на оцінці їх ефективності для задоволення особистих інтересів та реалізації індивідуальних цінностей. Однак, апологетами суспільного вибору визначено, що вибір оптимальних та ефективних норм в будь-якому суспільстві наштовхується на низку труднощів, зокрема на: 1) неможливість досягнення одностайного консенсусу між учасниками обміну, що є неодмінною умовою ефективних норм; 2) визначення норм, що відповідають суспільному вибору, як сукупності переваг учасників обміну шляхом «диктаторського» встановлення. Вказане підтверджується «парадоксом Кондорсе» та «теоремою неможливості К. Ерроу».

Представники економічної школи інституціоналізму заперечують вплив норм як інституціонального обмежувача вибору індивіду, та на засадах методологічного індивідуалізму обґрунтовують їх як результат свідомої, раціональної передумови участі індивіду в договорі. При цьому, інтерес представляють не стільки юридичні і формальні норми, скільки «угоди і договори», тобто сукупності неформальних норм, які складають «правила гри», за якими здійснюється взаємодії між людьми в сфері оподаткування з виділенням множини форм координації. Відповідно до цього

вважається, що індивіди виконують вимоги норми не тому, що вона є абсолютною детермінантою їх поведінки, а для зниження невизначеності в взаємодіях, і, відповідно, для досягнення суспільних цілей і задоволення особистих інтересів.

Економічні правила, та їх структура визначають гравцям “...можливості з максимізації особистої вигоди за допомогою здійснення обміну” [209. С. 68]. Усвідомлюючи, що економічні агенти як учасники взаємодій діють відповідно до власних інтересів, тому, безумовно, “...забезпечення стимулів до економічного зростання і розвитку буде залежати багато в чому від системи формальних правил і механізмів контролю за їх дотриманням». Тут під механізмом розуміються офіційні заходи, які використовуються державою з метою примушення індивідів до виконання приписаних їм норм.

Найменшою одиницею податкової норми, згідно базового законодавчого акту України, що регулює питання оподаткування – Податкового Кодексу України є податок* та збір**. Попри формальне визначення їх суті, в положеннях Податкового Кодексу не відображено принципів запровадження податків і зборів, їх сплати та адміністрування, хоча в ньому міститься стаття 7, що носить назву «Загальні засади встановлення податків і зборів», однак вона акцентує увагу лише на структурних елементах податку, таких як: платники податку, об’єкт та база оподаткування, ставка та порядок обчислення податку, податковий період, строки та порядок сплати, подання звітності про обчислення і сплату податку[232].

Тлумачення інституту оподаткування як поведінкового стереотипу втілює соціологічну парадигму, яка аналізує суб’єктів оподаткування крізь призму сукупності статусів та ролей, в які вони вступають для забезпечення власних інтересів та благ. Тут податкам відводиться роль стійких елементів суспільного життя, які закріплені у вигляді навиків, способів економічного мислення та зразків поведінки, що завдяки встановленим законодавчим нормам, формам застосування та

* «Податок—це обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку». [232].

** «Збором (платою, внеском) є обов’язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій» [232].

механізмам здійснення реалізуються у певному фіскальному просторі, заданому культурними та ментальними параметрами.

Трактування оподаткування як правил гри вивчає специфіку діяльності держави і платників податків відповідно до існуючих моделей їх взаємодії. Основи даного підходу були сформульовані на основі роботи Дж. Фон Неймана та О. Моргенштерна «Теорія ігор і економічна поведінка» [206], де встановлено, що теорія ігор є основою прийняття рішень в умовах невизначеності чи конфлікту інтересів учасників. Інститутам оподаткування іманентно властиві прояви гострого антагонізму інтересів сторін, тому використання теорії ігор для визначення проявів поведінки між державою, фіскальними органами та платниками податків дозволяють враховувати прояви великої кількості чинників, в тому числі людського в плануванні і прогнозуванні податкових платежів, визначенні рівня ухилення від оподаткування, оцінці реакції громадян на ті чи інші податкові нововведення та ін.

Найбільш широко прояв гострого антагонізму інтересів учасників відображається за допомогою теоретико–ігрової моделі Е.Таккера, більш відомої як «дилема ув'язненого», проекція якої на податкові відносини засвідчує, що поведінка індивіда, яка відповідає критерію індивідуальної раціональності може суперечити поведінці колективної раціональності за відсутності гарантії співпраці з іншою стороною. Згідно з даною дилемою, взаємовідносини держави і платників податків в стратегіях співпраці і протиборства зумовлюватиме для кожної зі сторін крайні форми результатів взаємодії сторін — отримання доходу «V» або його втрату «-V». В результаті спрощеного представлення багатомірності прояву та кількісного складу учасників в діапазоні двох основних — держави і платників податків, отримаємо чотири варіанти взаємодії, які, відображаючи різні способи «боротьби» за обмежений економічний ресурс, охоплюють як домінування інтересів держави (вісь ординат) або платників податків (вісь абсцис), їх копромис або крайню форму протистояння – конфлікт інтересів, див. Додаток В. (рис. 2.)

Наміри держави, що зводяться до мети максимізації податкових платежів, зумовляють вилучення податкової бази у платників податків, підвищують ймовірність настання глибоких фінансових збитків, порушення балансу інтересів, що в

кінцевому підсумку унеможливить виконання державних завдань. Домінування інтересів платників податків спричинить нестачу бюджетних коштів для задоволення суспільних потреб, здійснення системи заходів для формування інфраструктури підтримки та регулювання діяльності підприємницьких структур.

Варіанти часткового поєднання інтересів держави та платників податків означені як «Виграш–Програш» та «Програш–Виграш» можуть набувати крайніх форм, що зумовлюватимуть абсолютизацію ринку або етатизацію економіки. У першому випадку має місце високий рівень податкового навантаження, надмірне податкове адміністрування, значний рівень штрафних санкцій, у другому випадку — домінування інтересів забезпечується шляхом податкової оптимізації, мінімізації розміру податкових зобов'язань завдяки можливості ухилення від оподаткування.

В результаті виконання як державою, так і платниками податків стратегії протиборства, обоє отримають мінімальні вигоди, наслідком яких буде скорочення трансакційних благ для усіх членів суспільства. Протиборство зі сторони одного учасника призводить до значних втрат іншого, зокрема у випадку недостатності податкових поступлень наслідком буде зростання дефіциту бюджету, і, навпаки, невиконання державою своїх функцій зумовить надмірний податковий тиск на платників податків, високі штрафні санкції за здійснені податкові правопорушення.

Теза Д. Норта про те, що «інститути – це правила гри», в перефразованій інтерпритації дозволяє дійти висновку, що метою участі в грі гравців є отримання певного виграшу, що реалізується у вигляді повного чи часткового задоволення особистого інтересу. В цьому контексті, інститути впливають на економічний процес тим, що регулюють розмір трансакційних витрат, як ціни за можливість участі та отримання усіма учасниками належного їм рівня «виграшу» [209].

Дослідження еволюції інститутів, інституціональних трансформацій акцентувало увагу на існуванні широкого кола витрат, які зумовлюються функціонуванням інституту оподаткування як механізму впорядкування взаємодії економічних агентів в сфері фіску.

Окреслення трансакційної сутності оподаткування, що характеризується процесами відчуження частини власності економічного агента та присвоєння її

державою, в значній мірі ускладнюється властивими інституціоналізму широкоформатністю та альтернативністю трактувань як загалом, так і щодо поняття «трансакційних витрат». Діапазон визначень коливається від *трансакційних витрат* на експлуатацію економічної системи за К.Ерроу [399. С. 53]; витрат агента, пов'язаних з пошуком відповідної ціни, організації переговорів та укладанням контрактів за Р. Коузом; до трансформаційних та трансакційних витрат на обробку і передачу інформації згідно з поглядами Уолліса і Д. Норта [210]. Згідно з підходами останніх, існує певна відмінність між трансформаційними та трансакційними витратами, де перші виступають витратами, зумовленими трансформацією ресурсів в продукт, благо чи послугу, а другі асоціюються з процесами обміну.

Особливу роль у формуванні уявлень про трансакційні витрати займають погляди Т.Егертсона, який розглядав їх як ресурси, які витрачаються агентом на пошук інформації, ведення переговорів, складання контракту, моніторинг дотримання норм та захист контракту від втручання третіх осіб. На думку вченого, перші три види витрат класифікуються як витрати на стадії, що передують заключенню контракту (*ex ante*), а послідуєчі – як витрати економічних агентів в процесі реалізації контракту (*ex post*) [398].

Широке поширення в 30-40 рр. ХХ ст. поняття трансакційних витрат сприяло побудові цілісної наукової концепції, розуміння основних закономірностей якої дозволило Р. Коузу стверджувати: «без поняття трансакційних витрат не можна зрозуміти, як працює економічна система, продуктивно проаналізувати низку проблем, що в ній виникають, а також отримати основу для напрацювань політичних рекомендацій» [141. С. 9]. А інший класик інституціональної теорії Д. Норт констатував: “моя теорія інститутів виникла з теорії людської поведінки, поєднаної з теорією витрат трансакцій. Поєднання обох теорій дає нам можливість зрозуміти, чому існують інститути і яку роль вони виконують в нашому житті” [211. С. 45].

Апологет австрійської економічної школи К. Менгер висловлював припущення, що процес укладання угод між економічними агентами пов'язаний з певним рівнем витрат. Теоретик аргументував, що обмін має місце у випадку, коли кожен з його

учасників отримує приріст цінності до цінності характерної для певної сукупності благ. Проте, обмін, крім благ, обумовлюється не лише вигодами, але і «економічними жертвами», зумовленими цілями обміну.

Припустивши існування двох учасників, де перший володіє благом А, що характеризується цінністю W_1 , а другий – В з цінністю W_2 , вчений довів, що у результаті обміну цінність блага у розпорядженні першого буде $W_1 < (W_1 + X)$, а другого — $W_2 < (W_2 + Y)$, що обґрунтовує збільшення рівня цінності блага у кожного з учасників. Означені результати дозволили К. Менгеру сформулювати наступні висновки: по–перше, визнати, що завдання обміну та реалізація економічних обмінних операцій обумовлюють існування відповідних інституцій, або транзакційних структур; по–друге, довести думку, що обмін матиме місце доти, допоки цінність благ у розпорядженні кожного з учасників обміну буде, за його оцінкою меншою, ніж цінність тих благ, які можна отримати в результаті обміну [182. С. 159].

Теоретичні розробки К. Менгера зосередили увагу представників інституціонального напрямку досліджень на пізнанні впливу на процес обміну, та витрат, ним зумовлених відповідних суспільних інститутів. В результаті Дж. Коммонс визначив транзакцію «не як обмін товарами, а відчуження і привласнення прав власності та свобод, створених суспільством», виокремивши три їх різновиди: транзакції угоди, або торгові транзакції, які використовуються для відчуження і привласнення прав власності та свобод, що реалізується з метою задоволення економічного інтересу сторін за умови взаємної згоди; *транзакції управління*, що мають місце у відносинах управління–підпорядкування, визнаючи право визначення форм обміну лише одному учаснику; *транзакції раціонування*, як різновид транзакцій, що допускає асиметричність правового статусу учасників, а роль керуючого органу виконує відповідний орган, наділений функціями специфікації прав [414].

Базуючись на теоретичному доробку К. Ерроу, Р. Коуза, Д.Норта, К. Менгера щодо сутності трансформаційних витрат в економіці, сформулюємо особливості їх перебігу в податковій царині. Першопочатково відмітимо, що транзакція

індивідуальних доходів платників податків в бюджеті держави характеризується не лише перенесенням прав власності на ці доходи, але і зумовлюється відповідним грошовими потоками від платників податків до держави. Звідси трансакційний обмін доповнюється відповідними витратами, що несуть його безпосередні чи опосередковані учасники на стадії інституціоналізації, підтримки реалізації, контролю та трансформації інституту оподаткування, *рис. 2.2*.

Слід зазначити, що кожен з означених видів витрат є лише спільним узагальнюючим визначником, який охоплює широкий спектр витрат нижчого порядку. Наприклад, механізм податкового адміністрування, як структурний елемент механізму підтримки функціонування інституту оподаткування, включає в себе витрати на: здійснення податкового планування та прогнозування, облік платників податків і податкових платежів, інформаційно-аналітичне забезпечення процесів оподаткування, реалізацію податкового контролю, моніторинг податкових ризиків, податкове консультування та інші складові.

Мусимо визнати, що теоретичний базис трансакційних витрат, як ефективний діагностичний інструмент, не дивлячись на широке розповсюдження в межах інституціонального підходу, мало розроблений як в фіскальній теорії, здебільшого через складність кількісного вимірювання, так і в розрізі фіскальних інституцій різних країн світу, які застосовують різноманітні методики визначення податкових пільг, податкових та трансакційних витрат і втрат учасників процесів оподаткування. Так, в Україні фіскальними органами щорічно оприлюднюються Довідники податкових пільг, де частина 1 охоплює перелік податкових пільг, які визнаються втратами доходів бюджету, а частина 2 – перелік, що включає інші податкові пільги. При цьому, згідно зі ст. 30 Податкового Кодексу України, податкова пільга визначається як передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат [232].



Рис. 2.2. Види трансакційних витрат та втрат

Джерело: складено автором

Натомість, в економічній науці впродовж останніх років набула особливого поширення концепція податкових витрат (*tax expenditures*), автором якої визнають фахівця Міністерства фінансів США (US Treasury) С. Сюррея. З метою максимізації фіскальної ролі податків С. Сюррей актуалізував необхідність врахування пільг і звільнень по податку на доходи, що кваліфікувались як витрати бюджету.

Першопочатково С. Сюррей і П. Макденіелл, характеризуючи концепцію податкових витрат бюджету стверджували, що податок на доходи складається з двох різних елементів. Перший включає структурні норми, що необхідні для використання нормального податку на доходи, такі як обчислення чистого доходу, норми фінансового обліку, визначення шкали ставок і рівня звільнень даного податку, а також особливостей його застосування при міжнародних операціях. Другий елемент включає спеціальні пільги, які визначаються податковими стимулами (*tax incentives*) чи податковими субсидіями (*tax subsidies*), що виступають як відхилення від нормальної структури податків і застосовуються з метою підтримки окремих галузей, видів діяльності чи груп платників. Вони набувають безлічі форм, на зразок виключень та вирахувань з оподаткованого доходу, відстрочки сплати податкових зобов'язань, податкових кредитів чи спеціальних ставок податку. На думку розробників даної концепції, якою б не була форма цих пільг, вони є не чим іншим як державними витратами, що надаються пільговим видам діяльності чи групам платників податків через податкову систему, а не через прямі витрати, надання позик чи інші форми державної допомоги [454. Р. 3].

В подальшому, не дивлячись на широке розповсюдження даної концепції в діяльності урядів «Південній Кореї, Японії (1976), Іспанії (1978), Австрії, Канаді, Великобританії (1979), Франції (1980), Австралії (1981), Бельгії (1984), Нідерландах (1987), Фінляндії (1988), Данії, Швеції (1996), Норвегії (1999), а також, на початку 2000-х років, у Греції, Італії, Мексиці, Новій Зеландії, Польщі, Португалії, Чилі, Швейцарії» [347. С. 24], її використання обмежилось більш звуженим трактуванням податкових витрат як витрат зумовлених наданням податкових пільг та податкових субсидій. Однак, згідно з інституціональним підходом визначення податкових витрат в такому ракурсі відображає лише частковий аспект спектру трансакційних

витрат оподаткування, що є не чим іншим як трансакційними витратами на реалізацію регулятивних інструментів в межах нормативної структури інституту, до яких відносимо: вилучення з оподаткування складових податкової бази; бюджетні субсидії; податкові вирахування; звільнення від сплати податку окремих категорій податкоплатників; відстрочення, розстрочення податкових зобов'язань; податкові пільги; пониження податкової ставки; податкові та інвестиційні кредити та ін.

Інституціоналізм безапелювано постулює, що основоположна мета функціонування інститутів зводиться до створення таких рамкових умов, які дозволяють мінімізувати трансакційні витрати учасників, при цьому податки характеризуються трансакційними витратами особливого виду, так як уможливають отримання трансакційних благ, представлених соціальними і суспільними благами, грошової системи, гарантії прав власності, особистої безпеки та ін. Це, в свою чергу значно спрощує і здешевлює взаємодію учасників економічних процесів, дозволяючи державі мінімізувати їх трансакційні збитки. Однак, у випадку надмірних витрат одних платників податків, зумовлених існуванням пільгових механізмів для інших груп платників, або відсутності реальних соціальних чи економічних ефектів, отриманих в результаті надання податкових пільг та субсидій, є усі підстави говорити про існування трансакційних витрат, див. *рис. 2.2*.

Трансакційні втрати виникають також в результаті: неефективної формалізації норм і механізмів реалізації інституту оподаткування, прийняття неадекватних реальному економічному базису обмежуючих чи регулюючих заходів впливу, складання невідповідних планів-прогнозів податкових надходжень, дисфункцій структур фіскальних інституцій, неочікуваних реакцій учасників процесів оподаткування на появу певних факторів впливу, неефективного захисту трансакцій, способів їх здійснення одним з агентів чи відмови від участі в них, витрат, зумовлених розгортанням конфлікту інтересів, чи порушення функцій інститутів оподаткування. Визнаючи трансакційну домінуючою функцією інститутів оподаткування, все ж вважаємо, що особлива роль даного інституту продукує

існування низки інших функцій, які відображають його інтегративні, стабілізаційні, регулятивні та трансляційні характеристики, див. *таб. 2.3*.

Таблиця 2.3.

Функції інститутів оподаткування

Функція інституту	Суть та характер прояву
Трансакційна	Податки є ціною за можливість користування трансакційними благами, співставність яких є визначником рівня ефективності та конкурентоспроможності функціонування інститутів держави
Інтегративна	Інститут оподаткування виступає фактором консолідації та узгодження зусиль усіх членів суспільства, їх груп та систем функціонування держави, діяльність яких під впливом податкових норм, механізмів підтримки їх реалізації та санкцій за їх порушення визначають параметри державотворення
Стабілізаційна	Забезпечення стабільності та стійкості суспільної організації, закріплення соціальних зв'язків та взаємодій між державою і громадянами для задоволення індивідуальних і суспільних потреб
Регулятивна	Регулювання відносин між державою, платниками податків та отримувачами суспільних благ шляхом стандартизації системи обов'язків, правил і норм поведінки
Трансляційна	Функція передачі суспільних цінностей, норм і ролей, засвоєння соціального та культурного досвіду в сфері фіску, здатність ретрансляції наслідків економічних та податкових імпульсів впливу на прояви індивідуальної та суспільної поведінки

Джерело: складено автором

Повне чи часткове невиконання даних функцій провокують трансакційні втрати, які є не чим іншим як обсягом втрат, яких зазнають учасники процесів оподаткування внаслідок неефективних або дисфункціональних інститутів оподаткування у всіх їх формах і різновидах.

Значний розмір трансакційних витрат та втрат, зумовлених різного роду інституціональними дисфункціями, або їх існування впродовж тривалого часу, загрожує появою «ефекту зависання», тобто виникнення різного роду незавершених і проміжних трансформаційних станів, наявність яких негативно впливає на функціонування як інститутів оподаткування, так і на діяльність держави загалом.

Трансакційний ракурс трактування інститутів оподаткування актуалізує увагу на критеріях ефективності їх функціонування, доводячи, що саме рівень витрат визначає «природний» відбір та умови подальшого інститутогенезу суспільства. Погоджуємось з думкою, що інституціональна ефективність інститутів виступає співвідношенням трансакційних витрат формальної та неформальної складової інституту [361].

Традиційно, в економічній науці, поняття неформальної економіки загалом і неформальних інститутів (окремих її сфер) зокрема розглядалося окремими представниками західної наукової думки, а подекуди і продовжує визначатись низкою вітчизняних теоретиків як залишковий атавізм доіндустріального етапу розвитку соціуму, певний різновид суспільної дисфункції, що характеризує слабкість та нерозвинутість економічної системи держави. Проте, недостатнє врахування або ігнорування впливу неформальних інститутів спотворює реальні показники економічної динаміки, масштаби економіки, не охопленої державним впливом тощо.

Апологети різних напрямів і течій інституціоналізму одностайні в розумінні того, що метою функціонування будь-якого суспільного інституту є мінімізація трансакційних витрат. В цьому контексті, їх обсяг є тим індикатором, який визначає рівень ефективності і дієвості функціонування інституту оподаткування як на індивідуальному, так і на суспільному рівні. Проте, якщо індивідуальні трансакційні витрати і втрати є найбільш явними і їх визначення здійснюється простим сумуванням реальних витрат індивідів, домогосподарств та суб'єктів бізнесу (за винятком витрат часу і зусиль), то суспільні трансакційні витрати досить важко визначити через значну кількість задіяних для оподаткування процесів, механізмів та інституцій. При цьому, слід відмітити, що трансакційні витрати властиві як формальним, так і неформальним інститутам, однак, їх склад певним чином відрізняється. Очевидна важливість визначення суті формальної і неформальної складових інституту оподаткування та встановлення рівня їх співвідношення визначають доцільність більш прискіпливого аналізу цих двох різновидів інституту оподаткування.

2.2. Діалектика функціонування та дуалізм прояву формального і неформального зрізу інституту оподаткування

Процеси розвитку держави характеризуються поступовою формалізацією суспільних інститутів, тобто закріпленням певних типів соціальних взаємодій, на основі встановлення їх обов'язкового характеру у розрізі всього суспільства, окремої соціальної групи чи індивідів. При цьому, дані процеси передусім мали місце в тих соціальних взаємодіях, що ідентифікували найбільш важливі соціальні потреби, задоволення яких було необхідним для функціонування суспільства як цілісного соціального цілого, а саме: управління, суспільного контролю, оподаткування. Саме на цьому наголошував Д. Норт, стверджуючи, що інститути є «формальними правилами, неформальними обмеженнями і способами забезпечення дієвості обмежень» або як «правила, механізми, що забезпечують їх виконання і норми поведінки, які структурують повторювані взаємодії між людьми» [209. С. 18].

Подібною була думка Т. Веблена, який вважав, що суспільні інститути, обумовлюючись параметрами соціального розвитку і встановлюючи усталені ментальні та формальні моделі поведінки, регулюють та регламентують взаємодію людей як на рівні звичаїв, так і на рівні права. На цьому ж наголошує відомий представник американського напряму інституціоналізму Дж. Коммонс констатуючи, що інститут — це колективна діяльність з контролю за індивідуальною діяльністю, принципи якої сформувались в процесі еволюційного поступу від звичаєвого права первісних суспільних формацій до законодавчих норм сучасних розвинених держав. Згідно з переконанням теоретика, суспільство представляє собою суму індивідів, структурно ускладнену наявністю інститутів, існування яких визначає «безпечну» зону індивідуальних дій в суспільстві, оскільки забезпечує реалізацію протилежноспрямованих векторів інтересів учасників [414].

Безумовно, інститути оподаткування в значній мірі залежать від власних еволюційних закономірностей розвитку як процесу історичної зміни специфіки і логіки взаємодії цінностей, норм, стереотипів у податковій сфері, стратегій реалізації платниками податків поведінки відповідного типу, рівня розвитку

технологій і механізмів оподаткування, меж їх впливу на функціонування суб'єктів оподаткування. Починаючи від зародження первинних форм (протоінститутів), що відображали основні родоплеменні, общинні відносини, так і відбір сучасних зразків інститутів оподаткування, ефективних при заданих природних, політичних, суспільних та економічних умовах відбувається під впливом сукупності інституціоналізованих формальних і неформальних норм та правил поведінки між учасниками взаємодій.

Наявність іманентно властивого людині супротиву, зумовленого усвідомленням втручання держави в її особистий простір з метою задоволення суспільних інтересів, характеризує інститути оподаткування, в яких як в жодних інших поєднуються ці два протилежні типи взаємодій. Загалом розрізняють чотири способи взаємодії формальних і неформальних інститутів, а саме: безпосередня та опосередкована, внутрішня та зовнішня взаємодії різновидів формальних і неформальних інститутів на засадах взаємообумовленості, взаємопереходу та породження одних форм інших; інституціональна архітектоніка оподаткування є втіленням інформаційно-комунікаційної моделі взаємодії формальних та неформальних складових інститутів, відображаючи їх неоднорідність та тип поєднання чи домінування формальних та неформалізованих норм в одному інституті; причинно-наслідковий характер домінування неформальних інститутів як наслідок наявності інституціональних пасток та дисфункцій інститутів оподаткування; поширення проявів суб'єктно-об'єктних відносин між носіями інституту оподаткування, які вступають у процеси взаємодії, ґрунтуючись на відповідних принципах та виконуючи означені функції з метою досягнення спільних цілей та завдань взаємодії.

Відмінності в характері зміни інститутів оподаткування визначають різні варіанти інституціональної взаємодії формальних і неформальних складових, які у відповідності з різними теоретичними підходами володіють позитивними та негативними їх ефектами та етапами взаємопереходу, див. Додаток В. (табл 1.), що в загальному засвідчує діалектичну сутність процесу трансформації інститутів, яка відповідає принципам еволюційного розвитку: спадковість—зміна—природний відбір.

Формальні інститути зафіксовані в законах та різного роду письмових розпорядженнях, обов'язок виконання яких поширюється на певну територію. Виступаючи способом організованої побудови соціально обумовлених зв'язків, статусів і норм з метою забезпечення функціональної взаємодії, вони на основі принципів всезагальності, публічності, обґрунтованості, прозорості, чіткості, та примусу до їх реалізації централізовано створюються та фіксуються в законодавчо-правових актах держави. Зазначимо, що Д. Норт формальні правила поділяє на політико-етичні правила, економічні правила та соціальні контракти. Специфіка формальних правил зводиться до того, що вони визначають набір прав та функцій, які приписуються індивідам.

На підставі цього, під формальним інститутом оподаткування ми розуміємо систему правових норм, що впорядковують поведінку його носіїв (учасників суспільних взаємовідносин), та механізмів її реалізації щодо трансакції частини доходів платників податків до різного рівня централізованих фондів фінансових ресурсів держави для забезпечення цілей державотворення.

Графічне бачення формального інституту оподаткування подано на *рис. 2.3*.

Можливість забезпечення прояву ролей як систем колективної дії реалізовується внаслідок функціонування відповідних (фіскальних чи конкретно податкових органів) інституцій, як відносно відокремлених структур інститутів, що виконують визначені системні функції. Безумовно, значний розвиток інститутів оподаткування, в контексті виконуваного ними цілого спектра засад, завдань та функцій, зумовлює їх повне включення в інституціональну систему суспільства та актуалізує їх пізнання як системних інституціональних одиниць.

На відміну від формальних інститутів оподаткування, гарантом існування та дотримання яких є держава, неформальні інститути є “неписаними” нормами, правилами поведінки та їх обмеженнями, наслідування яких гарантується усіма членами суспільства, реалізуючись у вигляді суспільних домовленостей та загальноприйнятих обмежень, див. Додаток В. (*таб. 2*.)

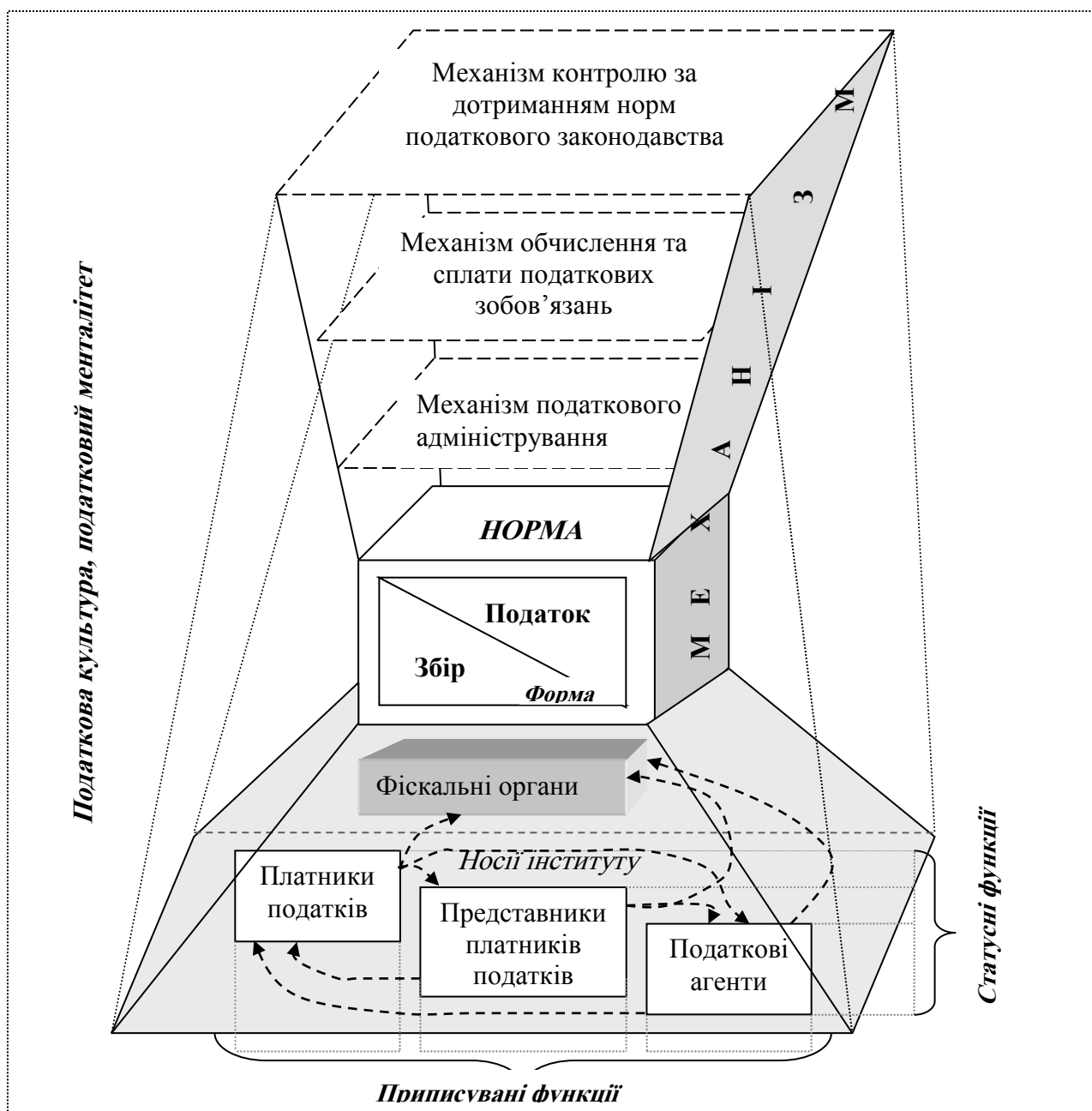


Рис. 2.3. Формальний інститут оподаткування

Джерело: складено та систематизовано автором.

Характерною їх ознакою є максимальна персоніфікація, відсутність авторитаризму та жорстких санкцій за порушення, загальність формулювань, значна інерційність, менша керованість, змінність та маневреність. З цього приводу Д. Норт стверджував, що люди, живучи в сучасному світі, помилково вважають, що «життя і економічні процеси підпорядковуються писаним законам і правилам власності», оскільки «навіть в самих розвинутих ринкових економіках формальні норми складають невелику (хоча і досить важливу) частину тієї сукупності обмежень, які формують виникаючі перед нами ситуації вибору...». Однак, людська поведінка в

значній мірі визначається «неписаними кодексами, нормами і умовностями» [209. С. 56].

Основоположник інституціоналізму Т. Веблен при дослідженні інститутів також доводить особливу роль неформальних взаємодій, оскільки на його думку, людина є біосоціальною істотою, що скеровується вродженими інстинктами: самозбереження і збереження роду, схильності до суперництва і протиборства за доступ і споживання благ, здійсненні відповідних взаємодій лише на основі наявного особистого інтересу. Вчений зауважував, що інститути не стільки обмежують, скільки спрямовують, полегшують і заохочують людську діяльність, роблять поведінку індивіда зрозумілою і передбачуваною [466]. Саме тому, цілком очікуваним інструментом порятунку, в умовах руйнування інститутів інституційної моделі редистрибутивного типу і нефективного функціонування ринкових, стала зростаюча ефективність неформальних інститутів, що як і завжди забезпечували виживання людських спільнот.

Існує декілька передумов розширення неформальних інститутів при наявності певного комплексу формальних норм, правил поведінки та їх обмежень, зокрема: 1) неповний обсяг формальних інститутів, які, визначаючи параметри бажаної діяльності, не охоплюють увесь спектр її варіантів, що провокує індивідів, діючих у межах формальних інститутів, доповнювати існуючі норми поведінки чи у певний спосіб спрощувати їх; 2) застосування неформальних інститутів в якості резервних стратегій тими суб'єктами, які переважно дотримуються формальних норм, але розглядають їх як альтернативу за умови впливу визначених обставин, та за умов, коли неформальні взаємодії є менш витратними, ніж дотримання формальних норм; 3) пріоритет досягнення цілей, які є суспільно неприйнятними. Як приклад можна назвати існування демократичних, правових чи інших інститутів, які підкріплюються неформальними механізмами примусу і контролю, провокують появу корупційних ризиків.

Існування неформальних інститутів певного типу зумовлюється їх характером прояву, який наділяє їх допоміжними, акомодативними, конкуруючими та заміщувальними властивостями: *допоміжні неформальні інститути* заповнюють

прогалини, що виникають у формальних інститутах; *акомодаційні неформальні інститути* створюють мотиви таких видів поведінки, які суттєво змінюють наслідки дотримання формальних правил без їх прямого порушення; *конкуруючі неформальні інститути* виникають за умов, коли існуючі формальні правила стають менш результативними та потребують повного чи часткового перезавантаження. У цьому випадку вони функціонують у системі діючих формальних норм та можуть суперечити їм; *заміщувальні неформальні інститути*, поява яких зумовлюється функціонуванням неефективних та слабких формальних норм, тому неформальні взаємодії беруть на себе їх функції з метою подолання інституційних пасток, заміщення відсутніх владних авторитетів та виправлення дисфункцій правових норм, що стає найбільш актуальним у період становлення нових демократичних форм впровадження владних повноважень [79; 114].

Незначний досвід інституціональних трансформацій суспільства шляхом революційного, короткострокового реформування дозволяє виявити певні закономірності та на їх основі сформулювати відповідні висновки щодо способів трансформації формальних і неформальних інститутів, зокрема:

1) *модифікація* уже існуючих в економічному просторі неформальних інститутів на формальні, що виступає свого роду легітимізацією історично сформованих традицій, норм та стандартів поведінки;

2) *легалізація* існуючих неформальних взаємодій у формальних різновидах інститутів. Як правило, такий підхід реалізовується з метою заборони тих чи інших видів правовідносин, що, беззаперечно, може спровокувати конфлікт у результаті того, що: а) формальні інститути повністю витісняють неформальні взаємодії шляхом прийняття цілого спектра санкцій зі сторони їх суб'єкта (держави); б) формальні інститути, що запроваджуються, не відповідають соціально-економічним реаліям, в наслідок чого неформальні взаємодії відіграють домінуючу роль, замінюючи собою неефективні правові норми; в) обидва різновиди інститутів функціонують одночасно в суспільстві, проте неформальні одиниці доповнюють витратні, нечітко сформовані чи неефективні формальні інститути.

Окрім означених характеристик неформальних інститутів, виокремимо ті особливості, які характеризують неформальну сферу взаємовідносин в оподаткуванні. Передусім зазначимо, що, незважаючи на констатацію їх існування практично у всіх базових дослідженнях з інституціональної теорії, вони все ж представляють собою певну *terra incognita*, оскільки виступають свого роду підводною частиною айсберга. Неформальні інститути є продуктом еволюційного розвитку, відображають хронологію взаємодії індивідів і виконують функції контролю, управління, “страхування” та самозбереження. З цього приводу західний теоретик А. Редкліфф-Браун стверджує, що моральні та правові норми поведінки почали формуватися на зорі первіснообщинного ладу, втілюючи зародкові форми неформальних інститутів [277].

Неформальні взаємодії, будучи сформованими в процесі історичного поступу, є свого роду “генетичною пам’яттю” суспільства або дороговказом способів узгодження відносин у кризових ситуаціях на міжособовому та міжгруповому рівнях. Інституціональна неформальність є невід’ємним компонентом інституціональної архітекtonіки будь-якого суспільства, обґрунтовуючи використання універсальних, еволюційно вивічених механізмів виживання соціуму, втілюючи індивідуальні інтереси та мотивації індивідів.

Традиційно функціонування неформальних інститутів оподаткування в інституціональній матриці суспільства обґрунтовують специфікою національного менталітету та пов’язують із масовим ухиленням від дотримання законодавчих норм, гальмуванням економічних реформ, зростанням проявів тіньової економіки. За оцінками Світового банку, в останні роки Україна характеризується високим тіньовим сектором, який досягає приблизно 50% ВВП, що значно ускладнює «діагностування» економіки. Це може зумовлювати завищення базових індикаторів ВВП, зокрема урядових витрат і обсягів фінансового сектора [472].

У фахових джерелах утвердився підхід, згідно з яким тіньову економіку розглядають в розрізі двох складових: «кримінальної» і «паралельної». Перша охоплює крайні форми антисуспільної поведінки, зокрема: незаконне виробництво продукції та надання послуг, розкрадання, шахрайство, рекет, наркобізнес,

проституція та ін. Вважається, що друга складова функціонує «паралельно» з реальним сектором економіки і реалізується у секторі домашніх господарств, неформальному та прихованому секторі економіки [362. С. 1-19].

Ми трактуємо неформальний інститут оподаткування як стійку конструкцію взаємопов'язаних, неформалізованих норм, правил та принципів, що, зумовлюючись впливом інтересів, мотивацій, ціннісних установок та культурних патернів, регулюють діяльність носіїв інституту. При цьому під відсутністю спрямувань ми розуміємо відсутність фіксації, кодифікації та узаконення у знаковому виразі норм, за допомогою яких встановлюється система ролей і статусів.

Неформальний інститут податку характеризується індивідуальним та суспільним характером прояву. На рівні індивіда він представлений у вигляді базових патернів, що обумовлюють його участь як носія інституту у взаємодіях певного типу. Сюди відносять: звички, цінності, інтереси, вподобання, традиції, механізми прийняття рішень, мотивації та ментальні особливості, що визначають тип взаємодії та її результуючий ефект, див. *рис. 2.4*.

Специфіка прояву суспільного рівня неформального інституту дозволяє стверджувати про вплив правил, традицій, принципів, норм та установок, як домінуючих патернів, зумовлених специфікою участі індивідів у певних взаємодіях, що визначають тип податкової поведінки. У суспільстві, де формальні норми оподаткування є ефективними в забезпеченні індивідуального інтересу, роль неформальних інститутів незначна. В протилежному випадку, якщо з урахуванням відповідних причин функції інституту не формалізовані або формалізовані неналежним чином, безумовно більший прояв знаходять саме неформальні інститути.

Західні теоретики К. Кастальді і Д. Доссі зазначають, що «... колективні норми, інститути, поширені взірці мислення та інші подібні фактори мають першочергове значення в формуванні «мікроментальних моделей», переваг і поведінкових патернів, оскільки вся історія фіксується у вкорінених інститутах, приводячи в дію їх самовідновлювальні ефекти» [126. С. 119].

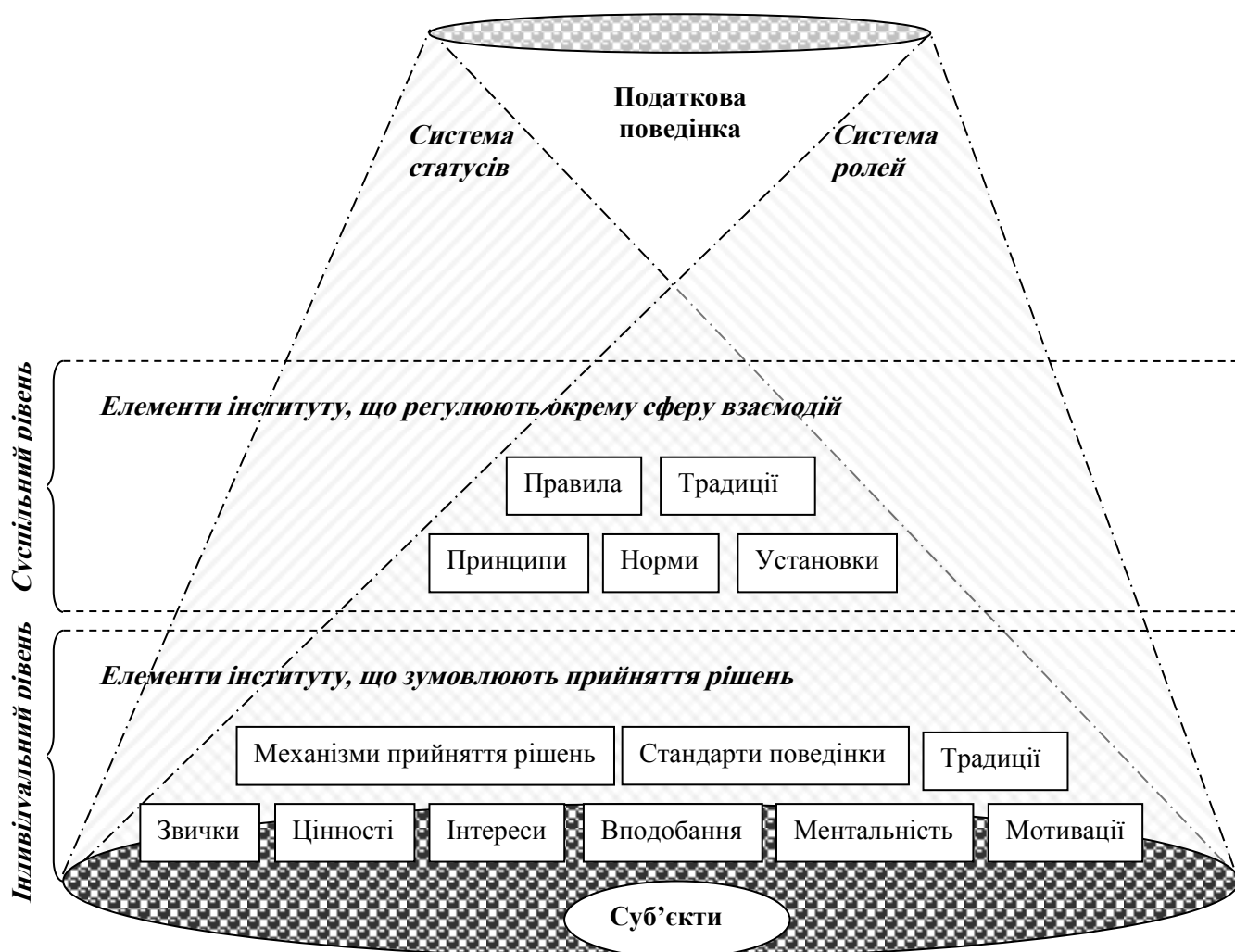


Рис. 2.4. Неформальний інститут оподаткування: складові та вплив на податкову поведінку

Джерело: складено автором

Роль неформальних інститутів неможливо недооцінити, оскільки, будучи закладеними як “...внутрішньо обов’язкові для людини стандарти поведінки..., вони є частиною тієї спадщини, яку ми називаємо культурою, завдяки якій неформальні вирішення проблем обміну, знайдені в минулому, переносяться в сьогодення і роблять колишні неформальні обмеження важливим джерелом безперервності в ході тривалих соціальних змін” [209. С.57]. На основі вищезначеного логічним є висновок, що дослідження закономірностей функціонування інститутів оподаткування необхідно здійснювати у діалектичній єдності формальної і неформальної складових, прояв природи яких дозволив представити власне трактування. Згідно з ним, інститути оподаткування є комплексом формальних і неформальних норм, правил поведінки та обмежень, механізмів їх здійснення з

метою забезпечення реалізації і регулювання відносин відчуження і привласнення різними рівнями державної влади частини доходів платників для забезпечення задоволення інтересів різних суспільних груп.

Оподаткування – це суспільний інститут з багатовіковою історією, розвиток і становлення якого є відображенням як рівня суспільної еволюції, так і системи імперативів взаємодії учасників, що відображає сферу взаємопроникнення і взаємовпливу моралі і фіску. Особлива природа інститутів оподаткування зумовлюється тим, що вони як складна ієрархічна структура співіснують в межах кожного з представлених в концепції Г. Спенсера соціальних інститутів та здійснюють вплив на перебіг суспільних процесів як на макро- так і на мікрорівні. За твердженням Д. Нортона, “...сукупна інституціональна система, що властива певному суспільству”, забезпечується взаємодією різнорівневих інститутів. На думку вченого, ці інститути поділяються на макроекономічні, які визначають перебіг макроекономічних процесів; мікроекономічні, які забезпечують прийняття рішень, діяльність і взаємодію організаційних одиниць, у тому числі зацікавлених в їх діяльності суб’єктів, і наноекономічні, які окреслюють соціально-економічну поведінку індивідів. При цьому, наноекономічні інститути класик інституціональної теорії відносять до соціопсихологічної сфери, яка зазнає значного впливу ментальних і культурних особливостей соціуму, встановлених моральних і етичних норм взаємодії [209].

Підтвердженням особливої, наноекономічної за Д. Нортон природи інститутів оподаткування може слугувати значне поширення проблематики дослідження фіскальної та податкової моралі, етики та справедливості в роботах представників західної наукової думки. До них відносимо: В. Фокке “Обов’язкові платежі, збори і податки з точки зору історії та моралі”(1887), С. Вестона “Принципи справедливості в оподаткуванні” (1903), авторів монографії “Податкова справедливість: продовження дебатів”(2002) Р. Масгрейва, Є. Стерлі, Дж. Торндайка, Д. Вентрі; “Міф про власність: податки і справедливість” Л. Мерфі та Т. Найгела (2004), “Економічна психологія поведінки платників податків” Е. Кіршлера (2007), “Податкові зобов’язання і податкова мораль” Б. Тоглера (2007), “Соціальна

психологія оподаткування” А. Левіса, “Теорія справедливості” Дж. Роулза (1971) та “Ідея справедливості” А. Сена (2011). Однією з перших наукових робіт, написаних з проблематики дослідження моралі і етики оподаткування вважають “Основи податкової моралі” О. Файта, опубліковану в 1927 р. Хронологічно більш пізніми, але не менш знаковими стали праці Г. Шмольдерса: «Фінансова психологія» (1951) та «Ірраціональність в громадському фінансовому господарстві» (1960). Традиція дослідження цієї тематики була продовжена К. Хансмеєром, К. Макшайдтом і Г. Вісведе. Роботи цього напрямку з’явилися також в Англії (А. Левіс, “Психологія таксації”), Голландії (Ван Фелдхофен) і Швеції (Г. Вернерід)*. Загалом же слід зазначити, що у ФРН склалася так звана Кельнська школа економічної та фінансової психології, що тримає пальму першості у світовій науці, предметом наукових інтересів представників якої є поняття: “почуття податкового тягара”, “податкове протидія”, “податковий менталітет” і “податкова мораль”.

Логіка такого значного наукового інтересу цілком зрозуміла, адже, саме суспільна мораль у всіх її сферах і проявах завжди була відповідним орієнтиром, який, ґрунтуючись на засадах справедливості, встановлював норми забезпечення безпеки, збереження власності, прав і свобод, захисту індивідуальних та суспільних інтересів. В найбільш широкому трактуванні мораль є не чим іншим як способом регуляції поведінки, що визначається існуючими у визначений момент часу уявленнями членів суспільства про систему норм і стандартів, які з метою досягнення суспільного блага приписуються індивіду, який при виборі своєї поведінки повинен керуватися не лише своїми бажаннями, але і загальнолюдськими принципами у зв’язку з виконанням ним певної ролі – від члена домогосподарства до громадянина держави. На підставі цього у XVIII ст. провідним німецьким філософом епохи Просвітництва І. Кантом було встановлено, що існують об’єктивні, абсолютні і безапеляційні першооснови поведінки усіх членів суспільства, які, ґрунтуючись на критеріях блага і справедливості, є первинними відносно системи норм права вихідними еталонами, сформованими в процесі

* Вказаний перелік сформовано на основі бібліографії [6. С. 319-320]

цивілізаційного розвитку, суть яких є надбанням цивілізаційного розвитку соціуму [124].

Результати історично визначених взаємодій сукупності усіх формальних і неформальних інститутів, пов'язаних з функціонуванням національної податкової системи, на думку класика німецької школи податкової психології Б. Нерре, представлені найбільш повно в податковій культурі [441. Р. 155]. За визначенням вченого, “податкова культура”, характеризуючи кожну країну, є результатом традицій оподаткування, зокрема щодо: переважання прямих/непрямих податків, механізмів взаємодії учасників процесів оподаткування, існуючих культурних чи релігійних цінностей, таких морально-етичних імперативів, як “чесність”, “справедливість”, “обов’язок” та інше. Теоретик стверджує, що саме податкова культура є передумовою успішного або провального застосування податкових реформ та елементів трансплантованих економічних моделей у систему країни-реципієнта [441. Р. 155]. Прикладом цього може бути неможливість використання рекомендацій представників Колумбійського університету США К. Шопа та Е. Селігмена в складі податкової місії на Кубі в 1931 році. Американська модель оподаткування не була співставна з кубинською податковою культурою чи економічною дійсністю, тому кубинський уряд привселюдно спалив всі копії доповіді, надані після їх опублікування.

Неможливість стандартних економічних моделей пояснити відмінності між країнами залежно від рівня дотримання податкового законодавства і особливостей податкової солідарності лежить у площині аналізу стандартів податкової культури. Вперше цей термін був використаний близько 80 років тому назад Й. Шумпетером [450. Р. 380-385]. При цьому, “класичне” розуміння податкової культури в сприйнятті теоретика охоплювало передусім творців податкової системи, де платники податків не розглядались як елемент. Лише згодом, у більш пізньому трактуванні вченого було аргументовано особливу роль поведінки платників податків, впливу їх специфічних взаємодій з фіскальними органами на рівень податкової культури суспільства. Цей термін набув найбільшого поширення в роботах представників Кельнської школи податкової психології, зокрема, Б. Нерре

дає тлумачення податкової культури як «специфічної для кожної країни сукупності всіх відповідних формальних і неформальних інститутів, пов'язаних з національною податковою системою і її практичною реалізацією, які є історично вмонтованими в культуру країни, включаючи залежності і зв'язки, зумовлені їх постійними взаємодіями». На думку теоретика, термін «податкова культура» включає в себе «культуру оподаткування в країні» та «культуру сплати податків» [441. С. 160].

Відмітимо, що семантична конструкція “податкова культура” є доволі частим об'єктом наукового пошуку чи дотичним аргументом певних наукових розмірковувань у вітчизняних та зарубіжних фахових дослідженнях як у контексті континентальної традиції, так і в розрізі філософії інституціоналізму. Відсутність єдності точок зору на поняття “податкова культура” засвідчують різноспрямований та неоднозначний характер її тлумачень як серед представників вітчизняної [338.С. 685-693], так і закордонної економічної науки. Діапазону визначень податкової культури більш детальна увага була приділена в авторському дослідженні [324. С. 144-158].

Варто відмітити існування у вітчизняних фахових публікаціях, присвячених аналізу ефективності реалізації податкової системи та податкової політики, пошуку напрямів їх вдосконалення і елементів оптимізації, чітко окреслених тенденцій приписування до перешкод податкового реформування саме низького рівня податкової культури. Крім того, означені тенденції прослідковуються і в аналітичних, роз'яснюючих та нормативно-правових документах органів державної влади, в яких вказується необхідність вжиття заходів як інформативного-популярностичного характеру, так і посилення податкового контролю. Ми не погоджуємось з такою редакцією, оскільки сам термін «культура», зводячись до сукупності знань, законів, моральних норм, звичаїв та звичок, засвоєних людиною як членом певної соціальної спільності [155. С. 47], є результатом матеріального і духовного надбання певної людської спільноти (етносу, нації), нагромадженого, закріпленого і збагаченого протягом тривалого періоду, що передається від покоління до покоління та відображає рівень розвитку спільноти [248].

В цьому контексті податкова культура як специфічна сфера функціонування інституту оподаткування проявляється у вигляді особливо регульованого механізму виживання соціуму, є засобом його адаптації до змінюваних умов середовища проживання, що не може бути ні низькою, ні неефективною, ні недостатньою. Податкова культура суспільства, за аналогією з геномом людини, є пам'яттю суспільства, що, відтворюючись в кожному поколінні як генетичний код, вміщує інформацію про закономірності перебігу економічних криз, трансформаційних перетворень, еволюційно перевірених “ефективних” способів задоволення особистих та суспільних інтересів, найбільш виграшних стратегій поведінки, що забезпечують доступ до обмежених благ і ресурсів. Тому визнання низького рівня податкової культури платників податків з перенесенням на них всієї повноти відповідальності за неефективність проведення заходів податкового реформування чи реалізації податкової політики, на наше переконання, є подібним до твердження про недостатній рівень історії. Ми погоджуємось з думкою [276. С. 194], що існуючі представлення сутності податкової культури мають досить вузький спектр дослідження, оскільки дещо фрагментарно розглядають її сутність, залишаючи поза увагою інституціональну природу та вплив культурних норм і стандартів оподаткування на потенціал розвитку інститутів держави, що обумовлює доцільність більш глибокого наукового дослідження.

Реалізація соціальної справедливості в податковій культурі передбачає оцінку прав, обов'язків, потреб та інтересів платників податків, аналіз їх матеріальної забезпеченості та податкоспроможності. Класик вітчизняної фіскальної теорії В. Андрущенко виділяє три варіанти оцінки справедливості в податковій культурі: *еквівалентна справедливість*, що відображає рівень еквівалентного обміну послуг і благ, фінансованих державою на податки; *дистрибутивна справедливість*, що обґрунтовує рівень розподілу податкового тягаря за принципом платоспроможності і співставності з отримуваними доходами; *морально-етична справедливість*, що оцінює рівень відображення в податках та забезпечення державою моральних цінностей та суспільних пріоритетів платників податків [6. С. 319-320].

За визначенням теоретика, якщо екавівалентна справедливість відповідає принципу вигоди в оподаткуванні, дистрибутивна актуалізує увагу на рівні платоспроможності платників податків, то визначення рівня морально-етичної є доволі проблематичним через мінливий характер морально-етичних цінностей як суспільства загалом, так і окремих платників податків. Безумовно, податкова культура, представляючи собою діалектичну єдність складових процесів і результатів оподаткування, в значній мірі залежить від власних еволюційних закономірностей розвитку як історичної зміни специфіки і логіки взаємодії цінностей, норм, стереотипів у податковій сфері, стратегій реалізації податкової поведінки платниками податків, рівня розвитку інститутів оподаткування, меж впливу на їх розвиток суб'єктів оподаткування. В цьому контексті слухним є використання теоретичного концепту інституціональних закономірностей розвитку соціуму західного теоретика Ю. Хабермаса [427. С.68-76; 428. С. 343-348], який обґрунтовував твердження про формування впродовж суспільної еволюції трьох типів інститутів: інструментальних, нормативно-рольових та комунікативних.

Виникнення інструментальних інститутів зумовлене компенсаційним заміщенням природних інстинктів самозбереження популяції шляхом окреслення спектра різновидів забороненої діяльності за допомогою атрибутів безумовного підпорядкування і примусу. Цей тип інститутів здійснює внутрішній контроль за індивідумом, дозволяючи йому самостійно контролювати власну поведінку на основі прояву в свідомості як «...приналежної групі в цілому, і тому несвідомої звички, способу мислення та дії» [415. С. 382]. Згідно з поглядами М. Вебера, першопочатково має місце насильна імплементація інститутів певними особами і лише потім їх легітимізація на договірних умовах. За умови відмови індивіда від покладених на нього зобов'язань цілком очікуваним є застосування державою «апарату примусу» [52. С. 536-540].

Завдяки існуванню нормативно-рольових інститутів у суспільстві існує чіткий розподіл функціональних прав і обов'язків (ролей), які окреслюються як формальними, так і неформальними нормами. Еволюційно поява цього інституту зумовлена перенесенням акцентів контролю над індивідом з внутрішнього на

зовнішній рівень, або, іншими словами, із самоконтролю на контроль суспільства, яке загалом функціонує за допомогою приписаних ролей і стандартів поведінки. Підтвердження нормативно-рольової природи інститутів можемо знайти в поглядах провідних теоретиків, зокрема Е. Дюркгейм вбачав в інституті особливий спосіб існування суспільства, що виражався в закріпленні, встановленні поза індивідами визначених способів дій і суджень, які не залежать від окремо взятої волі. А Т. Парсонс та Р. Мертон вважали інститути нормативними регуляторами людських дій, що не дозволяють виходити за межі приписаної соціальної ролі.

До нормативно-рольового типу інститутів відносять більшість як традиційних інститутів, в яких домінуючу роль відіграють звичаї та традиції, а також сучасних одиниць, які регулюються правовими нормами. Безумовно, нормативно-рольові інститути не володіють таким владним та корегуючим потенціалом як інструментальні, однак їх існування є функціонально необхідним для подальшого розвитку суспільства. Зокрема, в документі, який окреслює Місію податкового управління США, визначено, що «...роль податкоплатника полягає в розумінні і виконанні своїх зобов'язань щодо сплати податків». При цьому роль Податкового управління США (IRS) зводиться до того, «...щоб допомагати дотриманню податкового законодавства більшості законослухняних платників податків і забезпечити сплату податків, справедливо належну з тієї меншості податкоплатників, яка не бажає дотримуватися законодавства» [231]. Для прикладу, в стратегічному плані Канадського агентства державних доходів (Canadian Revenue Agency, CRA) на 2010–2013 рр. було чітко визначено:

мету: адмініструвати податки, пільги та відповідні програми, забезпечити надходження державних доходів по всій країні таким чином, щоб сприяти розвитку економіки та підвищенню добробуту канадців;

мрію: функціонування агентства державних доходів як правомочного і достойного довіри органу адміністрування податків, покликаного обслуговувати клієнтів, забезпечуючи персоналу сприятливі можливості кар'єрного зростання;

цінності: чесність, професіоналізм, повага, співробітництво;

стратегічні результати. авторитет податкового відомства і довіра платників як передумова належного виконання податкових зобов'язань, підтримка сталого розвитку бізнесу [6. С. 322].

Найбільш еволюційно пізнім різновидом інститутів, поява якого зумовлена становленням громадянського суспільства, є комунікативні інститути. Вони характеризуються найбільш гнучкою та керованою інституціональною будовою, оскільки їх функціонування зумовлене можливістю постійної видозміни структури інститутів завдяки участі в комунікативному діалозі. Комунікативне трактування природи суспільних інститутів найбільш повно досліджувалось представниками феноменологічного напрямку соціології, зокрема А. Шуцом, П. Бергером та Т. Лукманом, які відстоювали теорію конструювання соціальної реальності на основі властивої членам соціуму можливості вирішення конфліктних передумов та усунення різного роду конфліктогенів у процесі комунікації.

За твердженням Ю. Хабермаса, інститути виступають в якості ефективних форм демократичного прийняття рішень [428. С. 383-403]. Тому основна проблема дисфункцій суспільних інститутів полягає не в процесі раціоналізації, а в нездатності розвинути і перетворити інститути в ті інструменти, завдяки яким раціонально досягнуте розуміння спільної мети координує дії. Іншими словами, в суспільстві у кожен визначений момент часу існують всі три види інститутів (чи їх праобрази), співвідношення яких визначає рівень зрілості суспільства, його інституціональну структуру, відповідність демократичним стандартам розвитку.

Проекція теоретичних підходів Ю. Хабермаса на природу функціонування інститутів оподаткування дозволяє цілком обґрунтовано стверджувати про їх особливу інституціональну сутність, в якій поєднується одночасно властивості та ознаки інструментальних, нормативно-рольових та комунікативних інститутів. На підставі вищезначеного розгляд функціонування інституціональної моделі оподаткування повинен здійснюватися в межах дисфункцій інструментального, нормативно-рольового та комунікативного типу.

Особлива сутність податкової культури зумовлюється тим, що вона втілює проекцію загального рівня культури в суспільстві на процеси соціально-

економічних відносин. Тому є всі підстави розглядати податкову культуру не як особливу частину культури, а як «проекцію» загальної культури на сферу соціально-економічних відносин, яка виконує низку функцій, зокрема:

- 1) *акумуляції податкового досвіду*,
- 2) *гносеологічну*, що зводиться до можливості формування цілісної картини пізнання процесу оподаткування, а також рівень навичок і вмінь;
- 3) *історичного обміну*, що уможлиблює передачу досвіду щодо процесів оподаткування (часто виділяють як інформаційну);
- 4) *комунікативну*,
- 5) *регулятивну* (нормативну), що визначає систему норм і вимог, які пред'являються мораллю і правом до процесів оподаткування;
- 6) *сигніфікативну*, що обумовлює здатність податкової культури створювати цілісні, осмислені уявлення про світ оподаткування, її філософію;
- 7) *гуманістичну*, що обґрунтовує сенс створення та існування оподаткування;
- 8) *пізнавальну*, що сприяє появі нових податкових знань, які стимулюють критичну переоцінку старих уявлень та формують усвідомлення тенденцій розвитку інститутів оподаткування у перспективі;
- 9) *прикладну* функцію, яка характеризує уміння застосовувати податкові знання на практиці;
- 10) *виховну*, що необхідна для передачі податкових знань, зразків моделей поведінки платника податків.

Податкова культура невід'ємно пов'язана з повагою до платника як особи, його прав та свобод, честі та гідності, є надбанням та цінністю громадського суспільства, завданням якого є створення такого податкового, морально-правового клімату в суспільстві, який гарантував би реальну свободу поведінки в поєднанні з відповідальністю перед суспільством, забезпечував права, соціальну захищеність, повагу до гідності [230. С. 282]. В цьому контексті важливим є забезпечення прав і свобод сумлінних платників податків, формування в учасників фіскальних взаємодій мотивації діяти в рамках формальної норми. Означене здійснюється завдяки системі заходів упереджуючого впливу державного управління, в процесі

якого має місце правовий вплив на волю, свідомість, важелі і стимули належної податкової поведінки платників податків [133].

Податкова поведінка визначається через категорії, що охоплюють майже всі явища процесів оподаткування, специфіку фіскальних правовідносин, виступаючи засобом людської діяльності в податковій сфері, та складається із сукупності таких елементів: податкових знань (інтелектуальний зріз); власних оцінок механізмів оподаткування та суспільних настанов, впевненості в необхідності та соціальній корисності законів та підзаконних актів (емоційно-психологічний зріз); реальної поведінки суб'єктів господарювання, уміння користуватися правовим інструментарієм в практичній діяльності (поведінковий зріз) в умовах складного і динамічно змінюваного економічного простору [230. С. 283].

Усвідомлення множинності факторів впливу, невизначенності функціонування в умовах зростаючих ризиків і загроз поступово видозмінюють усталені підходи до розуміння складності функціонування економічних агентів, замінюючи традиційне їх трактування з суб'єктів раціональності на суб'єктів реального вибору. Моделі економічної поведінки суб'єктів господарювання визначаються тими економічними ресурсами, які є в їх розпорядженні, інституційними і соціальними рамками, в яких вони знаходяться, традиціями, стереотипами, які задають прийнятну модель поведінки. Так, під впливом неефективних формальних інститутів формується менталітет приховування хоча б частини податків на свою користь, застосування різних законних методів уникнення оподаткування. В цьому контексті, відомий фахівець у сфері фінансового права П. Годме виділяв економічні, політичні, технічні і моральні причини здійснення податкових злочинів [423. С. 399-406], проте інші автори доповнюють цей перелік причинами правового й організаційного характеру.

У кожному суспільстві завжди існують формальні норми, тобто офіційно встановлені правила, та неформальні, за якими суспільство живе. Недотримання означених норм, або відхилення від них є девіацією – явищем, яке характеризується небажанням повної або часткової сплати податку, що призводить до вчинення певних заходів, які суперечать загальноприйнятим, законодавчо встановленим

нормам податкової поведінки і проявляються у вигляді різноманітних форм ухилення від оподаткування.

З метою виведення капіталів з тіні, звільнення від кримінальної, фінансової та адміністративної відповідальності, зменшення бюджетних витрат та витрат часу фахівців фіскальних органів на стягнення податкової заборгованості в примусовому порядку, пошуку нових джерел інвестицій урядами розвинених країн світу використовується такий інструмент легалізації тіньових капіталів як податкова амністія. В світовій практиці вироблено кілька варіантів проведення податкових амністій, що можуть поширюватися як на всю державу чи локалізуватися на рівні певних територіальних утворень, охоплювати усю податкову систему чи застосовуватись лише до окремих видів податків.

Амністія може охоплювати виявлені фіскальними органами суми податкової заборгованості, спірні суми податкових зобов'язань та обсяги ймовірних доходів, наявність яких виявлена за допомогою прямих та непрямих методів податкового контролю. Серед існуючих моделей проведення податкових амністій, як одна з найуспішніших традиційно визнається реформа, спрямована на боротьбу з ухиленням від оподаткування, проведена в 1988 році в Ірландії. Будучи підкріпленою вагомою інформаційною підтримкою з публікацією прізвищ та фактів, що свідчили про тіньові доходи чи капітали у засобах масової інформації, вона дозволила акумулювати в бюджет коштів, еквівалентних 2,5% ВВП держави.

Податкова амністія в Італії 2002 р. повернула в офіційний обіг близько 30 млрд. євро. Її умовою стали гарантії фіскальних органів не цікавитися джерелами походження капіталів. При цьому ставка податку для капіталів, що підлягали легалізації становила 2,5% або могла бути замінена купівлею державних облігацій на суму, еквівалентну 12% від прихованого капіталу. Відмітимо, що частота використання податкових амністій змусила ОЕСР рекомендувати уряду Італії відмовитися від цієї практики через шкідливий вплив на економіку держави.

Податкова амністія для широких верств населення, що мала місце у 2012 році в Іспанії здійснювалась з метою акумулювання додаткових коштів в бюджет держави та скорочення дефіциту бюджету з 8,9% до 6,3% ВВП. Платникам податків, у яких

був наявний тіньовий капітал надавалася можливість його легалізації за умови сплати 10% від суми незадекларованих коштів або майна, наявних в державі та 8% від суми незадекларованих доходів від інвестицій з-за кордону. При цьому, визначальними рисами тіньової економіки Іспанії була досить велика кількість підпільних робочих місць у будівельному, сільськогосподарському та інших секторах, тіньовий характер укладання договорів купівлі-продажу, та значні масштаби наявних заощаджень у населення. Майже піврічний термін проведення податкової амністії в Іспанії не призвели до бажаних результатів, оскільки в бюджет надійшло лише 50,4 млн. євро, що становило 2% від очікуваних на кінець 2012 р. 2,5 млрд. євро. Проте, наслідком проведення податкової амністії стало обмеження операцій готівковими коштами до 2,5 тис. євро, встановлення нових вимог щодо декларування рахунків і активів, які знаходяться за кордоном, обмеження пільг щодо сплати ПДВ і податку з доходів для індивідуальних підприємців, а також розширення повноважень податкових органів щодо застосування штрафних санкцій і контролю за збором податків.

Передумовою ефективності податкових амністій є врахування психологічного підґрунтя ухилення від оподаткування. Як правило, люди, які приховують свої доходи, намагаються в подальшому дотримуватися тієї ж лінії поведінки, сподіваючись, що фіскальні органи не виявлять факти їх антифіскальної діяльності. Тому, часте проведення податкових амністій, за визначенням окремих фахівців провокує появу у окремих платників податків переконання про недоцільність сплати податкових зобов'язань через можливість виконання податкового обов'язку за символічну винагороду у більш пізні терміни. Саме зменшення рівня добросовісності платників податків і зниження податкових надходжень змусили США в 1998 році відмовитись від практики проведення податкових амністій, оскільки здійснення більш ніж 80 таких заходів з 1982 по 1997 рік на всій території країни зумовило надходження у бюджет лише 2 млрд. дол.

Проведення податкової амністії в більшості країн світу здійснюється в межах обраної податкової доктрини держави у вигляді відповідних законодавчих рішень парламенту чи на національному референдумі, поєднуючись з важливими

інституціональними трансформаціями системи управління процесами оподаткування, націлених на підвищення ефективності функціонування саме формальних інститутів оподаткування.

Однак, роль неформальних інститутів все ж не слід недооцінювати, оскільки, будучи закладеними як «...внутрішньо обов'язкові для людини стандарти поведінки... є частиною тієї спадщини, яку ми називаємо культурою, завдяки якій неформальні вирішення проблем обміну, знайдені в минулому, переносяться в сьогодення і роблять колишні неформальні обмеження важливим джерелом безперервності в ході тривалих соціальних змін» [209. С. 57]. Тому, «...дослідники, що не беруть до уваги неформальні правила гри, ризикують прогавити багато важливих спонукальних мотивів та стримувачів» [188. С. 32].

В результаті, незнання закономірностей функціонування неформальних інститутів та нехтування ними зумовлюють суперечливий характер теоретико-методологічної бази податкового реформування, поспішне прийняття політично ангажованих законодавчих актів та здійснення постійних змін до них, що дискредитує державу як гаранта та базовий суспільний інститут, провокуючи опортуністичну поведінку учасників економічних процесів. У цьому контексті твердження про домінування неформальних інститутів є всього лише свідченням неефективності функціонування в суспільстві формальних норм, правил поведінки, неефективного трансакційного обміну.

2.3. Логіка податкового інститутогенезу

Оподаткування є одним з найбільш історично давніх інститутів держави, форми, види та механізми якого є індикатором рівня еволюції суспільства, та продуктом історичного «відбору». Він виникає на ранніх етапах розвитку соціуму та, в процесі трансформації від простих, зародкових, перехідних до більш зрілих і досконалих форм, відображає рівень суспільної рефлексії щодо філософії, психології та політики оподаткування. Змінюючись в процесі суспільної еволюції, форми інститутів залежать від економічних, ідеологічних та політичних, суб'єктивних та об'єктивних передумов функціонування, які визначають подальші характеристики їх інерційного вектору та потенціалу розвитку.

Ретроспективний аналіз розвитку держав і суспільних формацій упродовж осяжних дослідницькому інтересу горизонту століть засвідчує, що здійснення трансформаційних перетворень податкової системи представляє собою не просто низку подій, що мали місце в історичному минулому. Проглядається чіткий, унікальний симбіоз соціальних, політичних і економічних процесів, що визначають своєрідний «генетичний код» [81. С. 58-72] кожного суспільства, неповторну траєкторію розвитку його суспільних інститутів та культури. Детальний аналіз закономірностей формування цього «коду» робить все більш очевидною детермінованість майбутнього сценарію розвитку структурними особливостями соціального, економічного та політичного інститутогенезу. В загальному, детермінантні умови представляють собою не що інше як історично та ідеологічно зумовлений комплекс умов, що визначають параметри розгортання процесів розвитку і функціонування інститутів оподаткування у визначених координатах простору і часу. Означені детермінанти, зумовлюючись багаторівневістю (локальний, національний, міждержавний та глобальний) та багатокритеріальністю прояву, можуть визначатись різними оцінками та індикаторами, які, на нашу думку, з метою більш детального аналізу можуть бути згруповані в системно-обумовлені та дуальні типи, *таб. 2.4.*

Таблиця 2.4.

Типологія детермінантних умов функціонування і розвитку інститутів оподаткування
Системно-обумовлені типи детермінант

Ідеологічні характеристики	Соціальні	Економічні		Еволюційні характеристики	Політичні	Дуальні типи детермінант		
		Недостатній рівень демократії та конкуренції	Кількість зайнятих працівників у МСП 6,5 млн. осіб (2015 р.); Чистий притік ПІІ -3млрд. дол. США (2015), 3,3 млрд. дол. США(2016 р.); Ступінь зносу основних засобів: Україна – 60,1 % (2015 р.); Глобальний інноваційний індекс 50/зі 127 (2017 р.); Індекс економічної свободи Україна: 166/ зі 180 (2016 р.); Індекс демократії Україна: 86/ зі 167 (2016 р.).				Зовнішні	Внутрішні
		Споживацька модель економіки Низька інноваційна складова	Питома вага ВНОК у ВВП :Україна 15,2% (2015); країни європейського простору 19,7% (2016 р.); Китай – 43,3% (2015 р.). Наукоємкість ВВП 0,48% (2016 р.); країни європейського простору 2% (2015 р.); Китай – 2% (2014 р.).				Набуті	Запозичені
		Сировинна імпортозалежна економіка	Питома вага експорту товарів з використанням наукоємких технологій в загальному обсязі експорту товарів 17,3% (2016); країни європейського простору 50,4% (2016 р.); Китай – 52,3% (2015 р.). Частка валової доданої вартості високого та середньовисокого виробництва у структурі валової доданої вартості в цілому по економіці 3,1% (2015 р.); країни європейського простору 7,2% (2011); Китай – 15,1% (2002 р.).				Керовані	Стихійні
		Високий рівень державних витрат у ВВП Тіньова економіка	Частка сукупних витратків держсектора у ВВП 50,9 % (2014); Франція – 57,5% (2015); Італія - 51,69% (2015); Австрія -53,31% (2015 р.); Частка сукупних витратків держсектору з урахуванням тіні – 36,1 % (2014 р.);				Суб'єктні	Об'єктні
		Низький рівень інституційної спроможності Політична нестабільність Втеча капіталів та робочої сили Високий рівень корупції Низька якість регулювання	Інституційна спроможність: Україна – 24 % (2014 р.); Угорщина – 71 (2013 р.); Польща -74 (2013 р.). Ефективність урядування: Україна – 31,73 (2016 р.); Франція -83,1 (2016 р.); Італія – 71,6 (2016 р.); Австрія – 91,8 (2016 р.); Данія -99 (2016 р.). Індекс сприйняття корупції: Україна 131/ зі 176 (2016 р.). Контроль корупції: Україна – 19,7 % (2016 р.); Франція – 90,38 (2016 р.); Італія – 59,62 (2016 р.); Австрія – 91,35 (2016 р.); Данія – 99 (2016 р.). Якість регулювання: Україна – 36 (2016 р.); Австрія – 91,35 (2016 р.); Франція -83,1 (2016 р.); Італія – 75 (2016 р.); Польща – 79,8 (2016 р.).				Довгострокові	Короткострокові

Джерело: складено автором за даними [83; 472; 474]

В умовах впливу глобальних тенденцій розвитку та високого рівня податкової конкуренції між країнами, Україна займає низькі рейтинги за ключовими індексами розвитку, що охоплюють: рівень інституційної спроможності держави, політичної стабільності, корупції, якості державного регулювання, інноваційної та наукоємкої складової виробництва, обсягу тіньових капіталів, затратності та ефективності державного урядування. «Головними детермінантами соціального і економічного розвитку» [209] суспільства», писав Д. Норт, є інституційні зміни, оскільки «...теперішнє і майбутнє пов'язані з минулим неперервністю інститутів суспільства. Вибір, який ми робимо сьогодні чи завтра, сформований минулим. А минуле може бути зрозуміле нами лише як процес інституціонального розвитку» [209].

Спроби дослідження причинно-наслідкових закономірностей розвитку людського суспільства, його функціонування прямо чи опосередковано підтверджують тезу про те, що еволюційний розвиток соціуму є інституціонально визначеним і заданим процесом.

Інституціоналізм, починаючи з ранніх етапів свого розвитку, особливу увагу приділяє питанням генезису суспільних інститутів, дослідження еволюції яких складає ядро методології та дослідницької проблематики його традиційного напрямку. В цьому контексті, інститут оподаткування, починаючи від зародження його первинних форм (протоінститутів), що відображали основні родоплеменні, общинні відносини, як і відбір сучасних зразків, ефективних при заданих природних, політичних, суспільних та економічних умовах, також формується під впливом сукупності інституціоналізованих формальних і неформальних норм та правил поведінки між учасниками взаємодій.

Зароджуючись на ранніх етапах цивілізаційного розвитку та видозмінюючись у процесі суспільних трансформацій, інститут оподаткування у кінцевому підсумку стає тим суспільним інститутом, якому відводиться роль конституційного регулятора пріоритетності та рівня задоволення різноспрямованих інтересів.

Науковий аналіз сутності, механізмів і технологій оподаткування, закономірностей їх еволюції в контексті економічного розвитку суспільства здавна є предметом наукового пошуку фахівців. «Класичними» вважаються концепції

періодизації, запропоновані Ф. Меньковим [183. С. 49], Х. Хайнріхом [431. Р.23] та І. Янжулом [404], сучасне ж бачення щодо хронології оподаткування можна знайти у працях українських науковців В. Мельника [178. С. 43], Н. Дієвої, Н. Редіної та Т. Дулік, російських – Н. Брюханової [37. С. 55-60], Є. Филип'євої та інших, див. Додаток Д. (таб. 1).

Вказані різновиди періодизації в кожному конкретному випадку встановлюють відповідний поділ, ґрунтуючись на аналізі розвитку технологій та механізмів оподаткування, форм податків, окреслених теоретичних постулатів чи історичних проміжків часу. Епохальні зміни не лише визначають контури оновленої світової цивілізації, але і трансформують всі структури суспільства, ознаменуючи собою новий етап розвитку як глобального економічного простору, так і інститутів оподаткування. Серед великої кількості наукових досліджень щодо природи податку, механізмів оподаткування в нових економічних умовах, на жаль, не отримали належного усвідомлення детермінанти функціонування і розвитку інститутів оподаткування.

Спробою розширення горизонту наукових досліджень не лише на рівні короткострокового аналізу, а шляхом використання еволюційного підходу до вивчення оподаткування у довгострокових детермінантах розвитку податкових систем країн світу є розробка концепції податкових популяцій В. Вишневського та А. Гурнака. В межах окресленої авторами нової еволюційної податкової парадигми [467. Р. 113-132], на основі кластерного аналізу 117 країн за 19 різними показниками було сформовано відносно однорідні групи країн, які інтерпретуються авторами як податкові популяції. І хоча означена концепція не є чітко окресленою періодизацією оподаткування, однак вона враховує закономірності еволюційного розвитку як окремих країн світу, так і появи податкових інструментів та заходів податкового впливу в певних податкових системах.

Існуючі концепції періодизації оподаткування побудовані на основі встановленого критерію поділу з врахуванням стадії розвитку технологій та механізмів оподаткування, форм податків, історичних проміжків часу чи окреслених теоретичних постулатів. Проте, вони залишають поза увагою очевидну синхронність

економічних трансформацій із суспільно-політичними змінами, які, реалізуючись на різних історичних етапах розвитку, ґрунтувались на відповідних податкових теоріях, що ідеологічно легалізували стратегічні цілі і тактичні заходи реалізації податкової політики держави. В загальному, ідеологія оподаткування – це цілісна сукупність науково обґрунтованих податкових теорій, яка, обумовлюючись еволюційними параметрами розвитку інститутів оподаткування, є філософсько-концептуальним базисом, що відображає модифікацію ціннісного і нормативного консенсусу між різними групами суспільства та державою в процесі розподілу суспільного продукту з метою узгодження механізмів забезпечення індивідуальних і суспільних інтересів та легітимізації певного соціального порядку. Усвідомлення глибоких історичних коренів оподаткування на різних рівнях суспільного розвитку, крізь призму ідеологічно-скеровуючих чинників впливу обумовило вибір критерію що ліг в основу авторського представлення податкового інститутогенезу, схематично поданого на *рис. 2.5*.

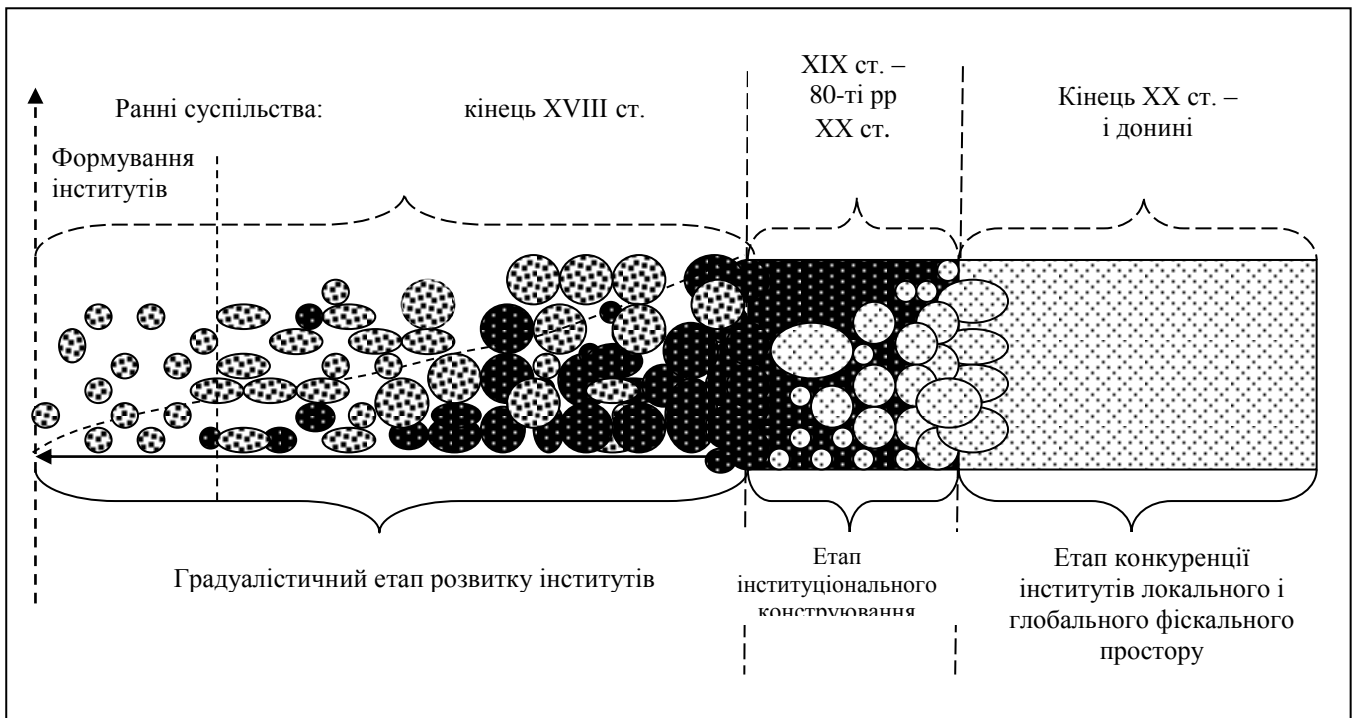


Рис. 2.5. Періодизація податкового інститутогенезу

Джерело: складено та систематизовано автором

В запропонованій нами періодизації *перший етап* означено як градуалістичний, що втілює модель суспільного розвитку шляхом вибору способів та інструментів переходу економічної системи з одного стану в інший без соціальних катаклізмів на

основі поступової трансформації ідеологічного світогляду суспільства. Цей етап охоплює два періоди:

а) Стародавній світ. Виникнення податкових відносин сягає зародження людської цивілізації, їх праформи існували ще в глибокій давнині, задовго до появи цивілізованого ладу, характеризуючись різними назвами і методами здійснення. Період, що включає в себе Стародавній світ та часи середньовіччя до XV–XVIII ст., ввійшов в історію як стадія, започаткована виникненням ранніх примітивних держав до формування їх сучасних праобразів. Тисячолітній процес відокремлення людини від природи ознаменовувався поступовим усвідомленням закономірностей функціонування людського суспільства, провокуючи появу «праформ» інститутів, куди можемо віднести норми, звичаї, правила, традиції, ритуали, обряди та релігії, які стали інститутами, лише глибоко вкорінившись у свідомості людей.

Дослідження інститутів означеного рівня є предметом наукового аналізу істориків, лінгвістів, етнографів та антропологів. Особливістю цього періоду була поступова поява і розвиток перших ідеологічних уявлень про навколишній світ та місце людини в ньому, завдяки яким обґрунтовувались начала політичних ідей, що торкалися проблем ієрархії влади та структури суспільства, матеріальної та економічної основи життя спільноти. Загалом податки в Стародавньому світі не були продуманою системою, їх механізм формувалася хаотично. Першопочатково вони існували у вигляді безсистемних, нерегулярних платежів, що мали переважно натуральну форму, зокрема: продукти, зерно, тканини, дорогоцінності, участь у військових походах, утримання палаців, суспільних будівель і військових формувань, зведення укріплень навколо міст, побудова храмів і доріг та ін. – це все було різновидами податкових зобов'язань. З появою державного ладу, формуванням відносин власності і зміцнення товарно-грошових відносин, податки повсюдно набувають виключно грошової форми та сприяють появі перших систем оподаткування. В цей час виникає товарне виробництво і формується державний апарат управління і примусу (службовці, військо, судова система), для утримання яких були необхідні кошти, тому в усіх державах Давнього світу були прийняті закони, що зобов'язували громадян платити податки.

Б) часи Середньовіччя. В розвитку західноєвропейського середньовічного суспільства можна виділити три етапи: раннє (V–X ст.) – процес формування основних структур, характерних для Середньовіччя; класичне (XI–XV ст.) – період максимального розвитку середньовічних феодальних інститутів; пізнє (XV–XVII ст.) – формування капіталістичного суспільства.

Процеси і події середньовічної цивілізації нерідко визначали характер економічного, політичного і культурного розвитку країн Європи. Базовим соціальним інститутом середньовічного суспільства була церква, яка не лише регулювала функціонування всіх інших інститутів, визначала зміст та характер їх діяльності, але і мала відповідне економічне та соціальне підґрунтя, оскільки до кінця раннього середньовіччя церкві належало близько 1/3 земель, доходи від обробітку яких, а також церковна десятина, храмові збори та приношення формували казну римського першосвященника. Починаючи з XV ст. формуються зародки буржуазних відносин, характерною є поява парламентаризму та реалізації принципу розподілу влади, закладаються основи сучасних наукових теорій оподаткування, що пізніше знаходять своє законодавче відображення.

Другий етап: інституціональне конструювання – етап, в ході якого здійснювався процес окреслення просторової моделі і структури інституціональних матриць розвинених країн світу, що відбувалося шляхом: а) спонтанного еволюційного відбору найбільш ефективних інститутів; б) в результаті цілеспрямованої діяльності держави щодо побудови інституціональної моделі суспільства в складі як «самобутніх» інститутів, так і трансплантованих з інших соціально-економічних систем. Саме на цьому етапі інститути, будучи частково обумовленими стихійними процесами появи, доповнювались рисами свідомої, цілеспрямованої побудови інституціонального середовища, яке поступово ставало інтегрованим, стійким і більш однорідним через поширення єдиних норм, правил, угод і статусів для всіх учасників. Однак, «процес природного відбору соціальних інститутів» [53. С. 120] зумовлюється гострим антагонізмом інтересів різних соціальних груп, їх статусів і ролей, соціальних норм і санкцій, інституцій, які опираються на персонал, апарат державного управління, систему розподілу влади, особливі процедури та практики.

Боротьба економічних інтересів різних суспільних прошарків значною мірою вплинула на кількість та значущість процесів конструювання інститутів оподаткування, що мали місце на другому етапі. Загалом він був ознаменований зниженням кількості податків, вдосконаленням податкових систем розвинених країн світу, впорядкованими формами та принципами адміністрування податків, перенесенням фіскальних акцентів з непрямих податків на прямі. Характерним було розширення функцій і завдань, прав та обов'язків суб'єктів податкової системи, розповсюдження принципів всезагальності та справедливості оподаткування на підставі зростання індивідуальних та суспільних інтересів і потреб. Базові теоретичні концепції класиків теорії оподаткування знаходили своє втілення в конституціях, законах та деклараціях прав і обов'язків, згідно з якими податки та податкові платежі визнавались єдиною матеріальною основою держави щодо фінансування та забезпечення суспільних благ.

Третій етап: конкуренції інститутів локального та глобального простору.

Основним теоретичним базисом соціально-економічного розвитку людства на цьому етапі є стихійний та усвідомлений відбір як результат всезростаючої глобальної конкуренції. Конкуренція як головна передумова історичного поступу проявляється в двох аспектах: конкуренція інститутів як «правил гри»; та конкуренція соціально-економічних систем як комплексів реалізації інституціональних норм [211. С. 20-26]. Тому цілком очевидно, що початок нового еволюційного етапу був започаткований в 80-х рр. ХХ низкою податкових реформ у країнах з розвинутою ринковою економікою з метою побудови найбільш ефективних та дієвих інститутів і систем в сфері фіску.

Аналіз реформ, що мали місце в розвинених країнах світу, дозволяє зазначити певний дуалізм їх прояву: з одного боку, вони сприяли посиленню єдності та системної цілісності світового господарства, тобто були втіленням процедур податкової гармонізації як взаємоузгодженої системи дій країн щодо побудови загальної стратегії інтегральної взаємодії з метою координації податкової політики, систематизації та уніфікації окремих податків, податкових систем та систем їх адміністрування. З іншого боку, зумовлювались податковою конкуренцією, що

здійснювалась у відкритій (зниження податкового тиску) чи закритій формі (заходи в сфері адміністрування податків, підвищення ефективності сплати податків) шляхом міждержавної або міжрегіональної боротьби за економічні вигоди і зростання податкової бази з метою створення привабливих умов оподаткування для платників податків як вітчизняного, так і іноземного походження. Податкові реформи, що розпочалися в США (1981, 1986), Японії (1988) та країнах-учасницях ЄС: Великобританії (1979), Франції (1982), Німеччині (1986, 1988, 1990), та Швеції (1991) володіли надзвичайно великою концептуальною схожістю в спільності завдань, що ставилися щодо вдосконалення функціонування держави.

Наступний період податкових реформ, проведених майже в усіх державах-європейського простору був зумовлений намірами нейтралізації фінансової кризи, що мала місце у 2008-2009 рр. Фіскальні методи протидії кризовим явищам охоплювали підвищення податкових надходжень та консолідацію видаткової частини бюджету. З метою боротьби з фінансовою кризою держави використовували різні механізми впливу і податкові інструменти, тому згідно з даними Єврокомісії в загальному підсумку було використано близько 140 податкових заходів, прийнятих у європейських країнах протягом періоду 2008-2010 років. Ці заходи різняться від зміни ставок податків до введення змін в режимах оподаткування та податкової бази, див. Додаток Д. (таб. 2), при цьому, скорочення податків дещо переважало над їх збільшенням (в 75 випадках проти 67). Відносно прибуткового податку з населення і корпоративного податку, то скорочення припадає більш ніж на дві третини від загального числа заходів (53/78). Зниження рівня прибуткового оподаткування, як одного з найбільш ефективних податкових інструментів боротьби з фінансовою кризою, було отримано в основному за рахунок скорочення ставок та підвищення порога відрахувань. Що стосується корпоративного податку, то враховуючи існуючі низькі ставки і обмежені наслідки подальших скорочень в умовах зниження прибутку, більшість прийнятих заходів полягали в зміні бази оподаткування (зокрема, прискореної амортизації, інвестиційних кредитах).

Інтернаціоналізація світової економіки, поживлення міжнародної торгівлі, розвиток передових інформаційних технологій зумовлених науково-технічною революцією, лібералізація валютного і фінансового законодавства, активізували рух великих фінансових потоків між країнами. Тому, наміри залучення іноземних коштів низкою держав світу сприяли формуванню, активному розширенню та використанню безподаткових зон чи територій з лояльними режимами податкового адміністрування, які характеризувалися значними податковими пільгами, спрощеною системою володіння та конфіденційністю банківської інформації.

Зростання попиту на офшорні юрисдикції підсилювалось підвищенням ефективності технологій протидії мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від оподаткування, високим рівнем оподаткування в економічно розвинених країнах світу, а також політичною нестабільністю та проблемами захисту прав власності у слаборозвинених. Одним із способів активного використання офшорів є переведення в них капіталів у формі прямих іноземних інвестицій (ПІІ) що становить від 10 до 35% ПІІ європейських країн, зокрема лише в 2009 р. на офшори і офшоропровідні країни прийшлося 47% ПІІ Франції, 33% ПІІ Німеччини, 30% ПІІ Великобританії та близько 60% ПІІ США. Згідно з даними ОЕСР, у формі ПІІ з країн «Великої сімки» за 2000-2010 рр. було виведено 7 трлн. дол. США, з них: 711 млрд. – в офшори, 1,6 трлн. дол. США – в офшоропровідні країни. Загалом, на офшорні центри за даними Банку міжнародних розрахунків [409] припадає 4 трлн. дол. активів за кордоном за усіма секторами економіки, та 4,4 трлн. дол. США пасивів, що при більш розширеному аналізі (при врахуванні загальноновизнаних офшорів за класифікацією ОЕСР, МФБ, Нідерландів, Швейцарії, Люксембургу та Великобританії) становитиме відповідно 12,8 і 12,57 трлн. дол. США.

Хронологія розвитку вітчизняних інститутів оподаткування засвідчує їх давнє походження та тривалу історію формування. Такі форми податкових платежів як «данина», «ординщина», «подимне», «полюддя», «ланове», «сеймовий податок», «мити», «десятина», «продподаток», «воєнний податок», «податок з обороту» та ін., що в певні історичні періоди сплачувались на території нинішньої України є свідченням багатой та самобутньої історії становлення податкової системи нашої

держави. Однак, проголошення незалежності України ознаменувало собою новітню еру формування якісно нових перерозподільчих процесів на основі акумуляції податків і податкових платежів, зумовивши цим самим новий етап податкового інститутогенезу.

Ретроспективний аналіз функціонування інститутів оподаткування незалежної України засвідчує існування декількох еволюційних етапів їх розвитку, усвідомлення спектру прояву та характеристики яких дозволило низці вітчизняних теоретиків сформулювати авторські варіанти періодизації становлення податкової системи та заходів податкового реформування, зокрема: Є. Богатирьова [30. С. 28-38], Воробйов Ю. [61. С. 6-10], Т. Кошук [142. С. 257-272], А. Ткаченко [366. С. 128-133], В. Федосов, В. Опарін [375. С. 283] та інші. В означених авторських періодизаціях розвитку податкової системи, не дивлячись на значний теоретичний та пізнавальний інтерес, не знайшов належного відображення аналіз специфіки побудови інституціональної системи оподаткування. Означені міркування обумовили логіку побудови авторської хронології з виділенням етапів розвитку інституціональної системи оподаткування у відповідності зі зміною законодавчого та нормативно-правового базису, зокрема:

перший етап. (1991-1993 рр.) — *формування інститутів оподаткування* (початковий етап, де має місце генерування та кількісне наповнення елементів інститутів, які утворюють нову структуру);

другий етап (1994-1999 рр.) — *побудова стійких податкових механізмів;*

третій етап (2000-2010 рр.) — *корегування параметрів і механізмів оподаткування* (етап становлення, що охоплює період від виникнення елементів інституціональної системи до перетворення її в цілісність, коли нова структура взаємодії поширюється по всьому фіскальному простору держави, має місце диференціація елементів інститутів та ускладнення зв'язків між ними);

четвертий етап (2011- 2014 рр.) — *уніфікація механізмів оподаткування* (досягнення цілісності (етап зрілості), зумовлена структурно–організаційною тотожністю елементів інститутів оподаткування та їх глибокою уніфікацією з інституціональними структурами глобального фіскального простору);

п'ятий етап (з 2015 р., по нинішній час) — *трансформаційні перетворення інститутів оподаткування* (етап, що характеризується трансформаційним корегуванням параметрів функціонування інститутів як системи в якісно нове ціле «вищого рівня»), спрямовані на лібералізацію економіки, Додаток Д. (таб. 3)

Аналізуючи перебіг етапів розвитку вітчизняних інститутів оподаткування чітко простежується позитивна динаміка, оскільки податкові реформи, які проводилися впродовж останніх десятиліть сприяли поступовій побудові справедливої, прозорої та передбачуваної податкової системи, оптимізації податкового навантаження та ефективності адміністрування податків.

Формування інститутів оподаткування на першому етапі ускладнювалось недостатністю теоретичного осмислення умов переходу від командно-адміністративної до ринкової економіки, відсутністю практичного досвіду податкового реформування, еkleктичним поєднанням різних елементів податкових систем провідних країн світу, недостатністю правової бази з питань фінансового і податкового законодавства та ін. Не дивлячись на те, що Закон Української РСР «Про систему оподаткування» був прийнятий ще 25.06.1991 р., тобто ще до проголошення «Акту про незалежність», він будучи не зовсім досконалим за структурою і змістом, все ж започаткував формування нової інституціональної системи оподаткування, механізми та принципи податкового регулювання нової європейської країни України.

Використання перехідних положень законодавчо-правової бази колишнього СРСР зумовило паралельне існування уже існуючих податків таких як податок з власників транспортних засобів, плата за землю, прибутковий податок, їх поступове реформування та запровадження нових податків на кшталт податку на доходи підприємств, податку на додану вартість та акцизного збору. Однак, незначні обсяги податкових поступлень не здатні були забезпечити гіпертрофовану соціальну інфраструктуру, оборонну сферу, управлінський апарат, витрати на ліквідацію наслідків Чорнобильської катастрофи та інерційну підтримку збиткових державних підприємств [370 С. 226].

Високий рівень дефіциту державного бюджету, що покривався переважно емісійним шляхом зумовив галопуючі темпи росту інфляції (в 1993 році вони становили 10256 % в рік) та кризові явища в сфері державних фінансів. Як наслідок, з метою нейтралізації рівня системного колапсу в економіці держава змушена була вдатись до залучення міждержавних позик, створивши та періодично посилюючи цим власну фіскальну і боргову залежність.

Не дивлячись на означені негативні моменти, на другому етапі побудови інститутів оподаткування в Україні, в загальному були сформовані відпрацьовані податкові механізми, що закріплювали як контролюючі, так і обліково–аналітичні функції податкових органів на основі запроваджених державних реєстрів. На цьому етапі перелік податків, зборів та обов'язкових платежів включав такі різновиди як: податок на додану вартість, акцизний збір, ввізне мито, державне мито, податок на промисел, прибутковий податок з громадян, податок з власників транспортних засобів, плату за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин, плата за відшкодування витрат на геологорозвідувальні роботи, податок на прибуток, рентну плату за видобуток в Україні нафти та природного газу, місцеві податки і збори, внески на соціальне страхування та внески до Пенсійного фонду.

Відсутність системного бачення щодо побудови цілісної моделі податкової системи, а також існування надто громіздких і колізійних податкових норм зумовлювало застосування великої кількості різних податків з відносно невеликими ставками і низькою фіскальною роллю. Постійна заміна переліку основних податків і платежів, часта зміна об'єкту прибуткового оподаткування юридичних осіб (прибуток–дохід–прибуток) та ставок оподаткування (28%, 20%, 28%, 20%), пошук ефективного співвідношення видів податків на фоні гіпертрофованого фіскального характеру заходів податкового впливу сприяло згортанню інноваційно-інвестиційних параметрів розвитку підприємств та значний розвиток неформальної економіки.

На третьому етапі становлення інститутів оподаткування в Україні (2000-2010 рр.), означеного нами як «корегування параметрів і механізмів оподаткування» існувало чимало серйозних проблем і внутрішніх суперечностей розвитку. Зокрема,

законодавство з питань оподаткування, будучи занадто громіздким та заплутаним налічувало в середньому 600 законів та правових актів, положення яких часто суперечили один одному. Постійне нарощення соціальних видатків зумовлених неадекватністю моделі розподілу бюджетних повноважень, соціального популізму влади та відсутності ефективного державного і публічного контролю за використанням бюджетних коштів значно посилилось з 2005 р. внаслідок започаткування практики покриття видатків Пенсійного фонду України не за рахунок страхових внесків, а шляхом дотування з Державного бюджету України.

Необхідність фінансування фіскальних потреб держави вплинуло на рівень податкового навантаження, обумовило появу практики сплати авансових платежів (за даними Рахункової Палати України переплати платежів до державного бюджету, що обліковувались на особових рахунках суб'єктів господарювання у 2009 р. збільшилися на 5,7 млрд грн, або у 1,7 рази, і на 1 січня 2010 р. становили 14,3 млрд грн.), штучне накопичення заборгованості з відшкодування сум ПДВ експортерам, зростання рівня дефіциту державного бюджету, і як наслідок – чергових державних запозичень [269].

Економічні складності, зумовлені трансформаційним періодом розвитку доповнювались скороченням частки загальних доходів Зведеного бюджету України, особливо у 1994-2004 рр. Уже в 2005 р. частка доходів Зведеного бюджету почала зростати, відмітивши поступове падіння у 2014 р. до позначки 29%. Аналогічні тенденції спостерігались щодо частки податкових надходжень Зведеного бюджету України, де найнижчі показники були зафіксовані у 2000-2001 та 2004 рр. і становили близько 18%, див. *рис. 2.6*. Очевидним є те, що частка податкових надходжень в структурі доходів Зведеного бюджету України впродовж усього періоду державотворення була досить значною і становила в середньому 74%, однак на третьому етапі розвитку інститутів оподаткування цей показник був дещо нижчим – лише 71,9%, оскільки значну роль відігравали неподаткові надходження.

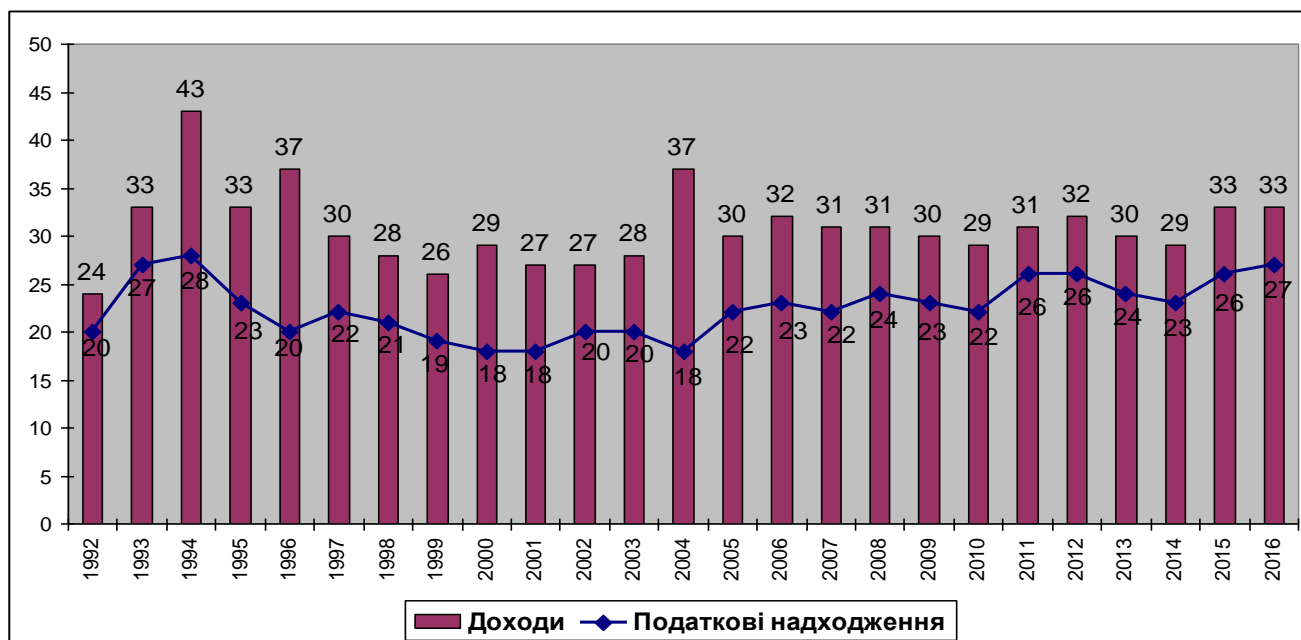


Рис. 2.6. Динаміка питомої ваги загальних доходів та податкових надходжень Зведеного бюджету України до ВВП (1992-2016), %

Джерело: розраховано автором

Середній показник частки неподаткових надходжень в структурі доходів Зведеного бюджету України за аналізований період становив 24%, однак, згідно з європейським стандартами, їх частка в загальному не повинна перевищувати 5-10%, що, як видно з *рисунку 2.7.* досягалось лише двічі.

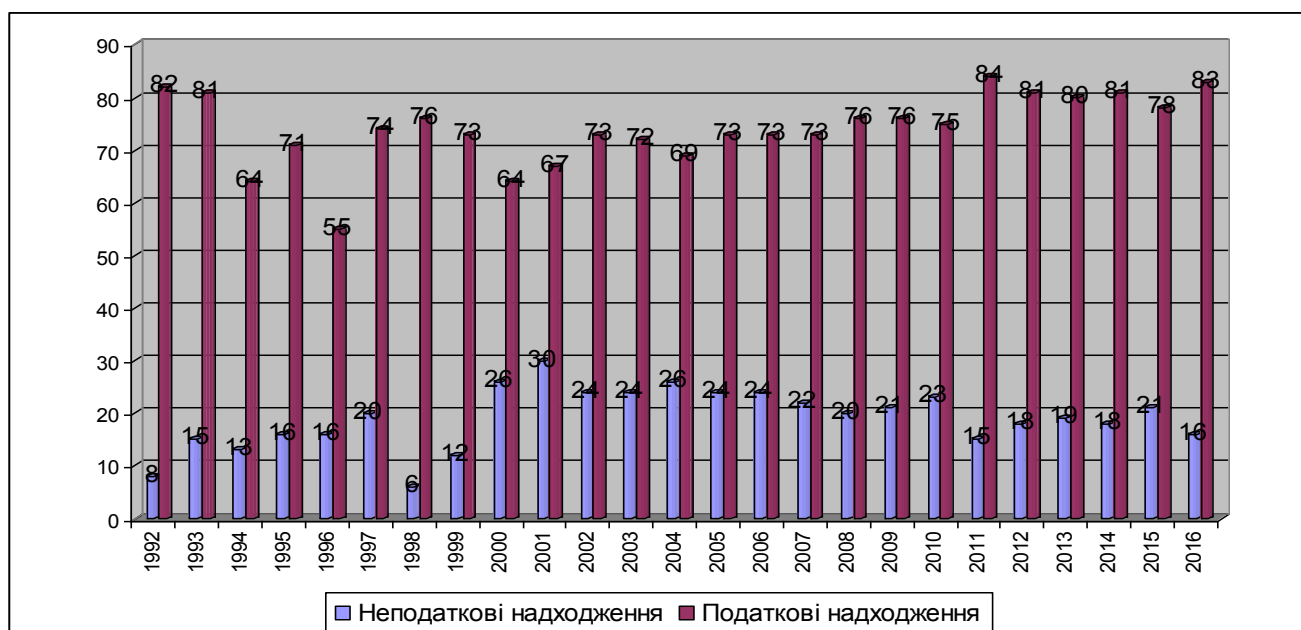


Рис. 2.7. Динаміка податкових та неподаткових доходів Зведеного бюджету України (1992-2016 рр), %

Джерело: розраховано автором

Найбільш знаковою подією в хронології становлення інститутів оподаткування стало прийняття Податкового кодексу України [232], який: скасував неефективні в фіскальному і соціально-економічному значенні податки і збори, витрати на адміністрування, облік та аналіз яких значно перевищували доходи від їх мобілізації; видозмінив кількість та структуру загальнодержавних (з 29 до 18) і місцевих (з 14 до 4) податків і платежів; уніфікував порядок обчислення та сплати податкових зобов'язань, а також вніс зміни до питань фіскального адміністрування. Слід зазначити, що ухвалення Податкового кодексу України стало очікуваним кроком в контексті заходів спрямованих на адаптацію вітчизняних норм оподаткування до стандартів та принципів задекларованих в Програмі інтеграції України до європейського простору.

Встановлені євроінтеграційні орієнтири України зумовлюють здійснення спектру заходів щодо вдосконалення її податкової політики, тому 28 грудня 2014 р. на основі Програми діяльності Кабінету Міністрів України Верховною Радою України вчергове здійснено низку законодавчих коректив податкового законодавства, що започаткували нинішній етап розвитку інститутів оподаткування. В результаті внесених змін відбулося суттєве скорочення кількості загальнодержавних і місцевих податків та зборів з 22 до 11 (плюс з метою забезпечення оборонної функції держави в умовах військової агресії, фінансування потреб армії та військового забезпечення збройних сил запроваджено військовий збір у розмірі 1,5%) [241] та трансформація окремих з них за принципом «два в одному» (наприклад, переведення фіксованого сільськогосподарського податку в 4 групу єдиного податку) тощо. Законодавчі зміни торкнулися основних бюджетоутворюючих податків: податку на прибуток підприємств (розрахунок податкового зобов'язання здійснюється за стандартами бухгалтерського обліку, скасовано пільги від операцій з цінними паперами), податку на доходи фізичних осіб (встановлення 15% ставки податку до доходів менше 10 мінімальних заробітних плат і 20% до суми перевищення 10 мінімальних заробітних плат, а також доходів отриманих у вигляді роялті, відсотків за вкладками, прибутків з договорів спільного інвестування), податку на додану вартість (введення системи електронного

адміністрування), акцизного податку (встановлення підвищених ставок на товари не першої необхідності), рентних платежів (збільшено розмір ставок на видобуток вуглеводів і руд), податку на нерухомість.

Аналіз хронології становлення вітчизняних інститутів оподаткування засвідчує чітке стратегічне прагнення їх прискореної побудови з метою досягнення параметрів функціонування аналогових інститутів європейського простору, що здатні в умовах зростаючих глобалізаційних викликів і загроз, на основі врахування світових мегатрендів розвитку ефективно конкурувати за мобільні фактори виробництва. Проте, мусимо констатувати, що окремі заходи податкового реформування характеризувались не стільки науково-обґрунтованим підходом запровадження, скільки намаганням скопіювати дієві європейські фіскальні норми у вітчизняну податкову практику. Як приклад, можемо навести спробу запровадження в 2014 р. «акцизного податку на операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами на зразок європейської ініціативи, т. зв. «податку Тобіна», яка виявилась невдалою, внаслідок чого ця норма була скасована вже з 2015 р. [125]. Однак, євроінтеграційний вектор розвитку України та її суспільних інститутів закріплений Угодою про асоціацію між Україною та Європейським Союзом вимагає не лише скурпульозного аналізу і обґрунтованого вибору серед ефективно діючих у європейському просторі фіскальних норм, механізмів і процедур, але і врахування доцільності та своєчасності запровадження цих податкових інструментів у вітчизняну фіскальну систему.

Кожна держава, виступаючи важливим суспільним інститутом, разом з тим є частиною структури, яка вибудовує власне інституціональне середовище, що зумовлюється як впливом інерційних ефектів колишніх інституціональних каркасів, так і результатами функціонування «запозичених» суспільних інститутів. Проте якщо для високорозвинених країн світу формування інституціональної структури відбувалось еволюційно, шляхом відбору ефективних суспільних інститутів, то перед країнами з трансформаційною економікою стояло завдання революційного «стрибка» від усталених і недієздатних до дієвих, конкурентоспроможних та адекватних цивілізаційним метаморфозам. При цьому, досить часто у країнах з

трансформаційною економікою суспільні інститути, що визначають ступінь дотримання громадянських прав і свобод, політичну і правову стабільність, ефективність діяльності суспільних інститутів, рівень регуляторного впливу, правосуддя і корупції перебувають на стадії формування, або взагалі відсутні, або піддаються надмірному державному втручанню. Це зумовлює низьку ефективність, територіальну неоднорідність інституціонального середовища країн цього типу. Відкритість економік, прискорені темпи зростання міжнародної торгівлі, лавиноподібний ріст транснаціональних корпорацій і, як наслідок, зростання обсягів транскордонного руху капіталів, збільшення мобільності робочої сили, посилення ролі електронних розрахунків, перетікання фінансових потоків в офшорні центри, зумовлюючи зміну та трансформацію завдань і функцій фіскальних інститутів держав, ще більше посилюють рівень міждержавної конкуренції.

Закономірності здійснення податкових реформ у розвинених країнах світу виявляють як детермінанти уніфікації та глобальної інтеграції, так і протилежні за спрямуванням процеси глобальної дезінтеграції та диференціації, що засвідчує дуалістичну природу прояву трансформаційних перетворень інститутів оподаткування, див. *рис. 2.8*.

Реформи в розвинених країнах світу сприяючи «...посиленню єдності системної цілісності світового господарства на основі ринкової парадигми та поглиблення планетарних інтеграційних процесів» [66. С. 319], є втіленням податкової гармонізації, тобто взаємоузгодженої системи дій країн щодо побудови загальної стратегії інтегральної взаємодії з метою координації податкової політики, систематизації та уніфікації окремих податків, податкових систем та систем їх адміністрування. Однак ці процеси загострюють чутливість підприємницьких структур до оподаткування, тому уряди країн формують власну податкову доктрину, головним функціональним завданням якої визначається забезпечення економічного потенціалу держави, а заходи лібералізації податкового законодавства, що реалізується шляхом міждержавної або міжрегіональної боротьби за економічні вигоди і зростання податкової бази з метою створення привабливих умов оподаткування, є не чим іншим як податковою конкуренцією [372. С. 6].

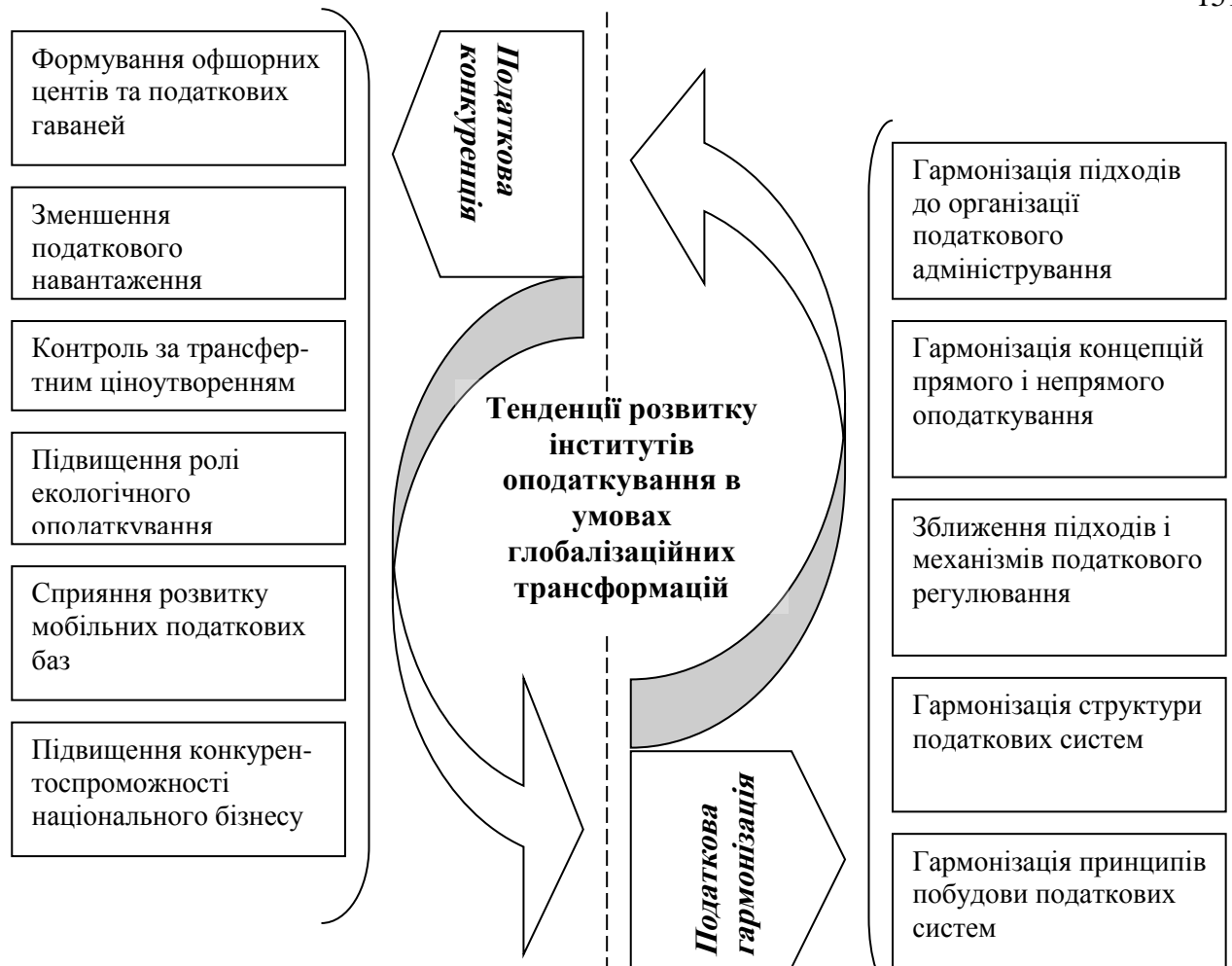


Рис. 2.8. Тенденції розвитку інститутів оподаткування в умовах міжнародної конкуренції та глобалізації

Джерело: складено автором

Беззаперечним є те, що в сучасних умовах кожна країна перебуваючи в гострій конкурентній боротьбі, формує власну інституціональну модель, обумовлену конкретними соціально-економічними, політичними та ідеологічними факторами, що на основі конкурентних переваг визначають її відповідну позицію в міжнародному просторі. Тому побудова оптимальних суспільних інститутів загалом та інститутів оподаткування зокрема завжди була і є одним з найбільш актуальних завдань держав всіх типів устрою на усіх етапах еволюції. Вказане є особливо злосудним для України, яка, знаходячись в умовах суспільних трансформацій, потребує розробки концепції оподаткування, адекватної інституціональній архітектоніці української держави, її соціально-економічним орієнтирам розвитку та викликам часу.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ II.

Дослідження концептуалізації природи та детермінант функціонування інститутів оподаткування дозволило прийти до наступних висновків:

Теорія інституціоналізму, що зародилась на рубежі XIX – XX ст. є однією з провідних парадигм сучасної економічної науки, проте її визначальною ознакою є відсутність сформованого єдиного категорійно–термінологічного базису та онтологічного трактування базових понять, значна міждисциплінарність та мультиплікативність теоретичних положень. В цьому контексті дослідження сутності інститутів як суспільних феноменів довело, що їх трактування є індивідуалізованим у різних представників інституціональної теорії, зумовлюючи існування теоретичних конструктів типу «інститут» і «інституція», «організація». В результаті авторського аналізу було доведено, що володіючи в етимологічному сенсі дещо відмінним значенням, залежно від масштабу і від періоду еволюційного розвитку, дані терміни характеризуються спільністю функцій прояву як суспільного феномену, оскільки викристалізують характер і спосіб здійснення суспільних взаємодій у процесі створення, використання та розподілу відповідних благ.

Обґрунтовано, що оподаткування є унікальним інститутом, який характеризується економічним, соціальним та політичним характером прояву, торкається усіх систем та сфер функціонування суспільства. В роботі усю сукупність теоретичних підходів дослідження інститутів оподаткування було згруповано на основі гносеологічних ракурсів трактування їх суті, кожен з яких, характеризується власними пізнавальними завданнями, цілями дослідження та спектром аналізу явищ і процесів, факторів впливу та детермінант функціонування інститутів оподаткування. На основі систематизації нормативного, інформаційного, організаційного, еволюційного, соціального, етичного, ігрового, договірної та трансакційного ракурсів автором доведена методологічна доцільність визначення інституціональної сутності оподаткування в діапазоні трактування його як норми, поведінкового стереотипу, правил гри і основ трансакційного обміну.

В процесі дослідження інститутів оподаткування, виявлено, що вони характеризуються значною дискретністю категоріального поля, що дало можливість більш детально дослідити декілька варіантів трактування інституту, зокрема: *моно* (або індивідуалістичний) підхід, згідно з яким інститут оподаткування – це норма оподаткування; *бінарний* підхід, що визначає інститут оподаткування як «норму (податок) плюс механізм оподаткування», що контролює та підтримує її виконання; *холістичний*, або *системний* підхід, який визначає інститут як комплекс рольових правовідносин між учасниками процесів оподаткування. Найбільш спрощений варіант тлумачення інституту як норми, або їх сукупності зводиться до визначення останніх як системи правил, приписів чи взірців поведінки суб'єктів взаємодії, сформованих під впливом традицій, звичаїв чи вказівок суб'єктів управлінського впливу конкретній чи визначеній кількості агентів, що регулюють параметри поведінки соціально – економічних суб'єктів. В цьому контексті, розгляд інституту податку як норми дозволяє визначати його як норму реалізації багатосторонніх відносин держави в особі контролюючих органів та платників податків, яка впорядковує їх взаємодії з метою забезпечення фінансування державою суспільних благ.

На основі обґрунтування спільних та відмінних рис базової та нормативної структури інституту оподаткування, визначено, що базова структура, як втілення ядра інституту, включає в себе норми-дефініції, завдання і цілі, принципи та засади оподаткування, характеризується повнотою і однозначністю. При цьому, доведено, що наповнення нормативної податкової структури здійснюється за допомогою відповідної податкової, соціальної, економічної і т.п політики. Це дало можливість аргументувати, що базова структура податку відображає реалізацію суто фіскальної функції, іманентно властивої податкам, а нормативна структура інституту визначає регулюючу роль оподаткування, яку воно виконує відповідно до соціально–економічних та інших цілей розвитку держави у певний період часу.

В ході дослідження функцій інститутів оподаткування встановлено, що інституціональна теорія основоположну мету функціонування інститутів зводить до трансакційної, що сприяє мінімізації трансакційних витрат учасників. При цьому

податки характеризуючись трансакційними витратами особливого виду уможливають отримання трансакційних благ представлених соціальними і суспільними благами, грошової системи, гарантії прав власності, особистої безпеки та ін. Однак, розгляд структури інституту оподаткування довів окрім трансакційної функції, існування таких функцій як: інтегративна, стабілізаційна, регулятивна та трансляційна.

Обґрунтовано існування варіативності характеру інституціональної взаємодії формальних і неформальних складових. Встановлено, що неформальний різновид інституту податку характеризується індивідуальним та суспільним характером прояву, який на рівні індивіда представлений у вигляді базових патернів, які включають: звички, цінності, інтереси, вподобання, традиції, механізми прийняття рішень, мотивації та ментальні особливості. Кожен з них, проходячи крізь призму системи статусів та ролей, реалізується, знаходить своє відображення у податковій поведінці відповідного типу. Доведено, що у суспільстві, де формальні норми оподаткування є ефективними в забезпеченні індивідуального інтересу, роль неформальних інститутів незначна. І навпаки, якщо з урахуванням відповідних причин функції інституту не формалізовані або формалізовані неналежним чином, то більший прояв знаходять саме неформальні інститути, що реалізуються у різноманітних формах антифіскальної поведінки.

Дослідження інституту оподаткування дозволило виявити, що він може розглядатися як один з найбільш історично давніх інститутів держави, форми, види та механізми якого є індикатором рівня еволюції суспільства, та продуктом історичного «відбору». Доведено, що він виникає на ранніх етапах розвитку соціуму, та в процесі трансформації від простих, зародкових до більш зрілих і досконалих форм, змінюючись в процесі суспільної еволюції залежить від економічних, ідеологічних та політичних, суб'єктивних та об'єктивних детермінант функціонування, які визначають подальші характеристики інерційного вектору та потенціалу розвитку не лише механізмів, технологій і процесів оподаткування, але і функціонування всієї держави. На основі цього обґрунтовано виділення трьох етапів розвитку інститутів оподаткування в глобальному вимірі, означені як

«Градуалістичний етап розвитку», «Етап інституціонального конструювання» та «Етап конкуренції інститутів локального та глобального фіскального простору».

Ретроспективний аналіз функціонування інститутів оподаткування незалежної України засвідчує існування декількох еволюційних періодів їх розвитку, усвідомлення спектру прояву та характеристики яких дозволило окреслити авторську хронологію з виділенням наступних етапів становлення інституціональної системи оподаткування, зокрема: формування інститутів оподаткування; побудова стійких податкових механізмів; корегування параметрів і механізмів оподаткування; уніфікація механізмів оподаткування; та трансформаційні перетворення інститутів оподаткування.

Аналіз перебігу етапів розвитку вітчизняних інститутів оподаткування дозволив стверджувати про існування чітко простежуваної позитивної динаміки, оскільки податкові реформи, які проводилися продовж останніх десятиліть сприяли поступовій побудові справедливої, прозорої та передбачуваної податкової системи, оптимізації податкового навантаження та ефективності адміністрування податків.

Основні результати дослідження опубліковано в : [148; 151; 284; 289; 290; 291; 294; 295; 296; 297; 298; 299; 300; 306; 318; 323; 324; 327].

РОЗДІЛ 3

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНА СУТНІСТЬ ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ФІСКАЛЬНОГО ПРОСТОРУ: ПОДАТКОВИЙ КОНТЕКСТ

3.1. Теоретико–методологічні підходи до трактування сутності фіскального простору

Входження людства в ХХІ ст. обумовило настання нової стадії розвитку, яка, збурюючи стрімкі і незворотні зміни в соціальному, геополітичному та економічному вимірі, визначалась динамічним та різноплановим характером прояву. Об'єктивні цивілізаційні процеси неоднозначно вплинули на параметри функціонування національних економік, стимулюючи формування нової парадигми суспільного розвитку держави як активного учасника міждержавних конкурентних взаємодій в глобальному вимірі. Розгортання глобалізаційних процесів в значній мірі зблизили економіки різних країн світу, протікаючи в складному діалектичному сплетінні глобальних, національних та цивілізаційних протиріч, видозмінило баланс багатомірностей вимірів полів геопростору. Процеси поглиблення економічної співпраці між країнами, регіонами, суб'єктами господарювання, що проявлялись в зростанні міжнародних потоків товарів, послуг, капіталів, робочої сили, акцентували увагу на ролі просторової організації соціальних відносин та взаємодій в усіх сферах життя соціуму. Якщо простір першопочатково визначався переважно як гомогенний, то на новітньому етапі цивілізаційних трансформацій спостерігається різке зміщення розуміння просторових властивостей в сторону гетерогенності, засвідчуючи цим самим здатність формувати багатовимірність просторових полів, взаємодіяти з ними, окреслюючись параметрами розміщення, протяжності та багатоструктурності.

Економічний простір України також поступово переходить на нові горизонти цивілізаційного розвитку, які надають йому нового забарвлення та формують нову картину світу, змінюючи цим самим і систему взаємовідносин як в середині держав, так і за їх межами завдяки реформуванню багатьох інститутів економічного

простору. Чи не найбільше трансформаційні процеси торкнулися інститутів оподаткування, які, виступаючи важливим регулятором ринкового господарювання, є найефективнішим методом акумуляції доходів в бюджети держав, дієвим інструментом державного впливу на життєдіяльність суспільства, засобом досягнення суспільної згоди та злагоди. Проте, дослідження інститутів оподаткування, оцінка очікуваних ефектів від запровадження окремих їх складових, на наше переконання, є неможливим без аналізу загальних закономірностей та тенденцій становлення і розвитку не лише у статичному чи динамічному аспекті, але й у просторовому — на основі аналізу відповідного виміру середовища їх функціонування.

Історія філософської та економічної думки засвідчує, що сутність простору, його природа та механізми розвитку знаходили свою інтерпретацію в працях практично всіх відомих мислителів минулого і сьогодення, зокрема як: порядок взаємного розміщення тіл, а час – як порядок замінюючих один одного явищ (Арістотель); середовище існування атомів і порожнеч (Демокрит і Епікур); універсальна система руху тіл (Д. Бруно, Г. Галілей, Р. Декарт, І. Ньютон; єдина форма існування матерії, «що характеризує її протяжність, структурність, співіснування і взаємодію елементів у всіх матеріальних системах» [377. С. 541], та набуває визначених параметрів і характеристик у поєднанні з певним об'єктом згідно з матеріалістичним трактуванням; а також широкий діапазон онтологічних ракурсів пізнання та трактування простору, що зводить його до основи людської діяльності, яка визначає взаємовідносини людей в просторі і часі (Ф. Тенніс) [116. С. 164-179]; бездіяльної форми, що існує лише завдяки енергії діяльності та активності суб'єктів (Г. Зіммель) [111]; відправної точки відліку для визначення рівня соціальної стратифікації та соціальної мобільності (П. Сорокін) [348]; поля владної взаємодії, руху різних видів ресурсів і капіталів (П. Бурд'є) [38].

Отже, застосування поняття “простір” в явному чи прихованому вигляді використовується в працях багатьох теоретиків як класиків, так і сучасників, з метою окреслення первинної, системоутворюючої функції розвитку, що визначаючись різними акцентами, див. додаток Ж. (таб. 1) може набувати

універсальних характеристик в систематизації мультипарадигмальних підходів за умови використання інституціонального підходу. Інституціональна теорія, будучи *a priori* людиновимірною, дослідження функціонування будь-яких систем та їх елементів у статиці чи у динаміці проводить крізь призму моделі «homo instituticus», як синтезуючої детермінанти перебігу і розгортання усіх соціальних явищ і процесів. Виходячи з цього, логічним є висновок що саме функціонування «homo instituticus» продукує конструювання та структурування багатовимірних полів простору, тип та параметри розгортання яких детерміновані нормами інтеракцій, інтересами та ресурсами учасників взаємодії.

Багатоаспектність відносин щодо формування, розподілу, обміну та споживання /користування специфічного продукту (який може виступати як індивідуальне чи суспільне благо, соціальний статус, капітал, територія, інформація тощо) ідентифікують та визначають топологію, рівні та межі розгортання полів простору, а в науковій площині виявляють широкий спектр проявів категорійної сутності даного поняття з виділенням окремих його різновидів (на кшталт соціального, економічного, інноваційного, інформаційного, фінансового, політичного та ін.), що можуть бути досліджені за допомогою методологічних підходів інституціоналізму. Саме цим зумовлена авторська прихильність інституціональному інструментарію дослідження природи та передумов реалізації процесів та механізмів оподаткування, що, віримо, здатен окреслити нові, альтернативні варіанти вирішення складних завдань у сфері фіску.

Використання філософської категорії «простір» впродовж останніх років набуло особливо широкого вжитку в економічній науці, однак його концептуалізацію неможливо назвати завершеною, усталеною, так як досі не розроблена методологічна база його пізнання та дослідження. Причиною цьому є недостатність наукового інтересу, бо «незважаючи на визнання факту існування такого простору, він сприймався переважною більшістю економістів-теоретиків як даність, але вивчення його властивостей, функцій, сутності процесів, що в ньому відбуваються, поведінки економічних суб'єктів у цьому просторі залишалося за бортом економічної теорії» [27]. На нашу думку, передумова такої незавершеності

полягає в розумінні економічних процесів, як лінійно визначених, прогнозованих і керованих, проте, усвідомлення нелінійності процесів розвитку інститутів оподаткування визначили доцільність пошуку нових онтологічних горизонтів.

Усвідомлення ролі просторових детермінант розвитку в економічному житті держави було започатковане в XIX ст., будучи широко представлене поглядами І. Фон Гютена (розробка просторових методів аналізу), Ф. Ліста (теорія автаркії великих просторів), Дж. Кейнса (теорія економічної інсуляції), Ф. Броделя (який на основі концепції світосистемного аналізу довів зв'язок економіки з параметрами простору і часу), І. Валерстайна (світосистемний підхід).

Дж. М. Кейнс, який впродовж тривалого періоду часу відстоював вільну торгівлю, після II світової війни окреслив нові концепти державотворення, згідно з якими пріоритети розвитку визначаються не «невидимою рукою» ринку, а стратегічними інтересами держави з орієнтацією на автаркію і суверенітет. Навіть майже через сотню років переконливо звучать тези вченого: «Ідеї, знання, мистецтво, гостинність і подорожі – ці речі є міжнародними за своєю природою. Але нехай виробництво товарів залишиться внутрішньою справою країни, якщо тільки це можливо з точки зору розуму і зручності, передусім фінанси залишаться переважно національними» [128].

Сукупність теоретичних поглядів Ф. Ліста і Дж. Кейнса започаткували зародження теорії економічного націоналізму, основні риси якої зводились до обмеження імпорту товарів, стимулювання національного виробництва, підтримки збалансованого торгівельного балансу, розширення зон впливу шляхом збільшення ринків збуту та збільшення джерел сировини. Згідно з концепцією світових систем І. Валерстайна в капіталістичній економіці держава як одиниця розподілу праці ідентифікується приналежністю до однієї з трьох сфер розвитку: центру, напівпериферії і периферії. Вчений стверджував, що розвинуті країни представляють центр, який виконує функції ядра економічного простору, межі якого не завжди співпадають з територіальними та політичними межами держави. Країни, які входять в ядро експлуатують периферію, оскільки переважна більшість доданого в процесі суспільного виробництва продукту акумулюється і перерозподіляється на

їх користь. Характерними ознаками ядра їх економічного простору є високий рівень доходів, диверсифікована та збалансована структура галузей економіки, розвинута інфраструктура, соціальний і політичний динамізм, домінування прогресивних інноваційних та інформаційних технологій, що у сумі забезпечують міцні позиції на світовому ринку. Натомість, розбіжності в функціонуванні різних секторів економіки, орієнтація на розвиток їх аграрного та індустріального різновиду, обмеженість внутрішнього ринку, соціальні контрасти, масштабна корупція, високий рівень ухилення від оподаткування, фіскальні розриви і дисбаланси, нашарування функціонування «архаїчних» і сучасних інституціональних елементів суспільного розвитку є типовими ознаками країн периферії [48. С. 105-123; 49].

Знаковими в трактуванні безпосередньо економічного простору стали розробки німецького теоретика Ф. Фон Ратцеля, якому вдалося обґрунтувати органічну теорію держави як живого організму. Його погляди були використані Р. Челленом, який у своєму творі «Держава як форма життя» стверджував: «...держави народжуються, розвиваються, гинуть і помирають, тобто представляють собою форми життя. Їх буття підкоряється загальному закону боротьби за виживання – боротьби за простір» [344. С. 274]. Звідси, згідно з поглядами мислителя, держава є не чим іншим як визначеною формою господарства, що характеризується фізико-географічним і просторовим організмом.

Загалом, у фаховій літературі сформувалась достатньо широка палітра концепцій дослідження економічного простору та його різновидів, зокрема: *географічно-геополітична* (яка згідно зі звуженим трактуванням обмежує розгляд економічного простору географічними межами, а згідно з розширеним, ідентифікує його як триєдину субстанцію, що включає геополітичну, гео економічну і геостратегічну складові), *інформаційно-комунікаційна* (що отримала розвиток впродовж останнього десятиліття, і полягає в трактуванні економічного простору через інформаційну складову перебігу економічних процесів і комунікацій, прихильники якої вважають, що економічний простір окреслюється інформаційними потоками, які, циркулюючи між економічними суб'єктами, визначають його межі); та *ресурсна* (яка в трактуванні економічного простору

особливу роль відводить питанням обмеженості ресурсів, згідно з більш розгорнутим трактуванням за цією концепцією, простір утворений: «а) фізичними і юридичними особами (суб'єктами), які для реалізації своїх економічних потреб і виражаючих ці потреби економічних інтересів вступають в економічні відносини; б) фізичними і нефізичними об'єктами, які є джерелом економічних інтересів і економічних відносин») [388. С. 27].

Бурхливий розвиток економіки в умовах глобалізації видозмінив усвідомлення суті поняття «економічний простір», доповнивши його розуміння як певної всеосяжної віртуальної конструкції, де симбіоз безпекового, економічного, політичного, територіального, ресурсного, фінансового та фіскального виміру визначають не лише параметри розгортання процесів у межах держави у відповідному циклі економічного розвитку, але і її роль на світовій арені. Означене, активізувало більш прискіпливий інтерес до пізнання особливостей функціонування просторової організації державних утворень, умов розширення та згортання відповідних різновидів їх економічного простору.

Виходячи з цих міркувань, вважаємо, що податковий простір є не чим іншим як середовищем поширення сукупності інституціональних норм, що визначають принципи та засади організації процесів оподаткування, форм реалізації податкових правовідносин, а також механізмів управління ними в межах економічного простору держави. При цьому, так як кожен різновид простору охоплює своїх учасників, яких можна представити у певній класифікації груп, то серед учасників податкових правовідносин також можна виділити групи, кожна з яких в межах своєї групи може створювати мережі та ієрархії інших.

Невід'ємною властивістю економічного простору і усіх його похідних різновидів є ієрархічна цілісність, що проявляється в складній будові, здатності розшарування на відокремлені рівні простору, які одночасно можуть включатися у виміри інших полів та видів простору, кожен з яких у відповідності до встановлених акцентів окреслюватиме як територіальний вимір розміщення означених об'єктів і структур, процесів, учасників, так і середовище здійснення певного типу відносин між ними на основі відповідних суспільних іститутів. Це дає змогу визначати

детермінуючий вплив соціально-економічних і політичних, внутрішніх і зовнішніх факторів на розширення/згортання як економічного простору, так суміжних йому податкового, митного, бюджетного, фіскального та фінансового простору держави, Додаток Ж. (табл 2.).

Аналіз даних додатку демонструє динаміку ключових макроекономічних характеристик української держави та засвідчує, що 2014-2015 рр. характеризувались глибокою економічною рецесією, девальвацією національної валюти, зростанням рівня інфляції (43,3% на кінець 2015 р.) та безробіття (до 9,1% у 2015 р. проти 7,2 % у 2013 р.), скороченням обсягів експортно-імпортних операцій, і, як наслідок, зниженням обсягів податкових надходжень зокрема та доходів бюджету загалом. Масштабний вплив безпрецедентних на масштабність та наслідками впливу зовнішніх і внутрішніх шоків, в умовах сповільнення структурних і інституціональних реформ призвели до масштабних кризових явищ в економічному та інших суміжних просторах держави, в т.ч. фіскальному.

На сьогоднішній день, у трактуванні фіскального простору домінуючою є концепція, яка використовується урядами для обґрунтування необхідності лібералізації бюджетних обмежень з метою залучення додаткових позикових ресурсів для фінансування інфраструктурних проектів і ґрунтується на підходах, окреслених в звітах Європейського банку реконструкції і розвитку [203] та Світового банку [353]. Цими міжнародними фінансовими інституціями було розроблено методику, яка дозволяла в середньо- і довгострокових періодах визначати наявність чи відсутність бюджетних резервів з метою залучення додаткових грошових коштів для сприяння економічному розвитку.

Відповідно до цієї методики, сформований Світовим банком Звіт № 36671-UA «Створення фіскального простору для економічного зростання. Огляд державних фінансів України» включав в себе: визначення можливості розширення бази оподаткування та посилення дисципліни виконання податкового законодавства без збільшення податкового тягаря; аналіз можливостей зменшення видатків в окремих бюджетних сферах; оцінку можливого фіскального впливу ключових реформ у пенсійній системі; виявлення слабких місць у процесі бюджетування

капіталовкладень і з'ясування перспектив його посилення; визначення слабких місць у системі міжбюджетних відносин і виявлення можливостей їхнього усунення; пошук механізмів досягнення вищого рівня ефективності видатків у соціальному секторі; ідентифікацію можливого фіскального впливу ключових реформ у сферах охорони здоров'я та освіти [353]. Перелік означених питань, що, на думку експертів створював фіскальний простір України, є доволі широким, характеризуючись різними інструментами управління, факторами впливу та хронологією визначення.

На нашу думку, вищезазначений перелік в більшій мірі окреслює простір маневру уряду щодо більш повного використання резервів підвищення ефективності здійснюваних державою заходів впливу у сфері фіскальної політики. Причиною, що його обумовила, слугувало поширене трактування, що дублювало підхід, сформований фахівцями Міжнародного валютного фонду та Світового банку, згідно з яким фіскальний простір визначався «як бюджетний резерв, що може бути використаний в визначених цілях без негативного впливу для фінансових позицій та стабільності економіки» [383. С. 32].

Відмітимо, що означена концепція фіскального простору досить широко використовується міжнародними фінансовими інституціями при прийнятті рішень щодо країн, які потребують фінансової допомоги. Як зазначає П. Хеллер, уряд країни може створювати фіскальний простір шляхом збільшення податкових надходжень, отримання зовнішніх грантів і кредитних ресурсів – як внутрішніх, так і зовнішніх, а також скорочення менш пріоритетних витрат з умовою відсутності ймовірної шкоди як для макроекономічної стабільності, так і для стійкості бюджету з можливістю фінансування державних витрат. При цьому фундаментальними факторами, які можуть впливати на його масштаб, визначено:

➤ *зміну пріоритетів витрат* шляхом скорочення непродуктивних, що може включати зменшення субсидій, військових асигнувань, скорочення заробітної плати. Разом з тим, особлива увага відводиться продуктивним витратам, мінімізація фінансування яких може мати негативні соціальні наслідки, пов'язані з необґрунтованим послабленням певного сектору економіки та необхідності вкладання значних обсягів ресурсів для його відновлення;

➤ *підвищення ефективності* реалізації програм, зменшення корупції та зростання якості управління, скорочення адміністративного навантаження та покращення координації витрат;

➤ *збільшення доходів* шляхом розширення податкової бази та покращення системи адміністрування податків. При цьому для країн з низьким рівнем доходів прийнятною межею податкових надходжень вважається рівень 15% ВВП;

➤ *збільшення обсягу позик*, що вимагає проведення оцінки соціальної та економічної віддачі від вкладень;

➤ *грошово-кредитну експансію*, використання якої є найбільш небажаним заходом через ймовірні інфляційні наслідки. До функцій державної політики у сфері грошово-кредитної політики повинно входити створення достатньої ліквідності для підтримки реального розвитку економіки;

➤ *отримання великого обсягу зовнішніх грантів*, є реальним інструментом отримання допомоги (країнами, що розвиваються від світової спільноти), яка зазвичай характеризується більш пільговими та прийнятними умовами в порівнянні з кредитами;

➤ *проведення виваженої макроекономічної політики* є додатковим стимулом економічного розвитку. Натомість нездатність урядів країн реалізовувати відповідні макроекономічні заходи зумовлює скорочення програм підтримки МВФ [383. С. 33].

Ми безумовно погоджуємось з виділеними факторами взаємозв'язку та взаємовпливу доходів та видатків бюджету, проте все ж вважаємо не зовсім точним використання поняття «фіскальний простір» в означеній редакції. Наші переконання ґрунтуються на тому, що даний підхід демонструє зовнішнє, екзогенне трактування можливостей гарантування зростання стабільності та стійкості економічного розвитку завдяки реалізації означених заходів фіскального впливу держави для забезпечення умов поверненості залучених нею ззовні кредитів та фінансових допомог зі сторони міжнародних кредиторів, одними з яких є Міжнародний валютний фонд та Світовий банк.

Для України МВФ є найбільшим зовнішнім кредитором, співпраця з яким налічує більше 23 років. Станом на 1.03.2017 р. заборгованість України перед даною

міжнародною інституцією становила \$11,4 млрд., де 5,22 млрд. дол. США – державний борг і 6,18 млрд. грн. – гарантований державою борг (що становить 15,9% від загальної суми державного та гарантованого державою боргу). Обсяг сплати сум з погашення державного боргу у 2017 р. становить 129,6 млрд. грн, де 76,1% - зобов'язання за внутрішнім боргом, а 23,9% (або 30,1 млрд. грн.) – це зобов'язання за зовнішнім боргом. При цьому, в Державному бюджеті Україні на 2017 рік передбачено погашення частини зобов'язань перед міжнародними кредиторами в обсязі: МВФ – 0,6 млрд. дол. США (16,8 млрд. грн.); МБРР – 0,27 млрд. дол. США (7,3 млрд. грн.); ЄБРР – 0,12 млрд. дол. США (3,3 млрд. грн).

Згідно з даними, поданими на офіційному сайті МВФ, станом на 1 березня 2017р. Україна мала виплатити борг загальною сумою 772,53 млн. SDR, або близько 1,05 млрд. дол. США. У наступні чотири роки графіком передбачено такі виплати з боку України: у 2018 р. – \$2,2 млрд, у 2019 – \$1,7 млрд, у 2020 – \$1,2 млрд, у 2021 – \$1,3 млрд. Отже, впродовж 2017-2021 рр. Україна зобов'язана сплатити лише одному МВФ 7,4 млрд. дол. США.

В загальному, отримані суми кредитних позик різних міжнародних фінансових інституцій повинні спрямовуватися урядами країн-реципієнтів на покриття зовнішніх зобов'язань, стабілізацію валютного курсу, рівня інфляції, поповнення міжнародних офіційних резервів валютними надходженнями, здійснення структурних реформ, розвиток економіки, тощо. Проте, аналіз використання наданих Україні кредитних коштів зазвичай засвідчує їх недостатньо ефективне використання, оскільки, часто вони виступали джерелом реструктуризації боргу, штучною підтримкою золотовалютних резервів, основою для забезпечення поточних економічних та соціальних потреб держави, та жодним чином не впливали на рівень її економічного розвитку.

За оцінками фахівців Інституту суспільно-економічних досліджень впродовж періоду незалежності, Україна в межах Меморандуму про економічну і фінансову політику між Україною і МВФ отримувала значні обсяги допомоги у вигляді позик і кредитів (як системних, так і інвестиційних) від міжнародних фінансових організацій, макрофінансової допомоги та програм бюджетної підтримки від Європейського Союзу

(як на умовах повернення так і безповоротної), гарантій під розміщення на міжнародному ринку цінних паперів українського уряду від США, численних грантів технічної допомоги від окремих урядів і приватних фондів з метою інституційної підтримки реформ. Однак, індикаторами ефективності означених заходів визначалось виконання «формальних проміжних задач, для прикладу, прийняття законодавчих чи нормативно-правових основ, а не досягнення конкретного результату» [230]. Крім цього, накопичення Україною значних обсягів зовнішньої заборгованості негативно позначається на макроекономічній стабільності країни, її кредитному рейтингу, експортно-імпортній діяльності та інвестиційній привабливості.

Для сплати зовнішніх боргових зобов'язань Україні недостатньо власних резервів, валютних надходжень від експорту та зовнішніх інвестицій, свідченням чому є той факт, що у 2016 р. частка зовнішнього боргу в експорті становила 50%, при цьому ПІІ налічували всього 6% від сукупної заборгованості (4,4 млрд. дол. США). Означені аргументи, що характеризують Україну як країну з дуже високим рівнем заборгованості та низькою кредитоспроможністю, ускладнюються нав'язаним для України ззовні таким «пакетом кредитних умов та зобов'язань», які, за визначенням президента Української асоціації Римського клубу В. Галасюка, ставлять під питання не тільки економічне майбутнє і конкурентоспроможність країни в середньостроковій перспективі, а й суб'єктність та суверенітет у довгостроковій.

Усвідомлення важливості прояву активної політичної волі України, позбавленої зовнішніх диктатів щодо здійснюваних заходів державного впливу, які ґрунтуються на правосуб'єктному праві нашої держави щодо формування власних детермінант розвитку, актуалізує обґрунтування адекватної парадигми фіскального простору, яка б враховувала інтереси основного суб'єкта, носія і учасника державотворення – народу України. Пошук парадигми фіскального простору встановлює завдання ідентифікації його концептуальної сутності, виявлення категорійного статусу даного поняття в понятійному апараті економічної та фінансової теорії, дотичності та характеру приналежності до суміжних фінансових категорій, розкриття функцій і принципів, цілей функціонування, перебігу економічних та фінансових процесів для

вибору ефективних технологій управління ними в умовах цивілізаційних трансформацій глобального фінансового простору.

Підтвердженням означених авторських міркувань може слугувати діапазон різновидів визначення сутності даного теоретичного конструкту, див. Додаток Ж (таб. 3.). Перелік викладених трактувань сутності фіскального простору, відображаючи широкий спектр ключових характеристик на зразок: «додаткові можливості державного бюджету», «спроможність держави мобілізувати», «можливості суспільних заощаджень», «здатність фінансування бюджетного дефіциту», «простір маневру», «фінансування», «спроможність держави здійснювати витрати» окреслюють різні ракурси пошуку умов досягнення фінансової стабільності держави.

Цілком погоджуємось з думкою вітчизняного теоретика Т. Єфименко, яка зауважує, що «...витоки концепції «фіскального простору» (fiscal spase) лежали не в теоретичній сфері, а скоріше, виходили з потреб практики фінансового менеджменту для визначення джерел фінансових ресурсів на цілі розвитку та модернізацію економіки» [96. С. 20-23; 97. С. 3-23;]. Подібною є думка О. Лактіонової, яка вважає що трактування фіскального простору характеризувало «первісний» підхід, який, будучи доволі вузьким за своєю суттю, все ж був задовільним інструментом створення резерву для розвинених країн світу, що зумовлювалось необхідністю фінансування нових державних інвестицій, пов'язаних із технологічним розвитком і новими загрозами [164].

Згідно з нашими ж переконаннями, фіскальний простір представляє собою середовище реалізації фінансових відносин, які мають місце внаслідок існування специфічних взаємодій індивідів і їх груп з державою або державними інституціями з приводу розподілу і перерозподілу фінансових ресурсів, та їх використання в локальному, національному та глобальному вимірі (відповідно до багатовимірності моделей взаємодії, їх форм реалізації, статусних ролей, позицій та інтересів учасників) щодо управління доходами, видатками та борговими зобов'язаннями держави, див. *рис. 3.1.*

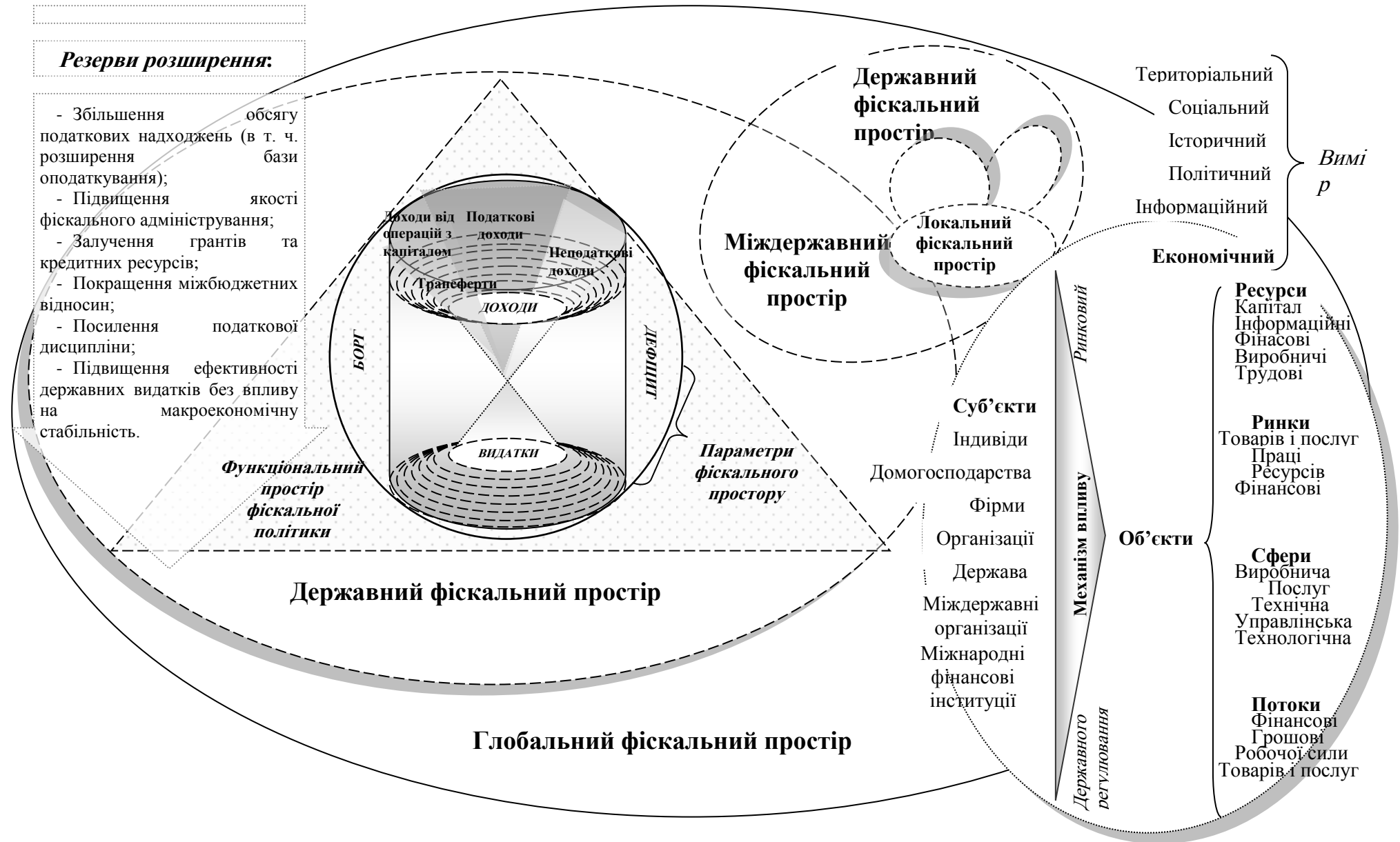


Рис. 3.1. Рівні, параметри та резерви розширення фінансового простору

Фіскальний простір, співвідносячись з економічним простором як частина і ціле характеризується спільними властивостями: самовідтворюванності (здатності системи підтримувати баланс просторової структури), неоднорідності (наявності нелінійних процесів, які обумовлюють різну ступінь залученості суб'єктів фіску в систему взаємодій та їх концентрацію), синхронної корекції (постійно існуючого процесу узгодження індивідуальних та спільних інтересів на основі оцінки рівня трансакційних витрат, витрат часу та зусиль, що прикладаються для задоволення потреб, доступу до благ і ресурсів), ієрархічності (властивість, що відображає складність та багаторівневність структури простору, де більш високий ієрархічний рівень здійснює регулюючий та корегуючий вплив на нижчі рівні відповідно до спільних принципів побудови та засад функціонування), фрактальності (здатності одного простору, виступаючи самостійною одиницею, одночасно входити в інші форми простору, та вмещувати менші з них в собі, забезпечуючи таким чином просторову єдність) та циклічності.

Відмітимо, що теоретичним надбанням економічної науки кінця ХХ – початку ХХІ ст. стало чітке розуміння нелінійності, циклічності та хвилеподібності економічного розвитку, часова та просторова динаміка перебігу якого ознаменовується перебуванням у відповідній фазі короткострокових: аграрного (1-но річного циклу, зумовленого виникненням сезонних сільськогосподарських процесів), фінансово-економічного (3-х - 5-ти річного циклу коливання фінансово-економічної активності); середнього промислового (7-ми - 11-ти річного циклу оновлення активної частини основного капіталу в економічній системі); довгострокового циклу кон'юнктури (40-60-ти річний цикл зміни технологічних укладів) та надвеликого вікового (100 - річного циклу зміни економічного та політичного лідерства в глобальному вимірі).

Активізація глобалізаційних процесів значно посилила вразливість країн від зовнішнього «трансферу» соціально-економічних криз, акцентуючи виняткову роль системи бюджетних, податкових та монетарних методів і заходів державного регулювання в мінімізації руйнівного впливу економічних і політичних загроз,

підтримці сталого розвитку країни, стимулюванні економічної та інноваційної активності незалежно від впливу кризових та циклічних процесів в державі та світі.

Держава у відповідній фазі коротко- чи довгострокового циклу розвитку може застосовувати перелік як стримуючих (який з метою зниження темпів росту інфляції, скорочення сукупного попиту, та ін. охоплює запровадження нових податків та зростання ставок існуючих; скорочення державних закупівель), так і стимулюючих (що включають запровадження прискореної амортизації, здешевлення та полегшення доступу до кредитних ресурсів, мінімізацію та оптимізацію оподаткування, широке використання податкових пільг та стимулів, зростання масштабів державних закупівель тощо) заходів фіскального впливу, серед яких ключову роль відведено саме процесам оподаткування. На підставі цього, цілком обгрунтованим є включення в трактування фіскального простору заходів, застосування яких зумовлене відповідним циклом економічного розвитку.

Здійснювані заходи державного управління, механізми і засоби реалізації фіскальної політики, стратегії і тактики управління борговими зобов'язаннями держави впливають на параметри фіскального простору держави та її регіонів, ключовими серед яких є доходи, видатки та боргові зобов'язання.

В структурі доходів Зведеного та Державного України впродовж 2011-2016 рр. левову частку складають податкові надходження, див. Додаток Ж. (таб. 4).

Запровадження Податкового Кодексу України позитивно вплинуло на розширення фіскального простору держави, що підтверджується приростом податкової складової дохідної частини Зведеного та Державного бюджету України у 2011 р., оскільки до бюджету на основі загального економічного пожвавлення було сплачено на 56,7% більше, ніж у 2010 р. Виконання дохідної частини Державного бюджету України у 2011 р. без урахування міжбюджетних трансфертів становило 311,8 млрд. грн., що на 77,9 млрд. грн., або на 33,3% перевищувало аналогічний показник 2010 р. Дохідна частина Державного бюджету з урахуванням міжбюджетних трансфертів 2011 р. сягнула 314,6 млрд.грн, відмітивши суттєве зростання на 74,1 млрд. грн, або 30,8 в.п. порівняно з 2010 р. При цьому, надходження до загального фонду Державного бюджету України склали 255,8 млрд.

грн., при 48,8 млрд. грн. до спеціального. Зростання доходів бюджету у 2011 р. відбулося через зростання податкових надходжень (+56,8%), де найбільш значне зростання спостерігалось за : рентною платою та зборами на паливно–енергетичні ресурси 60 % (або 7,9 млрд.грн.), податком на додану вартість 50,7% (або 43,8 млрд. грн.), податком на прибуток підприємств 37,0% (або 14,8 млрд. грн.), податками на міжнародну торгівлю і зовнішні операції 29,8%, та акцизним податком 19,5% [41; 42].

Приріст дохідної частини Державного бюджету України у 2012 р. був дещо меншим і склав всього 10% аналогічного показника 2011 р. (або 31,4 млрд. грн.). Як видно з Додатку Ж. (таб. 5), виконання Державного бюджету України за доходами у 2011-2012 рр характеризувалось стабілізацією надходжень основних податків порівняно з 2010 р.. При цьому, виконання дохідної частини у 2011 р. було на 83,9 млрд. грн. (або на 26,7 %) більше показника 2010 р. і становило 398,3 млрд.грн., а у 2012 р. перевищення цього показника склало 47,2 млрд. грн., або 11,9% показника 2011 р.. Проте, незначне збільшення обсягів надходжень, зокрема по податку на додану вартість 6,7% (або 8,7 млрд. грн.), податку на прибуток підприємств 1,1 % (або 0,6 млрд.грн.), акцизному податку 12,7% (або 4,1 млрд. грн.), податках на міжнародну торгівлю та зовнішні операції 12% (або 1,4 млрд.грн.) у 2012 р., не значно вплинуло на зростання доходів. Натомість, збільшення доходів бюджету відбулося через підвищення на 39,2 % обсягів неподаткових надходжень, обсяг перевиконання яких за підсумками 2012 р. склав 10 млрд. грн., див. Додаток Ж. (таб. б).

У 2013 р. виконання дохідної частини Державного бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів) було на 2,1% менше аналогічного показника 2012 р.. Причиною цьому послужили значні суми недовиконання планових показників на 19,7 млрд. грн., або на 7 % менше, ніж було заплановано. Основними податками, за якими мало місце недовиконання стали: ПДВ (128,3 млрд. грн., що на 10,6 млрд. грн., або на 7,6 % менше показника 2012 р.), акцизний податок з вироблених в Україні товарів (частка надходжень якого склала у 2012 р. 74,7 % загальних надходжень акцизів), ввізне мито (обсяги якого внаслідок зменшення масштабів

імпорту скоротились на 9,1 % щодо рівня 2012 р.) та податок на прибуток (на 1,0 млрд. грн., або на 1,9 % менше рівня 2012 р.). У 2014 р. теж мало місце недовиконання планових показників податкових надходжень. Так, до Державного бюджету України на 5,6% (або на 21,0 млрд. грн.) менше мало місце недонадходження сум податків в частині: податку на доходи фізичних осіб -на 1,5 млрд. грн., або 10,9%), ПДВ (на 10,9 млрд. грн, або 7,3%) акцизного податку з вироблених в Україні товарів (на 3,8 млрд. грн, або 12 %), ввізного мита (на 3,2 млрд. грн., або на 20,7%), платежів за користування надрами (на 2,2 млрд. грн., або на 10,7%) та податку на прибуток (на 0,3 млрд. грн., або на 0,9%) [41; 42; 43; 43; 44; 45; 46].

Впродовж 2011-2016 рр, максимальне зростання надходжень в абсолютному вимірнику спостерігалось у 2015 р. і склало 196,1 млрд. грн (при темпі приросту 43%), за мінімального значення цього показника у 2013 р. Подібні тенденції характеризували показник частки Державного бюджету України (без урахування міжбюджетних трансфертів) в доходах Зведеного бюджету, максимальне значення якого також мало місце в 2015 р. і сягнуло 81,5%, при мінімальному значенні 76,2% у 2013 р. Як видно з даних, представлених в Додатку Ж (таб 5.) зростання податкової складової в структурі доходів Зведеного і Державного бюджету мало місце у: 2011 р. (зумовлене віднесенням рентної плати та зборів на паливно-енергетичні ресурси до категорії податків), на 9.4 в.п. та 12.5 в.п. відповідно; 2014 р. на 0,7 в.п. (внаслідок зростання частки податку на додану вартість (на 1,5 в.п.), акцизного податку (на 1,6 в.п.) та податку на доходи фізичних осіб (на 0,2 в.п.)) в структурі загальних доходів Зведеного та на 1,2 в.п. в структурі доходів Державного бюджету; 2016 р. 5,5 в.п. та 5,6 в.п. відповідно.

Натомість, зменшення частки податкових надходжень в структурі доходів як Зведеного, так і Державного бюджетів мало місце у: 2012 (на 3,1 в.п. та 4,2 в.п. відповідно, що зумовлювалось зменшенням ставки податку на окремі підакцизні товари, введенням в дію з 1.06.2012 р. Митного Кодексу України в новій редакції), 2013 (на 1,0 в.п. та 1,9 в.п. відповідно внаслідок зменшення частки податку на додану вартість (на 2,2 в.п.), рентної плати та зборів на паливно –енергетичні

ресурси (на 2,6 в.п.), та 2015 (2,8 в.п. та 2,0 в.п. відповідно) роках [41; 42; 43; 43; 44; 45; 46].

Важливим показником, що характеризує фіскальний простір держави є рівень дефіциту Державного бюджету, рівень якого, як видно з **Додатку Ж (таб. 7)** демонстрував доволі значне коливання впродовж 2011-2016 рр. Дефіцит Державного бюджету України в 2011 р. сягнув 23,6 млрд. грн, при цьому рівень його виконання у даному році був на 30% нижче запланованого рівня. У 2012 р. розмір дефіциту Державного бюджету збільшився на (29,9 млрд. грн.) у 2,3 рази і склав 53,5 млрд. грн, що становило 137,7% граничного розміру встановлено законом про Державний бюджет України на 2012 рік. Слід зазначити, що найнижчий показник граничного обсягу дефіциту Державного бюджету України мав місце у 2015 р., сягаючи всього 59,5%. У 2016 р. державний бюджет виконано з дефіцитом в обсязі 70,1 млрд грн., що становить 83,8 % граничного обсягу, встановленого Законом про Державний бюджет України на 2016 рік. При цьому, за підсумками 2016 р. дефіцит загального фонду Державного бюджету склав 63,7 млрд грн. (що на 24,8 млрд грн, або на 63,9 % більше аналогічного показника 2015 р.), а дефіцит спеціального фонду становив 6,4 млрд грн. Так, фінансування державного бюджету у 2016 р. за борговими операціями склало 177,3 млрд грн, що відповідно збільшилось на 50,9 порівняно з минулим роком і склало 86,9 % річного планового показника. Як видно з даних, представлених в *таб. 3.1.* частка внутрішніх запозичень зросла з 66,3% у 2011 р. до 80,1% у 2016 р., при цьому, негативним моментом стало дворазове зростання частки зовнішніх запозичень з 27,2% до 61,3% впродовж 2011-2016 рр.

Значне скорочення частки внутрішніх запозичень у 2015 р. (19,3 %) зумовлюється реструктуризацією зовнішнього боргу України у 2015 р., коли всі облігації зовнішньої позики, які підлягали погашенню були переоформлені новими цінними паперами з терміном погашення у 2019–2027 рр. При цьому, номінальна сума оновлених зобов'язань, що склала 300,2 млрд грн збільшила суми фінансування бюджетного дефіциту 2015 р.

Таблиця 3.1.

Показники фінансування Державного бюджету України у 2011-2016 рр.

	Рік					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Загальне фінансування, млрд. грн, у т.ч.:	23,5	53,5	64,7	78,1	45,2	70,1
- загальний фонд	20,9	53,3	65,2	61,2	38,9	63,7
- спеціальний фонд	2,6	0,2	-0,5	16,9	6,3	6,4
Фінансування за борговими операціями, млрд. грн.	35,0	41,7	81,0	201,8	117,5	177,3
Запозичення, млрд. грн, у т.ч.:	80,6	109,8	160,8	322,6	514,1	307,7
- внутрішні запозичення	53,4	66,8	108,9	227,6	99,0	246,4
частка, %	66,3	60,8	67,7	70,6	19,3	80,1
- зовнішні запозичення	27,2	43,0	51,9	95,0	415,1	61,3
частка, %	33,7	39,2	32,3	29,4	80,7	19,9
Погашення, млрд. грн, у т.ч.:	-45,6	-68,1	-79,8	-120,8	-416,6	-111,4
-внутрішні запозичення	-32,1	-38,0	-41,8	-68,0	-91,2	-102,4
частка, %	70,3	55,8	52,4	56,3	21,9	91,9
Зовнішні запозичення	-13,5	-30,1	-38,0	-52,8	-325,4	-9,0
частка, %	29,7	44,2	47,6	43,7	78,1	8,1
Коригування за зовнішніми зобов'язаннями, млрд.грн	-	-	-	-	20,0	-19,0
Надходження від приватизації державного майна, млрд. грн.	11,5	6,8	1,5	0,5	0,2	0,2
Фінансування за активними операціями, млрд. грн.	-23,0	5,0	-17,8	-124,2	-72,5	-107,3

Джерело: складено на основі [41; 42; 43; 43; 44; 45; 46].

Параметри фіскального простору держави та її територій значною мірою залежать від обсягу видатків, що здійснюються на державному та локальному рівні для забезпечення виконання державних функцій. В Україні найбільш вагомими категоріями видатків за функціональною класифікацією є видатки на соціальний захист, освіту та загальнодержавні функції, Додаток Ж. (таб. 8). Видатки на соціальний захист та соціальне забезпечення сягнули свого максимального значення у 2016 р. і склали 30,92% в структурі видатків Зведеного бюджету України та 11,0 % ВВП. При цьому, більше половини з них склали суми трансферту Пенсійному фонду України (6% ВВП), що виділялись на фінансування пенсійних витрат та покриття дефіциту Пенсійного фонду України, Додаток Ж (таб.9), доходи якого у зв'язку зі

зниженням ЄСВ скоротились з 8,6% ВВП у 2015 р. до 4,8% ВВП у 2016 р. При цьому, дефіцит Пенсійного фонду України у 2016 р. зріс на 2,5% в.п. і склав 3,7% ВВП.

Впродовж 2011-2016 рр. спостерігалось скорочення видатків на освіту, зниження яких за аналізований період склало 5% видатків Зведеного бюджету України (за функціональною класифікацією). При цьому, у 2016 р. зменшення державних видатків на освіту за рахунок недовиконання плану на 6,8% зумовив скорочення обсягів фінансування на 0,1 в.п. ВВП і становило 1,5 % ВВП.

Вагому частку в структурі видаткової частини Державного бюджету складають видатки з обслуговування державного боргу, обсяги виплат на обслуговування якого за підсумками 2016 р. збільшилися на 10,6 млрд грн порівняно з 2015 р., при цьому мало місце скорочення частки цих видатків (з 15,0 в.п. у 2015 до 14,2 в.п. у 2016 р.). Відмітимо, що темпи росту державного боргу значно випереджують темпи росту податкових надходжень впродовж 2012-2016 рр., за винятком 2011 р., у якому внаслідок прийняття Податкового Кодексу України мало місце значне зростання податкових надходжень держави, Додаток Ж. (таб. 10-12). Означене, з одного боку є свідченням «песимістичної» динаміки боргових виплат з бюджету, що підтверджується зростанням видатків на обслуговування державного боргу з 2,3% ВВП у 2013 р. до 4,1 % ВВП у 2016 р., а з іншого, свідчить про недостатній обсяг податкових джерел для їх покриття.

Оцінка впливу податків та податкових механізмів на фіскальний простір володіє значним пізнавальним потенціалом, оскільки уможливорює виявлення причинно-наслідкових передумов його розширення/ згортання на державному та локальному рівні. Однак, інституціональний підхід, окрім означених ракурсів охоплює більший спектр питань, оскільки торкається значно ширшого діапазону проявів інститутів оподаткування як норм, правил гри, основи трансакційного обміну та поведінкового стереотипу. Першопочатково, представлення інститутів оподаткування як норм відповідаючи територіальному підходу (який обумовлює повне та неподільне право кожної країни, її частин чи союзів країн на встановлення та застосування податкових законів та норм у межах означених кордонів) завдання

державних інституцій зводило до вибору та забезпечення справляння достатніх в фінсальному та ефективних в соціальному аспекті податків та податкових платежів, див. *рис. 3.2*.



Рис. 3.2. Структура, елементи та вектори розширення і згортання податкової компоненти фінсального простору

Джерело: складено автором

Згідно з даним підходом, принципи оподаткування, структура податкової системи та механізми реалізації податкової політики визначалися державою (її частиною чи союзами держав) самостійно і були обов'язковими на визначеній території. Поширення інститутів оподаткування на території держави закріплюється завдяки податковій юрисдикції, податковому суверенітету та податковому імунітету держави. *Податкова юрисдикція держави* ґрунтується на суверенному, повному і неподільному праві держави з метою формування дохідної частини бюджету встановлювати податки і застосовувати норми податкового законодавства щодо суб'єктів, які здійснюють економічну діяльність та отримують доходи в межах єдиного економічного простору держави.

Міжнародне право визнає територіальну юрисдикцію держави та юрисдикцію держави щодо осіб, на основі критерію територіальності та резидентства. Критерій територіальності ґрунтується на територіальній приналежності суб'єкта, оподатковуючи тільки ті його доходи, що отримуються безпосередньо на території держави. Критерій резидентства за основу бере національну приналежність платника, який, визнаючись резидентом країни, підлягає оподаткуванню за всіма своїми доходам з усіх джерел, в тому числі закордонних. Статус резидентства до фізичних осіб встановлюється за місцем постійного проживання або за іншими подібними критеріями. Щодо юридичних осіб, то статус резидента визначається залежно від місця реєстрації, місця здійснення основної діяльності, місцезнаходження основного керівного органу або інших подібних критеріїв. *Податковий суверенітет* проявляється у прийнятті державою норм, що регламентують визначення і поширення податкової юрисдикції, самостійного і повного права прийняття рішень щодо встановлення: критеріїв, принципів та пріоритетів оподаткування; визначення об'єктів, платників та способів сплати податків; а також джерел державних доходів; засобів примусу, які покликані забезпечити захист майнових інтересів держави; та форм державного контролю, який забезпечує своєчасність виявлення фактів їх порушення [217. С. 20].

В глобальному економічному просторі податковий суверенітет представляє собою сукупність правових норм та юридично закріплених правил, які регламентують взаємні зобов'язання держав, шляхом визнання за кожною з них права на законне примусове вилучення частини приватної власності з метою вільного розпорядження природними та фінансовими ресурсами, здійснення економічної діяльності та рівноправної участі в міжнародних економічних відносинах. Безумовно, в умовах бурхливого розвитку міжнародної економічної діяльності типовим є функціонування суб'єктів підприємницької діяльності в межах податкових систем кількох держав, для яких податки є основним джерелом фінансування суспільних потреб. Як зазначає вітчизняний теоретик Л. Вдовічена, «...з розвитком міжнародної торгівлі й глобалізації економіки конфлікти інтересів двох або більше держав у сфері оподаткування виникають частіше» [51. С. 89-94],

зумовлені існуванням міжнародного подвійного оподаткування. При цьому податковий суверенітет та податкова юрисдикція, виступаючи якісними характеристиками держави як учасника міжнародних відносин, сприяють відстоюванню власних фінансових інтересів на міжнародному рівні.

Характерною рисою перетворень на сучасному етапі є зростаючі он-лайн взаємодії між людьми, підприємствами, державними та недержавними інституціями, що зумовлюючись використанням мобільних інформаційних технологій засвідчують настання нової ери цифрової економіки, якій властиві: мобільність нематеріальних активів (права на програмне забезпечення, що будучи нематеріальним активом може реєструватись в юрисдикції з більш пільговим режимом оподаткування, зумовлюючись зниженням розміру податкової бази при використанні об'єкту інтелектуальної власності за ліцензійними договорами, роялті, маркетингових та консультаційних послуг за зниженою вартістю); зростаюча мобільність користувачів та клієнтів при анонімності пошуку та використання інформації значно ускладнює ідентифікацію місця здійснення оборудки (особливо за умови використання wi-fi в людних місцях); мобільність інтернет-функцій розширення бізнес-структур, які спроможні розподіляти окремі частини операційної діяльності між юрисдикціями з найбільш сприятливими умовами діяльності; використання big data і персональних даних (поширення цифрового продукту провокує отримання доступу до персональних даних користувачів, сформованих у великих масивах інформації, обробка та аналіз яких не може здійснюватись традиційними засобами); сіткові ефекти, поява яких спровокована розміщенням програмного забезпечення на мобільних пристроях та продуктах, що розширюють інфраструктуру мережі для подальшого продажу товарів чи надання маркетингових послуг [410].

Тому, в умовах сьогодення, роль інститутів оподаткування виходить за межі одного територіального утворення, та, доповнюючись їх характеристиками як катализатора економічної активності, інноваційної і інвестиційної привабливості держави, вагомим індикатором рівня демократичності і зрілості її інститутів, передумови забезпечення сталого розвитку суспільства та інструменту гострої конкурентної боротьби за економічні активи, актуалізує доцільність врахування

соціальних, політичних та стратегічних детермінант їх прояву в локальному, національному, міждержавному та глобальному вимірі.

В цьому контексті, трактування інститутів оподаткування як поведінкового стереотипу відповідає соціальному підходу і ґрунтується на тому, що громадянин – платник податку і одночасно отримувач суспільних благ – щоденно взаємодіє з іншими громадянами та різними соціальними групами. Будучи членом багатьох соціальних груп, він займає в них відповідне становище, зумовлене ступенем включення в них, володіє соціальним статусом і соціальною роллю. Якщо соціальний статус визначається положенням індивіда чи групи в соціальній системі, що окреслюється специфічними для цієї системи ознаками, то соціальна роль – це модель поведінки індивіда, об'єктивно задана соціальною позицією особистості в системі соціальних, суспільних і фінансових відносин. При цьому, життєдіяльність у сучасному соціумі вимагає від людини постійної зміни моделі поведінки для виконання конкретних цілей, тому частим явищем в суспільстві є рольові конфлікти, які виникають у ситуаціях, коли від індивіда вимагається одночасне виконання кількох ролей з протилежними вимогами, зокрема платника податків та отримувача суспільних благ.

Представлення інститутів оподаткування як правил гри актуалізує політичний підхід, особливу увагу приділяючи складовим реалізації податкової політики та податкової доктрини в межах конкретного фіскального простору, зокрема на рівні держави, її території (за умови, що територіальні органи влади наділені правом встановлювати і реалізовувати свою податкову політику) та об'єднання держав. Розгляд даного підходу актуалізує важливість встановлення чітких, обґрунтованих та адекватних реальному стану речей та визначеним стратегіям розвитку принципів, критеріїв, пріоритетів та цілей оподаткування.

Обґрунтування інститутів оподаткування як регулятора трансакційного обміну, що ґрунтується на визначенні рівня трансакційних витрат і втрат, відповідає стратегічному підходу. Трансакційні витрати відображають необхідний обсяг фінансових ресурсів, що сплачується економічними агентами для забезпечення функціонування інституту оподаткування, в результаті яких громадяни отримують

від держави трансакційні блага – соціальні і суспільні блага, грошову систему, гарантії прав власності, особистої безпеки та ін.

Трансакційні втрати також є обсягами втрат, яких зазнають економічні агенти внаслідок існування інституціональних дисфункцій у всіх їх формах і різновидах. До них ми відносимо втрати, зумовлені: неефективністю прийняття законодавчих рішень з питань оподаткування, складанням нереальних планів-прогнозів податкових надходжень, неузгодженістю функціонування структур фіскальних органів, неефективного захисту трансакцій та способів їх здійснення одним із агентів чи відмови від участі в них (наприклад, через існування значної корупційної складової), фінансовими втратами внаслідок розгортання конфлікту інтересів та ін. Суб'єкти оподаткування, при характеристиці окремого фіскального простору, аналізують не лише рівень трансакційних витрат, але і ймовірні трансакційні втрати, що зумовлюються дисфункцією окремих суспільних інститутів, в тому числі інститутів оподаткування.

Трансакційний підхід, на основі якого суб'єкти постійно перебувають у процесі оцінки “вигоди-втрати”, дозволяє сформулювати альтернативне бачення процесів інституціональних трансформацій, обґрунтувати вибір еволюційних альтернатив розвитку на основі характеристик вибору найефективніших суспільних стандартів і норм взаємодії. Саме цей підхід як методологічне втілення принципу «невидимої руки ринку» сприяє обґрунтуванню наявності здавалося б не пов'язаних між собою процесів, в основі яких лежить одна і та ж закономірність. Суть її зводиться до існування полів фіскального простору, в яких «умовно гарантовані» мінімальні трансакційні витрати, витрати часу та прикладені зусилля встановлюють переваги в реалізації благ та інтересів суб'єктів, гарантії існування яких зумовлюють усвідомлене перетікання економічного, кадрового, соціального потенціалу, доходів та ресурсів з одних рівнів та полів простору в інші, подібно до процесів дифузії в хімічних чи фізичних системах.

Конфігурації трансакційного обміну, визначаючись інтенсивністю, масштабом трансакційних втрат та екстерналіями, зумовлюють розширення та згортання певного рівня фіскального простору, який, залежно від просторово-часових

координат та спектру поширення, може виступати глобальним, міждержавним, державним та локальним. Безумовно, будь-які прояви дисфункціональних розладів інститутів, припинення виконання ними встановлених та визначених завдань впливають на параметри фіскального простору, оскільки навіть за умови припинення дії окремого інституту, його вплив зберігається в інституціональному просторі як «інституціональна пам'ять», потенційно володіючи здатністю до самовідновлення. В цьому контексті, прагнення побудови ефективних суспільних інститутів, повинне не лише ґрунтуватись на копіюванні чи запозиченні моделей ефективних інституціональних структур економічно розвинених країн світу, але й враховувати національні культурні, ментальні, територіальні, соціально-економічні особливості.

За аналогією з фізичними системами, в яких перенесення основних часток різної природи обумовлюється хаотичним тепловим рухом молекул у просторі, зумовлюючи певну їх концентрацію, так само і в економічних системах особлива активізація економічних взаємодій можлива за умови, що інститути забезпечують підґрунтя для ефективного, вигідного обміну. В ранніх примітивних суспільствах сторони обміну дотримувались визначених умов, що не вимагало застосування інститутів контролю і примусу, а трансакційні витрати взагалі були відсутні. В умовах неперсоніфікованого обміну добробут індивідів залежить від ефективності здійснення обміну в просторі і в часі, а інституціональні обмеження визначають свободу індивіда, формують систему формальних і неформальних обмежень та набір дозволених альтернатив для різних контекстів.

Завершуючи теоретико-методологічне представлення концептуалізації фіскального простору на основі використання інституціонального підходу, звернемо увагу на значний онтологічний потенціал такого ракурсу дослідження, його здатність виокремлення та окреслення широкого спектру причинно-наслідкових залежностей, факторів впливу та характеристик прояву, що актуалізують доцільність здійснення подальших наукових і прикладних розвідок в означеному контексті.

3.2. Прагматика функціонування інститутів оподаткування як норм у фіскальному просторі України та країн Європейського союзу

Після проголошення незалежності Україна започаткувала новий етап побудови суспільних інститутів за аналогією з моделями високорозвинених в економічному і суспільному аспекті країн світу. Перебуваючи в системі протистояння європейської та євразійської моделей інтеграції, наша держава все ж обрала європейський вектор свого поступу, що зумовлювало нові перспективи для міжнародного співробітництва, економічного розвитку, соціального прогресу та зміцнення позицій у глобальному економічному просторі.

Основними передумовами європейського вибору України стали: гарантія територіальної цілісності, а також прав і основних свобод громадян; акценти на модернізації економіки; пріоритети підвищення рівня життя та добробуту населення; можливості залучення іноземних інвестицій; розвиток інноваційних технологій та подолання технічної відсталості; створення нових робочих місць; вихід на світові ринки; можливість вільного переміщення товарів, послуг, робочої сили та капіталу, гармонізація національного законодавства до демократичних європейських стандартів.

Слід відмітити, що нові країни-учасники ЄС також проходили означений етап «трансплантації» взірців фіскальних інститутів, оскільки запозичали як прогресивні їх моделі, у вигляді норм та механізмів підтримки їх реалізації, що попередньо засвідчили свою результативність в країнах-лідерах економічного розвитку, так і напрями і засади проведення податкових реформ, покликаних підвищити ефективність функціонування інституційних структур у сфері фіску. Крім того, не дивлячись на те, що гармонізація оподаткування країн ЄС сприяла поглибленню європейської інтеграції, досить гостро і актуально стояли питання визначення прав і повноважень урядів держав в аспекті здійснення ними фіскальної політики, характеру бюджетних взаємовідносин між різними рівнями влади, пріоритетами економічного і соціального розвитку. Заходи гармонізації охоплювали стандартизацію систем і механізмів оподаткування, коінтеграцію фіскальних

інституцій, вироблення спільних імператив сталого соціально-економічного розвитку, тобто різновекторне зближення та уніфікацію заходів фіскального впливу з метою посилення фіскальної конвергенції країн –учасниць.

Сучасні характеристики розвитку інститутів оподаткування країн Європейського союзу зумовлюються високим рівнем уніфікації податкових систем держав, що на основі дотримання «Acquis Communautaire» є результатом тривалого періоду гармонізації фіскального простору співтовариства. На сьогоднішній день є усі підстави стверджувати про значну наближеність податкових систем країн європростору, які охоплюють споріднені системи оподаткування доходів і прибутків, капіталів і споживання, порядку нарахування та сплати податків, надання податкових пільг, реалізації механізмів фіскального адміністрування та податкового контролю. В цьому контексті, для України особливої актуальності набувають питання функціонування інститутів оподаткування країн–членів Європейського союзу, досвід яких здатен окреслити спектр пріоритетів розвитку та заходів реформування їх вітчизняних аналогів з метою зростання ВВП, економічного потенціалу країни в умовах конкурентної боротьби на світовому ринку, високого рівня боргової залежності нашої держави, дефіциту бюджету і фінансових ресурсів, гострої необхідності активізації інноваційної та наукоємкої складової виробництва.

Порівняння засад функціонування інститутів оподаткування України та країн європейського простору дозволяє виявити низку спільних та відмінних характеристик, дослідження яких повинно охоплювати як оцінку детермінантних передумов розвитку, так і окреслення прагматики їх функціонування як норм, механізмів підтримки їх реалізації та характеристик взаємодії учасників процесів оподаткування. Однак, в цьому параграфі вважаємо за доцільне акцентувати свою увагу на дослідженні проявів функціонування інститутів оподаткування саме як норм в діапазоні ключових податків та платежів для виявлення спільних і відмінних особливостей їх реалізації у вітчизняному та європейському фіскальному просторі.

В Україні, як і в країнах ЄС, лєвова частка доходів бюджету формується за допомогою податкових надходжень, див. *таб. 3.2*.

Таблиця 3.2.

Державні доходи країн-членів ЄС -28 та України, у % до ВВП

		2011	2012	2013	2014	2015	2016
Європейський союз	Загальні доходи	44,00	44,7	45,4	45,1	44,9	44,9
	<i>в тому числі</i>						
	Податкові надходження	25,6	26,1	26,5	26,6	26,7	26,7
	Прямі податки	13,0	13,3	13,3	13,4	13,4	13,4
	Непрямі податки	12,3	12,6	12,9	12,9	13,0	13,0
	Податки на капітал	0,3	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3
	Соціальні податки	13,3	13,4	13,4	13,4	13,2	13,4
Україна	Загальні доходи, в тому числі	31	32	30	29	33	33
	Доходи бюджету	30,6	31,6	30,4	28,7	32,9	31,6
	Податкові надходження	25,7	25,5	24,3	23,2	25,6	26,5
	Прямі податки	12,2	12,1	12,0	10,8	11,0	11,5
	Непрямі податки	13,5	13,5	12,3	12,4	14,6	15,0
	Соціальні внески	1,02	1,12	1,13	0,99	0,74	0,63

Джерело: розраховано на основі [374; 425]

В усіх країнах ЄС-28 базовими складовими загальних доходів державного бюджету є податкові та соціальні надходження, зокрема у 2016 р. податкові надходження склали 26,7 % від загальних доходів ЄС-28, тоді як соціальні внески становили 13,4% від загальної суми доходів цієї групи країн. В Україні рівень як загальних доходів держави так і податкових надходжень в відсотковому відношенні до ВВП характеризується значно нижчим рівнем, середні показники якого впродовж аналізованого періоду 2011-2016 рр. становили 31,3% та 25,2% відповідно, при цьому середнє значення частки податкових надходжень в структурі Зведеного та Державного бюджету впродовж 2011-2016 рр склало 81% і 80% відповідно. Крім того, в Україні, на відміну від країн Європростору домінуючу роль відіграють непрямі податки, середній рівень яких в структурі загальних доходів у відношенні до ВВП становив 13, 5%. Суттєві відмінності полягають також і щодо соціальних внесків, рівень сплати яких в країнах Європейського простору кількаразово перевищує аналогічні показники в Україні.

Левову частку податкових надходжень Зведеного і Державного бюджетів України впродовж означеного періоду складав податок на додану вартість, мінімальне значення якого у податкових надходженнях і Зведеного і Державного бюджету України спостерігалось у 2015 р. (27,4% та 33,6%), при максимальному рівні у 2011 р., що складало 32,7% та 41,7% відповідно. Приріст надходжень ПДВ у 2016 р. становив 26,9%, що на 48,1 млрд. грн. перевищило обсяг 2015 р. При цьому, зростання спостерігалось за всіма статтями надходжень, а саме: з вироблених в Україні товарів – на 31,4 млрд. грн (+ 29,1%); із ввезених на територію України товарів – на 42,7 млрд. грн (+ 30%); а також щодо обсягу бюджетного відшкодування ПДВ – на 26 млрд грн. (+38%). На динаміку обсягу бюджетного відшкодування певним чином вплинуло проведення документальних перевірок сільгоспвиробників, зумовлених перевіркою достовірності заявлених підстав для отримання бюджетного відшкодування.

Відмітимо, що Україна після проголошення незалежного та правосуб'єктного статусу перебувала в пошуку фіскально достатніх та соціально справедливих податків, тому доцільними в умовах становлення української економічної моделі визнавались ті норми оподаткування, які позитивно зарекомендували себе через переконливі докази зміцнення економіки, забезпечення високого життєвого рівня громадян, сприяння більшій ефективності координації дій економічних суб'єктів та мінімізації трансакційних витрат [399. С. 53-68] у розвинених країнах світу. В цьому контексті цілком очікуваним було запровадження в Україні податку на додану вартість як форми універсального акцизу.

Масове запровадження податку на додану вартість у фіскальний простір європейських країн мало місце в другій половині ХХ ст., зокрема у Франції він був введений у 1968 р., в Великобританії 1 квітня 1973 р., замінивши податок з оптового продажу, Італії - з 1 січня 1973 р., в Швеції - з 1969 р.. Роки запровадження ПДВ в деяких країн світу наведено в *таб. 3.3*.

ПДВ виявився одним з найбільш ефективних різновидів норм оподаткування саме тому, що дозволив країнам відносно легко долати бюджетний дефіцит, як наслідок розширення частки участі держави у середині ХХ століття. На

сьогоднішній день ПДВ справляється більш ніж у 150 країнах світу, майже в усіх європейських країнах, Латинській Америці, Туреччині, Індонезії, ряді країн Південної Америки.

Таблиця 3.3.

Запровадження ПДВ в зарубіжних країнах

Країна	Рік введення ПДВ	Назва податку
Франція	1954	TVA (Taxe sur la Valeur Ajoutée)
Данія	1967	Moms (Merværdiafgift)
Німеччина	1968	MwSt./USt. (Mehrwertsteuer)
Нідерланди	1969	BTW (Belasting over de toegevoegde waarde)
Швеція	1969	Moms (Mervärdesskatt)
Великобританія	1973	VAT (Value Added Tax)
Ізраїль	1976	Ma'am
Нова Зеландія	1986	GST (Goods and Services Tax)
Канада	1991	GST (Goods and Services Tax)
Україна	1992	ПДВ (податок на додану вартість)
Австралія	2000	GST (Goods and Services Tax)
Індія	2005	VAT (Value Added Tax)

Джерело: систематизовано автором

Основним і зростаючим джерелом надходжень в європросторі є ПДВ, приріст якого становив майже 1 трлн. євро в 2014 р. Впродовж 2014 р. загальні очікувані надходження від ПДВ для держав-членів ЄС-26 зросли приблизно на 3,3%, при цьому зібрані податкові доходи від ПДВ підвищились на 4%, в результаті, загальна сума ПДВ у ЄС-26 зменшилася в абсолютних розмірах до 159,5 млрд. євро (на 2,5 млрд. євро, або на 0,7%). Проте у 2015 р. частка даного податку в структурі податкових надходжень країн європростору коливалась від максимального значення 34,5% у Хорватії, до мінімального 14,1% у Бельгії, при цьому середнє значення по усіх країнах Європейського союзу становило 17,6%. Надходження ПДВ у відсотковому співвідношенні до ВВП, складаючи усереднений показник 7% ВВП, у 2015 р. зафіксували максимальне значення у тій же Хорватії (13%), при мінімальному у Швейцарії (3,5%), див. Додаток 3 (таб. 1).

Відмітимо, що питома вага надходжень ПДВ в структурі як загальних податкових надходжень, так і у відсотковому відношенні до ВВП в значній мірі зумовлюється розміром ставок податку, а також спектром її стандартних та

знижених різновидів, див. Додаток 3 (таб. 2). Як видно з додатку, максимальне значення стандартної ставки податку спостерігається в Угорщині (27%), Данії, Швеції та Хорватії (25%), Ірландії та Греції (23%), Бельгії, Литві та Латвії (21%). При цьому, середнє значення стандартної ставки ПДВ в країнах Європейського Союзу поступово зростало з 2001 р. до 2016 рр., при цьому найбільше зростання середнього значення ставки мало місце у 2009-2010 рр (на 0,6 в.п.).

Законодавчим документом, який регулює ставки податку, платників податку, операції звільненні від оподаткування, порядок сплати ПДВ та ін. у Євросоюзі є Директива 2006/112/ЄС про спільну систему ПДВ, яка постійно доповнюється. В цьому документі встановлено, що ставки ПДВ визначаються країнами самостійно, однак вони не повинні бути меншими 15%.

Знижена ставка, яка повинна бути не нижче 5%, може застосовуватися тільки до пільгових товарів і послуг таких як продовольство, фармацевтичні товари і медичне обслуговування, книги, продаж товарів та послуг призначених для використання в сільськогосподарській галузі, продаж товарів і послуг благодійним організаціям. Пільгові ставки можуть застосуватися до поставок природного газу і електроенергії за умови, що їх застосування не створює умови конкуренції. Для зменшення податкового навантаження країни ЄС (крім Данії) застосовують диференційовані ставки на доходи найменш захищених споживачів, використовуючи одну або декілька знижених ставок, переважно на товари першої необхідності. Загалом, продовж останніх років в країнах європростору, ПДВ відводиться роль не так фіскального, як регулюючого інструменту макроекономічного і фіскального регулювання. Для прикладу, у Франції при 20 % стандартній ставці, освіта, медичне обслуговування і медицина, а також благодійна та громадська діяльність звільнені від оподаткування цим податком, при цьому, знижені ставки 5,5% (продукти харчування, крім шоколаду та алкоголю, транспорт, житло) і 10% (товари культурного побуту – книги). Підприємства з незначним оборотом (сума ПДВ менше 1 350 франків) звільняються від сплати ПДВ, а ті, що володіють оборотом менше 20 тис. франків отримують суттєву знижку.

В Великобританії, за зниженою ставкою 0% оподатковуються окремі продукти харчування, золото, книги, благодійність, цінні папери та ін., в Італії продукти першої необхідності оподатковуються за зниженою ставкою ПДВ в розмірі 4%, а в Німеччині встановлена знижена 7% ставка на продукти харчування (крім спиртних напоїв), транспорт, засоби масової інформації (журнали, газети, книги) та твори мистецтва.

Платниками ПДВ в країнах ЄС виступають особи, які самостійно ведуть в будь-якому місці будь-яку підприємницьку діяльність, яка незалежна від результату діяльності, крім найманих працівників. В Україні платниками виступають усі учасники руху товару від виробника до роздрібного продавця, відповідно оподатковується уся система приватного і суспільного виробництва, при цьому, слід відмітити, що в Україні мінімальний поріг для реєстрації завищений в порівнянні з іншими країнами ЄС, див. *таб. 3.4.*

Таблиця 3.4.

Особливості реєстрація платника ПДВ в країнах Євросоюзу та Україні

Країна	Мінімальний поріг для реєстрації
Великобританія	Річний оборот від 81000 фунтів стерлінгів (90650,8 євро)
Бельгія	Відсутній, крім дистанційних продажів
Німеччина	Оборот за попередній рік – від 17600 євро і очікуваний оборот за поточний рік – від 50000євро
Данія	Річний оборот від 6720 євро
Швеція	Обов'язкова реєстрація
Франція	Обов'язкова реєстрація
Польща	Річний оборот від 150000 злотих (35680 євро)
Литва	Річний оборот від 45000 євро
Італія	Обов'язкова реєстрація
Іспанія	Обов'язкова реєстрація
Україна	Річний оборот від 1000000 грн. (≈33333,1 євро)

Джерело: систематизовано автором

Запровадження в Україні податку на додану вартість, зумовлене прийняттям Закону України «Про податок на добавлену вартість» 1 січня 1992 р. [254] припало на період економічного спаду в економіці держави (1992-1995 рр). В цей період Україна, як і більшість постсоціалістичних держав, всупереч очікуваним швидким результатам від реалізації ринкових перетворень, поринула в глибоку, всеохоплюючу економічну кризу. Спад виробництва, який межував з загрозою

повної зупинки української економіки, став причиною різкого зменшення фінансових ресурсів держави. Тому основні пріоритети запровадження нового податку в фіскальному просторі України були зумовлені його значними фіскальними можливостями (що було цілком виправдано вже в перший рік запровадження, коли частка податку становила 31,3% доходів Зведеного бюджету України) та багатофункціональною спрямованістю (податком обкладалися всі стадії виробництва і розподілу товару, аж до роздрібної торгівлі). Однак, акценти в основному на кількісних показниках, таких як склад податків, їх структура, ставки, рівень податкового навантаження в період становлення вітчизняної податкової системи та намір держави у будь-який спосіб максимізувати обсяги доходів через податкові надходження, у тому числі з ПДВ зумовило появу надмірного податкового навантаження, спровокували падіння економічного розвитку держави, зумовили зростання обсягів ухилення від оподаткування, скорочення економічної активності, та мінімізацію ймовірних позитивних ефектів даного універсального акцизу.

Аналіз ефективної ставки ПДВ, його продуктивності та ефективності справляння в Україні впродовж 2007-2016 рр, див. Додаток 3 (*табл 3*) засвідчив максимальне значення на рівні 15,94% у 2011 р. та мінімальне у 2007 р. (що відповідало 10,63%). Зростання коефіцієнта продуктивності ПДВ у 2011 р. на рівні 79,68% зумовлювалось прийняттям Податкового кодексу України, спрощенням податкового законодавства, поживавленням товарообороту та формуванням сприятливих умов для здійснення підприємницької діяльності. Проте, в подальшому економічні, соціальні та політичні негаразди зумовили значне скорочення цього показника у 2012-2015 рр, при цьому середнє значення коефіцієнта продуктивності ПДВ в означений період дорівнювало 64,15%. Щодо коефіцієнту ефективності ПДВ, то він демонструє рівень віддачі національної економіки і фіскальну ефективність його акумуляції. Максимальне значення даного коефіцієнту спостерігалось у 2015 р. (50,95%), що зумовлювалось реакцією економіки на низку оптимізаційних заходів.

Важливим вимірником поєднання та взаємовпливу формального і неформального різновидів інститутів оподаткування, що проявляється як в розрізі

окремих податків і податкових платежів, так і щодо ефективності функціонування всієї податкової системи, є показник податкового розриву. Він демонструє: рівень недобросовісного/неуважного визначення податкових зобов'язань, усвідомлених і несвідомих похибок при заповненні податкових декларацій; незнання законодавчих норм податкового законодавства чи невчасне ознайомлення з його змінами і реагування на них; рівень свідомого ухилення від оподаткування; використання схем мінімізації податкових зобов'язань; ефективність податкового адміністрування та обсягу додатково мобілізованих за результатами податкового контролю сум податкових надходжень; є цільовим індикатором оцінки прогресу в досягненні співпраці між державою в особі контролюючих органів та платниками податків; є визначником рівня дотримання норм податкового законодавства як загалом, так і в розрізі податків.

Щодо загальноєвропейських тенденцій, то розрахунковий розрив ПДВ у державах-членах становив від 1,2% у Швеції та 3,8% у Люксембурзі до 37,9% у Румунії та 36,8% у Литві. Слід зазначити, що визначення рівня податкового розриву володіє потужним методологічним значенням, оскільки дозволяє здійснити пофакторний аналіз скорочення чи збільшення різниці між потенційно можливим обсягом податкових поступлень і фактично мобілізованими їх сумами. Відмітимо, що в аналізі рівня податкових розривів економічно розвинених країн світу використовується 2 різновиди даного показника, а саме: бруто податковий розрив – як загальна сума податку, не сплачена добровільно впродовж податкового періоду; та нетто податковий розрив – як загальна сума податкових зобов'язань, яка залишається несплаченою впродовж податкового періоду після вступу в дію заходів примусового характеру. Цей показник податкового розриву суттєво залежить від рівня ефективності здійснення контрольних заходів фіскальними органами, на які в значній мірі впливають чинники зумовлені характеристиками структури, форми підпорядкування, функціонального призначення, спектру виконуваних завдань, ідеології та місії їх діяльності.

Відносно показника податкового розриву з ПДВ в Україні, то його рівень характеризується хвилеподібною динамікою, на яку впливають зростання рівня

тіньової економіки, рівень відшкодування податку, схеми ухилення від оподаткування, скорочення споживання. Найвище значення показника податкового розриву з ПДВ в структурі податкових надходжень мало місце в 2007 р. (20,9%) та у 2013-2014 рр (13%). Мінімальний рівень податкового розриву з ПДВ в структурі ВВП держави спостерігався в 2016 р. (0,87%) з максимальним у майже 5% у 2007 р., див. *рис. 3.3.*

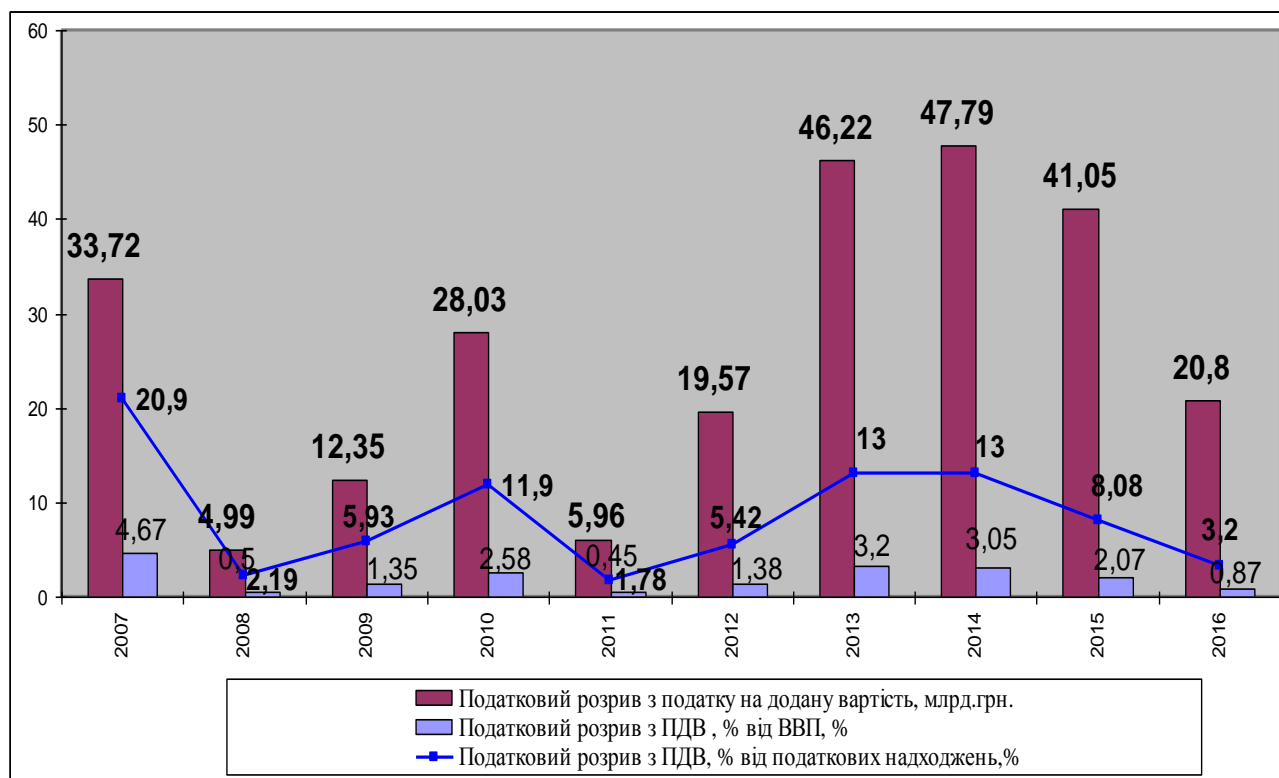


Рис. 3.3. Динаміка частки податкового розриву з ПДВ в Україні в структурі податкових надходжень, у відсотковому (% до ВВП), та в абсолютному значенні за період 2007-2016 рр.

Джерело: розраховано за даними [54; 84]

В європейських країнах податками на споживання, що складають основну частину податкових доходів в більшості країн ЄС, а саме в Ірландії, Португалії, Великобританії, Греції, та в східноєвропейських Угорщині і Словаччині, є акцизи, податок з обороту, податок з продажів, ПДВ, мита і збори. До акцизів включаються всі види податків на товари і послуги, але і не тільки, акцизами називають ПДВ (універсальний акциз), а також податок з продажу та імпорتنі мита, Додаток 3 (*таб.4*)

В структурі податкових надходжень країн Євросоюзу існують значні відмінності, зокрема максимальний рівень податкових надходжень з податків на виробництво та імпорт у 2015 р. спостерігався у Швеції (22,1%), Хорватії (19,7%) та Сербії (19,4%). Щодо частки податків на доходи в структурі ВВП, то їх максимальні значення у 2015 р. мали місце в Данії (30,4%), Ісландії (17,8%), Норвегії (16,3%) та Швейцарії (15,2%). що також підтверджується високим рівнем надходжень цієї групи податків в загальній сумі податкових надходжень, див. Додаток 3 (таб. 5). При цьому, максимальне значення частки прямих податків у ВВП держави спостерігається у Данії (30,45% у 2015 р.) та Бельгії (16,81%).

Найменшу фіскальну роль у ВВП країни прямі податки відіграють у Литві, Хорватії, Естонії, Болгарії та Румунії, див. Додаток 3 (таб. 6).

Корпоративний податок є важливим чинником для зарубіжних інвесторів підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості як країн Європейського Союзу, так і світу. Впродовж останніх десятиліть переважна більшість європейських країн здійснили низку податкових реформ, які окрім зниження ставки податку зумовлювались пріоритетами оптимізації рівня оподаткування підприємств шляхом розширення бази оподаткування, змін в амортизаційній політиці, надання податкових пільг, встановлення жорсткого контролю над рівнем збитковості та зниження стандартної і зниженої ставки податку для суб'єктів малого і середнього бізнесу в 1995 -2015 рр. див. Додаток 3 (табл 7). При цьому, якщо середня ставка корпоративного податку у 2000 р. в країнах ОЕСР становила 32,2 %, то за підсумками 2017 р. її рівень знизився до 25 % по даній групі країн.

Скорочення ставок податку на прибуток відображає існуючий тренд в реалізації намірів кожної країни шляхом оптимізації справляння цього податку залучити якомога більші обсяги іноземних інвестицій. Підтвердженням цьому слугує той факт, що переважна більшість країн у 2016-2017 рр. знизила (як Словаччина з 22% до 21%) або анонсувала зниження ставки податку (для прикладу Великобританія з 20 до 19% у 2017 р., та до 18% до 2020 р.; Франція з 33,3% до 28%; Австралія – з 30% до 25%).

Очевидним є те, що нинішня ставка податку на прибуток в Україні (18%) є найнижчою порівняно з країнами Європейського союзу, та характеризується відповідністю вітчизняної моделі оподаткування прибутку підприємств класичній європейській моделі корпоративного оподаткування, яка ґрунтується на розрахунку об'єкту оподаткування шляхом визначення бухгалтерського фінансового результату, скоригованого на відповідні різниці (щодо амортизації необоротних активів, формування резервів та здійснення фінансових операцій).

Безумовно, для встановлення означеної моделі справляння податку на прибуток, Україна здійснювала неодноразові масштабні реформи впродовж періоду державотворення, що зумовлювались зміною як базового об'єкту оподаткування (прибуток, валовий дохід, бухгалтерський фінансовий результат), нормативно-правового забезпечення, та ставок оподаткування, *рис. 3.4*.

Дані, подані на рисунку засвідчують існування впродовж аналізованого періоду кількох етапів реформування прибуткового оподаткування підприємств і організацій, за яких мали місце як зниження ставки податку (яка за означений період знизилась майже вдвічі з 35% до 18%), так і поступова втрата фіскальної значимості податку. Так, в останньому періоді 2015 – I півріччя 2017 р., середній показник питомої ваги податку на прибуток в доходах Зведеного бюджету України становив 6,9%, що на 20% менше його бюджетоформуючої ролі у 1991 р.

Однак, за підсумками 2016 р. податок на прибуток в Україні засвідчив позитивну динаміку зростання, так його надійшло на 54,3 млрд. грн. більше, ніж у 2015 р., що становить 56,3%. Це передусім зумовлене перевиконанням річного планового показника на 11,9%, що в абсолютному вимірнику склало 5,8 млрд. грн.

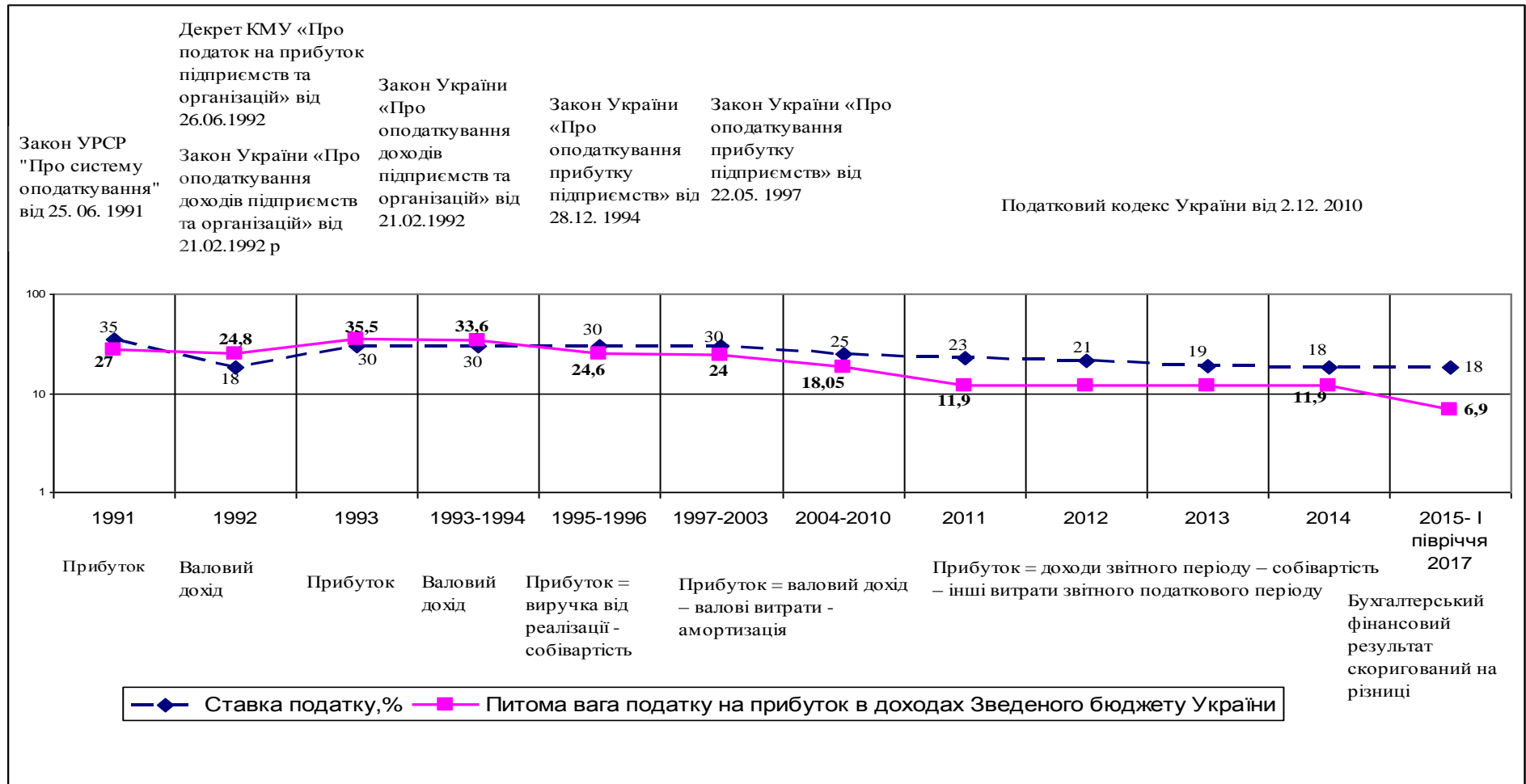


Рис. 3.4. Хронологічні етапи реформування податку на прибуток в Україні, динаміки зміни його ставок та питомої ваги в доходах Зведеного бюджету України впродовж 1991- I півріччя 2017 рр.

Джерело: обчислено автором на основі використання підходу щодо хронологічних меж концептуалізованих С. Ковачем і К. Безверхим [134. С. 34-43]

Вказане зростання мало місце в усіх секторах, при цьому найбільше його значення традиційно було зафіксовано у секторі приватних підприємств (12,0 млрд. грн, або 61,5%), його рівень на 2,7% не дотягнув максимального рівня зростання 2011 р., а підприємства державного сектору, фінансові організації (банки та страхові компанії) збільшили обсяг сплачених сум майже вдвічі, див. *рис. 3.5*.

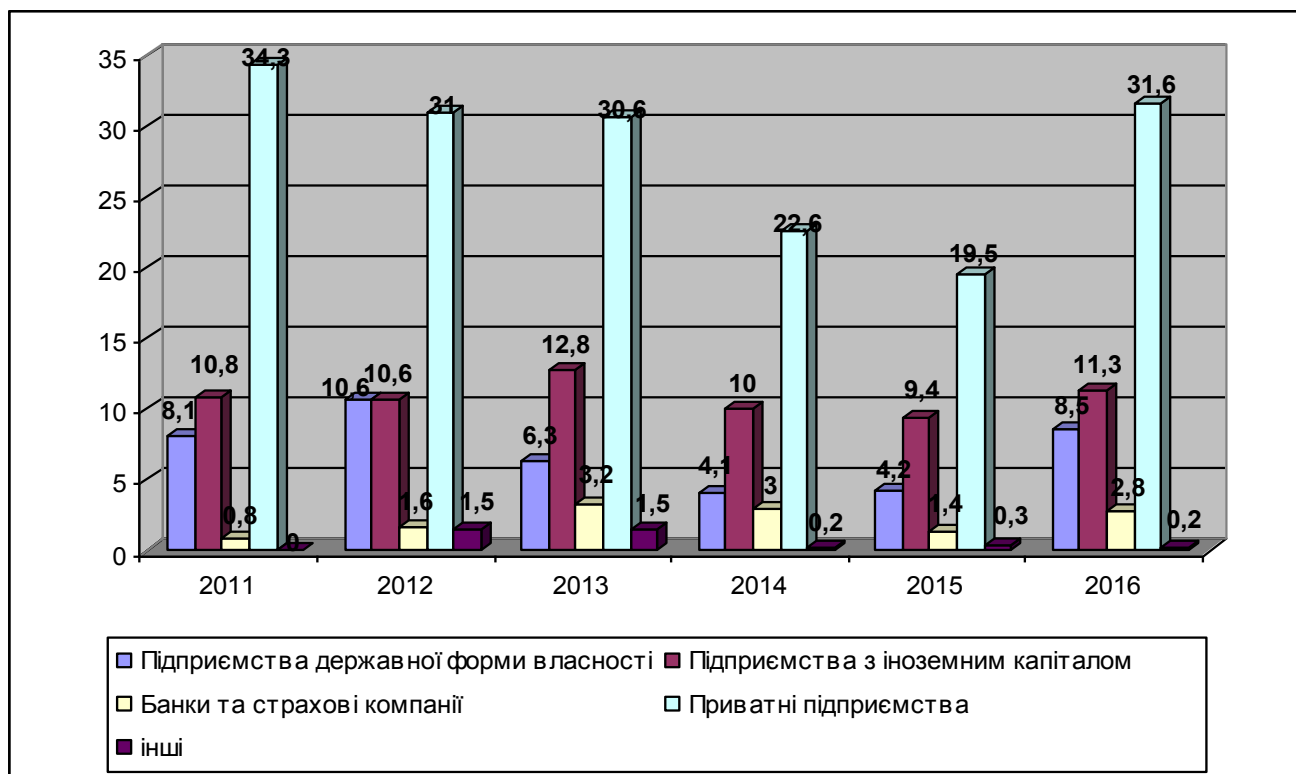


Рис. 3.5. Надходження податку на прибуток підприємств в Україні від різних форм власності у 2011-2016 рр, млрд. грн.

Джерело : систематизовано автором на основі [41; 42; 43; 44; 45; 46]

Означені позитивні тенденції зростання надходжень податку на прибуток зумовили підвищення на 0,53 в. п. показника фіскальної значимості податку, розрахованої у відношенні до реального ВВП, який відображає ринкову вартість кінцевих товарів і послуг, вироблених в країні за рік та визначений у постійних цінах. Показник фіскальної значимості дозволяє нівелювати ціновий чинник і є більш точним порівняно з розрахунком на основі номінального ВВП, оскільки ґрунтується на розрахунку незмінної купівельної спроможності, див. *рис. 3.6*.

Загалом, великі та розвинутіші в індустріальному плані країни характеризуються більш високими ставками податку на прибуток підприємств, ніж менш економічно розвинені країни.

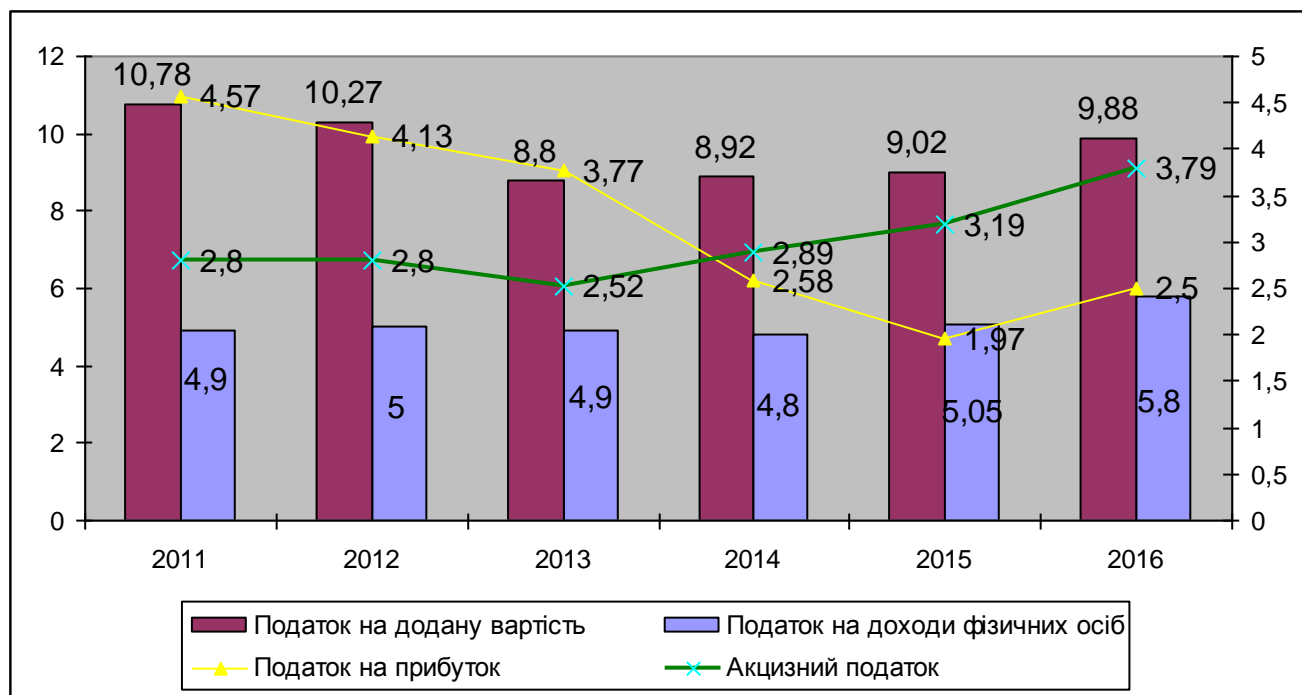


Рис. 3.6. Динаміка показника фінансової значимості податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток та акцизного податку у ВВП України у 2011-2016 рр, %

Джерело: розраховано на основі [54]

Група "G 7", яка складається з семи найбагатших країн світу, має середню ставку податку на прибуток підприємств у розмірі 29,57%, а середньозважена - 33,5%. Країни-члени ОЕСР мають середню ставку корпоративного податку на рівні 24,18% та частку 31,12% у ВВП. Країни BRICS демонструють середню стандартну ставку 28,32%, при цьому середньозважена ставка корпоративного податку на прибуток становить 27,34 %, Додаток 3 (таб. 8)

Різновидом прямих податків, яким оподатковуються доходи фізичних осіб в країнах Європростору, є Personal income tax, частка якого в податкових надходженнях в розрізі країн є різною, залежить від типу економічної моделі держави та її соціальних пріоритетів розвитку. Найнижчий рівень спостерігається в Бельгії (2,8%), Словаччині (3%), Польщі (5,0-5,9%), Литві, Латвії та Естонії, Франції (8,8%). В країнах Європейського Союзу з домінуючою ліберальною моделлю економіки частка індивідуального прибуткового податку в ВВП складає від 9% у Великобританії, 9,7% у Ірландії до 13,9% в Ісландії. Країни, що застосовують соціально-орієнтовану модель економічної системи держави демонструють дещо

вищий рівень частки індивідуального прибуткового податку, зокрема 7,0% в Нідерландах, 14,9% у Швеції та 29,4% у Данії.

В Україні надходження ПДФО має суттєве фіскальне значення, що перевищує надходження від податку на прибуток підприємств (21% надходжень ПДФО проти 9% надходжень податку на прибуток підприємств) у Зведеному бюджеті України, однак є нижчими обсягу надходжень від непрямих податків. Сукупні надходження ПДФО (з 60 млрд. грн у 2011 р. до 127 млрд. грн. у 2016 р.), як і номінальні надходження (з 51,0 млрд. грн. на початок 2011 р. до 138,8 млрд. грн. на кінець 2016 р.) до Зведеного бюджету України зросли вдвічі, при цьому найбільший приріст сукупних надходжень до Зведеного бюджету України спостерігався починаючи з 2015 (+25%) та 2016 (+39%) року, див. *таб. 3.5*.

Таблиця 3.5.

Динаміка показників надходжень ПДФО в Україні у 2011-2016 рр.

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Частка ПДФО у ВВП, %	4,6	4,8	4,9	4,6	4,6	5,3
Сукупні надходження ПДФО до Зведеного бюджету України, млрд. грн.	60	68	72	73	91	127
Частка ПДФО в структурі податкових надходжень Зведеного бюджету, %	18,0	18,9	20,3	19,8	17,9	19,4

Джерело: розраховано автором за даними [54; 84; 199]

Проте, ключовою передумовою зростання надходжень даного податку стала інфляція (без врахування якої рівень зростання надходжень ПДФО у 2016 р. порівняно з 2011 р. становив 20%), скорочення кількості платників податку, зумовлене військовим конфліктом на сході України та анексією Криму. Не дивлячись на постійне зростання мінімальної заробітної плати (з 1.01.2011 р. по 1.01.2017 р. на 70%), реальних фіскальних ефектів від справляння цього податку не відмічалось. Після запровадження податку з 1.01.2011 р. згідно з IV розділом Податкового кодексу України основна ставка ПДФО становила 15% та 17%, а у 2015 р. 15% та 20% від сум, що перевищували 10 мінімальних заробітних плат. Проте, з 2016 р. базову ставку уніфіковано до розміру 18%. В структурі надходжень

ПДФО до Державного бюджету домінуючу роль складають надходження акумульовані від оподаткування доходів, отриманих у вигляді заробітної плати.

Розгляд структури податкових надходжень в розрізі податків на виробництво та імпорт, податків на доходи та прибутки, соціальних внесків у 2015 р. в ЄС -28 демонструє їх приблизно однакову частку: 34,1%, 33,1% та 33,0% відповідно. Однак в групі країн Євросони, що включають Бельгію, Німеччину, Естонію, Грецію, Францію, Іспанію, Італію, Ірландію, Литву, Латвію, Люксембург, Кіпр, Нідерланди, Австрію, Португалію, Словенію, Словаччину і Фінляндію, співвідношення категорій податків в загальній сумі податкових надходжень країн дещо відрізняється. Тут домінуючу роль відіграють соціальні внески, середнє значення яких у 2015 р. по даній групі країн становило 37,0%.

Соціальні податки в різних країнах Євросоюзу відрізняються як назвами, зокрема в Великобританії – «Національне страхування» (National Insurance), в Ірландії – «Соціальне страхування (Pay Related Social Insurance (PRSI)), в групі інших країн – соціальне страхування, так і включенням в механізми розрахунку прибуткового податку, а також ставками. Середнє значення ставки соціального податку в країнах ЄС становить 34%, при цьому існує пряма залежність між розміром соціального податку в державі і індексом соціальної стабільності, оскільки реалізація соціально-орієнтованої політики держави, і відповідно забезпечення максимального рівня життя населення обумовлено передусім її фіскальними можливостями, див. *рис. 3.7, Додаток 3 (таб. 9)*.

Податкова система України досить схожа за структурою з податковими системами країн європростору, однак нормативно-правовий базис функціонування інститутів і механізмів оподаткування в Україні, хоч і зазнав значного реформування з прийняттям ПКУ, проте не повною мірою є співставним з нормами і принципами реалізації податкового законодавства Європейського союзу, що регламентуються відповідними Директивами. Це стосується і відмінностей в механізмах встановлення і обчислення форм соціального оподаткування, яке в Україні згідно з нормами ПКУ здійснюється у вигляді єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ).

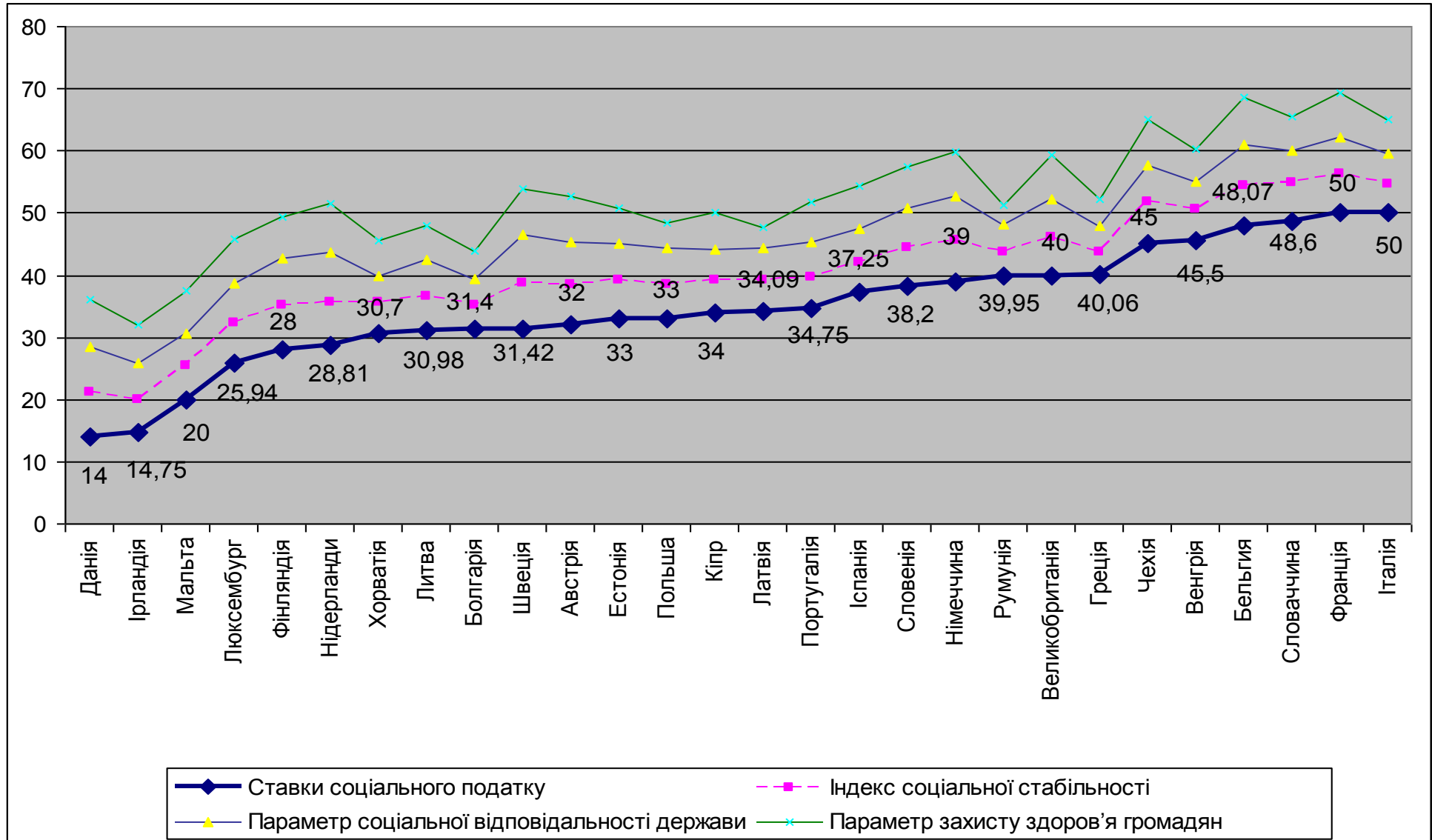


Рис. 3.7. Співвідношення ставок соціального податку країн ЄС і індексу соціальної стабільності у 2015 р.

Джерело: складено автором на основі результатів доповіді «Індекс соціальної стабільності в ЄС-2015» [452]

Запровадження в Україні ЄСВ з 1.01.2011 р. зумовлювалось цілями усунення дублювання Пенсійним фондом та фондами соціального страхування функцій, які пов'язувались з забезпеченням мобілізації страхових внесків, веденням обліку їх надходжень та здійсненням контролю за сплатою сум. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [247] 2013 р. визначив, що єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування — це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Зменшення ставки ЄСВ зумовило значне скорочення власних надходжень Пенсійного фонду України (на 58,2 млрд. грн.), масштабне зростання загальних витрат (96,4 млрд. грн) та видозмінило пропорції його перерозподілу у 2016 р. Фактичні загальні видатки Пенсійного фонду у 2016 р. склали 253,4 млрд грн., що на 12,2 млрд грн., або на 4,6%, менше порівняно з 2015 р. при цьому 44 % було забезпечено за рахунок власних коштів Пенсійного фонду України, а 56,3% – коштів Державного бюджету України, *таб. 3.6.*

Таблиця 3.6.

Суми єдиного соціального внеску в структурі доходів та видатків Пенсійного фонду України за 2014- 2016 рр., млн грн.

Нава показника	2014		2015		2016	
	Факт вик.	Відх. від план сум, %	Факт вик.	Відх. від план сум, %	Факт вик.	Відх. від план сум, %
Залишок коштів на початок року	2405,0	109,3	1767,8	102	867,8	103,2
Доходи, в т. ч власні надходження, всього	165923,3	99,4	169873,9	98,5	111706,6	101,6
<i>у тому числі</i>						
Сума єдиного внеску, розподілена на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування	159473,1	99,3	165366,9	98,4	107148,0	101,7
Усього власних надходжень з урахуванням залишку	168328,3	99,5	171641,7	98,5	112574,3	101,6

Продовження таблиці 3.6.

Кошти державного бюджету України, усього	75813,9	92,8	94811,6	100	142586,2* 1,400**	100 100
Кошти Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	67,8	64,1	75,05	96,5	6693,2	64,1
Кошти Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань	66,7	83,4	7,299	0,0	0,22	0,0
Усього доходів з урахуванням залишку	244276,8	97,3	266535,6	99,1	256668,9	100,7
Видатки за рахунок власних надходжень, всього	192374,3	100,4	210766,6	99,6	202095,6	101,3
За рахунок коштів Державного бюджету України, усього	50957,2	89,0	54832,8	98,5	51344,9 1,400**	94,2 100,0
За рахунок коштів Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	75,04	70,9	68395,4	88,0	6,6	62,7
Усього видатків	243477,9	97,8	265667,8	99,4	253448,5	99,8

*Кошти Державного бюджету України на фінансове забезпечення виплати пенсій, надбавок та підвищень до пенсій, призначених за різними пенсійними програмами, та дефіциту коштів Пенсійного фонду України

**Кошти Державного бюджету України на компенсацію роботодавцю частини фактичних витрат, пов'язаних із сплатою єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Джерело: складено на основі [227]

Очевидним є те, що скорочення ставки ЄСВ зменшило податкове навантаження платників податків в частині сплати соціального внеску, однак ідентифікувало гостру необхідність пошуку стабільних джерел наповнення Пенсійного фонду України для забезпечення повноти та своєчасності пенсійних виплат.

Щодо показника податкового навантаження в ЄС, то його максимальне значення у 2015 р. було зафіксоване у Франції (45,52%), Данії (48,03%), Бельгії (47,5%) та Швеції (44,7%). При цьому, тенденційно найнижчий його рівень відмічався у Румунії (26,91%), Литві (27,93%) та Болгарії (28,56%). Загалом, в переважній більшості європейських країн (за винятком Румунії і Словенії) має місце зростання рівня оподаткування, що засвідчує поширення фіскальної експансії як інструменту державного впливу, Додаток 3 (таб. 11)

Середнє значення показника загального рівня оподаткування в більшості країн Європростору впродовж 2011-2015 рр. становило 38,7%, при цьому максимальне зростання спостерігалось у 2014 р., а мінімальне у 2011 (37,97%). Відмітимо, що середнє значення рівня податкового навантаження в Україні за 2010-2016 рр. становить 34,6 % і є дещо нижчим порівняно з його аналогами в країнах Євросоюзу.

Важливим чинником, що впливає не лише на ефективність функціонування інститутів оподаткування, але і на параметри фіскального простору як України, так і держав Європейського союзу, є тіньова економіка. В Україні її рівень за даними Мінекономрозвитку України у 2016 р. склав 34% від офіційного ВВП, що на 6 % менше аналогічного показника 2015 р., Додаток 3 (таб. 12). Такий високий рівень тіньової економіки, згідно з розрахунками проф. Ф. Шнайдера [449] відповідає рівню неформальної економіки слабозвинутих країн Африканського континенту, Додаток 3 (таб. 13). Тіньова економіка значно впливає на рівень податкових надходжень, провокуючи появу податкових розривів, що є не чим іншим як різницею між фактично мобілізованими обсягами податкових надходжень і максимально ймовірним в існуючих соціально-економічних, політичних та інституціональних умовах обсягом податкових надходжень.

Максимально ймовірний обсяг податкових надходжень визначається на основі рівня економічної активності в державі та ґрунтується на абсолютному виконанні усіма платниками податків своїх податкових обов'язків у повному обсязі. На відміну від цього показника, обсяг фактично мобілізованих сум податків характеризується обсягом свідомої антифіскальної поведінки платників податків, тобто ухилення від оподаткування та рівня недотримання норм податкового законодавства. При цьому, останнє є різницею між сумою податків та податкових платежів, які мають бути сплачені відповідно до норм податкового законодавства, та сумою, яка сплачена платниками свідомо та цілком добровільно, однак може містити похибки в обчисленні податкових зобов'язань суб'єктами оподаткування та ін.

Податковий розрив, вимірюється як процентне співвідношення між фактично отриманими податковими доходами і їх максимально можливою величиною виходячи з обсягів ВВП, що характеризує як ступінь законслухняності (сумлінності) економічних агентів, так і ефективність податкового адміністрування, оскільки певний обсяг валового податкового розриву відшкодовується за допомогою діяльності фіскальних органів, спрямованої на протидію ухиленню від оподаткуванню. В Україні рівень податкового розриву за останнє десятиліття

демонструє зростаючу динаміку, його приріст за період 2006-2016 рр. становить 2,4%, а середнє значення дорівнює 7,75%, Додаток 3 (таб. 14).



Рис. 3.8. Динаміка рівня податкового розриву в Україні в 2006- 2016 рр., % від ВВП

Джерело: розраховано на основі даних [54; 84]

Не дивлячись на значне підвищення рівня податкового розриву у 2008 та 2014р., він цілком відповідає середньому діапазону значень цього показника у країнах Європейського союзу, Додаток 3 (таб. 15), де середнє значення за 2011-2016рр. становить 6,5% ВВП.

Практика оцінки податкових розривів широко представлена в різних країнах світу, зокрема: Франції, Австралії, Данії (програма скорочення обсягів податкових розривів загалом і в регіональному вимірі), США (розриви аналізуються на основі національної дослідницької програми в розрізі податків та ймовірних ризиків) і Великобританії (де формується щорічний звіт, на основі якого встановлюються стратегічні цілі та заходи на майбутнє). Так, в опублікованому звіті «Вимірювання податкових розривів 2016» його рівень у 2015 р. визначено в розмірі 36 млрд. фунтів стерлінгів, або 6,5 % ймовірного податкового зобов'язання, що є нижчим показника 2015 р. на 0,4%. Визначаючи рівень податкового розриву як один з найнижчих у світі, в звіті окреслюються спектр здійснюваних заходів для його пониження, розбивку його обсягу на різні податки, групи їх платників та види діяльності. Зокрема, встановлено, що у 2015 р. на обсяг податкового розриву найбільший вплив

здійснювали недонадходження з податку на прибуток, соціальних внесків та податку з капіталу (що становить 53% загальних податкових різниць) а також ПДВ (25%). За групами платників, податковий розрив розподілився наступним чином: 51% - суб'єкти малого та середнього бізнесу, 26% - великий бізнес, 15% - ухилення від оподаткування та 9% - недоотримання на рівні фізичних осіб—платників податків [438].

Не дивлячись на позитивну динаміку скорочення рівня податкового розриву, зокрема з ПДВ, вважаємо доцільним запровадження в діяльності ДФС України позитивного досвіду розвинених країн світу, зокрема Великобританії, щодо формування та оприлюднення даних про податкові розриви. Публікування щорічного звіту ДФС України, що міститиме дані про обсяги податкових розривів (отриманих як в результаті впливу економічних, політичних та соціальних передумов, рівня впливу тіньової економіки та в результаті недостатньої ефективності заходів протидії податковим розривам на рівні фіскальних інституцій), сприятиме ідентифікації ефективності здійснюваних державно-управлінських заходів, оцінці рівня впливу соціально-економічних та політичних ризиків та загроз, які впливають на обсяг ймовірних податкових надходжень та окреслення сукупності необхідних заходів для їх мінімізації в майбутньому.

Одним з важливих завдань фіскальної політики є забезпечення оптимального рівня надходжень податків і податкових платежів, обсяг яких, по-перше, є передумовою ефективного та повного забезпечення виконання державних цілей і фінансування суспільних потреб, а, по-друге, повинен сприяти забезпеченню розширеного відтворення, яке уможливає розвиток усіх сфер державотворення та забезпечує належний рівень конкурентоспроможності держави в глобальному вимірі. В цьому контексті такі характеристики фіскального простору як обсяги державних доходів так і державних видатків повинні забезпечувати поступальний економічний розвиток, формувати передумови соціально-економічної стабілізації, забезпечувати на високому рівні стандарти життя громадян, їх безпеку та захист.

Недостатній рівень наповнення казни держави впливає на рівень та обсяг забезпечення фінансування суспільних потреб, що включають оборону держави,

забезпечення громадського порядку, безпеку та судову владу, охорону здоров'я та навколишнього природного середовища, освіти, соціальний захист та соціальне забезпечення, Додаток 3 (таб. 16).

В структурі видатків Зведеного бюджету України за економічною класифікацією домінуючу роль мають поточні видатки, середнє значення яких впродовж 2011-2016 рр. становить 92,5%, з мінімальним показником 89% у 2011 р. та максимальним 96,1% у 2014 р. В групі поточних видатків найбільш значимими є видатки на оплату праці та нарахування на неї, а також соціальне забезпечення, які впродовж аналізованого періоду зросли на 6,2 в. п., (особливо у 2016 р. - 30,3%), при середньому значенні даного показника 26,1 %.

Надзвичайно негативним явищем є недостатній рівень капітальних видатків, частка яких у ВВП за 2011-2016 рр. характеризувались спадною динамікою, та фінансування яких здійснювалось за залишковим принципом Додаток 3 (таб. 17). Як видно з таб. 3.6., критичне значення спостерігалось у 2014 р., що відповідало рівню 3,6 % ВВП, при максимальному 10% у 2011 р.. Недостатній рівень фінансування капітальних видатків зумовив тотальну деіндустріалізацію української економіки, втрату конкурентоспроможності та критичне скорочення капітального будівництва, обсяги якого лише у 2008 скоротились двічі (з 29,5 млрд.грн. до 11 млрд. грн у 2009 р.), та продовжували знижуватись впродовж 2010-2016 рр., Додаток 3 (рис. 1). Скорочення обсягів капітальних інвестицій було характерним і для країн ЄС у 2011-2011 рр., де при майже 5-ти відсотковому скороченні загальних витрат, обсяги капітальних інвестицій знизились на 15,6%, див. таб. 3.7.

Таблиця 3.7.

Державні видатки країн-членів ЄС -28, у % до ВВП

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Загальні видатки	48,6	49,0	48,7	48,1	47,2	46,6
<i>в тому числі</i>						
Проміжне споживання	6,1	6,1	6,1	6,1	6,0	5,9
Соціальні виплати	20,8	21,1	21,3	21,2	20,9	21,0
Капітальні інвестиції,	3,2	3,0	2,9	2,9	2,9	2,7
в тому числі в основний капітал	3,3	3,1	3,0	2,9	2,9	2,7

Джерело: розраховано на основі [425]

Найвищий рівень державних видатків у 2015 р. спостерігався в Франції та Фінляндії 57,0%, Греції 55,4%, Данії 54,8% та Бельгії 53,9% від ВВП, тоді як найнижчі рівні були виявлені в Ірландії 29,4%, Литві 35,1% та Румунії 35,7% ВВП. Найнижчий рівень державних видатків серед країн Європейського співтовариства було зафіксовано в Швейцарії (33,9% ВВП). При цьому, більше половини загальнодержавних видатків в європейських країнах у 2015 р. було спрямовано на соціальний захист (19,2 % ВВП) та охорону здоров'я (7,2 % ВВП).

Підсумовуючи вищеозначені характеристики, відмітимо, що на рівень оподаткування в державі впливає спектр податків та податкових платежів, механізми їх адміністрування, які, згідно з «національними особливостями економіко-інституційного середовища та застосовуваними інструментами податкового регулювання відповідно до фіскальних традицій та поточної кон'юнктури [400], Україна, як і кожна з країн Європейського союзу встановлювала відповідно до обраних пріоритетів суспільного та соціально-економічного розвитку. Тому, для більш повного аналізу особливостей функціонування інститутів оподаткування дослідимо їх значення в забезпечення базових імператив державотворення.

3.3. Значення податкових елементів фіскального механізму в досягненні завдань сталого економічного розвитку

Динамічний характер соціально-економічних і суспільних трансформацій в усіх без винятку країнах світу актуалізують пошук шляхів та ефективних механізмів управління сталим розвитком держави. Домінування впродовж останніх десятиліть парадигми індустріального суспільства, чи т. з. «техногенного розвитку» [205. С. 5] призвело до масштабних деформацій економічних систем, переважання матеріало- та енергоємких галузей виробництва, швидкого і виснажливого використання невідновлюваних видів природних ресурсів, неефективної структури природокористування, сировинної орієнтації експорту, масштабних суспільних

дисбалансів, високого рівня тіньової економіки та соціальної нерівності. Означені чинники, довівши неефективність обраних пріоритетів державотворення, обумовили пошук нових концепцій і цілей розвитку нашої держави, які були систематизовані в Стратегії сталого розвитку «Україна -2020» та схвалені Указом Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015. Розробка означеної стратегії стала важливим кроком на шляху економічного поступу України, оскільки в її основі лежить новітня світоглядна, політично-виважена та практично-орієнтована модель державотворення, яка, по-перше, є втіленням оптимального балансу розвитку трьох його складових: економічної, соціальної і політичної; та по-друге, встановлює відповідальне ставлення до використання соціальних, економічних і природних ресурсів із забезпеченням високих стандартів добробуту для сучасного покоління без шкоди для майбутніх генерацій.

Колектив вітчизняних науковців, на чолі з академіком Б. Патоном, базовими принципами сталого розвитку вважають забезпечення: економічного розвитку, що підтримується на основі радикально- модифікованої ринкової системи; природно-екологічної стійкості на базі теорії біотичної регуляції навколишнього середовища; тісної міжнародної співпраці та кооперації для досягнення цілей стійкого розвитку; стійкого соціального розвитку на основі принципу справедливості; екологізації суспільної свідомості, що ґрунтується на використанні системи освіти та засобів масової інформації [205. С.9].

Програма «сталого розвитку» як новітня ціннісна концепція розвитку, що задовільняє потреби теперішніх поколінь, проте не ставить під загрозу здатність майбутніх генерацій забезпечувати свої потреби і інтереси, визначається трьома імперативами розвитку, зокрема:

➤ екологічним – встановлює «систему формальних і неформальних вимог, правил, норм, що регулюють антропогенну діяльність та впливають на зміни в навколишньому природному середовищі»;

➤ економічним – передбачає досягнення збалансованих параметрів розвитку держави та її регіонів, які стимулюють посилення інноваційної складової виробництва та сприяють економічному зростанню;

➤ соціальним – утверджує необхідність задоволення базових потреб громадян, забезпечення високих стандартів життя і життєвого рівня населення, зокрема підвищення «рівня і якості життя населення, подолання бідності, вдосконалення структури споживання та виробництва, охорони й зміцнення здоров'я населення, протидія криміналізації життя суспільства, розвиток освіти та культури» [122].

Погоджуємось з думкою, що сутність проявів даної тріади імперативів перебуває в тісному, еволюційно детермінованому взаємозв'язку з відповідними інститутами, оскільки саме вони «на базі загальноприйнятих звичаїв ... формують імперативи, що мають забезпечити необхідне регулювання й координацію взаємовідносин у визначеному інституційному середовищі» [122]. Означені імперативи є особливо актуальними для України, показники розвитку якої характеризуються неузгодженістю темпів економічного зростання, недостатнім рівнем екологічної безпеки, переважанням енергогоємких і ресурсозатратних технологій, диспропорціями фінансового забезпечення та потенціалу розвитку центру і регіонів та ін.

Встановлення новітніх орієнтирів сталого розвитку зумовлюють необхідність окреслення інноваційних інструментів і способів, здатних сприяти реалізації новітньої концепції в практичній площині, а також джерел їх забезпечення. Резолюцією прийнятою Генеральною Асамблеєю Організації Об'єднаних націй 25 вересня 2015 р. серед засобів досягнення завдань забезпечення сталого розвитку (до яких віднесено міжнародні фінансові ресурси та ресурси розвитку, отримані в результаті міжнародної співпраці), особливу роль відведено внутрішнім фінансовим ресурсам держави [272].

Внутрішні фінансові ресурси охоплюють доходи отримані від: акумуляції податків та податкових платежів в межах держави, в результаті проведених заходів податкового реформування, що забезпечують подолання економічних, соціальних та екологічних дисбалансів розвитку, а також від надання податкових преференцій суб'єктам господарювання, за умови використання ними інноваційних, соціальновідповідальних та ресурсозберігаючих технологій виробництва.

В цьому контексті національні інтереси України, відповідаючи міжнародним зобов'язанням, актуалізують формування та реалізацію ефективної фіскальної політики, яка, з одного боку, зможе забезпечити достатнє фінансове наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів в процесі досягнення стратегічних пріоритетів стабільного розвитку держави та її регіонів, а з іншого, забезпечить раціональне та обгрунтоване використання фінансових ресурсів. Очевидним є те, що в умовах трансформаційних перетворень і завдань стабільного розвитку нашої держави в значній мірі ускладнюється та диверсифікується система цілей, структура елементів та механізму реалізації фіскальної політики, якій в спектрі означених пріоритетів приписується домінуюча роль стабілізатора та регулятора пропорцій розвитку. Фіскальна політика виступає узгодженим комплексом заходів впливу, які здійснюються державою за допомогою зміни структури державних доходів, видатків та боргових зобов'язань з метою досягнення стратегічних макроекономічних завдань, спрямованих на підвищення ефективності та стимулювання розвитку національної економіки.

Реалізація фіскальної політики в практичну площину відбувається за допомогою фіскального механізму, який в стратегічних орієнтирах забезпечення стабільного розвитку ми тлумачимо як сукупність організаційно-правових норм, методів і форм державного управління мобілізацією доходів, їх розподілом, перерозподілом і використанням з метою досягнення економічних, соціальних та екологічних цілей державотворення. Податкова складова фіскального механізму представлена на *рис. 3.8*.

Планування та прогнозування податкових надходжень є важливими важілями втручання держави в подальше розгортання економічних, суспільних та соціально-економічних процесів розвитку, їх координації в бажаному напрямі. Планові і прогнозні показники податкових поступлень є базовими орієнтирами розвитку держави на відповідну перспективу, їх особлива роль зумовлюється тим, що окрім визначення певної питомої ваги в структурі доходів бюджету, саме їх кількісний показник визначає обсяг, а відповідно і якість фінансування охорони здоров'я, освіти, оборони, правопорядку, культури.



Рис. 3.9. Податкові елементи в структурі фіскального механізму

Джерело: складено автором

При цьому, отримання реального прогнозного показника податкових надходжень перебуває в прямій залежності від ефективності оцінки реальних обставин розвитку, їх тенденцій в економічній та соціальній сфері, податкової доктрини, дієвості розробки і реалізації податкового законодавства держави, методів, форм та способів організації податкового планування і прогнозування, рівня демократії та податкової культури в державі.

В Україні формування моделей прогнозування податкових поступлень складається з наступних частин: макроекономічної (кінцевим продуктом є програма та прогноз економічного та соціального розвитку, де відповідальним за складання визначено Міністерство економічного розвитку і торгівлі); бюджетної, де кінцевим продуктом є прогноз виконання дохідної і видаткової частини бюджету,

відповідальним за складання якого є Міністерство фінансів України; та податкової – з означенням плану і прогнозу податкових поступлень.

Макроекономічне планування є не чим іншим як механізмом здійснення державного регулювання, що втілюється в цілеспрямованій діяльності з метою забезпечення динамічного розвитку економіки, окресленні його базових параметрів в майбутньому періоді і створенні системи заходів для його досягнення з мінімальними витратами економічних, політичних та суспільних ресурсів.

Слід відмітити, що в розвинених зарубіжних країнах є поширеним одночасне використання множинних моделей, методів і підходів, що вимагає широкої палітри інструментів, які можуть співіснувати і використовуватися з повним усвідомленням специфіки, порівняльних переваг і недоліків кожного, шляхом:

- збереження гнучкості у виборі моделей, залежно від характеру окремих завдань планування. Вибір моделей і методів загалом підпорядковується специфіці тих політичних завдань, які ставить перед собою уряд (державна інституція чи неурядовий спостерігач) в кожному конкретному випадку.

- звуження фокусу окремих моделей і концентрація їх на пріоритетах поточного завдання планування. Реалізація аналітичних прогнозів здійснюється не з метою передбачення майбутнього, а на основі перевірки різних його сценаріїв з метою реалізації продуманого і зваженого вибору;

- використання прогнозування для множинних політичних завдань як передумови здійснення політичних рішень, що стосуються податкової політики та адміністрування (розробки змін у політиці застосування окремих податків або системи оподаткування в цілому, аналізі чинного законодавства, моніторингу ефективності адміністрування податків, визначення поліпшень у цій сфері).

Аналіз рівня виконання планових показників Зведеного бюджету України за період 2011-2016 рр засвідчують значний рівень недовиконання річного плану доходів у 2012-2014 рр. (виконання склало у 2012 -92,9%, у 2013 – 94,1 %, у 2014 - 93,4%), що зумовлено не лише макроекономічними, політичними та військовими передумовами, але і значним розривом між очікуваним і фактичним рівнем мобілізованих надходжень [199].

Складання адекватних прогнозів податкових надходжень, середній показник виконання яких за 25 років становить близько 85%, відіграє безумовно важливу роль у забезпеченні стабільності доходів Зведеного і Державного бюджетів України. Однак більш детальний аналіз засвідчує значний відсоток недовиконання планів податкових надходжень. Зокрема, у 2012 р., план щодо податкових надходжень було виконано лише на 88,3%, при цьому бюджет недоотримав 36,4 млрд. грн., основною причиною чого стало значне невиконання планового показника надходжень податку на додану вартість в розмірі 25,3 млрд. грн. Прогнозні показники були забезпечені лише за податками на міжнародну торгівлю та зовнішні операції, а також зборами за спеціальне використання природних ресурсів.

Недовиконання прогнозних показників із надходження сум податку на прибуток в розмірі 5%, що становило 2,9 млрд. грн. та їх відповідність рівню 2011 р. (55,3 млрд.грн) пояснювалось як скороченням ставки податку (з 23% до 21%), завищенням планових показників, так і уповільненням темпів зростання економіки в другому півріччі 2012 р. У 2013 р. річний план за практично всіма джерелами надходжень (з урахуванням змін) було недовиконано на 3,5%, або на 11,9 млрд. грн. Загальний обсяг податкових надходжень до Державного бюджету України, що за підсумками року склав 262,8 млрд.грн., був на 7,0%, або на 19,7 млрд.грн. менше ніж було заплановано. Перевищення показників спостерігалось щодо сум коштів, які перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України «Про Національний банк», їх обсяг становив 5,2 млрд. грн., що було на 22,7% більше запланованого показника.

На 21 млрд.грн, або на 5,6 % менше, ніж передбачалось відповідно до прийнятих змін, надійшло до державного бюджету у 2014 р. Недоотримання сум спостерігалось практично за всіма податками і податковими платежами, зокрема: податку на доходи фізичних осіб (-1,5 млрд. грн., або 10,9%), ПДВ (-10,9 млрд. грн., або 7,3%), акцизному податку (3,8 млрд. грн., що становило 12,%), ввізному миту-20,7%, платежів за користування надрами -10,7%, податку на прибуток – 0,9%. Єдиним джерелом, що характеризувалось перевиконанням планового показника з податкових надходжень став акцизний податок із ввезених на територію України

товарів, перевиконання якого становило +30%, або 3,8 млрд. грн. Виконання планових показників наповнення дохідної частини Зведеного бюджету України спостерігалось у 2015 і 2016 рр (2,4% та 0,2% відповідно). При цьому, у 2015 р. виконання дохідної частини Зведеного бюджету України становило 652,0 млрд. грн, що на 43,0% більше аналогічного показника 2014 р., а у 2016 р. перевищення показників попереднього року склало 130,7 млрд. грн., або 20%, див. Додаток Ж (таб. 5).

На нашу думку, на рівень ефективності та достовірності податкових планів і прогнозів негативний вплив здійснює низка факторів, зокрема: високий рівень тіньової економіки та наявність значних інфляційних процесів, що нівелюють точність прогнозів; нестабільність законодавства держави загалом та неузгодженість правового забезпечення щодо реалізації планування і прогнозування податкових надходжень; нормативно–правова та інституційна неузгодженість взаємодії органів державної влади при складанні прогнозів і планів податкових надходжень; неточність обчислення та часте коригування макропоказників, що використовуються при формуванні прогнозів; непрозорість методів прогнозування податкових доходів в Україні для громадського обговорення; вимушене використання рудиментарних економетричних прийомів; короткий горизонт прогнозування податкових надходжень; слабка координованість фіскального та макроекономічного прогнозування; нестійкість прогнозів до суб'єктивного втручання, в тому числі політичного.

Новітнім мейнстрімом функціонування держави є забезпечення збереження навколишнього середовища та створення сприятливих умов життєдіяльності населення. Наміри побудови екологічно відповідальної держави, розвиток якої базується на збалансованому економічному зростанні з дотриманням базових параметрів ресурсозбереження, зазнають впливу низки чинників, що зумовлюють кризовий стан екологічної безпеки України, які можна класифікувати в наступні групи:

➤ структурні чинники: домінування сировинно-витратних, ресурсо- та енергоємких виробництв; диспропорції секторального розподілу галузей

(переважання паливно-енергетичного, сільськогосподарського та лісового комплексу);

➤ економічні чинники: сировинні та ресурсні характеристики структури експорту; існування значних економічних інтересів, що зумовлені можливістю отримання швидких прибутків від продажу сировини і ресурсів; значна витратність екологічно-збалансованих технологій та поліпшення екологічно-орієнтованих виробничих процесів; недостатній рівень державної підтримки реалізації екологічних стандартів у виробничих процесах, в тому числі податкових пільг і преференцій; нестабільність економіки, що перешкоджає реалізації державних та регіональних програм екологічного захисту та відповідальності; незначне фіскальне та соціально-економічне значення екологічних податків;

➤ інституційні чинники: низька дієвість механізмів захисту навколишнього середовища та ресурсної бази держави; відсутність культури екологічного мислення та відповідальності; політична та інституційна нестабільність в державі; відсутність екологічноорієнтованих стратегії і тактики державотворення; відсутність інститутів захисту використання ресурсної бази на місцевому та регіональному рівнях; політичне лоббі та масштабний корупційний вплив на процеси надання податкових преференцій суб'єктам господарювання, що використовують екологічнозберігаючі параметри виробництва.

Вищезначені чинники, здійснюючи комплексний, загрозливий вплив на всі сфери функціонування держави, галузі економіки, умови життєдіяльності та добробуту населення, актуалізують розробку збалансованої, екологічно орієнтованої стратегії державного розвитку, в якій особливу роль відводиться заходам податкового впливу. В загальному, екологічні податки поділяються на два типи, залежно від характеру впливу: регулюючий вплив податків, спрямований на припинення дій фізичних і юридичних осіб, що завдають шкоду навколишньому природному середовищу; фіскальний вплив, зумовлений можливістю отримати значні ресурси для фінансування природоохоронних програм та цільових проектів захисту навколишнього природного середовища. Особлива роль екологічного оподаткування полягає в можливості перенесення податкового навантаження із

капіталу, праці та споживання на ті види та сфери діяльності, які негативно впливають на довкілля або використовують природні ресурси [207. С. 128].

В Україні заходи екологічного оподаткування першопочатково були закріплені в Законі України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. [259] (де встановлювалось, що екологічний податок сплачують усі підприємства, об'єднання, організації і громадяни, які завдають шкоду навколишньому природному середовищу і погіршують якість природних ресурсів), вдруге змінені редакцією закону 1994 року на «плату за забруднення навколишнього природного середовища» [257], сплата якої у вигляді збору регулювалась Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища» [253] (що окрім збору за забруднення навколишнього природного середовища у відповідності з фактичними обсягами викидів, лімітів скидів забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище та розміщення відходів, а також запроваджував збір за спеціальне використання природних ресурсів та збір за погіршення якості природних ресурсів), реформовані третьою редакцією закону від 1997 р. в «збір за забруднення навколишнього природного середовища» [258].

З 1.01.2011 р. Розділом VIII Податкового кодексу України замість існуючого загальнодержавного збору за забруднення навколишнього природного середовища запроваджено екологічний податок, який пп. 14.1.57. п.14.1. статті 14 визначено як «загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 р.» [232]. Складовими екологічного податку визначено викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення; викиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання); утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені); тимчасове

зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк [232].

Не дивлячись на те, що головною метою запровадження екологічного податку була компенсація збитків, які суспільство наносить навколишньому природному середовищу у результаті ведення активної господарської та виробничої діяльності, все ж впродовж 2011-2016 рр. мали місце тенденції зростання надходжень від сплати екологічного податку, обсяги яких у 2016 р. були у вдвічі більшими порівняно з надходженнями 2011 р. Щодо частки екологічного податку в структурі податкових надходжень, доходах Зведеного бюджету України та ВВП, то тут максимальне значення спостерігалось у 2014 р., а мінімальне було зафіксоване у 2015 р., Додаток К (таб. 1).

Причина такої динаміки зумовлюється розподілом надходжень даного податку між загальним і спеціальним фондом державного і місцевих бюджетів, що визначає характер і напрями фінансування природоохоронних потреб загальнодержавного чи місцевого рівня. Зокрема, у 2013 р. суми поступлень екологічного податку надходили до спеціального фонду державного (53%) та місцевих бюджетів, та їм було властиве цільове призначення. При цьому, 33% сум екологічного податку, що надходили до спеціального фонду державного бюджету спрямовувались виключно на фінансування цільових проектів екологічної модернізації підприємств в обсягах сплачених сум податку. Однак, необхідність фінансування значних обсягів державних витрат зумовили зміну розподілу екологічного податку, в результаті чого, якщо першопочатково до державного бюджету надходило 65% податку, який розподілявся в обсязі 31,6% та 33,4% між загальним і спеціальним фондом, то вже з другої половини 2014 р. до спеціального фонду державного бюджету спрямовувались 11,5% податку, а 53,5% надходило до загального фонду державного бюджету. Таким чином, у 2014-2015 рр. мала місце втрата цільового призначення екологічного податку, що зумовлювалось його зараховуванням до загального фонду державного (20%) та місцевих (80%) бюджетів, Додаток К (таб. 2) .

Не дивлячись на значне зростання надходжень екологічного податку, все ж їх обсяги нижчі від потреби у фінансуванні капітальних і поточних витрат,

спрямованих на захист та відновлення природного середовища, Додаток К (таб.3). Як засвідчує практика, нерідко екологічний податок, відповідно до норм Бюджетного кодексу України та Закону України «Про внесення змін до бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин» [239] від 28.12.2014 р. окрім заходів природоохоронного значення може спрямовуватись на діяльність, що не пов'язана з захистом природного середовища, зокрема: лабораторно-діагностичних та лікувально-профілактичних заходів ветеринарної медицини бюджетного типу; модернізацію та ремонт ліфтових господарств, житлових будинків та гуртожитків, що переходять у власність територіальних громад тощо. Вказані зміни позитивно впливають на місцеві бюджети, яким надано більше можливостей щодо фінансування потреб локального значення, однак такий механізм ставить під питання використання коштів від екологічного податку саме на природоохоронні цілі. Зокрема, у 2016 р. до спеціальних фондів місцевих бюджетів надійшло 3 млрд. 368 млн. екологічного податку, з них на місцевому рівні було використано лише 1 млрд. 122 млн. або 32% від загальної суми надходжень. Таким чином, є підстави стверджувати, що екологічний податок не виступає регулятором використання обмежених ресурсів держави та фінансування її природоохоронних заходів, оскільки зростання його надходжень не завжди впливає на рівень фінансування потреб охорони навколишнього середовища.

Переконані, що зарахування екологічного податку до загального фонду державного і місцевих бюджетів було зумовлено потребами задоволення першочергових цілей розвитку держави та її регіонів, однак такий фіскальний механізм екологічного оподаткування мінімізує його природоохоронну роль. В цьому контексті вбачаємо доцільним внесення змін до Бюджетного кодексу України в частині закріплення надходжень екологічного податку лише до спеціального фонду державного та місцевих бюджетів, що посилить його цільову природоохоронну спрямованість.

В загальному, екологічне оподаткування є важливим інструментом підвищення екологічної безпеки держави, що здатне забезпечувати ефективне використання природних ресурсів, здійснювати фінансування природоохоронних заходів на

державному та місцевому рівнях, стимулювати економічну зацівленість суб'єктів господарювання за допомогою податкових пільг до здійснення інвестицій в енерго- та ресурсозберігаючі технології тощо. Такі важелі використовуються в податковій системі України, зокрема Податковим кодексом України встановлено податкові знижки, звільнення від оподаткування (звільняються від сплати: акцизним податком операції з продажу електричної енергії, що вироблена когерентними установками та з використанням відновлюваних джерел; ПДФО коштів наданих міжнародною фінансовою організацією на підвищення енергоефективності; ПДВ при завезенні на митну територію України енергозберігаючих обладнань і матеріалів, устаткування що використовує відновлювальні джерела енергії тощо); прискорені темпи амортизації (амортизація капітальних витрат на поліпшення земель, не пов'язаних з будівництвом) та ін. [207. С. 128].

Безумовно, такі інструменти фіскального механізму сприяють вирішенню низки екологічних завдань досягнення стабільного розвитку в Україні, однак їх використання не володіє системним характером та не забезпечує належний природозахисний ефект, особливо порівняно з системою екологічних податків, що використовуються на сьогоднішній день в економічно розвинених країнах світу, зокрема: енергетичні податки, що охоплюють: податок на моторне, мінеральне (Австрія, Великобританія, Греція, Данія, Ірландія, Іспанія, Італія, Люксембург, Нідерланди, Німеччина, Словаччина, Франція) та енергетичне паливо (в Нідерландах має місце оподаткування нафтопродуктів, вугілля і газу, вироблених в країні, чи імпортованих, що використовуються як паливо, де ставка встановлюється відповідно до рівня спалення енергоносія), електроенергію, податок на двоокис вуглецю (CO₂) (що широко використовується в Данії, Фінляндії, Італії, Нідерландах, Норвегії, Швеції та Франції); транспортні податки, що застосовуються до кілометражу, акцизи на купівлю нових та вживаних авто, податок з власників транспортних засобів (Данія, де оподатковуються автомобілі більше 10 років використання); податки за розміщення відходів на звалищах, їх утилізацію, а також оподаткування спеціальних товарів: пластикової тари, шин, батарей, мастильних масел (Бельгія, Нідерланди, Німеччина, Австрія); мінеральні добрива (Норвегія,

Швеція); пестициди (Данія, Франція, Угорщина, Португалія, Швейцарія та ін.); пластмасова тара, упакування (Данія, Угорщина, Ісландія, Польща); шини (Канада, Данія, Фінляндія, Угорщина, Польща); батареї, акумулятори (Данія, Швеція, Японія); розчинники (Данія); мастила (Фінляндія, Франція, Норвегія); податки на шум; платежі за користування природними ресурсами (водні ресурси); оподаткування забруднення (викиди забруднюючих речовин в атмосферу та водні басейни); оподаткування викидів речовин, що призводять до глобальних змін зовнішнього середовища (зумовлюють парниковий ефект та руйнують озоновий шар).

Отже, різновиди екологічних податків, що функціонують в закордонній практиці засвідчують їх значно ширший перелік, системність охоплення екологічних ризиків і загроз, фіскальне та природоохоронне значення порівняно з вітчизняними аналогами. На сьогоднішній день Україна переживає екологічну катастрофу, підтвердження чого слугують дані звіту Програми ООН по навколишньому середовищу, де вказано, що більшість з 50-ти існуючих найбільших звалищ світу знаходяться в Африці, Азії і Латинській Америці, і лише дві з них розміщені в Європі – в Україні і Сербії. За даними Міністерства екології та природних ресурсів України середній річний приріст побутового і промислового сміття в Україні становить близько 17 млн. тон., при цьому лише 5% цього обсягу переробляється. Інші 95% побутових і промислових відходів потрапляють на звалища, кількість яких сягає бiш ніж 30 тис., з них лише 6 тис. – паспортизовані [196]. За розрахунками фахівців розміри стихійних звалищ охоплюють близько 7% території України.

Відмітимо, що «сміттева криза» торкалася практично всіх країн світу. Однак, спосіб її подолання є ще одним свідченням зрілості суспільства та рівня адекватності його суспільних інститутів, оскільки згідно з даними ОЕСР, за «низькодохідними країнами» в містах акумулюється від 30% до 60% відходів, по «середньодохідних» - від 50% до 80%. Україна знаходиться тільки на початковому етапі перетворень, зокрема у 2017 р. Міністерство екології та природних ресурсів опублікувало першу технічну редакцію проекту Національної стратегії поводження

з відходами з метою отримання пропозицій та зауважень, однак ознайомлення з її текстом не засвідчило системності окреслення повного спектру заходів впливу, в т.ч. і податкових. На сьогоднішній день в Україні зареєстровано кілька законопроектів, автори яких прагнуть вирішити проблему утилізації і повторного використання упаковки за допомогою податкових інструментів:

1) проектом Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо включення податку на виробництво й імпорт упаковки товарів та товарів в упаковці до екологічного податку) № 3199 від 21.10.2015 р. пропонується обкласти екологічним податком виробництво й імпорт упаковки та товарів в упаковці, й спрямувати його суми на оплату послуг з переробки побутових відходів, що надаються переробниками побутових відходів, які отримали ліцензії на здійснення такої діяльності;

2) проект Закону України «Про оподаткування розміщення побутових відходів» № 4836 від 16.06. 2016 р. пропонує введення екологічного податку на виробництво та імпорт упаковки та товарів в упаковці шляхом внесення змін до Податкового кодексу України і спрямувати його суми на оплату послуг з утилізації побутових відходів;

3) розробники законопроекту № 3836 пропонують спрямувати кошти від сплати податку на побудову комплексів, покликаних здійснювати переробку побутових відходів;

4) проект Закону № 974-VIII від 21.10.2015 р. «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України (щодо спрямування деяких видів екологічного податку на поводження з побутовими відходами) передбачає зарахування коштів, що надійдуть від екологічного податку, що справляється за виробництво й імпорт упаковки та товарів в упаковці і екологічного податку, що справляється за розміщення відходів, зараховується до спеціального фонду Державного бюджету України та спеціального фонду місцевих бюджетів і спрямовується на компенсацію переробки побутових відходів та на заходи з рекультивациі полігонів і звалищ твердих відходів [55].

Безумовно, кожен з означених законопроектів характеризується наявністю

позитивних моментів та недоліків, більшою чи меншою повнотою забезпечення економічних, екологічних, чи фінансових пріоритетів розвитку держави. Однак, практичний досвід досягнення екологічних імперативів сталого розвитку в країнах Європейського союзу засвідчує, що ключовою тенденцією в вирішенні екологічних проблем відходів є відмова від полігонного захоронення і сміттєспалювання промислової переробки, іншими словами, заміна принципу лінійної економіки з принципом «очистки на кінці труби» до циркулярної економіки, що ґрунтується на засадах багатооборотності і екологічності використання продукції. Для прикладу, такі країни як Данія, Швеція і Норвегія та Голандія в свій час використовували податок на спалення відходів, однак запровадження новітньої парадигми управління відходами (що охоплює попередження утворення відходів, сортування, повторну переробку, рециклінг і використання матеріалів, застосування альтернативних екологічнобезпечних матеріалів), окресленої в 2002 р. на Міжнародній конференції з стійкого розвитку, що мала місце в Йоханесбурзі підтвердили дороговартісність та шкідливість такого способу утилізації відходів, що зумовлюється забрудненням повітря небезпечними для здоров'я людини сполуками – діоксинами, бензаріленом, важкими металами. Тому, у 2010 р. за даними Євростату, в Данії лише 3% твердих відходів звозились на полігони, а станом на кінець 2016 р. їх обсяг скоротився до 1%.

Полігонне захоронення відходів в ЄС визнається як найменш бажана діяльність, яку при можливості необхідно звести до мінімуму через негативний вплив на навколишнє середовище, особливо на поверхневі і ґрунтові води, ґрунт і повітря, а також ризики людському здоров'ю внаслідок впливу захоронених відходів. Для прикладу, в Нідерландах плата за вивіз сміття на полігон або спалення розкладається на домогосподарства з розрахунку 13 євро за тону, проте, відходи здані на рециркулювання податком не оподатковуються.

Відмітимо, що в європейській ієрархії методів управління відходами, закріпленій більш ніж 20-ма Директивами, значна роль відводиться територіальним органам місцевого самоврядування. Зокрема, в Швеції, що є лідером серед країн в сфері екології, енергоефективності та енергозбереження всі підприємства, що

переробляють відходи в тепло і електроенергію є муніципальними. Централізована система переробки відходів, що започаткувала своє існування з кінця 40-х років минулого століття покладена на муніципалітети з масштабною підтримкою ТЕС, що працюють на переробці відходів. На сьогоднішній день, на муніципалітети припадає лише $\frac{1}{4}$ переробки відходів, іншу частину переробляють приватні структури.

Підсумовуючи означене, вважаємо життєво необхідним запровадження податку на утилізацію відходів, (що можливе як у складі екологічного податку, так і у вигляді відокремленого податку) як додаткової надбавки, закладеної в вартість упаковки товарів (обсяги сплати якої повинні бути солідарно розподілені між виробниками/імпортерами та споживачами такої продукції) і закріплення його надходження до спеціального фонду Державного бюджету України (45%) та місцевих бюджетів (55%). Кошти, мобілізовані від надходжень податку на утилізацію відходів на локальному рівні доцільно спрямовувати на стимулювання заходів по переробці відходів, як безпосередньо виробниками продукції (згідно з принципом розширеної відповідальності виробників), так і сміттєпереробними заводами, що запроваджують новітні технології утилізації відходів, повторне їх залучення в господарський обіг як вторинних ресурсів та при виробництві альтернативних джерел енергії.

Обсяги коштів, отриманих від надходження податку на утилізацію на державному рівні доцільно витратити на заходи фінансування екологічно-інвестиційної діяльності як на державному, так і на локальному рівні, здійснення науково-практичних досліджень та розробок, що сприятимуть покращенню рівня екологічної безпеки держави та її регіонів, мінімізації екологічних ризиків і загроз для захисту та відновлення навколишнього середовища.

Нейтралізація екологічних ризиків і загроз є лише однією з складових сталого розвитку, що окрім реалізації раціонального і екологічно безпечного господарювання та захисту навколишнього середовища ґрунтується на задоволенні «зростаючих матеріальних і духовних потреб населення,... створення сприятливих умов для здоров'я людей» [218. С. 218], забезпечення високих стандартів рівня і якості життя громадян держави, подолання бідності та соціальних дисбалансів.

Безумовно, визначення змістовного наповнення понять «стандарти життя», «якість життя», «матеріальні і духовні потреби» володіє різною сутністю як в мільтиплікативних напрямках економічної науки, так і в параметрах та обсягах їх реалізації у різних країнах світу.

Слід відмітити, що європейські країни, які визначають свою політику як соціально–спрямовану, будують її на основі цілого ряду важливих принципів, до яких відносять: економічну свободу людини; соціальну солідарність та активну участь суспільства в процесах перерозподілу доходів; реалізацію соціальної політики у відповідності до чітко окресленої стратегії суспільного розвитку, з залученням всіх механізмів та інструментів державного регулювання. Однак, трансформаційні перетворення в Україні, не дивлячись на оголошені вектори побудови соціальної держави, лише окреслили загострення соціальних протиріч, наявність широкого спектру прояву соціальних конфліктів, втрату минулої та пошуки нової самоідентифікації в глобальному вимірі.

Свідомі та несвідомі прорахунки з проведенням приватизації, жорстка фіскальна політика держави, перманентний характер податкової, пенсійної та фіскальних реформ, відсутність ідеологічного бачення стратегії і тактики державотворення, недостатній рівень захисту прав власності в державі призвели до значної диференціації та поляризації населення за доходами, власністю, рівнем та якістю життя. В результаті формування традиційної для української «соціальної» моделі суспільної напруги в суспільстві, розчарування в дієвості економічних перетворень, майнового розшарування, високого рівня тіньової економіки, надмірних патерналістичних очікувань на фоні домінування в колективній свідомості атавізмів суспільних ідеалів, що були притаманні поведінці в тоталітарному соціумі, поширення корупції у владних структурах, зумовили появу «ланцюгових» соціальних негараздів, Додаток К (*рис. 1*).

Орієнтація на соціальну модель економіки, за аналогією з розвиненими країнами світу, зумовлює високі соціальні стандарти оцінки вартості робочої сили, рівень якої в Україні є доволі низьким порівняно з середнім показником в країнах Європейського Союзу, Додаток К (*таб. 4*). Згідно з даними, поданими в таблиці

додатку, погодинна вартість робочої сили в ЄС-28 у 2015 р. становила 25 євро, фіксуючи при цьому високі показники у Данії (41,3 євро), Бельгії (39,1 євро), Швеції (37,4 євро), Франції (35,1 євро), а найнижчі у Румунії, Литві, Латвії та Угорщині (5, 6.8, 7.1, 7.5 відповідно) [56].

Надзвичайно низьким є вітчизняний рівень мінімальної заробітної плати, розмір якої повинен бути не лише базовою соціальною гарантією, але і вагомим фактором подолання суспільних дисбалансів, оскільки мізерний її розмір зумовлює зниження продуктивності праці, споживчого попиту, впливає на показники тривалості життя, підвищення рівня захворюваності населення та скорочення його чисельності, активно заохочує розгортання утриманських очікувань громадян щодо державних соціальних допомог та субсидій. Слід зазначити, що вітчизняний показник мінімальної заробітної плати характеризується прямою залежністю її розмірів від рівня бюджетного наповнення, політичних процесів в країні та жодним чином не виконує функції відтворення робочих зусиль індивіда. Натомість, показник мінімальної заробітної плати в низці європейських країн включає рівень базових витрат на відтворення здоров'я працюючого населення, регулярне оновлення професійних знань, розвиток трудового потенціалу в наступних поколіннях працівників, на основі статистично встановлених показників забезпечення належного рівня життя сім'ї з 4 осіб.

Ще одним соціальним стандартом, що ставить під сумнів соціальні пріоритети держави є прожитковий мінімум. В світовій практиці існує декілька способів визначення рівня прожиткового мінімуму як розрахункової вартісної величини, яка формується на основі достатнього для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження її здоров'я, набору продуктів харчування, а також мінімальних наборів непродовольчих товарів та послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості.

Величина прожиткового мінімуму в Україні не враховує життєво необхідних витрат та потреб сучасної людини, що пов'язані з витратами на оплату комунальних послуг, лікування та оздоровлення, освіти, навчання дітей в шкільних та дошкільних навчальних закладах. Крім того, показник прожиткового мінімуму жодним чином не

відповідає рівню соціально–економічного розвитку країни, загальнолюдських потреб людини, означених вимогами життя у громадянському суспільстві.

Стає очевидним, що Україна проголосивши себе соціальною державою взяла на себе певні соціальні зобов'язання, однак специфіка їх визначення, методика розрахунку, механізми «допустимого» відхилення від встановлених соціальних пріоритетів та практика «ручної» заміни норм Законів України рішеннями Конституційного Суду України чи Постановами Кабінету Міністрів України дають підстави стверджувати, що соціальні гарантії в Україні є здебільшого нормами декларативного характеру, а не нормами прямої дії.

Низький рівень оплати праці зумовлює бідність працюючих верств населення, унеможливорює забезпечення гідного рівня життя, підриває мотивацію населення до економічної активності, нівелює зусилля, спрямовані на покращення якості робочої сили та є вагомим чинником внутрішньої та зовнішньої міграції робочої сили. Неможливість забезпечення базових потреб та інтересів за рахунок мізерних доходів змушують громадян звертатися за допомогою до держави, яка, реалізуючи політику загального добробуту, спрямовує свої фіскальні сили та управлінські заходи на захист вразливих верств населення.

Одним з напрямів забезпечення справедливого перерозподілу доходів є запровадження ефективних механізмів оподаткування, які нейтралізують негативний вплив диференціації в доходах. Різні країни використовують з цією метою достатньо великий арсенал ефективних інструментів впливу в системі оподаткування доходів фізичних осіб, так і оподаткування нерухомості, споживання, прибутку.

В Україні, податок на доходи фізичних осіб є ключовим елементом фіскального механізму, що виконує роль розподілу доходів між різними верствами суспільства. Аналіз надходжень ПДФО до Зведеного бюджету України у 2011-2016 рр. демонструє домінуючу роль податку перерахованого до бюджету податковими агентами з заробітної плати, див. *таб. 3.8*.

Таблиця 3.8.

Обсяги надходжень ПДФО до Зведеного бюджету України у 2011-2016 рр.

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Надходження ПДФО та військового збору до Зведеного бюджету України, (від податкових агентів) млрд.грн	60,2	68,1	72,2	75,2	100	138,08
Надходження ПДФО від заробітної плати, млрд.грн.	53,2	59,3	62,0	59,9	68,3	97,9
Частка надходжень ПДФО від заробітної плати (без військового збору), %	88	87	86	82	79	77
Частка надходжень ПДФО до Зведеного бюджету України, з інших ніж заробітна плата джерел (без військового збору), %	12	13	14	18	25	23

Джерело: за даними [54]

Впродовж 2011-2013 рр. у надходженнях ПДФО до Зведеного бюджету України більш ніж 90% склали обсяги утриманого податку з нарахованих сум заробітної плати, однак у 2015-2016 рр. їх частка скоротилась до 54,6% та 64,1 % відповідно. Зростання надходжень ПДФО у 2015-2016 рр. було зумовлене розширенням бази оподаткування відмінних від заробітної плати доходів, що здійснювались шляхом:

- запровадження оподаткування пенсій акумулювало додатково 1,1 млрд. грн. у 2015 р. та 0,4 млрд. у 2016 р.;
- підвищення ставок ПДФО на доходи, отримані у вигляді процентів на поточних, або депозитних банківських рахунках та кредитних спілках (до 20% у 2015 та 18% у 2016 рр.) зумовили збільшення доходів Зведеного бюджету України на 8,2 млрд грн та 7,6 млрд.грн. відповідно.

Механізм оподаткування доходів громадян включає в себе пільговий інструментарій захисту соціально незахищених верств населення, що здійснюється

через застосування податкової соціальної пільги (ст. 169 Податкового кодексу України), право на яку надається за умови, що її розмір не перевищує суми прожиткового мінімуму для працездатних осіб на 1 січня календарного р., помноженого на коефіцієнт 1,4 та заокругленого до 10 грн. Податкова соціальна пільга може застосовуватись до основної зарплати (в т. ч. посадового окладу, тарифної ставки); додаткової зарплати (доплат, у т. ч. за специфіку роботи і додаткові навички, надбавок, гарантійних і компенсаційних виплат згідно із законом, виробничих премій, індексації та ін.); інших заохочувальних і компенсаційних виплат (разових премій і винагород за підсумками роботи за рік або квартал, матеріальної допомоги від роботодавця тощо); відпускних і лікарняних [232].

За даними ДФС України, кількість фізичних осіб, які отримували податкову соціальну пільгу у 2011 -2016 рр. демонструє сталу динаміку до скорочення, так за аналізований період вона скоротилась більш ніж на 40%. Однак негативний момент вбачаємо в тому, що 90% отримувачів податкової соціальної пільги становили ті, хто отримував звичайний розмір доходів, що становило близько 1/3 працездатного населення в 2011-2016 рр (2011 -38%, 2012 – 35%, 2013 – 34%, 2014 – 33%, 2015 – 30%, та 2016 – 27%). Причину такої масової кількості отримувачів податкової пільги з ПДФО, на нашу думку, є високий рівень виплати заробітних плат працівникам у конвертах в цілях зниження навантаження на фонд оплати праці [282].

Підвищення мінімальної заробітної плати з 1.01.2017 р. до 3200 грн. на місяць позбавило можливості використання податкової соціальної пільги окремими категоріями населення, при цьому за висновками представників офісу з фінансового та економічного аналізу у Верховній раді України, «прямі втрати бюджету від надання податкової соціальної пільги становили не більше 1% надходжень ПДФО від заробітної плати у 2011–2015 рр., а в 2016 р. 0,75%» [282]. Є всі підстави вважати, що заходи зі зниження сум податкових соціальних пільг будуть значно ефективнішими за умови паралельної протидії тіньовій економічній зайнятості та неповного оподаткування доходів громадян.

Згідно Закону України «Про прожитковий мінімум» від 15.07.1999 р. № 966-XIV, прожитковий мінімум є «вартісною величиною достатнього для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження його здоров'я, набору продуктів харчування, а також мінімального набору непродовольчих товарів та мінімального набору послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості» [256], однак його обсяг змінений вперше за 15 років згідно з нормами Закону України «Про Державний бюджет України на 2017 рік» від 21.12.2016 № 1801 в розмірі 1600 грн., або 2,01 дол. США на добу жодним чином не може його забезпечити. В цьому контексті, підвищення соціальних параметрів податку на доходи фізичних осіб в частині зростання соціальної ролі податкової соціальної пільги вбачаємо в запровадженні регулярного перегляду розміру прожиткового мінімуму на основі встановлення адекватного переліку витрат для задоволення базових потреб індивідів.

В структурі доходів Зведеного бюджету України за період 2011-2016 рр. близько 60% формується за рахунок фізичних осіб, при цьому середній показник доходів від податку на доходи фізичних осіб становить близько 16,04%, див. *таб. 3.9.*

Таблиця 3.9.

Частка обов'язкових платежів, що чинять податкове навантаження на громадян, в структурі доходів Зведеного бюджету України в 2011-2016 рр., I півріччі 2017 р, %

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	I пів. 2017
Податок на доходи фізичних осіб	15,1	15,3	16,3	16,5	15,3	17,7	17,1
Податки на споживання	43,7	42,7	40,3	43,2	43,2	44,5	43,2
ПДВ	32,6	31,2	29,0	30,5	27,4	28,9	29,8
Акцизний податок	8,5	8,6	8,3	10,0	9,7	13,0	11,1
Ввізне мито	2,6	2,9	3,0	2,7	6,1	2,6	2,3
Всього	58,8	58	56,6	59,7	58,5	62,2	60,3

Джерело: розраховано автором на основі [54]

Податковий тягар є значно більш відчутнішим для громадян з низьким рівнем доходів, тому можемо стверджувати, що в Україні, на відміну від країн європейського простору, де використовуються диференційовані ставки податків, технології оподаткування процесів споживання та доходів громадян є фіскально орієнтовані та не повною мірою використовують інструментарій податкового впливу для забезпечення досягнення соціальних імператив сталого розвитку держави.

Згідно з аналізом провідного американського ділового видання Bloomberg, Україна у 2017 р. входить до десятки найбідніших країн, займає 84-е місце з 188 країн за Індексом людського розвитку (ІЛР), та за висновками представництва програми розвитку ООН в Україні, що підтверджують дані Державної служби статистики України, налічує близько 60% громадян, які живуть за межею бідності.

Значна соціальна стратифікація прошарків суспільства особливо актуалізує використання пільгового оподаткування податками на споживання для соціально вразливих верств населення, а також при оподаткуванні товарів першої необхідності. Зокрема в країнах європейського простору податки на споживання відіграють більше роль соціального регулятора, ніж фіскального. Крім того, окремі країни ЄС використовують супер-знижені ставки ПДВ (*super-reduced rates*), які навіть нижче за 5%, зокрема в Ірландії – це 4,8%, в Іспанії – 4%, Франції – 2,1%, Італії – 4%, Люксембургу – 3%. Такі ставки в основному застосовуються до продуктів харчування, газет і періодичних видань, фармацевтичних препаратів, підтримки спорудження нових будівель, дитячого одягу, обладнання для людей-інвалідів, послуг в галузі культури та спорту тощо.

В цьому контексті, запровадження диференційованих ставок податків на споживання на товари першої необхідності та різні групи харчових продуктів з встановленням мінімальних (5-10% ставок) на товари першої необхідності, та підвищених ставок для високовартісних товарів та делікатесів (до 25%) сприяло б пом'якшенню соціальної напруги в суспільстві та забезпеченню високих стандартів життя держави сталого розвитку. Однак, в стратегічних напрямках реформування податкової системи, проведення якої анонсовано як необхідний крок в реалізації

Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», питання підвищення соціального спрямування оподаткування споживання різних верств населення, доходів громадян, запровадження механізмів оподаткування товарів розкоші не знайшло відображення.

Підсумовуючи дослідження значення та проявів податкових елементів фіскального механізму стверджуємо, що їх роль є беззаперечною, однак відсутність цілеспрямованості реалізації заходів податкового впливу, нечіткість пріоритетів економічної доктрини країни, як першооснови реформування податкової політики, неузгодженість окремих її елементів та домінування фіскальних орієнтирів попри задекларовані пріоритети соціального розвитку перешкоджають, а в ряді випадків і унеможливають досягнення завдань сталого розвитку нашої держави.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ III.

Дослідження інституціональної сутності та закономірностей розвитку фіскального простору в податковому контексті сприяли обґрунтування теоретико – методологічних положень, згідно з якими встановлено, що розгортання глобалізаційних процесів зумовлює як зближення економік різних країн світу, так і, протікаючи в складному діалектичному сплетінні глобальних, національних та цивілізаційних протиріч, акцентує увагу на просторовій організації економічних правовідносин та інституціональних взаємодій в усіх сферах соціуму.

Це дозволило обґрунтувати, що процеси поглиблення економічної співпраці між країнами, регіонами, суб'єктами господарювання, громадянами чи фізичними особами, що проявлялись в зростанні міжнародних потоків товарів, послуг, капіталів, робочої сили, акцентують увагу на ролі інститутів оподаткування, оцінці очікуваних ефектів їх запровадження та реформування, а також аналізу загальних закономірностей та тенденцій середовища їх функціонування — фіскального простору.

Доведено, що трактування теоретичного конструкту «фіскальний простір», що є концептом пізнання важливої константи функціонування суспільства в сфері фіску “як бюджетний резерв, що може бути використаний в визначених цілях без негативного впливу для фінансових позицій та стабільності економіки” є частковим, та втілює зовнішнє, екзогенне трактування можливостей гарантування зростання стабільності та стійкості економічного розвитку завдяки реалізації означених заходів фіскального впливу держави для забезпечення умов поверненості залучених нею ззовні кредитів та фінансових допомог зі сторони міжнародних кредиторів.

Встановлено, що багатоаспектність відносин щодо формування, розподілу, обміну та споживання/користування специфічного продукту (який може виступати як індивідуальне чи суспільне благо, соціальний статус, капітал, територія, інформація тощо) ідентифікують та визначають топологію, рівні та межі розгортання полів економічного простору, виявляють широкий спектр проявів категорійної сутності даного поняття з виділенням окремих його різновидів (на кшталт соціального, економічного, інноваційного, інформаційного, фінансового, політичного та ін.), які можуть бути досліджені за допомогою методологічних підходів інституціоналізму. Це дає можливість ідентифікувати суміжні економічному простору понятійні конструкти на кшталт податкового, митного, бюджетного, фіскального та фінансового простору держави, кожен з яких у відповідності до встановлених акцентів окреслюватиме як територіальний вимір розміщення означених об'єктів і структур, так і середовище здійснення певного типу відносин між учасниками на основі встановлених норм та механізмів підтримки їх реалізації.

В цьому контексті, податковий простір визнано середовищем поширення сукупності інституціональних норм, що визначають принципи та засади організації процесів оподаткування, форм реалізації податкових правовідносин, а також механізмів управління ними в межах економічного простору держави. Кожен різновид простору охоплює своїх учасників, які можна представити у певній

класифікації груп, кожна з яких в межах своєї групи може створювати мережі та ієрархії інших.

Загалом, функціонування фіскального простору є можливим завдяки фіскальному механізму, який в загальному представляє собою сукупність інститутів та органів, засобів і методів управління доходами, видатками та борговими зобов'язаннями держави, що має місце в процесі розподілу, перерозподілу фінансових ресурсів, та їх використання між населенням, суб'єктами господарювання та державою. При цьому спектр, завдання та пріоритети використання податкового інструментарію є індивідуальними для кожної конкретної країни, тому у більшості розвинених країн світу узагальнений вираз основних принципів, норм та заходів податкового впливу, що визначені базовими в межах прийнятої державної політики, втілюється в національній доктрині, яка, виступаючи концептуальним втіленням парадигми оподаткування на локальному, державному чи міждержавному рівні фіскального простору, відображає системну модель соціально-економічного розвитку, що орієнтована на досягнення множинних і взаємообумовлених суспільних цінностей, які визначають зміст державного управління, формують і запускають механізм його впливу на різні сфери життя соціуму.

Встановлено, що інститути оподаткування, проявляючись як норми, правила гри, поведінкові стереотипи та умови трансакційного обміну, можуть впливати на розширення або згортання параметрів фіскального простору.

В процесі дослідження особливостей функціонування інститутів оподаткування в країнах Європейського простору обґрунтовано, що сучасні характеристики розвитку зумовлюються високим рівнем уніфікації податкових систем держав, ідентифікують значну наближеність податкових систем цих країн Європейського союзу, що охоплює споріднені системи оподаткування доходів і прибутків, капіталів і споживання, порядок нарахування та сплати податків, надання податкових пільг, реалізацію механізмів фіскального адміністрування та податкового контролю. В усіх країнах ЄС-28 базовими складовими загальних доходів державного бюджету є податкові та соціальні надходження.

Обгрунтовано, що Україна після проголошення незалежного та правосуб'єктного статусу перебувала в пошуку фіскально достатніх та соціально справедливих податків, тому завпроваджувала ті норми оподаткування, які позитивно зарекомендували себе у розвинених країнах світу завдяки переконливим доказам зміцнення економіки, забезпечення високого життєвого рівня їх громадян, сприяння більшій ефективності координації дій економічних суб'єктів та мінімізації трансакційних витрат. Оцінка особливостей функціонування інститутів оподаткування в фіскальному просторі Україні виявила їх схожість з аналогами країн Європейського простору та домінуючу роль податкових надходжень в формуванні доходів бюджетів.

Однак, на відміну від України, у Євросоюзі на підставі Директиви 2006/112/ЄС про спільну систему ПДВ, яка постійно доповнюється, встановлено існування стандартних та знижених ставок ПДВ. При цьому, стандартні ставки ПДВ визначаючись країнами самостійно, не повинні бути меншими 15%, а знижені ставки, які повинні бути не нижче 5%, можуть застосовуватися тільки до пільгових товарів і послуг таких, як продовольство, фармацевтичні товари і медичне обслуговування, книги, продаж товарів та послуг призначених для використання в сільськогосподарській галузі, продаж товарів і послуг благодійним організаціям.

Особливості застосування податку на прибуток підприємств (корпоративного податку в країнах – членах ЄС) засвідчують його специфічний характер використання як стимулятора економічних процесів в середині країни та інструмента посилення податкової конкуренції в фіскальному просторі Європи та світу.

Податкова система Україна за структурою досить схожа з податковими системами країн європростору, проте не повною мірою є співставною з нормами і принципами реалізації податкового законодавства Європейського союзу, що регламентуються відповідними Директивами.

Дослідження значення та проявів податкових елементів фіскального механізму в Україні виявило, що їх роль є беззаперечною, однак відсутність цілеспрямованості в реалізації заходів податкового впливу, нечіткість пріоритетів економічної

доктрини країни, як першооснови реформування податкової політики, неузгодженість окремих її елементів та домінування фіскальних орієнтирів, попри задекларовані пріоритети соціального розвитку, перешкоджають, а в ряді випадків і унеможливають досягнення завдань сталого розвитку.

На сьогоднішній день є значні резерви підвищення ефективності застосування податкових елементів фіскального механізму, зокрема доцільним є зростання природоохоронної ролі екологічних податків, оскільки не дивлячись на значне зростання обсягів надходжень екологічного податку, все ж вони є недостатніми для фінансування капітальних і поточних видатків спрямованих на захист та відновлення природнього середовища. Гострою є необхідність забезпечення справедливого перерозподілу доходів громадян на основі підвищення соціальної ролі прибуткового оподаткування та встановлення високих соціальних стандартів оцінки вартості робочої сили, рівень якої в Україні є доволі низьким порівняно з середнім показником в країнах Європейського Союзу. Актуальним вбачаємо необхідність розширення спектру використання податкових пільг і преференцій для активізації підприємницької діяльності в Україні, з посиленням фіскального контролю за ефективністю їх використання суб'єктами господарювання.

Основні результати дослідження опубліковано в: [149; 151; 283; 286; 290; 291; 302; 307; 309; 312; 314; 319; 328; 329; 332; 333; 334; 335; 336].

РОЗДІЛ 4

ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНСТИТУТІВ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

4.1. Характеристика технологій і процедур податкового адміністрування

Забезпечення ефективності процесу податкового адміністрування відноситься до числа важливих пріоритетів реалізації податкової політики держави. Прагматика податкового адміністрування є однією з найактуальніших у сфері оподаткування, управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання, але поряд з цим, є важливим індикатором рівня соціально-економічного розвитку держави. Поняття податкового адміністрування досить часто використовується в практичній діяльності органів ДФС України, у статтях фахового спрямування з бухгалтерського обліку та оподаткування, однак аналіз практики його застосування засвідчує відсутність чіткого пояснення суті даного терміну та варіативність тлумачень на зразок таких теоретичних конструктів як «фіскальне адміністрування», «податкове адміністрування» та «адміністрування податків і податкових платежів».

Зауважимо, що існує суттєва відмінність між парадигмами управління, які поширені на теренах колишнього пострадянського простору і у країнах з високорозвиненими суспільними інститутами. Основна відмінність полягає в тому, що вітчизняні концепції адміністрування трактують його як «організаційно-розпорядчу діяльність керівників і органів управління, що здійснюється шляхом наказів і розпоряджень» [20. С. 33], що є досить звуженим в порівнянні з західними тлумаченнями, згідно з якими воно виступає елементом «управлінської діяльності інституцій публічної влади, завдяки якій держава та громадянське суспільство забезпечують самокерованість (самоврядність) усієї суспільної системи та її розвиток у певному, визначеному напрямку» [399] що ґрунтуються на «скоординованих групових діях та взаємодіях законодавчої, виконавчої та судової гілок влади» [273].

Ми погоджуємось з низкою науковців, які стверджують, що найширшим поняттям є фіскальне адміністрування, яке охоплює податкове адміністрування, а також адміністрування неподаткових платежів, бюджетних витрат та державного боргу [267. С. 16].

Згідно з трактуванням вітчизняного теоретика В. Андрущенка фіскальне адміністрування володіючи антропоцентричною сутністю поєднує в собі: «державну політику в розумінні дій владних і управлінських структур, за допомогою яких наявні фінансові ресурси у певних пропорціях розподіляються через механізм оподаткування між приватним і публічним секторами економіки, між державою та населенням, а уряд за рахунок податків реалізує свої функції»; «науку, що формулює принципи ефективного управління податковою системою за даних соціально-економічних умов і суспільно-політичних обставин, оцінює податкову систему в світлі певних теоретичних критеріїв»; «мистецтво в усьому, що стосується успішного забезпечення з боку причетних до оподаткування державних діячів, службовців і спеціалістів реалізації податкової політики шляхом проведення адекватних рішень через органи законодавчої представницької влади ... на основі професійних знань, досвіду і високої виконавської майстерності» [8. С. 27-35].

В Податковому кодексі України відсутнє визначення поняття «адміністрування податків», але застосовується такий термін як «порядок адміністрування податків і зборів». Проте, основні елементи, що визначаються у розділі II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» Податкового кодексу України, на нашу думку, охоплюють ширше коло питань, що в загальному відображають структуру складових податкового адміністрування та включають: податкову звітність; податкові консультації; податковий контроль; облік платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби; перевірки; погашення податкового боргу платників податків; застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав; відповідальність; пеню [232].

Дискусійність термінологічної ідентифікації найбільшою мірою торкається понять «податкове адміністрування», Додаток Л (таб. 1) та «адміністрування

податків і податкових платежів», Додаток Л (таб. 2). Безумовно, дані терміни відрізняються між собою сутнісними характеристиками і змістовим наповненням, однак їх об'єднує те, що всі вони є втіленням механізмів і рівнів реалізації державного управлінського впливу в сфері фіску, див. *рис. 4.1*. На нашу точку зору, податкове адміністрування – це сукупність методів, прийомів і засобів забезпечення мобілізації податкових надходжень та погашення податкових зобов'язань платниками податків, що у відповідності з цілями і пріоритетами податкової доктрини держави щодо забезпечення її сталого розвитку формалізовані нормами чинного законодавства та засадами функціонування фіскальних інституцій, здійснюються органами управління процесами оподаткування.

Методи та процеси реалізації податкового адміністрування здійснюють як прямий, так і опосередкований вплив на розширення/ згортання параметрів фіскального простору державного та локального виміру. При цьому, якщо прямий вплив обумовлює суми мобілізованих податкових надходжень до бюджетів держави та суми погашення податкових зобов'язань і штрафних санкцій платників податків, то опосередкований вплив податкового адміністрування, зумовлюючись обсягом трансакційних витрат і втрат учасників процесів оподаткування, визначає рівень розвитку бізнес-середовища держави та її регіонів, а також їх інвестиційний потенціал.

Безумовно, питанням ефективності реалізації податкового адміністрування загалом та адміністрування податків і зборів зокрема приділяється належна увага в вітчизняних теоретичних і прикладних дослідженнях з податкової тематики. Однак, на нашу думку, не знайшли належного поширення і застосування ні в теоретичному, ні в практичному аспекті питання аналізу податкового адміністрування, як різновиду інституту оподаткування, що актуалізують оцінку ефективності його функціонування, обсягу трансакційних витрат і втрат учасників податкових правовідносин, рівня демократичності, прозорості та оптимальності виконуваних завдань і функцій структурними підрозділами фіскальних органів в процесі реалізації механізму підтримки і забезпечення дотримання норм, пошуку проявів повної чи часткової їм протидії та превентивних заходів впливу.

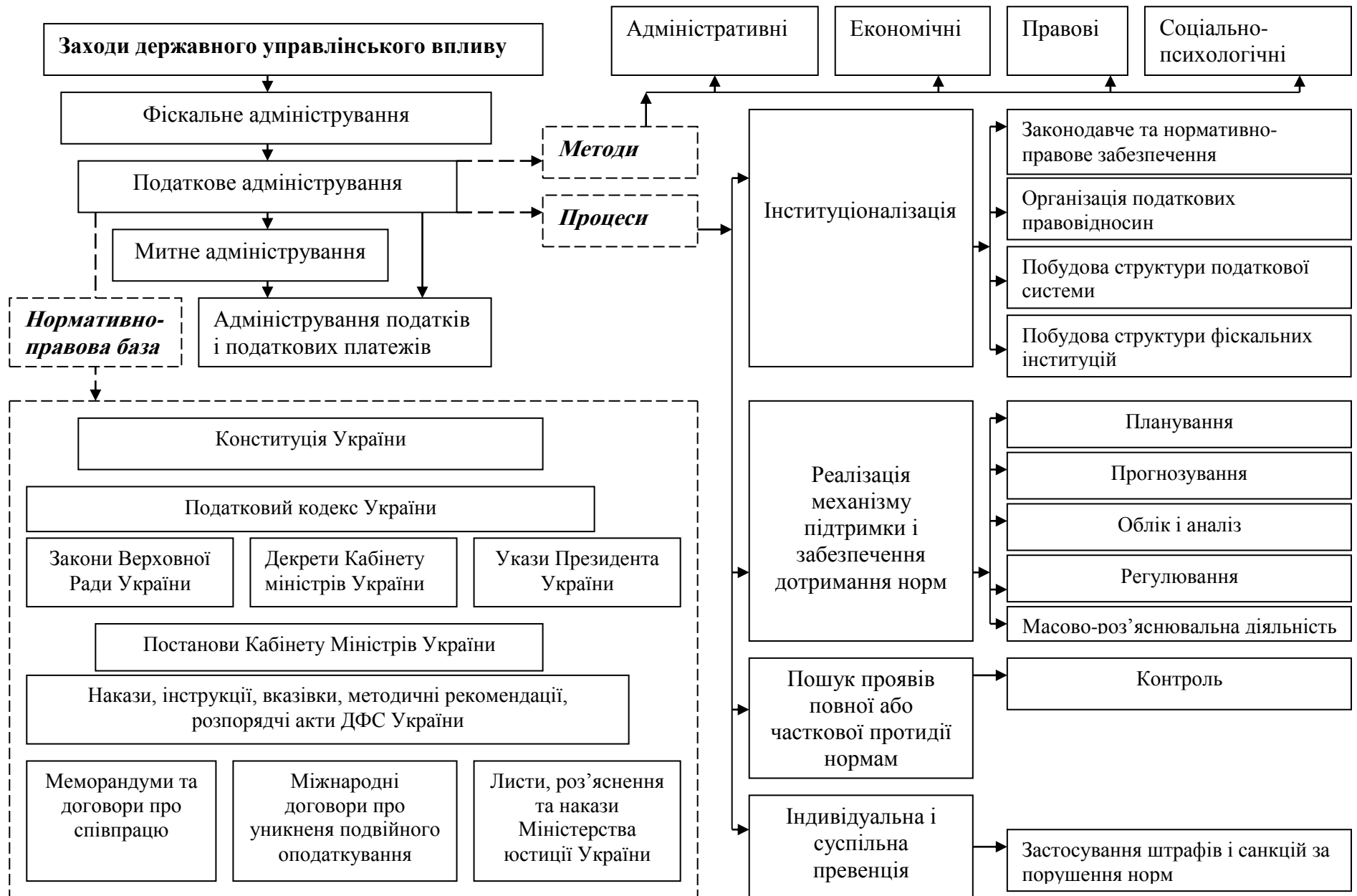


Рис. 4.1. Структурно-логічна схема реалізації методів і процедур податкового адміністрування

Інституціоналізація податкових відносин в Україні була започаткована з проголошенням незалежності, однак отримала новий стимул і імпульс розвитку в результаті прийняття Податкового Кодексу України, який значно змінив структуру податків і податкових платежів, перелік прав і обов'язків як платників податків, так і контролюючих органів в сфері фіску [232].

Законодавче та нормативно-правове забезпечення функціонування інституту податкового адміністрування здійснюється відповідно до нормативно-правового базису, що включає Конституцію України, Податковий Кодекс України, закони Верховної Ради України, Декрети та Постанови Кабінету міністрів України, укази Президента України, Накази, інструкції, вказівки, методичні рекомендації, розпорядчі акти ДФС України, договори про уникнення подвійного оподаткування та договори про співрацю. Означений нормативно-правовий базис обумовлює забезпечення реалізації податкових правовідносин, які визначаються правовими зобов'язаннями та суб'єктивними правами учасників, і здійснюються з метою задоволення індивідуальних і суспільних інтересів в процесі державотворення. Безумовно, податкове адміністрування в значній мірі залежить від законодавства про податки і збори, яке, встановлюючи певний тип організаційно-економічних механізмів оподаткування, забезпечує реалізацію фіскальних інтересів держави. Однак, часте внесення змін до податкового законодавства, наявність великої кількості підзаконних та інструктивних документів, суперечність окремих норм; відсутність ретельного кількісного та якісного аналізу доцільності запровадження чи відміни певної правової норми, рівня готовності суспільства до її сприйняття негативно впливає на ефективність реалізації податкового адміністрування в Україні.

Характерними ознаками податкових правовідносин є публічність, владно-майновий та правовий характер прояву, відображення об'єктивно існуючих економічних відносин та суб'єктний склад (державна, платники податків, фіскальні органи, фінансово-кредитні установи тощо). Податковий кодекс України не містить чітких та деталізованих характеристик реалізації податкових правовідносин, однак в загальному визначає об'єкти оподаткування (ст. 6), перелік загальнодержавних

(ст.9) та місцевих (ст. 10) податків і зборів як елементів податкової системи держави, суб'єктів податкових відносин, їх права та обов'язки.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 № 1797-VIII внесено низку змін у механізми реалізації податкових правовідносин між їх суб'єктами. Зокрема, центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику визначено Міністерство фінансів України, яке згідно з статтею 19 виконує наступні функції: координацію діяльності контролюючих органів; затвердження нормативно-правових актів з питань, що належать до компетенції контролюючих органів; прогноз, аналіз надходжень податків, зборів, платежів, джерел податкових надходжень; вивчення впливу макроекономічних показників, законодавства, угод про вступ до міжнародних організацій, інших міжнародних договорів України на надходження податків, зборів, платежів; надання пропозицій щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету; узагальнення практики застосування законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати ЄСВ, розроблення проектів нормативно-правових актів; видання узагальнюючих податкових консультацій та інші функції, передбачені законом [242].

Згідно з введеними законодавчими змінами за податковими інспекціями закріплено статус сервісної служби, оскільки перелік їх функцій охоплює: сервісне обслуговування платників податків; реєстрацію та ведення обліку платників податків та платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням; формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб, реєстрів, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи [243].

Проаналізуємо детальніше особливості функціонування інституту податкового адміністрування в розрізі його складових, процесів та носіїв. Щодо останніх, то кількість платників податків в Україні за основними їх групами впродовж 2012-2016 рр. демонструє зростання кількості юридичних осіб-платників податку та великих платників податків, див. *таб. 4.1.*

Таблиця 4.1.

**Кількість платників податків в розрізі їх основних груп в Україні за період
2012 – 2016 рр.**

Показник / рік	1.01.2013	1.01.2014	1.01.2015	1.01.2016	1.01.2017
Кількість платників податків – юридичних осіб, всього	1,206	1,238	1,267	1,31	1,38
Чисельність фізичних осіб, зареєстрованих у ДРФО, млн. чол.	44,35	44,35	41,95	42,3	44,1
ФОП, млн. чол.	2,65	2,67	2,124	2,14	1,97
Кількість великих платників податків	1359	1486	2131	1978	1725
Кількість платників ПДВ, тис. од.	239,5	292,6	234,1	220	233

Джерело: складено за даними ДФС України [84].

Введення в дію Податкового Кодексу України, заходи з оптимізації спрощеної системи оподаткування та детінізації бізнесу сприяли суттєвому приросту кількості зареєстрованих фізичних осіб – підприємців (ФОП) у 2012 р. (у 4 рази) з 620,3 тис. осіб у 2011 до 26488 тис. осіб у 2012 р. Подальше скорочення кількості ФОПів з 2014 р. пов'язуємо з введенням в дію Закону від 06.12.2016 р. № 1774-VIII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України», згідно з яким передбачалось, що ФОПи, які не одержують доходів, зобов'язані сплачувати ЄСВ в розмірі 704 грн. Очевидним стало те, що на фоні погіршення економічної ситуації в державі та початком військових дій, сума щомісячної сплати ЄСВ стала домінуючим аргументом щодо закриття своєї діяльності.

Важливою категорією платників податків, яка забезпечує близько 70 % доходів Державного бюджету України є великі платники податків, кількість яких впродовж 2012-2016 рр. характеризувалась змінною динамікою, при цьому Реєстр великих платників податків на 2017 рік сягнувши рекордних 2512 одиниць [270] містить на 45,6% більше підприємств, ніж у 2016 р. Відмітимо, що з 1.01.2017 р., згідно зі змінами до Податкового кодексу [232], великим платником податків визнається юридична особа або постійне представництво нерезидента на території України, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 1 млрд грн (в минулому 500 млн грн.) або загальна сума платежів, сплачених до Державного бюджету України ... за такий самий період перевищує 20 млн грн (в минулому 12 млн грн.). У 2016 р. податкові надходження

від великих платників податків зросли на 32% порівняно з 2015 р. і склали 215 млрд. грн. [84].

Станом на 1.01.2017 р. за даними ДФС України на обліку перебуває 3,45 млн. платників податків, з яких 1,38 млн. – юридичні особи, 2,07 млн. – фізичні особи – підприємці, в тому числі 233 тис платників податку на додану вартість, 3,93 млн – платників єдиного внеску (з яких 1,31 млн. – юридичні особи та 2,62 – фізичні особи – підприємці). В ЄДРФО зареєстровано 44,1 млн. осіб, з яких 2,6 млн. – особи до 16 років та 668,5 тис – іноземці. Реєстр самозайнятих осіб налічує 1,9 млн. фізичних осіб – підприємців [84].

Кожен з учасників податкових правовідносин характеризується податковим обов'язком, який на рівні платника податків зводиться до обов'язку повного та своєчасного погашення податкових зобов'язань, їх декларування та ведення податкового обліку. З метою спрощення для платників податків процедури подання податкової звітності до податкових органів з 2007 р. в Україні було запроваджено подання податкової звітності у електронній формі та започатковано впровадження системи електронного контролю за обігом ПДВ. Електронна форма документообігу між ключовими суб'єктами податкових правовідносин в Україні здійснюється на основі Податкового Кодексу України, Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронний цифровий підпис», а також Наказу ДПА України від 10.04.2008 № 233 «Про подання електронної податкової звітності».

В 2016 р. в контексті здійснюваних заходів з підвищення ефективності реалізації податкових правовідносин запроваджено модернізований електронний сервіс «Електронний кабінет платника», що на безоплатній основі шляхом використання спеціального програмного забезпечення дозволяє використовувати сервіси електронного адміністрування ПДВ та електронного адміністрування реалізації пального, подання податкових декларацій, користуватися електронними сервісами та мати полегшений доступ до необхідної інформації. Забезпечено дві форми доступу до «Електронного кабінету платника» - загальнодоступна та приватна – через електронний цифровий підпис Акредитованого центру

сертифікації ключів. За допомогою засобів електронного кабінету платника є можливість подання достатньо широкого переліку податкової звітності, зокрема: податкової декларації з податку на прибуток підприємств, податкової декларації платника єдиного податку третьої групи (юридичні особи), податкової декларації зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, податкову декларацію з податку на додану вартість, декларацію з акцизного податку, декларацію про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), податкову декларацію з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності), податкову декларацію зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, податкову декларацію з рентної плати, звіти, розрахунки, довідки та повідомлення. Загалом, за період з 1.03. 2016 р. по 26.10.2017 р. кількість користувачів електронного кабінету платника зросла з 12,4 тис до 9 мільйонів 300 тис. одиниць, див. *таб. 4.2.*

Таблиця 4.2.

Кількість користувачів електронного кабінету платника в Україні, од.

	Станом на				
	1.03.2016	1.03.2017	1.06.2017	1.07.2017	1.09.2017
Кількість користувачів електронного кабінету платника, всього	12 445	6 391 949	8 385 390	8 846 827	9 055 256
Кількість користувачів приватної частини електронного кабінету платника, всього	31 294	340 933	537 750	569 019	663 810
<i>з них</i>					
Юридичні особи	11 596	104 291	136 956	152 366	197 658
Фізичні особи – підприємці	19 640	202 907	262 111	276 873	323 843
Подавали документи	272	105 491	241 325	262 643	330 722
Кількість документів	627	490 623	921 536	1 105 862	2 154 271

Джерело: складено за даними ДФС України [84].

Розширена мережа пунктів реєстрації користувачів Акредитованого центру сертифікації ключів ІДД ДФС забезпечує можливість безоплатного отримання

посилених сертифікатів відкритих ключів підприємствами, установами і організаціями та фізичними особами. Зокрема у 2016 р. 332312 тис. клієнтів (ю. О.– 111 789, ф. О. – 220 523), було надано 1 114 659 посилених сертифікатів відкритих ключів (ю. О. – 631 518, ф. О. – 483 141), що значно перевищує показник 2015 р., де сертифікати отримали 268 726 тис. клієнтів (ю. О. – 94 308, ф. О. – 174 418), яким безкоштовно видано 816 782 посилених сертифікатів відкритих ключів (ю. О. – 433 030, ф. О. – 383 752) [84].

Важливим аспектом діяльності ДФС України є прийняття повідомлень про можливі факти мінімізації сплати податків та порушень податкового законодавства. Однак, значне скорочення кількості таких повідомлень впродовж 2014-2016 рр., на нашу думку, не свідчить про зниження податкової свідомості платників податків, а навпаки є результатом недостатньої ефективності та результативності діяльності структурних підрозділів фіскальних органів щодо протидії податковим правопорушенням, *табл 4.3.*

Таблиця 4.3.

Показники діяльності ДФС України щодо протидії мінімізації сплати податків та надання податкових роз'яснень у 2014-2016 рр.

	2014	2015	2016
Прийнято повідомлень про факти порушення податкового законодавства, всього	1620	1077	1224
<i>стосовно питань:</i>			
виплати заробітної плати в «конвертах»	250	222	180
діяльності суб'єктів господарювання без державної реєстрації	249	261	173
ухилення від сплати податків	156	168	123
порушень чинного законодавства при здачі в оренду нерухомості	844	106	71
Кількість наданих Контакт-центром Інформаційно-довідкового департаменту ДФС відповідей, всього тис., <i>у тому числі</i>	1156,086	1286,653	1245,5
Телефоном	1133183	1244114	1212905
Електронною поштою та факсом	22795	39648	32330
Голосовими повідомленнями	108	2282	284
У письмовій формі		609	399

Джерело: складено за даними ДФС України [84].

Безумовними перевагами електронного документообігу як інноваційного кроку в розвитку відносин між платниками податків і ДФС України є конфіденційність інформації, можливість оперативної обробки інформації підрозділами ДФС України, економія часу та витрат на паперові носії інформації та бланки податкової звітності, а також оперативність перевірки щодо заявлених сум відшкодування податку на додану вартість. Однак, існує низка проблем, що можуть знизити ефективність електронного декларування, зокрема: недосконале програмне забезпечення, відсутність чи низька якість інтернет-зв'язку, незахищеність систем безпеки на підприємствах та в органах податкового контролю.

Ризики неналежного захисту даних автоматизованих інформаційних систем (далі АІС) мали місце мінімум двічі впродовж 2015-2017 рр. Зокрема, за даними Державної фіскальної служби України з 06 по 11.12.2015 в роботі АІС «Управління документами» на рівні ДФС України було втрачено 3 терабайти інформації у вигляді 531 тис. електронних документів, 26 тис. даних у реєстраційних картках, 4,1 тис. реєстраційних карток та 3,1 тис. контрольних карток. Особливе занепокоєння викликає той факт, що досі даний інцидент не знайшов належної реакції в керівництві ДФС України, її територіальних підрозділів, Міністерстві фінансів України та органах управління державою. Не з'ясованими залишились причини такої масштабної втрати документації, її остаточні обсяги, винні особи, що спричинили втрату баз даних. Іншим масштабним інцидентом стала вірусна кібератака, що масово атакувала сервери багатьох державних установ і комерційних структур впродовж 27-29 червня 2017 р. в результаті «безпрецедентного факту злому» та внесення вірусного програмного коду у пакеті оновлення програмного забезпечення «М.Е.Дос». Неможливість окремих груп платників вчасно подати податкову звітність та зареєструвати податкові накладні через «Електронний кабінет платника» зумовило прийняття Кабінетом Міністрів України і ДФС України рішення про продовження термінів подачі таких накладних на 15 днів.

Важливою складовою діяльності ДФС щодо адміністрування податків є надання податкових консультацій та проведення масово-роз'яснювальної роботи. Про постійну необхідність отримання податкових роз'яснень платниками податків з

питань реалізації норм податкового законодавства та технологій податкового адміністрування засвідчує кількість наданих відповідей Контакт-центру Інформаційно-довідкового департаменту ДФС України, однак у 2016 р. мало місце скорочення кількості наданих Контакт-центром відповідей на 41 тис. порівняно з попереднім роком, *таб. 4.3.*

Скорочення кількості відповідей, наданих структурними підрозділами ДФС України зумовлено внесенням уніфікованих відповідей в автоматизовану Базу знань, для наповнення якої відбувається моніторинг змін податкового законодавства, опрацювання інформації з офіційних веб-порталів ДФС України, Кабінету Міністрів України і Верховної Ради України з метою виявлення неактуальної та застарілої інформації, розробляються нові варіанти відповідей з урахуванням змін нормативно-правової бази держави з питань оподаткування.

Станом на 01.01.2017 р. База знань містить 16010 запитань – відповідей, у тому числі з питань оподаткування – 14250, державної митної справи – 857, єдиного внеску – 903. Найбільш частою причиною звернень платників податків є питання адміністрування податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, податку на прибуток та єдиного податку для фізичних осіб-підприємців. Однак, здійснення консультаційної діяльності має певні недоліки, зокрема: відсутність відповідальності органів ДФС України за надані консультації та непоодинокі випадки скасування роз'яснень новими, що містять суперечливі чи заперечуючі попередні роз'яснення положення. З прийняттям Податкового Кодексу України означені проблеми було частково вирішено завдяки новаціям ст. 52-53 Глави 3 «Податкові консультації» Розділу II Кодексу. Так, було радикально переглянуто ставлення до роз'яснень контролюючих органів та введено поняття індивідуальної податкової консультації зі статусом правового акта індивідуальної дії (пп. 14.1.172 ст. 14, ст. 52 ПКУ), однак узагальнюючі податкові консультації все ще продовжують носити рекомендаційний характер [342. С. 3-10]. Постійна необхідність платника податків слідкувати за змінами податкового законодавства, часто в більшому обсязі ніж це зумовлюється видом та сферою його діяльності; неможливість отримання

податкових консультацій наперед з питань, що торкаються напряду діяльності, регулюючих обмежень чи особливостей визначення податкових зобов'язань; формальність, або просте цитування норм податкового законодавства, що ускладнює можливість отримання вичерпної відповіді; недостатня кількість фахівців ДФС України, які здатні та уповноважені надавати податкові консультації, дає підстави стверджувати, що недостатня ефективність інформаційно-роз'яснювальної роботи, формалізм у її виконанні не сприяє підвищенню податкової культури та дисципліни, зменшенню детінізації економіки.

Ключовим завданням системи методів, прийомів і засобів податкового адміністрування є забезпечення мобілізації податкових надходжень, які в структурі доходів Зведеного бюджету України на (84,9%, або 412,8 млрд.грн у 2013 р.) 83,5% забезпечуються органами ДФС України. Однак, середній показник виконання планових податкових надходжень до Зведеного бюджету України впродовж 2010-2016 рр. становить 97,4%, що свідчить про невідповідність обсягів планових і фактичних сум. Суттєве, 5% зростання виконання планових показників у 2011 р. (зростання планових показників більш ніж на 35,6%) пояснюється зміною бюджетної класифікації та переведенням окремих надходжень, які раніше вважалися неподатковими, в розряд податкових (рента, збори за паливно-енергетичні ресурси тощо). Наявність податкового розриву впродовж 2012-2014 рр. на нашу думку, відбулося як через законодавчі новації, спрямовані на зниження податкового навантаження, так і через неповне врахування параметрів економічного розвитку держави, що ідентифікують реальну оцінку баз оподаткування, таб. 4.4.

Таблиця 4. 4.

Рівень податкового розриву Зведеного бюджету України в частині надходжень, що адмініструються ДФС за період 2010-2016 рр.

	Планові податкові надходження, млрд. грн	Фактичні податкові надходження, млрд. грн.	% виконання планових показників	<i>Індекс споживчих цін за рік</i>
2010	243,7	234,4	96,2	<i>109,1</i>
2011	330,6	334,2	101,2	<i>104,6</i>
2012	397,5	360,6	90,7	<i>99,8</i>

Продовження таблиці 4.4.

2013	379,5	354,0	93,7	100,5
2014	387,2	367,5	94,9	124,9
2015	496,5	507,6	102,2	143,3
2016	634,4	650,8	102,6	112,4

Джерело: розраховано автором за даними ДФС України [84].

При цьому, на показники перевиконання планових показників податкових надходжень у 2015-2016 рр вплинули: зростання цін, високий рівень інфляції та девальвації гривні, що зумовили завищення фактичних сум податкових надходжень.

Важливою складовою адміністрування податків є контрольно-перевірочна робота ДФС. Дані *таблиці 4.5.* засвідчують, що впродовж 2012-2016 рр. спостерігалось скорочення кількості планових, позапланових перевірок та зустрічних звірок. Значне скорочення кількості перевірок у 2015-2016 рр. зумовлювалось обмеженням повноважень контролюючих органів на основі запровадженого Законом України від 28.12.2014 № 71 „Про внесення змін до ПКУ та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи” мораторію, згідно з яким «у 2015–2016 рр. перевірки підприємств, установ та організацій, фізичних осіб–підприємців (далі – ФОП) з обсягом доходу до 20 млн грн за попередній календарний рік здійснювались контролюючими органами виключно з дозволу Кабінету Міністрів України, за заявою суб’єкта господарювання, згідно з рішенням суду або вимогами КПКУ» [240. С. 55]

Таблиця 4.5.

Показники контрольно-перевірочної роботи ДФС України у 2012-2016 рр

	2012	2013	2014	2015	2016
Кількість проведених перевірок, од.	174500	109500	105059	76068	43136
з них:					
Планові перевірки	8100	5100	6198	4453	4219
Позапланові перевірки	36300	33000	33129	21217	16119
Зустрічні звірки, з них:	130100	71400	65732	50398	22798
Донараховано узгоджених податкових зобов’язань, млрд.грн.	6,98	7,2	8,0	4,6	6,3
Надійшло за актами документальних перевірок, млрд.грн	6,56	6,83	3,3	2,9	3,21

Джерело: складено за даними ДФС України [84].

Запровадження норм закону України від 28.12.2014 № 71 „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи”, з обмеженням контролюючих функцій ДФС, спровокував появу правової колізії, оскільки не було чітко встановлено переліку видів перевірок, встановлених статтею 75 ПКУ, на які вводився такий мораторій. Відсутність чіткого переліку форм перевірок зумовило віднесення до їх обмежених різновидів і камеральних перевірок, проведення яких згідно статті 76 ПКУ проводиться суцільним порядком щодо податкової звітності посадовими особами контролюючого органу без спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення, та не потребує згоди на перевірку чи присутності при її проведенні платника податків. В результаті, існування двох протилежних вимог, а саме: 1) обмеження щодо проведення всіх видів перевірок контролюючими органами вказаних суб'єктів господарювання, у тому числі щодо камеральних перевірок декларацій з податку на прибуток таких суб'єктів господарювання; та 2) проведення територіальними органами ДФС камеральних перевірок усієї податкової звітності платників податків – юридичних осіб суцільним порядком за кожний звітний період, в кінцевому підсумку вплинуло на скорочення обсягів контрольно-перевірочної роботи, і як наслідок, на недонадходження коштів до бюджетів.

Крім того, за результатами звіту «Про результати аудиту ефективності забезпечення органами Державної фіскальної служби повноти та своєчасності сплати (стягнення) штрафних санкцій і пені до державного бюджету» [107], очевидним став той факт, що прийняте законодавче рішення, спрямоване на послаблення документального контролю за платниками податків, не сприяло зростанню рівня їх сумлінності та покращенню платіжної дисципліни. Означений висновок підтверджується результатами проведених документальних перевірок та нарахованих і застосованих штрафів до платників податків як юридичних так і фізичних осіб впродовж 2013-2015 рр., *таб. 4.б.*

Впродовж 2013-2015 рр. було скорочено кількість документальних перевірок платників податків-юридичних осіб, при цьому знаковим, на нашу думку, є той факт, що у 2015 р. зафіксовано найменшу кількість проведених документальних

перевірок - 25670 та максимальне значення донарахованих сум грошових зобов'язань, обсяг яких порівняно з 2014 роком зріс у 1,6 раза (36 545,2 млн. грн. у 2014 р.).

Таблиця 4. 6.

Аналіз проведених ДФС України документальних перевірок платників податків – юридичних осіб, нарахованих та застосованих штрафів за їх результатами за період 2013-2015 рр.

	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Загальна кількість документальних перевірок	45712	39327	25670
Донараховано перевірками звітнього року узгоджених та неузгоджених грошових зобов'язань з урахуванням узгоджених грошових зобов'язань за актами перевірок минулих років після проходження процедури адміністративного або судового оскарження, млн. грн.	20533,3	23198,6	36545,2
Скасовано донарахованих грошових зобов'язань за результатами адміністративного оскарження за актами звітнього року, млн.грн.	517,1	929,2	514,8
У тому числі штрафів, всього	274,1	449,1	345,5
Питома вага в сумі скасованих зобов'язань, %	47,8	48,3	67,0
- на рівні головних управлінь	130,7	304,0	201,3
% до всіх штрафів	52,9	67,7	58,3
- на рівні ДФС	143,4	145,1	144,2
Скасовано донарахованих грошових зобов'язань за результатами судового оскарження за актами звітнього року	405,6	1096,7	1023,2
Погашено за процедурою податкового компромісу, млн.грн.	-	-	7054,8
Сума донарахованих грошових зобов'язань, які перебувають на оскаржанні на кінець року, млн. грн.	12632,5	13393,7	23567,5
% донарахованих грошових зобов'язань	61,5	57,7	64,5
Узгоджено грошових зобов'язань, які підлягають погашенню, всього	7191,8	7963,8	4611,0
% донарахованих	34,7	34,3	12,6
У тому числі:			
- основний платіж	5296,0	5249,1	2896,5
- штрафи	1715,2	2160,2	1108,4
Питома вага, %	23,8	27,1	24,0
- пеня	180,5	554,6	606,1
Питома вага, %	2,5	7,0	13,1

Продовження таблиці 4.6.

Сплачено всього грошових зобов'язань, млн. грн.	6242,3	3300,0	2930,1
Рівень сплати узгоджених зобов'язань, %	86,8	41,4	63,5
Рівень сплати донарахованих зобов'язань (за мінусом податкового компромісу для 2015 р.),%	30,4	14,2	9,9
Розрахункова сума застосованих штрафів усього, млн.грн. ((рядок 2 – рядок 10)* рядок 17)/ 100)	4886,9	6286,8	7077,7
Розрахункова сума сплачених штрафів, млн.грн.	1486,7	894,3	703,2
Недонадходження від загальної суми донарахувань штрафів, млн. грн.	3400,2	5392,5	6374,5
Недонадходження узгодженої суми штрафів, млн. грн.	228,5	1265,9	405,2

Джерело: складено на основі [84; 107. С. 23].

У 2015 р. 19,3 %, або 7054,8 млн. грн донарахованих сум грошових зобов'язань платників податків–юридичних осіб сплачено згідно з процедурою податкового компромісу. За даними ДФС України, станом на 16.04. 2015 р. від платників податків надійшло 6764 заяви про намір щодо застосування податкового компромісу, за результатами досягнення якого до бюджету було спрямовано 358,8 млн. грн. Загалом, від платників податків надійшло 2236 заяв з наміром досягнення податкового компромісу щодо неузгоджених сум податкових зобов'язань, відносно яких тривала процедура адміністративного/судового оскарження, за 1511 такими заявами було досягнуто податковий компроміс, результатом застосування якого стало надходження 138,1 млн. грн. до бюджету держави.

Однак, негативним моментом слугував той факт, що при значній кількості платників податків, які виявили бажання скористатись податковим компромісом, було чимало суб'єктів господарювання, щодо яких слідчими податкової міліції провадилось досудове слідство за фактами ухилення від сплати податків. Підтвердженням цьому є закриття в результаті досягнення податкового компромісу 170 кримінальних проваджень, внаслідок чого до бюджету було сплачено майже 131 млн. грн. [69]

Від застосування податкового компромісу у 2015 р. було додатково мобілізовано 7 млрд.грн., крім того за даними ДФС України у 2015 р. за

результатами перевірок було донраховано 36,5 млрд.грн. (за плановими перевірками 18,5 млрд.грн, за податковими 18 млрд.грн), із донрахованих грошових сум узгоджено 4,6 млрд.грн, при цьому надійшло лише 63% узгоджених сум (2,9 млрд.грн). При цьому, обсяг податкового розриву в 2015 р. становив 202,7 млрд.грн, а у 2016 р. він зріс на 9,1% і становив 221,2 млрд.грн. [89].

Щодо результатів контрольно-перевірочної діяльності у 2016 р., то тут було донраховано 28,4 млрд.грн (при цьому, за результатами планових перевірок -15,6 млрд. грн., позаплановими – 12,6 млрд.грн., та фактичними -163,0 млн. грн.) [89]. Із донрахованих сум податкових зобов'язань в результаті широкого використання права платників податків на оскарження прийнятих за результатами податкової перевірки рішень в адміністративному порядку та звернень до судових інстанцій було узгоджено 6,3 млрд. грн, що становить лише 22,1%. Таким чином, у 2015 та 2016 рр. в результаті здійснених ДФС України заходів податковий розрив було зменшено на 4,9% та 0,5% відповідно, що засвідчує ефективність здійснюваних заходів з легалізації тіньових капіталів шляхом застосування податкових амністій.

Щодо узгоджених сум донрахованих податкових зобов'язань, то їх обсяг у 2015 р. порівняно з 2013 роком зменшився в 1,6 раза (з 7191,8 у 2013 до 4611,0 у 2015 р.), що зумовлюється значними обсягами судового оскаржання донрахованих сум грошових зобов'язань та погіршенням платіжної дисципліни платників податків–юридичних осіб. Зокрема, у 2013 р. показник сплати узгоджених сум грошових зобов'язань становив 86,8%, у 2014- 41,4%, та у 2015 -63,5%.

Запровадження мораторію на проведення документальних перевірок мало значний вплив і на показники контрольно-перевірочної роботи щодо фізичних осіб – платників податків. Так, для прикладу кількість проведених у 2015 р. документальних перевірок фізичних осіб–платників податків порівняно з 2014 роком скоротилась на 20,9 %, що на 25,8% відповідає зростанню у 2015 р. кількості податкових повідомлень-рішень, відповідно до яких застосовуються штрафи до фізичних осіб-платників податків, *таб. 4.7.*

Таблиця 4.7.

Аналіз застосування штрафів за результатами проведених документальних перевірок фізичних осіб–платників податків в Україні у 2013-2015 рр.

	2013	2014	2015
Загальна кількість документальних перевірок	123303	145101	114821
Кількість податкових повідомлень-рішень, відповідно до яких застосовано штрафи	142461	168668	125094
Суми грошових зобов'язань, визначених за результатами документальних перевірок з урахуванням перевірок попереднього року, млн.грн.	1520,1	1663,2	1597,5
У тому числі застосовано штрафів, млн. грн.	422,1	764,4	609,1
З них штрафів:			
- застосованих до основного платежу	404,8	726,6	573,4
- за несвоєчасну сплату податкових зобов'язань	12,2	33,3	34,2
- за несвоєчасне подання податкової звітності чи інформації про фізичних осіб	5,1	4,5	1,5
Сплачено грошових зобов'язань, млн. грн.	279,6	243,3	214,4
Рівень сплати, %	18,4	14,6	13,4

Джерело: складено на основі [84; 107. С. 23].

Відмітимо, що на існування стійкої тенденції до зниження показника сплати грошових зобов'язань за винесеними на основі податкових повідомлень-рішень сум з 18,4% у 2013 р. до 13,4% у 2015 р., жодним чином не вплинуло скорочення рівня документального контролю, навпаки зумовивши нарощення обсягів податкового боргу [269].

Управління податковим боргом в контексті податкового адміністрування займає важливе місце в роботі ДФС. Стаття 59 ПКУ визначає, що у випадку несплати податкоплатником узгоджених сум податкового зобов'язання у встановлені законодавством терміни, контролюючі органи не раніше першого робочого дня після закінчення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання надсилають йому податкове повідомлення-рішення, що надає право платнику податків самостійної сплати податкового боргу впродовж двох місяців з моменту її вручення [232]. При цьому, згідно з нормами податкового законодавства, органи доходів і зборів в частині управління податковим боргом реалізують наступні функціональні завдання: організовують роботу та здійснюють контроль за

застосуванням арешту майна платника податків, що має податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на його рахунках у банку; здійснюють погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів; здійснюють відстрочення, розстрочення та реструктуризацію грошових зобов'язань та/або податкового боргу, недоїмки зі сплати єдиного внеску, а також списання безнадійного податкового боргу.

Аналіз практики управління податковим боргом засвідчує недостатньо ефективну роботу ДФС України щодо упередження та мінімізації його обсягів, розмір яких впливає на стабільність фіскального простору держави та можливість фінансування програм загальнодержавного значення. Станом на 1.01.2017 р. податковий борг становив 58,7 млрд. грн, що перевищило 11,6% загальних податкових надходжень до бюджету 2016 р. та запланованих на цей рік видатків на оборону держави, в розмірі 54,8 млрд. грн. Навищий показник зростання податкового боргу спостерігався у 2014 р., його приріст порівняно з 2013 р. становив 96,7% (або 15042 млн. грн) [84].

Основний обсяг податкового боргу переважно формується за рахунок ПДВ, податку на прибуток підприємств і рентних платежів. В 2016 р. питома вага цих податків у загальних обсягах податкового боргу становила 88%, *рис. 4.2.*

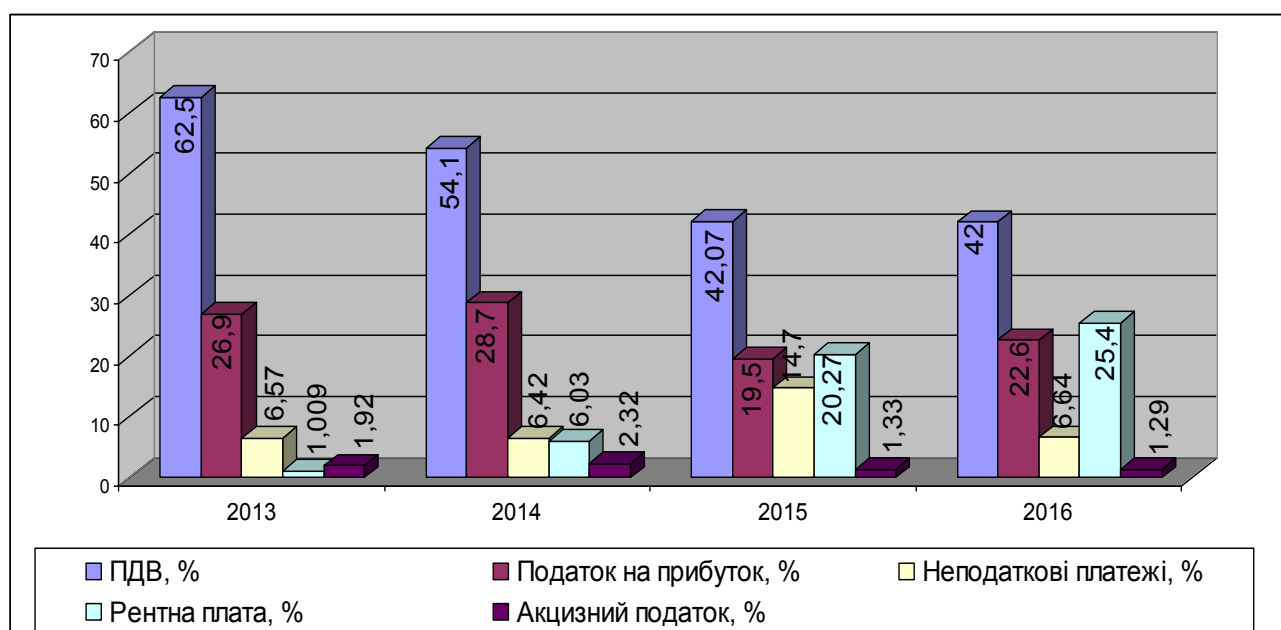


Рис. 4.2. Динаміка структури податкового боргу в розрізі податків та платежів в Україні у 2013-2016 рр. [84]

Аналіз структури податкового боргу за податками, зборами, платежами до державного бюджету продовж 2013-2016 рр. демонструє переважання боргу з ПДВ, максимальне значення питомої ваги якого спостерігалось у 2013 р. (62,6%), та в подальшому характеризувалося спадною динамікою до 42% у 2016 р., при абсолютному зростанні податкового боргу з цього податку за період 2013-2016 рр в 2,5 рази. Щодо податку на прибуток, то його частка у загальному обсязі податкового боргу склала 24%, з максимальним значенням 28,7% у 2014 р., мінімальним у 2015 р. (19,5%). Найшвидшими темпами зростав податковий борг з рентної плати, якщо у 2013 р. його питома вага в загальній структурі боргу становила близько 1%, то уже з наступного 2014 року спостерігалось значне зростання до 6,0 % , до майже 20,3% у 2015 р. та 25,4% у 2016 р., що свідчить про збільшення цього різновиду боргу в 95 разів зумовлене податковим боргом ПАТ «Укрнафта».

Аналіз динаміки податкового боргу в територіальному розрізі засвідчує значне абсолютне зростання його обсягів практично у всіх областях, крім Вінницької, де спостерігалось скорочення обсягів податкового боргу на 23,7%. Найвище зростання податкового боргу впродовж 2014 року було зафіксовано у Запорізькій (5,4 рази) та Донецькій (3 рази); в 2015 р. – Сумській (3,4 рази), Івано-Франківській (3,2 рази); у 2016 р. – Полтавській (2,2 рази) та Дніпропетровській (2 рази) областях, див. Додаток Л (табл 3). Щодо обсягів податкового боргу Офісу Великих платників податків, то тут також мало місце значне зростання, зокрема впродовж 2014 року- у 3,5 рази та 2015 року – у 4,1 рази, порівняно з попереднім роком [84; 107].

Важливою умовою ефективності діяльності органів доходів і зборів з мінімізації рівня податкового боргу в державі є визначення його рівня та структури. Однак, на сьогоднішній день, обрахунок податкового боргу органами ДФС України зумовлюється тим, що: 1) охоплює суми заборгованості платників податків як за податковими, так і за неподатковими платежами, 2) ґрунтується на даних про податкову заборгованість платників податків за грошовими зобов'язаннями, що самостійно визначені платниками податків та таку, що визначена за результатами контрольної роботи, і не охоплює дані про податковий борг платників податків, які

перебувають у процедурах банкрутства, або щодо яких судом прийнято рішення (постанову) про зупинення провадження у справі, *рис. 4.3.*

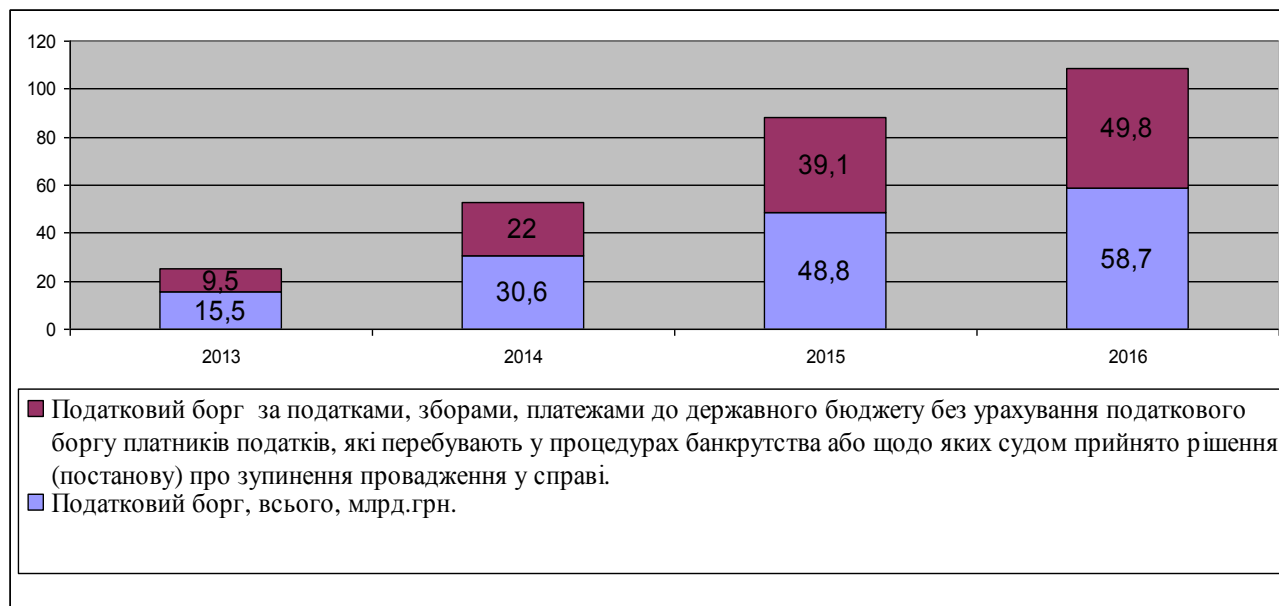


Рис. 4.3. Зміни обсягів податкового боргу до Державного бюджету України за податками, зборами, платежами у 2013-2016 рр., млрд. грн.

Джерело: складено за даними ДФС України [84; 107].

Крім того не враховуються обсяги щорічно новоствореного податкового боргу в визначенні ключового індикатора «Динаміка податкового боргу» в переліку встановлених для ДФС України Міністерством фінансів на 2016-2017 рр ключових показників ефективності діяльності. В результаті, досягнуті значення коефіцієнту ефективності «Динаміка податкового боргу» з встановленим цільовим значенням 10% скорочення податкового боргу та досягнутим 22% у 2016 р., 4,8% за січень – лютий 2017 року, як відображення «зменшення суми податкового боргу щодо суми боргу станом на початок поточного року та без врахування боргу, який виник у поточному р.» [90] є необґрунтовано завищеними, оскільки фактично обчислюється шляхом порівняння сум боргу на звітну дату. Таким чином, показники діяльності територіальних органів ДФС України щодо податкового боргу, за даними Рахункової палати України, склали не більше 1% всього обсягу і здійснювались як за рахунок реалізації майна, що перебувало в податковій заставі, або шляхом вилучення коштів боржників [93], так і за рахунок переводу платників податків – боржників на облік до Офісів Великих платників податків, що сприяло зростанню

податкового боргу у цих підрозділах органів доходів і зборів (зокрема у зв'язку з запровадження Реєстру Великих платників податків та введенням їх відокремленого обліку на підставі статті 64 ПКУ [232]. загальна кількість великих платників податків станом на 01.02.2017, збільшилась на 796 суб'єктів, з яких 152 – володіли значним податковим боргом) [84].

Рівень погашення податкового боргу без врахування сум податкового боргу платників, які перебувають в процесі процедури банкрутства, або щодо яких прийнято рішення про закриття/зупинення провадження по справі характеризується хвилеподібною динамікою, зокрема у 2014 р. він становив 47,1% загальних обсягів податкового боргу, у 2015 – 67,9%, та у 2016 р. – 48,8%, що є відображенням погіршення платіжної дисципліни, і зростання кількості платників податків із заборгованістю зі сплати податків і податкових платежів, *рис. 4.4.*

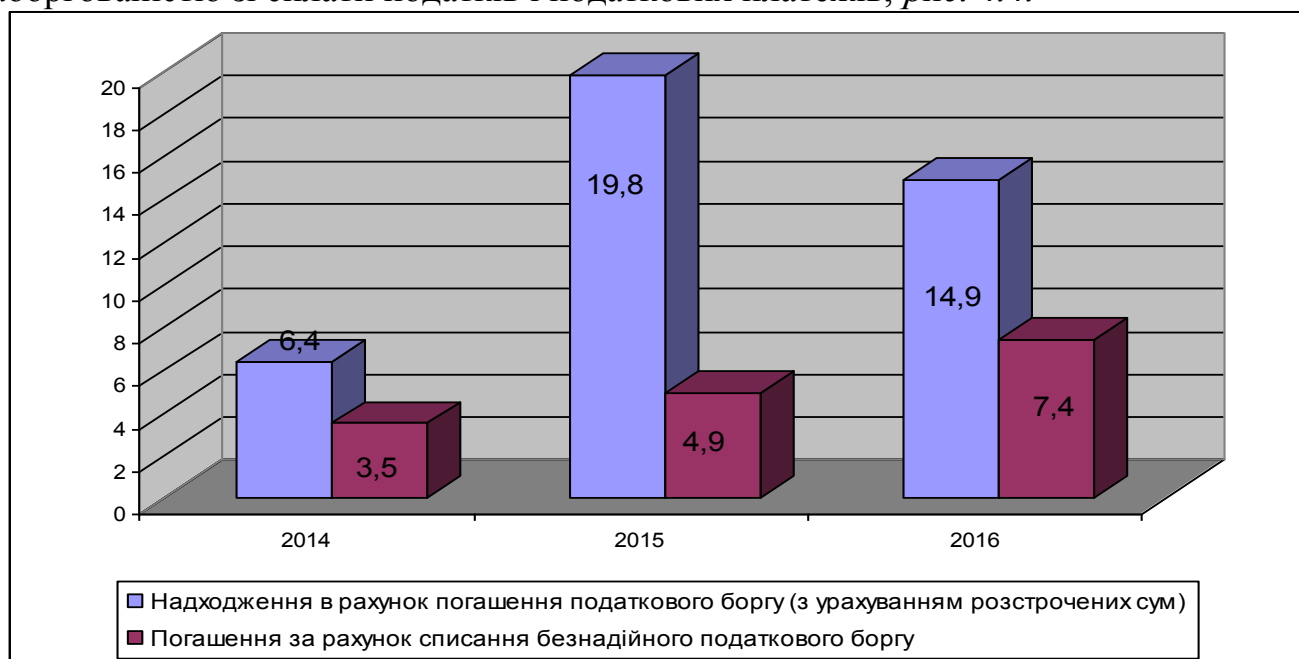


Рис. 4.4. Обсяги погашення податкового боргу Державного бюджету України за період 2014-2016 рр, млрд.грн.

Джерело: складено за даними ДФС України [84; 107].

При цьому, як видно з представленою рисунком, списання найбільшого обсягу безнадійного податкового боргу відбулося в 2016 р. в сумі 7,4 млрд.грн, що на 2,5 млрд. грн. більше суми списання у 2015 р. Нарощення обсягів списання безнадійного податкового боргу безумовно негативно впливає на обсяг доходів бюджету, збільшує бюджетний дефіцит, та перешкоджає в повному обсязі

фінансувати програми соціального-економічного розвитку, але також засвідчує недостатній рівень дієвості заходів з управління податковим боргом.

Сукупність передумов появи значних сум податкового боргу, на нашу думку, в значній мірі залежить від макроекономічної ситуації в державі, де впродовж 2014-2016 років спостерігається значний спад економіки. Це підтверджується співвідношенням показників зростання податкового боргу і ВВП, *таб. 4.8.*

Таблиця 4.8.

Співвідношення темпів росту податкового боргу і ВВП України у 2010-2016 рр.

	Обсяг податкового боргу, млрд.грн.	Обсяг ВВП, млрд.грн.	Питома вага податкового боргу у ВВП, %	Темп росту податкового боргу,%	<i>Темп росту ВВП</i>
2010	16,7	1082,569	1,5	-	-
2011	13,8	1302,079	1,06	82,6	<i>120,3</i>
2012	10,1	1411,238	0,72	73,2	<i>108,4</i>
2013	11,5	1454,931	0,79	113,8	<i>103,1</i>
2014	26,9	1566,728	1,72	233,9	<i>109,1</i>
2015	45,4	1979,458	2,3	168,7	<i>124,7</i>
2016	58,7	2383,182	2,46	129,3	<i>120,4</i>

Джерело: складено за даними [83; 84].

В аналізованому діапазоні 2010-2016 рр. найнижчий показник обсягу податкового боргу спостерігався у 2012 р., що підтверджується аналогічним показником частки податкового боргу в ВВП в цьому ж р.. Впродовж 2013-2016 рр. мало місце поступове нарощення сум податкового боргу, що зумовило зростання показника його питомої ваги у ВВП з 1,72% у 2013 до 2,46 % у 2016 р. [84; 107].

Недостатня ефективність роботи підрозділів ДФС України щодо управління погашенням податкового боргу зумовлює необхідність посилення впливу інструментів управління податковим боргом, а саме: направлення податкової вимоги, стягнення коштів з рахунків боржників за рішенням суду, розстрочення (відстрочення) податкового боргу, посилення інформаційно-аналітичних механізмів діагностики платників податків, запровадження механізмів компенсації збитків,

завданих державі внаслідок списання безнадійного податкового боргу, усунення ймовірних корупційних ризиків.

Індекс адміністрування податкового боргу є важливим індикатором ефективності податкового адміністрування. В країнах ОЕСР найвищі рівні даного індексу у 2013 р. були зафіксовані у Італії (257%) та Греції (132,7%), що пов'язано з високим рівнем податкової заборгованості платників в результаті складної соціально-економічної ситуації, значними суспільними негараздами, наслідками неодноразових фінансових криз. Дещо нижчі показники спостерігались у Португалії (31,7%), Мексиці (31,5%), Бельгії (23,4%) та Румунії (21,8%). Середнє значення цього показника в країнах ОЕСР у 2011-2013 рр становило 22-24 %, таб. 4.9.

Таблиця 4.9.

Коефіцієнт співвідношення податкового боргу (в тому числі спірного) до чистих податкових надходжень на кінець року, %

	2011	2012	2013
Австралія	10,1	10,5	10,7
Австрія	8,5	8,5	9,0
Бельгія	24,6	24,1	23,4
Канада	12,7	12,3	12,5
Данія	7,4	7,2	6,5
Естонія	7,5	5,8	4,4
Фінляндія	8,0	8,2	7,4
Франція	9,6	11,1	10,9
Німеччина	3,3	3,2	-
Угорщина	23,0	21,7	21,8
Ісландія	24,2	-	-
Ірландія	5,8	4,6	4,0
Ізраїль	14,3	10,1	9,0
Італія	207,8	229,5	257,0
Японія	3,7	3,5	3,1
Корея	3,0	3,1	3,4
Люксембург	14,6	15,8	15,0
Мексика	52,5	44,3	31,5
Нідерланди	7,7	6,9	6,6
Нова Зеландія	10,3	10,3	9,2
Норвегія	3,7	3,0	3,1
Польща	-	13,2	16,4
Португалія	39,0	35,7	31,7

Продовження таблиці 4.9.

Словенія	13,3	14,7	14,0
Іспанія	11,7	13,2	13,9
Швеція	2,2	2,3	2,5
Швейцарія	2,5	1,9	1,8
Об'єднане Королівство	7,4	6,7	6,5
Сполучені Штати	14,4	13,0	11

Джерело: складено за [458]

Слід звернути увагу на пряму залежність рівня витрат на адміністрування податків від рівня розвитку та обсягів витрат на поширення інформаційних технологій при реалізації податкового адміністрування. Згідно з даними ОЕСР, країни з високим рівнем інформаційних витрат в загальній структурі витрат на здійснення податкового адміністрування характеризуються високими показниками податкової ефективності та є більш ефективними при адмініструванні податків та податкових платежів. Зокрема рівень інформаційних витрат у Австрії у 2013 р. становив 26,8%, Данії 16,9%, Фінляндії 26,8%, Швеції 19,5% та Великобританії 21,3%. Натомість, ті країни, що у 2013 р. характеризувались найнижчим рівнем інформаційних витрат при здійсненні податкового адміністрування демонстрували низький рівень ефективності фіскального адміністрування (що визначається як співвідношення податкового боргу до чистих податкових надходжень).

В Україні, впродовж 2010-2016 рр. мінімальне значення коефіцієнта ефективності фіскального адміністрування відмічалось у 2012 р., що відповідало найнижчому рівню податкового боргу в структурі ВВП (0,72% ВВП) і становило 2,8%, при максимальному показнику у 2016 , що склав 9% відповідно при 2,46% ВВП, що в абсолютному вимірі становить 2383,182 млрд.грн., див. *рис. 4.5*.

Оцінка ефективності адміністрування податкового боргу є досить низькою, про що свідчать дані про податковий борг, який щорічно зростає, а також значні обсяги списання безнадійного податкового боргу окремим платникам податків.

Окремі фахівці до передумов появи значних обсягів податкового боргу окрім суто економічних відносять зростаючу складність податкового законодавства держави, а також перманентне внесення змін і доповнень до нього, часту зміну типу, структури, переліку виконуваних завдань і функцій фіскальних інституцій що

негативно впливає як на стабільність функціонування податкової системи держави, так і на ефективність інститутів оподаткування.



Рис. 4.5. Коефіцієнт співвідношення податкового боргу до чистих податкових надходжень в Україні за період 2010-2016 рр., станом на кінець року, %

Джерело: розраховано за даними ДФС України [84]

Одним з найбільш поширених показників, що характеризує ефективність адміністрування податків і податкових платежів є індекс витрат на адміністрування податків, що розраховується як співвідношення витрат фіскальних інституцій на адміністрування податків до загального обсягу податкових надходжень. Значення індексу витрат на адміністрування податків в Україні у 2010-2016 рр., *таб. 4.10.* демонструє позитивні тенденції, оскільки зниження результативного показника з 2,65 у 2010 р. до 0,96 у 2016 р. свідчить про зниження рівня витрат фіскальних інституцій при акумулюванні 100 грн. податкових надходжень.

Індекс витрат на адміністрування податків у 2016 р. на 1,69 в. п. був меншим показника 2010 року, зафіксувавши майже триразове зниження за означені сім років. Без сумніву, це є позитивною характеристикою рівня ефективності функціонування інституту податкового адміністрування. Досягнутий рівень індексу витрат на адміністрування податків відповідає рівню окремих країн, у яких за підсумками 2013 року не дивлячись на певні відмінності в методиках обчислення витрат на адміністрування податків (що враховували (чи ні) витрати на адміністрування

податкового боргу, соціальних платежів та окремих податків) спостерігались аналогічні показники, зокрема: Австралія (0,93), Люксембург (0,93), Ізраїль (0,94), Аргентина (0,95) та Португалія (0,99), див. Додаток Л (таб. 4).

Таблиця 4.10.

Коефіцієнти витрат на утримання фіскальних інституцій та адміністрування податків в Україні за період 2010-2016 рр.,%

	Податкові надходження, млн. грн.	Витрати на утримання фіскальних інституцій, млн. грн.	Коефіцієнт витрат на утримання фіскальних інституцій, у % до ВВП	Коефіцієнт витрат на адміністрування податків, %
2010	234447,7	6207,8	0,57	2,65
2011	334691,9	6006,1	0,46	1,79
2012	360567,2	5717,5	0,41	1,59
2013	353968,1	5776,1	0,39	1,63
2014	367511,9	5467,7	0,35	1,49
2015	507635,9	5097,9	0,26	1,00
2016	650781,7	6256,1	0,26	0,96

Джерело: розраховано за даними ДФС України [84]

Індекс витрат на утримання фіскальних інституцій у відсотковому відношенні до ВВП в Україні демонструє спадну динаміку, його рівень за період 2010-2017 рр скоротився у 2,2 рази і становив за підсумками 2016 року 0,26%. Означені позитивні тенденції скорочення рівня витрат на функціонування фіскальних інституцій дозволяють стверджувати, що за даним індексом Україна наближається до показника розвинених країн Євросоюзу, який у 2013 р. становив 0,139% ВВП у Естонії, 0,157% ВВП у Австрії, 0,164 % ВВП у Швеції, 0,197% ВВП у Чеській республіці, 0,213 % ВВП у Великобританії, 0,226% ВВП у Данії та 0,275 % ВВП у Німеччині. Безумовно, корисність використання даного індексу обмежена можливістю аналізу ефективності заходів, спрямованих на отримання потенційних податкових надходжень від окремих податків та податкових платежів. Тому є всі

підстави стверджувати, що країни з однаковим індексом все ж різняться як за ефективністю податкового адміністрування, так і за структурою податкової системи.

Відмітимо, що зростання заборгованості платників податків та зборів негативно впливає на ефективність податкового адміністрування, аналіз результативності якого, не дивлячись на існування низки проблемних аспектів, все ж свідчить про позитивну динаміку інституційних змін, спрямованих на вдосконалення як функціонування ДФС України, так і зростання надходження податків до бюджету, здійснення системи заходів щодо покращення взаємодії з платниками податків.

Окремою складовою податкового адміністрування ДФС України є здійснення митного контролю та адміністрування митних платежів митницями, митними постами, структурними підрозділами митниць у пунктах пропуску та об'єктами митної інфраструктури, *таб. 4.11.*

Таблиця 4.11.

Структура підрозділів митних органів ДФС України задіяних в адмініструванні митних платежів і реалізації митного контролю, у 2014-2016 рр. [84]

Показники	2014	2015	2016
Кількість митниць ДФС	26	26	27
Кількість працівників митниць ДФС України	11029	10301	9959
Кількість митних постів	189	191	161
Кількість постійних зон митного контролю	1028	1084	1101
Кількість тимчасових зон митного контролю	2058	2341	2354
Кількість митних складів відкритого і закритого типу	296	310	302

Особи, які здійснюють операції з товарами, які перебувають під митним контролем обліковуються у автоматизованому реєстрі Єдиної автоматизованої системи органів ДФС України. У 2014-2016 рр. мало місце зростання кількості суб'єктів ЗЕД, що обліковувались на 45,6% та на 39,3% тих, які фактично здійснювали зовнішньоекономічну діяльність, див. Додаток Л (*таб. 5*).

Впродовж 2015-2016рр. органи ДФС забезпечували перевиконання індикативних показників надходження митних платежів, окрім їх невиконання у 2015 р. за ПДВ, див. Додаток Л (*таб. 6*).

Аналіз реалізації контролю за правильністю визначення країни походження товарів з метою оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, застосування до них заходів нетарифного регулювання ЗЕД, заборон та/або обмежень щодо переміщення через митний кордон України, а також забезпечення обліку цих товарів у статистиці зовнішньої торгівлі засвідчує поліпшення якості роботи митниць ДФС при здійсненні контролю за правильністю визначення країни походження товарів. Впродовж 2015-2016 рр. значно зросла (у 3 рази) кількість виявлених фальсифікованих непреференційних сертифікатів і кількість преференційних документів (у 2 рази), визнаних недійсними безпосередньо митницями ДФС під час митного оформлення товарів, що зумовило зростання на 9,3 % сум донарахованих митних платежів.

Результати діяльності митниць ДФС засвідчують слалу динаміку виявлених фактів порушень митних правил, проте кількість справ з фактично вилученими предметами правопорушень у 2016 р. порівняно з 2015 р. скоротилась на 6,8 в.п., а вартість таких предметів – на 2,7 в.п. При цьому, кількість розглянутих митницями справ про порушення митних правил у 2016 р. збільшилась у 1,8 раза порівняно з 2015 р., а застосування адміністративних стягнень у вигляді штрафів, навпаки, зменшилось майже на 10 в.п., що зумовлюється зменшенням сум накладених штрафів за рішеннями суду, див. Додаток Л (таб. 7).

Підсумовуючи вищезначене, констатуємо, що напрями вдосконалення діяльності ДФС України в частині адміністрування митних платежів і реалізації митного контролю повинні охоплювати: підвищення якості планування та проведення контрольно-перевірочної роботи з питань дотримання митного законодавства; посилення заходів щодо розширення обміну інформацією, зокрема з питань підтвердження автентичності документів, а також спільного контролю із суміжними іноземними державами; підвищення інформаційної, технічної та фінансової компоненти діяльності функціональних підрозділів митних органів ДФС України та ін.

4.2. Завдання і пріоритети становлення інституту фіскальної децентралізації як передумови розширення локального фіскального простору

Україна, оголосивши світові про свою незалежність, розпочала інтенсивне і цілеспрямоване інституціональне будівництво суспільних інститутів, які відповідно до стратегічних цілей та пріоритетів національного розвитку передбачали побудову демократичного, соціально орієнтованого суспільства.

На час набуття незалежності національні фінансові інститути характеризувалися надмірною централізацією (майже 90% ВВП), жорсткою адміністративною регламентацією організації горизонтальних та вертикальних зв'язків між публічними фондами грошових коштів, відсутністю місцевих фінансів, переважанням адміністративних інструментів управління фінансовими потоками держави. Домінування державного сектору, застосування адміністративних методів управління економікою і фінансовими відносинами в державі було адекватним командно-адміністративній моделі господарювання, однак було абсолютно неадекватним новим ринковим умовам господарювання. Концептуальним базисом інституціональних трансформацій в економічній, фінансовій та фіскальній системах було обрано ефективно діючу у країнах з розвиненими суспільними інститутами модель їх функціонування, у якій місцеве самоврядування виступало дієвим суб'єктом у адміністративній вертикалі реалізації публічної влади в державі.

Хронологічно процес формування інститутів фіскальної децентралізації бере свій початок з 1990 року, і ознаменовується прийняттям Верховною Радою Української РСР Закону УРСР «Про місцеві Ради народних депутатів Української РСР та місцеве самоврядування» [250. С. 5]. Введення в дію означеного Закону стало першою спробою трансформації місцевих рад народних депутатів усіх територіальних рівнів в органи місцевого самоврядування, яке визначалося як «територіальна самоорганізація громадян для самостійного вирішення безпосередньо, або через державні і громадські органи, які вони обирають, усіх питань місцевого життя, виходячи з інтересів населення, на основі законів Української РСР та власної фінансово-економічної бази». При цьому, система

місцевого самоврядування включала: сільські, селищні, районні, міські, районні в містах, обласні Ради народних депутатів та їх органи, які одночасно визначались державними органами державної влади.

Наступний етап децентралізації в Україні був зумовлений прийняттям у лютому 1994 року Закону України «Про формування місцевих органів влади і самоврядування» [262. С. 145], що поширив принципи місцевого самоврядування на всі рівні адміністративно-територіального устрою України. Цей етап характеризується згортанням процесів децентралізації, оскільки всупереч проголошеним пріоритетам реформування державної влади мала місце ліквідація виконавчих комітетів районних і обласних рад, а також відновлення місцевих державних адміністрацій на чолі з головами відповідних районних і обласних, Київської та Севастопольської міських, районних у містах рад [137. С. 133] на основі прийняття Конституційного Договору між Президентом України і Верховною Радою України «Про основні засади організації та функціонування державної виконавчої влади і місцевого самоврядування в Україні на період до прийняття нової Конституції України». На основі нього був виданий Указ Президента України «Про делегування повноважень державної виконавчої влади головам та очолюваним ними виконавчим комітетам сільських, селищних і міських рад» від 30.12.1995 № 1194/95, згідно з яким головам та очолюваним ними виконавчим комітетам сільських, селищних і міських Рад було делеговано повноваження органів державної виконавчої влади та встановлено відповідальність за невиконання або неналежне виконання делегованих повноважень перед Президентом України, Кабінетом Міністрів України, а також відповідними головами державних адміністрацій [244].

Період тривалого пошуку та майже щорічного реформування системи територіальної організації влади: від централізованої системи, коли ради різних рівнів перебували у відносинах підпорядкування, до децентралізованої на зразок англо-американської моделі системи місцевої публічної влади був завершений в результаті прийняття 28 червня 1996 року Конституції України, яка закріпила право

громади на місцеве самоврядування (Стаття 7) [138. С. 142], та визначила параметри децентралізації (Стаття 123).

Оцінка природи конституційного регулювання місцевого самоврядування у зарубіжних країнах дозволяє здійснити класифікацію з їх поділом на: 1) конституції, що не регулюють питання місцевого самоврядування; 2) конституції, в яких місцеве самоврядування гарантовано на основі інституту політичних прав громадян, інституту власності та фінансових інститутів держави); 3) конституції, які містять конституційні основи місцевого самоврядування та детально окреслюють засади місцевого самоврядування. Зазначимо, що положення про місцеве самоврядування та місцеве управління містяться в більшості конституцій розвинених держав світу, зокрема: Розділ V Конституції Італії від 1947 р., Розділ VIII Конституції Іспанії від 1978 р., Розділ XII Конституції Франції від 1958 р., Глава VII Конституції Республіки Польща від 1997 р.; або у законодавчому зводі системи публічної влади та управління загалом: Розділ II Основного Закону ФРН від 1949 р., Глава VIII Конституції Нідерландів від 1983 р. та ін.

Федеральний конституційний закон Австрії від 10.11. 1920 р. містить детальний опис засад правового регулювання місцевого самоврядування, чітко визначаючи правовий статус громади як суб'єкта місцевого самоврядування, її функції, структуру сформованих громадою органів, їх повноваження, розподіл компетенції між Федерацією та органами місцевого самоврядування, окреслює порядок взаємодії органів місцевої громади з федеральними органами управління та судовою гілкою влади тощо. Конституції Італії, Іспанії, Франції, Португалії, Греції та найстаріша конституція у Європі – Конституція Бельгії, що була запроваджена у 1831 р., містять детальний опис питань регулювання діяльності органів місцевого самоврядування.

Як бачимо, найбільш поширеною є дві останні групи конституцій, що підтверджує усвідомлення місцевого самоврядування як фундаментального базису конституційного ладу держави.

Загалом, місцеве самоврядування є системою специфічних суспільних інститутів та інституцій, сформованих у відповідності з: 1) положеннями

конституцій окремих держав (Бразилія, Данія, Франція, Італія, Японія, Індія, Швеція); або 2) законодавчих зводів окремих штатів (Австралія, США); 3) у законодавства органів центральної влади (Нова Зеландія, Великобританія, більшість країн світу); 4) законодавства окремих провінцій чи штатів (Канада, Пакистан), 5) урядовими постановами чи підзаконними актами (Китай) для надання певного типу послуг у локальних, географічно розмежованих районах держави.

Прийняття в 1996 р. Конституції України ознаменувало собою формування законодавчих норм з питань розвитку територій, при цьому ст. 119 закріпила за місцевими державними адміністраціями реалізацію наданих державою, а також делегованих відповідних повноважень щодо забезпечення: виконання Конституції, Законів держави та нормативно-правових актів; законності і правопорядку; додержання прав і свобод громадян; реалізацію державних і регіональних програм соціально-економічного та культурного розвитку; підготовки, виконання та звітування про результати виконання відповідних бюджетів та програм економічного, соціального, науково-технічного і культурного розвитку країни, які згідно зі ст. 116 повинен розробляти і здійснювати Кабінет Міністрів України [138].

Стаття 140 Конституції України місцеве самоврядування трактує як право територіальної громади села чи об'єднання сіл, селища та міста самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції та законів України. Однак, таке визначення місцевого самоврядування носить більш звужений характер в порівнянні з засадами Європейської Хартії місцевого самоврядування [94. С. 90-94], основного міжнародного документу з питань місцевого самоврядування, до якого приєдналась і Україна, яким встановлено, що місцеве самоврядування є правом й реальною здатністю органів місцевого самоврядування регламентувати значну частину державних справ та керувати нею в рамках закону під свою відповідальність та в інтересах місцевого населення.

Основні принципи організації місцевого самоврядування Хартії встановлюють, що:

- «у межах національної економічної політики, органи місцевого самоврядування мають право на володіння достатніми власними фінансовими

ресурсами, якими вони можуть самостійно розпоряджатися для виконання своїх функцій». Даний принцип констатує положення, що, з одного боку, органи місцевого самоврядування мають право на наявність фінансових ресурсів, а з другого боку, ним формулюється умова достатності цих фінансових ресурсів;

- «фінансові ресурси органів місцевого самоврядування повинні відповідати визначеним Конституцією та законами повноваженням. Частина фінансових ресурсів повинна надходити від місцевих податків і зборів, при цьому ставки на них мають право встановлювати органи місцевого самоврядування відповідно до законодавчих актів» [94. С. 90-94],.

Прийняття у 1985 р. Європейської хартії про місцеве самоврядування, норми якої ратифіковані в 48 країнах світу зумовило проведення в переважній кількості унітарних державах процесів децентралізації. Впродовж трьох десятиліть більшість європейських держав здійснили реформи фінансових інститутів як шляхом адміністративно-територіальних змін, так і завдяки перерозподілу повноважень і функцій між рівнями влади, з наданням їм належного фінансового забезпечення в частині перерозподілу бюджетних ресурсів між різними адміністративними рівнями. Означені процеси викристалізували різні типи організації фінансових інститутів місцевого рівня, які у кожній країні характеризуються своїми особливостями щодо реалізації повноважень центральних та місцевих органів влади у сфері фінансово-бюджетних та міжбюджетних відносин. Проте, формулювання сутності місцевого самоврядування в Конституції України допускає можливість фактичної відмови громади від самоврядування, або ж неповної, неналежної його реалізації в умовах низького рівня правосвідомості і правової культури населення певної територіальної одиниці. Можемо констатувати, що в Конституції України окрім права регламентувати значну частину державних справ досі не приділена належна увага питанням реальної здатності органів місцевого самоврядування до їх здійснення.

Статтею 2 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [248. С. 170], що вступив в дію з 1997 року, місцеве самоврядування в Україні визначено як гарантоване державою право та реальна здатність територіальної громади – жителів села чи добровільного об'єднання у сільську громаду жителів кількох сіл, селища,

міста – самостійно або під відповідальність органів та посадових осіб місцевого самоврядування вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України. При цьому встановлюється, що місцеве самоврядування здійснюється територіальними громадами сіл, селищ, міст як безпосередньо, так і через сільські, селищні, міські ради та їх виконавчі органи, а також через районні та обласні ради, які представляють спільні інтереси територіальних громад сіл, селищ, міст. Крім того, стаття 61 даного Закону забороняє втручання державних органів у процес складання, затвердження і виконання місцевих бюджетів, самостійність яких гарантується власними та закріпленими на стабільній основі загальнодержавними доходами, а також правом самостійно визначати напрями використання коштів місцевих бюджетів. Однак, не дивлячись на декларовану фінансову незалежність органів місцевого самоврядування впродовж тривалого часу вона зазнавала централізованого втручання держави як в процес складання, затвердження так і виконання місцевих бюджетів, зокрема:

- складання та виконання районних і обласних бюджетів здійснювалось саме органами державної влади, а не власними виконавчими органами, які не було створено;

- участь держави у формуванні доходів місцевих бюджетів через гарантування доходної бази, достатньої для забезпечення населення послугами на рівні мінімальних соціальних потреб. Проте, у випадках, коли доходи від закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків та зборів перевищують мінімальний розмір місцевого бюджету, держава вилучала із місцевого бюджету до Державного бюджету частину надлишку в порядку, встановленому законом України „Про Державний бюджет України на поточний рік” (стаття 62);

- здійснення державного контролю за легітимним, доцільним, економним та ефективним витрачанням коштів та належним їх обліком. Тобто держава надавала право органам місцевого самоврядування спочатку самостійно визначати напрями використання коштів їх місцевих бюджетів, але залишала за собою право вирішувати наскільки ефективно та економно вони витрачені;

- встановлення органами державної влади критеріїв ефективності використання коштів місцевих бюджетів, що цілком логічно мало б здійснюватися саме територіальними громадами сіл, селищ, міст – виборцями, реальними носіями влади;

- самостійність органів місцевого самоврядування завжди обмежувалась та продовжує обмежуватись і під час процесу затвердження їх бюджетів. Це обмеження було регламентовано Законом України «Про бюджетну систему України» та чинним Бюджетним кодексом України. Мова йдеться про існуючу залежність прийняття рішення про місцевий бюджет будь-якого рівня влади від затвердження рішення про місцевий бюджет вищого рівня влади або від ухвалення Закону України «Про Державний бюджет України на поточний рік» стосовно положень щодо міжбюджетних відносин [60. С. 233];

- згідно з Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» виконавчий апарат районних та обласних рад не здійснює управлінські функції, оскільки обмежує свою діяльність організаційним, правовим, інформаційно-аналітичним та матеріально-технічним забезпеченням діяльності ради (ч. 2 ст. 58), що зумовлює невиправдано широкі повноваження місцевих державних адміністрацій, яким районні та обласні представницькі органи самоврядування зобов'язані відповідно до закону делегувати виконавчі функції місцевого самоврядування;

- створення місцевих органів виконавчої влади зумовлювалось не метою реалізації контрольно-наглядових функцій щодо законності діяльності місцевого самоврядування (як у західноєвропейських державах), а більше перенесенням на них основного обсягу повноважень щодо управління відповідними територіями.

Отже, аналіз контитуційних і законодавчих норм засвідчує, що вони не тільки сповна не сприяють подальшому розвитку місцевого самоврядування, але й певною мірою його стримують як на базовому, так і на локальному рівнях. Усвідомлення причинно-наслідкових передумов розвитку місцевого самоврядування зумовило доцільність активізації комплексу трансформаційних перетворень системи місцевої

влади з посиленням ефективності функціонування інституту фіскальної децентралізації.

В загальному, децентралізація є інструментом, що дозволяє досягнути балансу загальнодержавних і територіальних інтересів. Програми Світового Банку і Програма людського розвитку ООН (ПРООН) констатують, що децентралізація влади є ефективним знаряддям економічного розвитку завдяки посиленню фінансової незалежності місцевого самоврядування, підвищення його активності та зміцнення демократії на місцях. Тому метою фіскальної децентралізації є забезпечення економічних умов політичної свободи і незалежності на основі низки переваг, зокрема: посилення демократії (особливо знизу, на місцях); захист свободи і прав людини (через систему вертикальних стримувань і противаг); зростання ефективності функціонування органів місцевої влади завдяки передачі повноважень на місця; підвищення якості надання комунальних послуг; підвищення соціального і економічного розвитку територій; інше.

Входження світової спільноти в XXI століття ознаменувало собою новий етап розвитку децентралізації системи державного управління в країнах з ринковою системою господарювання, ключовою ознакою якої є часткове делегування функцій управління на місця та регіони з метою реалізації самостійної економічної політики. Історичний досвід доводить, що процеси фіскальної децентралізації передбачають досягнення певних переваг, однак за умови безсистемного характеру її здійснення та неврахування специфіки кожної конкретної країни, заходи реформування зумовлюватимуть лише зниження ефективності і розбалансованості фінансових потоків.

Фахівцями Світового банку окреслено перелік податків, якими доцільно централізовано управляти, що охоплює: прогресивні редистрибутивні податки; податки, що визначають економічну стабілізацію і забезпечують зменшення циклічності надходжень на більш низькому рівні; нерівномірні податкові бази різних юрисдикцій та податки на мобільні фактори виробництва. Однак, до податків, що стягуються за принципом постійного проживання, стосуються оподаткування немобільних факторів та концентруються в віданні місцевих органів

влади більш ефективним буде використання децентралізаційних механізмів [57. С. 90-93].

Означені рекомендації у різний спосіб застосовуються урядами різних країн світу, однак глобальна фінансова криза, що торкнулася більшості країн світу зумовила потребу здійснення чергових структурних реформ у сфері реалізації фіскальних відносин між рівнями державного управління [465], Додаток М (табл 1).

Практична реалізація процесів фіскальної децентралізації в Україні відбулася в 2015 р. і зумовлювалась прийняттям змін до Бюджетного та Податкового кодексів України шляхом передачі органам місцевого самоврядування додаткових бюджетних повноважень і закріплення стабільних джерел доходів для їх реалізації.

Основні засади реформи міжбюджетних відносин ґрунтуються на реформах системи оподаткування, в частині змін обсягу питомих надходжень до місцевих бюджетів; трансфертної політики щодо зміни частки отримання трансфертів від різних суб'єктів; бюджетної системи, зміни до якої полягають в підвищенні рівня відповідальності щодо місцевих бюджетів через розширення повноважень органів місцевого самоврядування, делегування повноважень розробки та реалізації різноманітних програм соціально-економічного розвитку [63].

Ключовими пріоритетами здійснюваних нововведень було визначено розширення функціональних повноважень органів місцевого самоврядування щодо прийняття рішень з одночасним наданням їм повної бюджетної самостійності щодо наповнення своїх бюджетів та здійснення видаткових повноважень. Передбачалось, що зростання джерел формування дохідної бази місцевих бюджетів буде здійснено за рахунок передачі окремих доходів з державного бюджету, розширення бази оподаткування податку на нерухомість, (надходження якого становили 736,9 млн грн.) та запровадження акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання в сфері роздрібної торгівлі підакцизних товарів за ставкою 5 % від їх вартості.

За підсумками 2015 року доходи місцевих бюджетів без урахування трансфертів зросли до 120,5 млрд грн, що на 19,4 млрд. грн. (або на 19,1%) більше відповідного показника 2014 року, проте вони зростали значно нижчими темпами, ніж доходи державного (49,8 %) та Зведеного бюджетів (43,0 %). Надходження з

урахуванням міжбюджетних трансфертів склали 294,4 млрд грн, що на 40% більше показника 2014 року [199].

Планувалось, що внесені зміни до Податкового Кодексу України посилять повноваження органів місцевого самоврядування в частині визначення ставок податків та встановлення пільг з їх сплати. Проте, місцеві податки та збори відіграють незначну роль у процесі формування місцевих бюджетів, вони не здатні суттєво впливати на фінансову спроможність органів місцевого самоврядування, оскільки їх частка в загальному обсязі доходів місцевих бюджетів щорічно знижується. Слід також відмітити, що заходи реформування не зумовили значних змін в структурі надходжень до різних рівнів місцевих бюджетів, зокрема найнижчих рівнів, що не засвідчує зміцнення фінансової стійкості місцевих бюджетів базового рівня (сіл, селищ), не дивлячись на заходи спрямовані на посилення ресурсної бази місцевих бюджетів, Додаток М (таб. 2).

Крім того, інституціональні зміни зумовили заміну системи загального збалансування усіх місцевих бюджетів системою горизонтального вирівнювання на основі визначення показника податкоспроможності територій залежно від рівня надходжень на одного жителя. Запровадження нового механізму бюджетного регулювання реалізується по податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток для обласних бюджетів, оскільки інші податкові джерела надходжень перебувають у розпорядженні місцевих органів влади.

Надходження податку з доходів фізичних осіб в 2015 р. склали 53,6 млрд грн, що на 23,1 % більше показника 2014 року, при виконанні плану на 113,7%. Однак, здійснювані державою заходи в частині запровадження нових податків з одночасним перерозподілом на користь державного бюджету найвагоміших податків, (зокрема ПДФО) зумовлюють посилення централізації фінансових ресурсів. Так, в 2015 р. місцеві бюджети за рахунок передачі до державного бюджету 25 % доходів від ПДФО втратили 32,4 млрд грн., тоді як за рахунок нових податків (податок на прибуток, акцизний податок з роздрібною торгівлі, транспортний податок, податок на нерухоме майно, екологічний податок) їх доходи зросли лише на 13,3 млрд.грн, що приблизно у 2,5 рази менше [24]. В загальному

означені заходи з посилення фіскальної децентралізації можна вважати позитивними та стимулюючими, оскільки мало місце зменшення кількості дотаційних бюджетів та зростання бюджетів-донорів, проте негативом в цьому аспекті є те, що внаслідок вирівнювання економічно слабкі території втратили значну частину доходів у вигляді офіційних трансфертів.

Перерозподіл коштів між державним та місцевими бюджетами, в частині часткового зарахування надходжень ПДФО до державного бюджету зумовило зменшення частки доходів місцевих бюджетів в структурі консолідованого бюджету та чергове посилення централізації фінансового ресурсу, підтвердженням чого є той факт, що частка доходів місцевих бюджетів у доходах Зведеного бюджету України зменшилась за 2014-2015 рр. з 22,2% до 18,5 %.

Запровадженню правових засад фіскальної децентралізації та формуванню спроможних територіальних громад сприяло прийняття Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад», а також Методики формування спроможних територіальних громад, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України у квітні 2015 року. Прийняття цих законодавчо- нормативних основ надало можливість органам місцевої влади розробити Перспективні плани формування спроможних територіальних громад у найбільш оптимальних їх конфігураціях в областях. В результаті об'єднання територіальних громад вони отримали можливість здійснення прямих бюджетних відносин з державою, в результаті яких полегшилися умови отримання коштів державного бюджету на розвиток інфраструктури громади, вирішення територіальних питань, виконання власних та делегованих повноважень, а також визначення структури органів управління громади та розміру видатків на їх утримання.

У 2015 р. 794 сільських, селищних та міських ради, до складу яких входять 2015 населених пунктів, добровільно об'єдналися у 159 територіальних громад, при цьому найбільша їх кількість створена в Тернопільській області – 26 та у Хмельницькій області – 22, Додаток М (*рис. 1*). Зокрема, в Тернопільській області за 2016 рік фактичні надходження доходів загального фонду місцевих бюджетів об'єднаних територіальних громад області, разом з трансфертами з державного

бюджету становили 976 млн.грн., що у 9 раз більше порівняно з показниками 2015 р. Обсяг власних доходів місцевих бюджетів об'єднаних громад області у 2016 порівняно з минулим роком зріс більш ніж утричі (з 104 до 355 млн.грн.), при цьому основну бюджетоутворюючу роль відіграють ПДФО (192 млн.грн), єдиний податок (61 млн.грн) та плата за землю (40 млн грн.).

В усіх об'єднаних територіальних громадах Тернопільської області у 2016 р. спостерігалось перевиконання планових показників доходів загального фонду, найвищий показник мав місце у Лопушненській ОТГ (123%), яка також займає лідируючі позиції за показником співвідношення виконання фактичних надходжень доходів загального фонду до планових показників (223%).

Об'єднання громад стимулювало збільшення власних доходів бюджетів об'єднаних громад області на 1 жителя, в середньому цей показник порівняно з 2015 р. зріс більш ніж на 1150 грн.або більш ніж у 3,5 рази, а максимальне зростання – 7889 грн. досягнуто у Байківецькій об'єднаній територіальній громаді, Додаток М (таб.3).

В структурі доходів 26 об'єднаних територіальних громад Тернопільської області у 2016 р. власні ресурси становили 355 млн.грн, а міжбюджетні трансферти склали 976 млн.грн., при цьому з державного бюджету було отримано освітню (275 млн. грн.), медичну (137 млн. грн.) та субвенцію на формування інфраструктури (141 млн. грн.), крім того, об'єднані територіальні громади Тернопільської області отримали 59 млн. грн. інших субвенцій та 4,7 млн. грн. з Державного фонду регіонального розвитку на реалізацію інвестиційних проектів, а 23 бюджети отримали з державного бюджету базову дотацію на загальну суму 66,5 млн. грн. Реверсну дотацію в обсязі 6 млн.грн. у 2016 р. було перераховано бюджетами трьох об'єднаних територіальних громад області [86].

Подібні позитивні тенденції за підсумками 2016 р. спостерігались і щодо показників виконання доходів місцевих бюджетів України. Так, за 2016 р. надходження власних ресурсів до загального фонду місцевих бюджетів продемонстрували зростання більш ніж у 1,5 рази (146,6 млрд.грн.), що в числовому еквіваленті більше на 48,5 млрд.грн., або 49,3% більше ніж у 2015 р. Найбільше

зростання власних надходжень спостерігалось по платі за землю – 61% (23,3 млрд.грн), що на 9 млрд. грн перевищує показники 2015 р., єдиного податку -58% (17 млрд.грн), що на 6,3 млрд. грн більше попереднього року, акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів (нафтопродуктів, тютюнових та алкогольних виробів) – на 52% (11,6 млрд.грн), з перевищенням у 4 млрд. грн., та ПДФО – на 47% (79 млрд.грн.), що на 25 млрд.грн. більше надходжень 2015 року [378].

У 2016 р. місцеві бюджети одержали з Державного бюджету базову дотацію в обсязі 4,7 млрд.грн., освітню субвенцію – 44,5 млрд.грн., медичну субвенцію – 44,4 млрд.грн., субвенцію на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад – 1,0 млрд. грн., *рис. 4.6.*

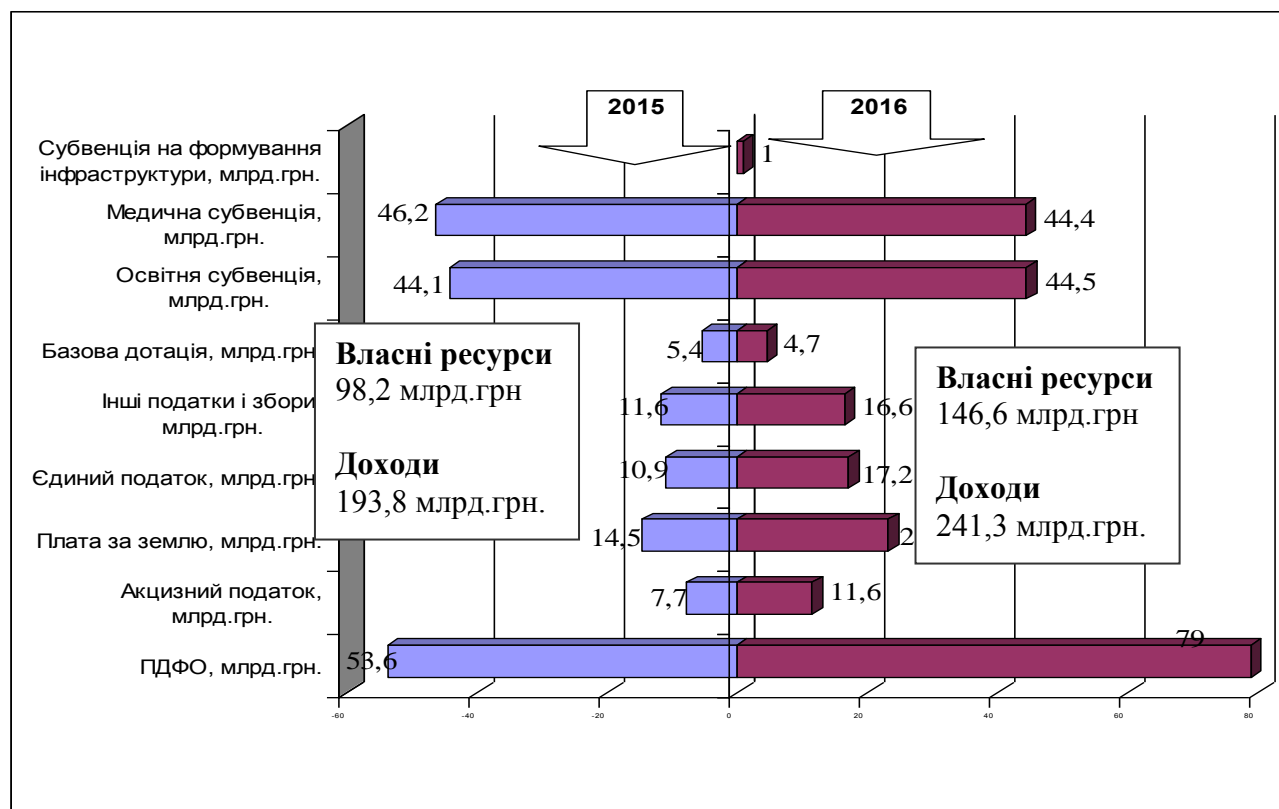


Рис. 4.6. Фактичні надходження доходів загального фонду місцевих бюджетів України за 2015 -2016 рр.

Джерело: складено за даними [197]

Виконання доходів місцевих бюджетів 159 ОТГ у 2016 р. (з врахуванням міжбюджетних трансфертів у розмірі 3,8 млрд. грн.) склали 7,1 млрд.грн, що у 7 раз більше показника надходжень 2015 р. Слід відмітити, що в структурі власних

надходжень найбільший приріст в розмірі 68% спостерігався по акцизному податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів (нафтопродуктів, тютюнових та алкогольних виробів), що в числовому еквіваленті становило 368 млн.грн.; платі за землю +58% (при надходженні в 558 млн.грн.); єдиного податку +57 % (447 млн.грн.). Надходження податку на доходи фізичних осіб склали 1,7 млрд. грн., що в структурі доходів загального фонду 159 ОТГ становить 24,9%, *рис. 4.7.*

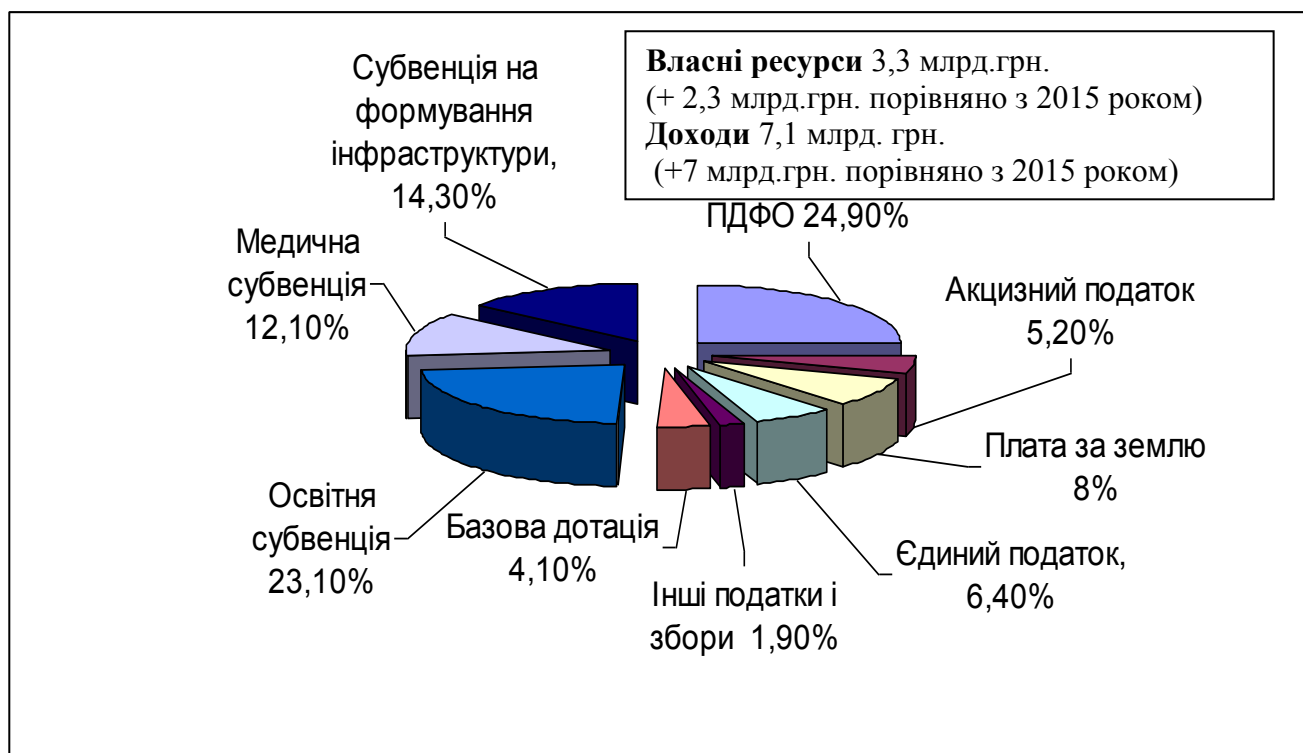


Рис. 4.7. Структура доходів загального фонду місцевих бюджетів 159 об'єднаних територіальних громад України у 2016 р.

Джерело: складено за даними [197]

Запровадження механізму фінансової децентралізації мало свої позитивні наслідки, оскільки власні надходження бюджетів ОТГ у 2016 р. в порівнянні з 2015 р. зросли втричі, з 1 млрд. грн. до 3,3 млрд.грн., що збільшило доходи бюджетів в розрахунку на 1 жителя відповідної територіальної громади з 700 грн. до 2345 грн. Проте, на наше переконання, визначаючи роль інститутів оподаткування в розширенні/ згортанні параметрів локального фіскального простору слід системно враховувати широкий комплекс методів, заходів та напрямів їх фінансового

забезпечення і регулювання, що окрім нормативно-правової компоненти включають також фінансові, інструментальні та інституційні складові, *рис.4.8*.

Параметри локального фіскального простору в значній мірі залежать від ендогенних та екзогенних факторів впливу. До першого різновиду факторів відносимо рівень соціально-економічного розвитку та виробничого потенціалу територій, рівень безробіття, демографічні та екологічні характеристики регіону.

До зовнішніх, екзогенних факторів належать нормативно-правове забезпечення з питань місцевого оподаткування, вплив соціально-економічної політики уряду та існуючої стратегії фінансового розвитку територій, узгодженість нормативно-правової бази, зміни в бюджетній класифікації доходів, ефективність діяльності фіскальних інституцій державного і локального рівня, а також адекватність заходів державного впливу в частині забезпечення автономії та ефективності управління коштами місцевих бюджетів. В цьому контексті важливим є оцінювання сучасного рівня фіскальної ефективності місцевого самоврядування, що ґрунтується на аналізі характеристик місцевого оподаткування загалом, в розрізі окремих податків та визначення рівня податкової самостійності і спроможності місцевих бюджетів держави. Важливим в цьому аспекті є врахування рівня розвитку економіки регіону чи території, що визначається як сума валової доданої вартості усіх видів економічної діяльності, включаючи чисті податки на продукти, і є не чим іншим як валовим регіональним продуктом (ВРП).

Коефіцієнт еластичності податкових надходжень, як співвідношення темпів зміни податкових надходжень до темпів зміни валового внутрішнього продукту демонструє зміну обсягу надходжень до місцевих бюджетів залежно від зміни обсягу ВРП. Якщо, коефіцієнт еластичності є більшим за 1, то це свідчить про те що система доходів є еластичною, і що зміни в обсязі надходжень до бюджету відбуваються швидшими темпами, ніж зміни в обсязі валового регіонального продукту.



Рис. 4.8. Напрями, методи та заходи розширення локального фіскального простору

Джерело: складено на основі ідей [111. С. 17-27]

За умови, коли коефіцієнт є нижчим за 1, що свідчить про нееластичність системи доходів, зміна обсягів ВРП не зумовлює зміни обсягу податкових надходжень, або демонструє їх надто слабкий вплив.

Еластичність доходів місцевих бюджетів в значній мірі залежить як від еластичності окремих місцевих податків і зборів, так і від їх питомої ваги в загальному обсязі податкових надходжень. При цьому, дослідження рівня еластичності при побудові чи реформуванні податкової системи сприяє оптимальній побудові структури місцевих податків і зборів, здатних забезпечити максимальний рівень податкових надходжень при визначеному рівні виробничого потенціалу. Як видно з рис. 4.9., коефіцієнт еластичності податкових надходжень місцевих бюджетів є меншим 1 в 2011 та 2014 рр., що засвідчує недостатнє значення валового регіонального продукту в формуванні податкової бази надходжень до місцевих бюджетів.



Рис. 4.9. Динаміка коефіцієнтів податкової спроможності, самостійності, еластичності місцевих податків та податкового коефіцієнту місцевого оподаткування в Україні за 2011-2016 рр.

Джерело: розраховано на основі даних Додатку М (таб. 4)

Зворотній до коефіцієнту еластичності місцевого оподаткування податковий коефіцієнт також демонструє недостатній рівень перерозподілу валового регіонального продукту через місцеві бюджети у 2012-2014 та 2016 рр..

Крім означених коефіцієнтів для ґрунтовнішої оцінки механізмів фінансового забезпечення місцевих бюджетів використовують і низку інших, зокрема найбільш поширеними у вітчизняній фаховій літературі є коефіцієнти податкової спроможності та податкової самостійності. Коефіцієнт податкової спроможності (що визначається як співвідношення обсягів видатків місцевих бюджетів до обсягів податкових надходжень місцевих бюджетів у відповідному періоді) в Україні впродовж 2011-2016 років характеризувався мінімальним значенням у 2013 та максимальним у 2015 р. (2,85), відображаючи спроможність місцевих бюджетів самостійно, за рахунок податкових надходжень покривати видатки бюджету.

Даний коефіцієнт є безпосереднім відображенням статті 3 частини 1 Європейської хартії місцевого самоврядування, яка встановлює, що «місцеве самоврядування означає право і спроможність органів місцевого самоврядування в межах закону здійснювати регулювання і управління суттєвою часткою суспільних справ, які належать до їхньої компетенції, в інтересах місцевого населення» [78]

Ще одним коефіцієнтом, що характеризує частку податкових надходжень в доходах місцевого бюджету без урахування трансфертів є коефіцієнт податкової самостійності. Як видно з *рис. 4,9* його значення впродовж 2011-2016 рр. характеризувалось незначним коливанням в діапазоні 0,01-0,02 в.п.

В результаті здійснюваних заходів становлення інституту фінансової децентралізації намітились позитивні тенденції зростання обсягів власних доходів місцевих бюджетів, частку яких складають податкові надходження, а також зростання частки місцевих бюджетів (включно з трансфертами) в Зведеному бюджеті України, *рис. 4.10*.

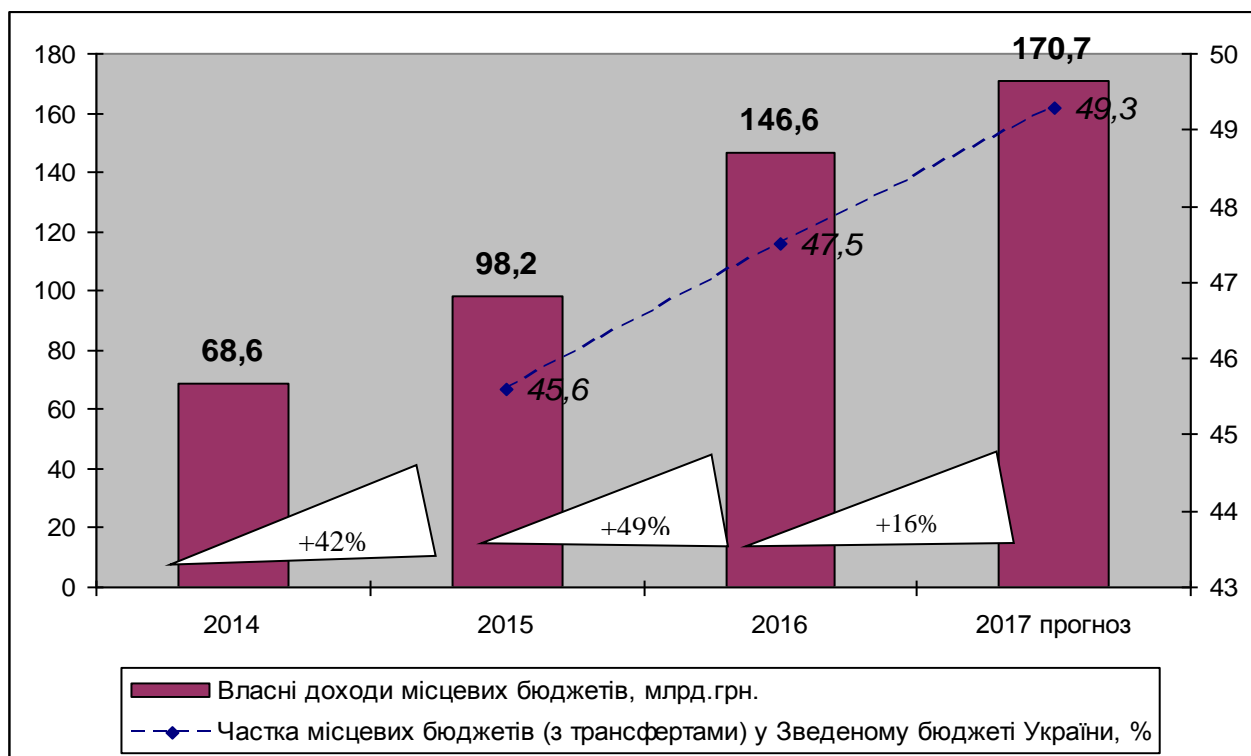


Рис. 4.10. Динаміка власних доходів місцевих бюджетів в абсолютному вимірнику та в структурі Зведеного бюджету України за період 2014-2016 рр.

Джерело: складено за даними [197]

Водночас слід зазначити, що передані місцевим бюджетам джерела формування доходів є недостатніми для фінансування навіть поточних видатків, внаслідок чого, територіальні громади не можуть розпоряджатися додатковими ресурсами на власний розсуд, оскільки до місцевих бюджетів передані додаткові повноваження фінансування видатків, що здійснювались раніше на центральному рівні.

Здійснювані заходи з запровадження інституту фіскальної децентралізації відповідають стратегічним цілям державної політики регіонального розвитку, окресленим Державною стратегією регіонального розвитку до 2020 року [236], що затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 6 серпня 2014 р. № 385. з урахуванням детермінант, що мали місце в розвитку регіонів держави впродовж останніх років, а саме: нерівномірною концентрацією економічної активності в державному і локальному фіскальному вимірі; нерівномірним розвитком територій, зумовленим зростанням міжрегіональних соціально-економічних диспропорцій, відмінностями в структурі виробничого, природного та трудового потенціалу. Тому, подальші заходи формування інституту фіскальної децентралізації потребують

підвищення ефективності механізму бюджетного регулювання соціально-економічного розвитку з одночасним розширенням прав місцевих органів влади, зміцнення їх бюджетної самостійності та визначення відповідальності, що, на нашу думку, повинні включати в себе:

1. Прийняття змін до Конституції України в частині децентралізації влади та визначення функцій місцевих громад з чітким розмежуванням повноважень органів місцевого самоврядування та держави, забезпеченні передачі функцій виконавчої влади від місцевих адміністрацій виконавчим органам рад відповідного рівня, забезпечення повноважень органів місцевого самоврядування фінансовими ресурсами шляхом їх участі в загальнодержавних податках та компенсації їх витрат, якщо вони виникли внаслідок рішень органів державної влади.

2. Визначення прав та повноважень органів місцевого самоврядування та об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територіальних меж громад.

3. Розробка та затвердження державних соціальних стандартів. Міністерством фінансів України та профільним міністерством розробити з затвердженням державні соціальні стандарти, Методику розрахунку вартості соціальних послуг та визначення їх складу для всіх галузей (освіти, охорони здоров'я і т.д.). Це дасть можливість оптимізувати кількість та структуру бюджетних установ, а також забезпечити підвищення ефективності планування та використання бюджетних коштів бюджетів всіх рівнів.

4. Забезпечення адресності соціальних пільг шляхом розробки та затвердження Міністерством фінансів України та Міністерством соціальної політики України дієвого механізму адресного надання пільг і визначення їх фінансової оцінки.

5. Сприяння зміцненню фінансового забезпечення місцевого самоврядування шляхом розробки Міністерством фінансів України та Державною фіскальною службою України змін до бюджетно-податкового законодавства для запровадження механізму зарахування до місцевих бюджетів частини податку на прибуток підприємств, які включені до реєстру великих платників податків та мають

юридичну реєстрацію, виробничі потужності і провадять свою діяльність на території області.

6. Підвищення ефективності місцевих податків і зборів шляхом удосконалення Державною фіскальною службою України та Міністерством регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України механізму їх адміністрування та формування єдиної бази даних (для податку на нерухомість).

7. Забезпечення ефективності міжбюджетних відносин шляхом розроблення Міністерством фінансів України спільно з Міністерством регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України проекту Закону України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо удосконалення механізму фінансування регіонального розвитку».

8. Проведення інвентаризації земельних ділянок об'єднаних територіальних громад з метою удосконалення системи функціонування єдиної автоматизованої системи державного земельного кадастру України – Кадастрової карти, забезпечивши доступ до внесення та отримання інформації.

9. Законодавче врегулювання питань проведення місцевих референдумів. З ухваленням Закону України «Про всеукраїнський референдум» у 2012 р. було втрачено правовий механізм проведення місцевого референдуму, що є формою вирішення територіальною громадою питань місцевого значення шляхом прямого волевиявлення [363. С. 48].

10. Забезпечення системності та узгодженості нормативно-правового забезпечення бюджетного процесу в Україні, що є запорукою стабілізації динаміки соціально-економічного розвитку та забезпечення реалізації державних функцій [4].

Підсумовуючи вищезначене резюмуємо, що функціонування ефективного інституту фіскальної децентралізації сприяє забезпеченню фінансової незалежності місцевих бюджетів, є базовою умовою успішного суспільного розвитку та забезпечення виконання органами місцевої влади всіх завдань і програм розвитку території. Однак, період формування дієвого інституту фіскальної децентралізації, як підтверджує зарубіжний досвід, зумовлюється встановленням специфічних вимог реформування усіх складових державної політики, що потребує витрат часу та

узгодженого механізму дій усіх його суб'єктів з чітко узгодженим взаємозв'язком суспільних цілей розвитку та завдань державної політики, їх системності та прозорості.

4.3. Розрахунок рівня податкового навантаження з врахуванням поведінкових параметрів реакції в діапазоні коротко– і довгострокових фіскальних характеристик

Детермінанти трансформацій механізмів оподаткування характеризуються власними, неповторними особливостями, структурою та властивостями в кожен визначений момент часу. Встановлення ефектів і пріоритетів реформування інститутів оподаткування є доволі складним завданням через надзвичайно важливу роль цього суспільного інституту, функціонування якого знаходиться на стику протилежних економічних інтересів учасників податкових правовідносин. Саме тому, вимоги, що ставляться до інститутів оподаткування є доволі суперечливими, оскільки не можуть зводитися лише до фіскальних пріоритетів наповнення бюджетів держави і зростання податкового навантаження на платників податків чи, навпаки, нівелювання необхідності забезпечення завдань державотворення в процесі активізації розвитку господарюючих суб'єктів.

В період становлення вітчизняної податкової системи, акценти встановлювалися в основному на кількісних показниках, таких як склад податків, їх структура, ставки податків та обсяг податкових надходжень. Намір держави максимізувати дохідну частину бюджету через податкові надходження часто провокував скорочення економічної активності та падіння темпів економічного розвитку, зумовлювало зростання податкового навантаження і обсягів ухилення від оподаткування, мінімізувало ймовірні позитивні ефекти від використання заходів фіскально-управлінського впливу.

Однією з найбільш актуальних і поширених в теоретичному аспекті тем дослідження ефективності оподаткування та практичним індикатором дієвості проведення податкової та фіскальної політики є визначення рівня податкового навантаження. Представники як вітчизняної, так і зарубіжної наукової думки у сфері фіску відзначаючи необхідність оподаткування, акцентують свою увагу на впливі ставок податків, режимів їх справляння та механізмів адміністрування на

макроекономічну рівновагу в суспільстві, економічну активність та бюджетні надходження.

Для дослідження впливу податкового навантаження на економічне зростання використовують різні способи оцінки впливу податків, податкових ставок та технологій оподаткування. Традиційним в цьому контексті є використання кривої Лаффера [435], як важливого теоретичного та емпіричного інструменту дослідження податкового навантаження.

Відмітимо, що використання теоретичного базису теорії пропозиції, та безпосередньо «кривої Лаффера» в економічній літературі сприймається неоднозначно, характеризуючись як критичними зауваженнями, так і акцентом на значному емпіричному потенціалі [14; 15; 16; 17; 18]. Не відкидаючи дещо спрощений варіант «класичного» в фаховій літературі графічного відображення кривої Лаффера відмітимо можливість обґрунтування сукупності позитивно та негативно діючих ефектів оподаткування.

Західні теоретики Е. Аткинсон та Дж. Стігліц [11] до позитивних ефектів оподаткування відносять ті, які за умови зростання податків сприяють зростанню економічної активності, сукупного попиту, та перешкоджають їх зменшенню при скороченні. За визначенням класиків, до позитивних ефектів відноситься:

а) ефект формування економічного середовища, який відображає розширення фінансових можливостей держави та відповідно більш повного і ефективного виконання покладених на неї функцій;

б) ефект доходу відображає вплив податків на поведінкові реакції індивідів, надаючи широкий арсенал можливостей для побудови різноманітних поведінкових моделей.

В свою чергу, до негативних ефектів оподаткування, окреслених Е.Аткинсоном і Дж. Стігліцом як ефекти податкового навантаження, відносять ефект заміни та фінансовий ефект [11]. При цьому, ефект заміни відображає намагання платників податків перейти до більш сприятливих умов чи режимів оподаткування, що досить часто зумовлюється згортанням економічної активності. Фінансовий ефект зумовлюється можливістю отримання різних фінансових результатів при одних і тих

самих формах виробничої діяльності, однак при різних ставках оподаткування, процедурах обчислення. В цьому контексті, для кривої Лаффера в межах від 0 до q^* сума ефекту економічного середовища і ефекту доходу переважатимуть над негативними ефектами податкового навантаження.

Крива Лаффера розглядає окремо виробничу криву, як залежність між виробництвом і податковим навантаженням ($Y(q)$) і фіскальну криву, як залежність між податковим навантаженням і обсягом податкових бюджетних надходжень ($Z(q)$).

В крайніх точках податкової ставки ($q=0$ та $q=1$) значення функцій рівне 0: $Y(q=0)=0$; $Y(q=1)=0$; $Z(q=0)=0$; $Z(q=1)=0$. Крім цього існує таке значення q^* для якого $Y(q)$ зростає на проміжку $[0; q^*)$ та спадає на проміжку $(q^*; 1]$.

При цьому $\max_{0 \leq q \leq 1} Y(q) = Y(q^*)$. Аналогічно, існує таке значення q^{**} для якого $Z(q)$ зростає на проміжку $[0; q^{**})$ та спадає на проміжку $(q^{**}; 1]$. При цьому $\max_{0 \leq q \leq 1} Z(q) = Z(q^{**})$.

Ці початкові умови дозволили зробити припущення про те, що криву Лаффера можна описати на основі степеневих, експоненціальних чи логарифмічних функцій.

Розглянемо економічну систему, яка об'єднує N підприємств що спеціалізуються на певному виді діяльності з середнім доходом.

Припустимо, що для цієї групи підприємств встановлюється податкова ставка q . Залежно від рівня податкової ставки кожне з підприємств може прийняти одне з двох рішень – або займатися виробництвом товарів та послуг, або ні. Якщо ставка податку буде нульовою $q=0$, то всі N підприємств будуть працювати, але надходження до бюджету відсутні $Z(q=0)=0$. Якщо ж ставка податку буде 100% ($q=1$), то жодне підприємство не буде працювати, тому надходження до бюджету знову будуть нульовими $Z(q=1)=0$. Геометричну інтерпретацію подамо на *рис. 4.11*.

Залежність між кількістю підприємств, що беруть участь у виробничому процесі, та податковою ставкою у найпростішому випадку можна прийняти як лінійну. Аналітично запишемо її як рівняння прямої, що проходить через точки $(0; N)$ та $(1; 0)$ (*рис. 4.11*, пряма 1):

$$n(q) = N \cdot (1 - q). \quad (1)$$

При цьому має місце нерівність: $0 \leq n(q) \leq N$.

Якщо прийняти, що однією з важливих величин в оподаткуванні є дохід підприємств, то можливі податкові надходження до бюджету $Z(q)$ становитимуть:

$$Z(q) = n(q) \cdot p \cdot q. \quad (2)$$

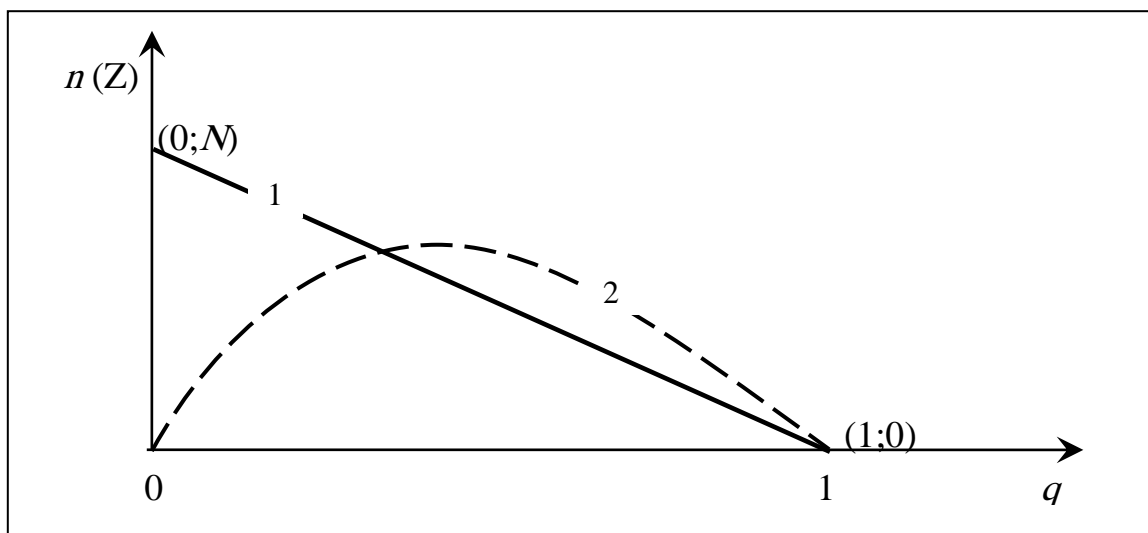


Рис. 4.11. Лінійна залежність між кількістю підприємств та ставкою оподаткування (формула 1) та відповідна їй крива надходжень до бюджету (формула 2)

Враховуючи рівність (1):

$$Z(q) = N \cdot (1 - q) \cdot p \cdot q. \quad (3)$$

Ця залежність і буде визначати вид кривої Лаффера при зроблених припущеннях (рис. 4.11, крива 2).

Для знаходження оптимального значення функції $Z(q)$ розглянемо рівняння:

$$\frac{\partial Z(q)}{\partial q} = 0. \quad (4)$$

$$\frac{\partial Z(q)}{\partial q} = Np - 2Npq = 0. \quad (5)$$

Розв'язавши рівняння (5) отримаємо значення оптимальної ставки податку:

$$q^* = \frac{Np}{2Np} = 0,5. \quad (6)$$

При цьому максимальні надходження до бюджету становитимуть:

$$Z(q^*) = 0,25 \cdot p \cdot N . \quad (7)$$

Якщо економіка країни має стабільні темпи росту, то крива $n(q)$ буде мати надлінійний вигляд (буде «оптимістичною»).

У монотонності цієї кривої немає жодних сумнівів. Якщо господарська діяльність гарантує підприємствам великі доходи і успішну діяльність, то при збільшенні величини податкової ставки q в межах $[0; q^*]$, кількість підприємств які перестануть працювати, збільшиться незначно.

Якщо ж економіка країни має тенденції спаду, то крива $n(q)$ буде сублінійною (буде «песимістичною»). Навіть незначне збільшення податкової ставки q призведе до значного скорочення кількості працюючих підприємств. Ці залежності представлено графічно на рис. 4.12.

Залежності, представлені на рис. 4.12 аналітично задамо формулою:

$$n(q) = N \cdot (1 - q)^\beta , \quad (8)$$

при $\beta > 1$ отримуємо песимістичну криву, а при $\beta < 1$ – оптимістичну.

У цьому випадку можливі податкові надходження до бюджету $Z(q)$ становитимуть:

$$Z(q) = N \cdot (1 - q)^\beta \cdot p \cdot q . \quad (9)$$

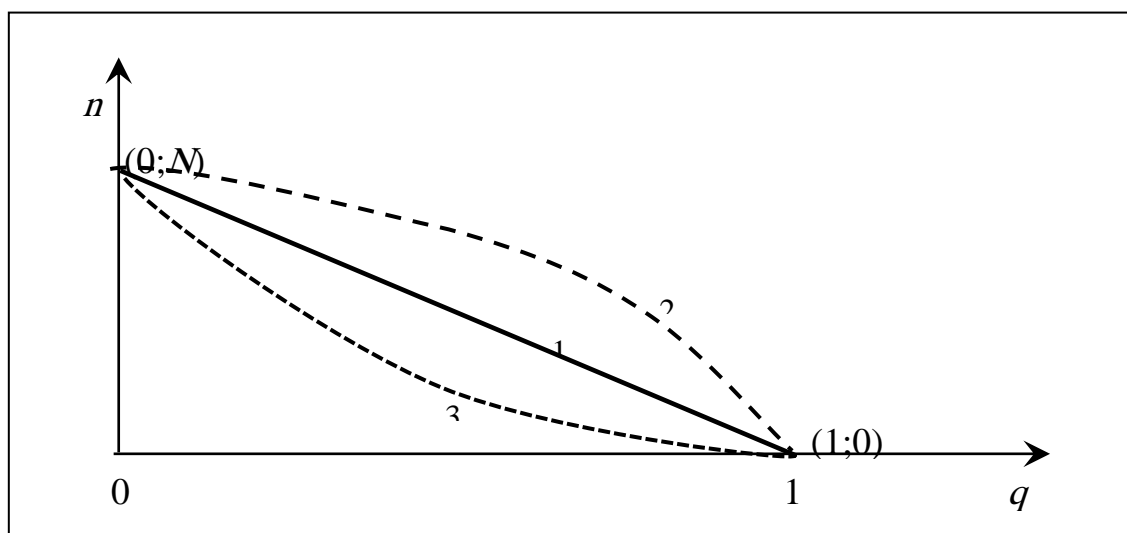


Рис. 4.12. Криві залежності кількості підприємств які займаються господарською діяльністю від податкової ставки (1 – лінійна; 2 – «оптимістична», 3 – «песимістична»).

Розв'яжемо рівняння :

$$\frac{\partial Z(q)}{\partial q} = 0 ; \quad (10)$$

$$\frac{\partial Z(q)}{\partial q} = N \cdot p \cdot [(1-q)^\beta - \beta \cdot q \cdot (1-q)^{\beta-1}] = N \cdot p \cdot (1-q)^{\beta-1} \cdot [1-q - \beta \cdot q] = 0. \quad (11)$$

З (11) отримаємо оптимальну податкову ставку:

$$q^* = \frac{1}{1+\beta} . \quad (12)$$

якій відповідатимуть максимальні надходження до бюджету

$$Z(q^*) = N \cdot p \cdot \left(1 - \frac{1}{1+\beta}\right)^\beta \cdot \frac{1}{1+\beta} = N \cdot p \cdot \frac{\beta^\beta}{(1+\beta)^{1+\beta}} . \quad (13)$$

Розглянемо економічну систему, яка об'єднує $N=50$ підприємств що спеціалізуються на певному виді діяльності з середнім доходом $p=250$ тис.грн. Побудуємо для цієї виробничої системи криві Лаффера, які відповідають різним видам залежності $n(q)$.

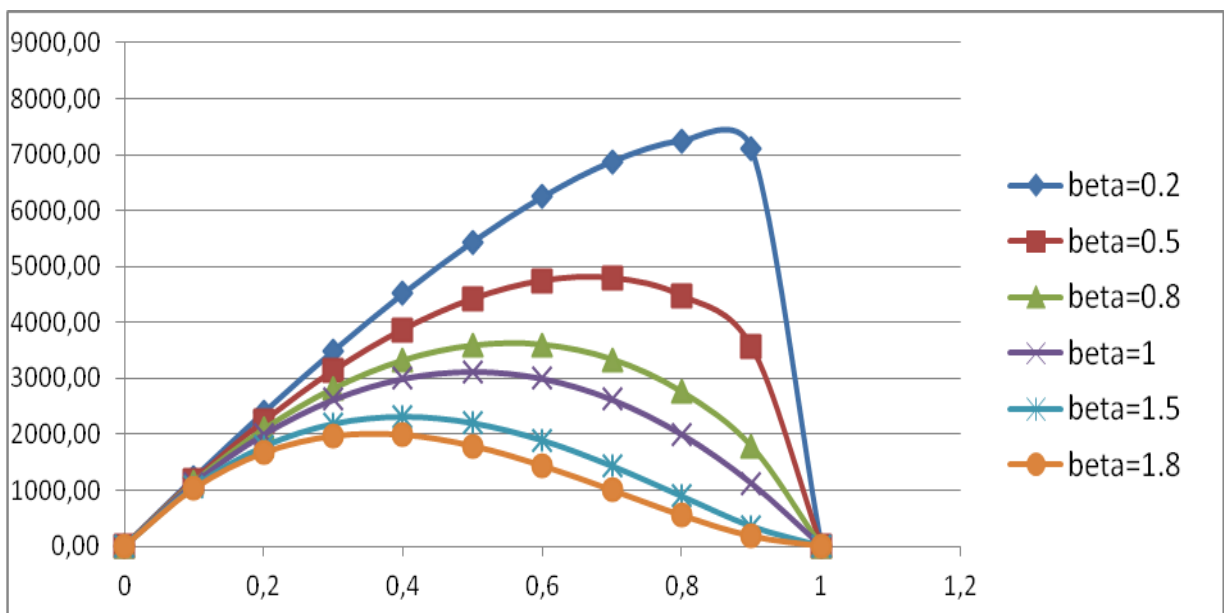


Рис. 4.13. Графічні зображення кривих Лаффера, які відповідають різним видам залежності $n(q)$.

У даний час методологія моделювання виробничо-фіскальних ефектів знайшла відображення в економетричній моделі виробничо-інституційної функції, де вплив податків розбито на дві складові.

Перша складова пов'язана з розглядом виробничої кривої $Y = Y(q)$ в площині: податкове навантаження (q) – обсяг випуску. Загальний вигляд моделі це класична виробнича крива Кобба-Дугласа:

$$Y = \gamma \cdot D(t) \cdot K^{(a+bq)q} \cdot L^{(n+mq)q}, \quad (14)$$

де q – податкове навантаження;

Y – обсяг ВВП;

t – період часу;

K – капітал;

L – чисельність зайнятих;

D – трендовий оператор, що залежить від часу і набуває вигляду $D = e^{\beta t}$;

$\beta, \gamma, a, b, n, m$ – параметри моделі.

Дана крива досягає локального максимуму в точці q^* , яка називається точкою Лаффера 1-го роду і для якої виконуються умови:

$$\frac{\partial Y(q^*)}{\partial q} = 0; \quad \frac{\partial^2 Y(q^*)}{\partial q^2} < 0. \quad (15)$$

Тобто це таке значення податкового навантаження, за якого досягається максимальний ВВП. Економічно точка Лаффера 1-го роду означає межу податкового тягаря, відповідно до якого виробнича система ще не переходить у режим рецесії.

Друга складова пов'язана з побудовою фіскальної кривої $Z = Z(q)$ в площині: податкове навантаження (q) – обсяг податкових надходжень. Фіскальну криву описує модель, що має специфікацію такого вигляду:

$$Z = \gamma \cdot q \cdot D(t) \cdot K^{(a+bq)q} \cdot L^{(n+mq)q}, \quad (16)$$

де Z – обсяг податкових надходжень.

Дана крива досягає локального максимуму в точці q^{**} , яка називається точкою Лаффера 2-го роду і для якої виконуються умови:

$$\frac{\partial Z(q^{**})}{\partial q} = 0; \quad \frac{\partial^2 Z(q^{**})}{\partial q^2} < 0. \quad (17)$$

Ця точка вказує величину податкового навантаження при якому забезпечуються максимальні надходження до бюджету.

Ідея розгляду двох точок Лаффера полягає у тому, що між регулюючою та фіскальною функціями податків завжди існує протиріччя. При збільшенні податкового навантаження зменшується господарська активність підприємств, втрачається стимул до розширення виробництва. У зв'язку з цим постає основне завдання фіскальної політики: знайти компроміс між інтересами суб'єкта підприємництва та держави.

В основі моделі виробничо-інституційної функції лежить припущення, що податки здійснюють вплив на технологію виробництва та ефективність використання ресурсів. Але незважаючи на те, що існування технологічної залежності між загальним обсягом випуску і кількістю використаних у виробництві капіталу і праці не викликає жодних сумнівів, не обов'язковим є той факт, що ця залежність має вигляд функції Кобба-Дугласа. Ця функція є хорошим інструментом теоретичного аналізу, але практика показує, що навіть при постійних коефіцієнтах еластичності, вона часто стає непридатною для моделювання технології виробництва. Це вказує на те, що не можна розглядати функцію Кобба-Дугласа як універсальну модель впливу податків на економіку. Тому пропонується робити акцент у моделюванні кривої Лаффера на функції поведінкового виду [5. С. 77].

Поведінкові моделі можуть описувати реакцію суб'єктів економіки, які мають право вибору, на фактори стимулів та обмежень. Такою є модель Лоладзе сукупного випуску і бюджетних доходів, що базується на ентропійній функції. В запропонованій ним моделі сукупному випуску (ВВП) відповідає нелінійна функція виду:

$$Y(q) = -e^{\lambda\tau} \cdot Y_0 \cdot q^{\delta} \cdot \ln(q) , \quad (18)$$

тоді функція податкових надходжень має вигляд:

$$Z(q) = q \cdot Y(q) = -e^{\lambda\tau} \cdot Y_0 \cdot q^{\delta+1} \cdot \ln(q) . \quad (19)$$

де $e^{\lambda\tau}$ – трендовий оператор (функція від часу);

τ – змінна часу;

Y_0 ; δ ; λ – параметри, які визначаються статистично.

Згідно з (14) та (16) точки Лаффера 1-го і 2-го роду знаходяться за формулами:

$$q^* = e^{-\frac{1}{\delta}} \quad \text{– точка Лаффера 1-го роду;} \quad (20)$$

$$q^{**} = e^{-\frac{1}{1+\delta}} \quad \text{– точка Лаффера 2-го роду.} \quad (21)$$

При побудові моделей поведінкового типу, якою є модель Лоладзе, врахуємо дві важливі обставини: обсяг випуску продукції залежить від обсягу і якості ресурсів та від рівня розвитку технологій. Ці фактори визначають виробничо-технологічні можливості економіки. У випадку їх максимального використання ми отримаємо потенційний рівень випуску продукції та інституційного середовища, формування якого є функцією держави. В залежності від досконалості цього середовища в однакових виробничо-технологічних умовах обсяги випуску будуть різними.

У випадку ідеального інституційного середовища фактичний і потенціальний випуски прирівнюються. Але у більшості випадків існує інституційне середовище є далеким до ідеалу. Тобто фактичний випуск продукції є меншим за потенційний рівень. Очевидним є той факт, що у створенні інституційного середовища важливу роль відіграє існуюча система оподаткування. На рівні моделі припустимо, що саме система оподаткування є головним формуючим чинником інституційного середовища і визначає поведінку суб'єктів господарювання.

Прийнявши ці умови функцію сукупного випуску Y слід інтерпретувати в такому вигляді:

$$Y(q) = Y_{pot} \cdot f(q) \quad . \quad (22)$$

де Y_{pot} – потенційний обсяг випуску;

$f(q)$ – поведінкова функція, яка відображає інституційний аспект.

Для побудови функції $f(q)$ використаємо нормований варіант узагальненої ентропійної функції [5. С. 92]:

$$f(q) = -e \cdot q^\delta \cdot \ln(q^\delta) \quad . \quad (23)$$

де δ – статистично оцінений додатний параметр.

Враховуючи (20) та (21) отримаємо:

$$Y(q) = Y_{pot} \cdot (-e \cdot q^\delta \cdot \ln(q^\delta)); \quad (24)$$

$$Z(q) = q \cdot Y(q) = Y_{pot} \cdot (-e \cdot q^{\delta+1} \cdot \ln(q^\delta)) . \quad (25)$$

Для проведення ідентифікації моделей (24), (25) потрібно встановити значення параметра δ , а також значення потенційного обсягу випуску Y_{pot} . Y_{pot} – не є спостережуваною величиною і потребує додаткової оцінки. Одним із способів оцінювання є використання формули Оукена, яка встановлює співвідношення між рівнем безробіття і величиною недоотриманого ВВП:

$$\frac{Y(q)}{Y_{pot}} = 1 - \lambda(u - u^*) . \quad (26), \text{ де}$$

Y_{pot} – відображає виробничо–технологічну спроможність економіки і ґрунтується на функції Коба-Дугласа.

Прирівняємо (24) і (22). В результаті отримаємо робоче рівняння для знаходження параметра δ :

$$\delta \cdot q^\delta = \frac{\lambda \cdot (u - u^*)}{e \cdot \ln q} . \quad (27)$$

де λ – параметр Оукена;

u – фактичний рівень безробіття;

u^* – природній рівень безробіття.

Проведемо розрахунки моделі для економіки України при $\lambda=3$ та $u^*=0,06$. В Додатку Н (таб. 1 і таб. 2) наведено статистичні дані та фіскальні характеристики, розраховані на основі (20-21), (26), (27).

Для більш повного обрахунку рівня податкового навантаження за основу візьмемо показники реального валового внутрішнього продукту, а не номінального, який враховує в якій мірі зростання ВВП визначається реальним зростанням виробництва, а не зростанням цін, та вимірюється в сталих (незмінних, базових) цінах, а також включимо в податкові надходження соціальні внески.

Знайдемо коефіцієнти еластичності за формулою:

$$E_q^Y = \frac{\partial Y}{\partial q} \cdot \frac{q}{Y} = \delta + \frac{1}{\ln q} ; \quad E_q^Z = \frac{\partial Z}{\partial q} \cdot \frac{q}{Z} = (\delta + 1) + \frac{1}{\ln q} . \quad (28)$$

Значення коефіцієнтів еластичності для економіки України з 2000 р. по 2016 р. наведено в Додатку Н (таб. 3).

Знайдені таким чином δ , відповідні фіскальні значення q^* та q^{**} , а також коефіцієнти еластичності E_q^Y та E_q^Z умовно називають *короткотерміновими фіскальними характеристиками*.

Аналіз отриманих результатів проведених розрахунків, представлених у Додатку Н (таб. 1, таб. 2, таб. 3) вказує на ряд міркувань:

➤ по-перше, починаючи з 2000 року по 2016 рік величина існуючої в економіці України середньої податкової ставки q лежить у межах між оптимальною податковою ставкою q^* та величиною, яка приносить максимальні податкові поступлення q^{**} . Тому можливості підвищення економічної активності і валового випуску продукції шляхом підвищення податків не виявлено;

➤ по-друге, починаючи з 2011 року існує тенденція звуження податкового коридору ($q^{**} - q^*$) та наближення податкової ставки q до рівня ближчого до q^{**} ;

➤ по-третє, еластичність сукупного продукту для України є від'ємною ($[E]_q^Y < 0$) в умовах існуючих податкових ставок, більших за q^* . Тому відсоткове зростання фіскальних надходжень із збільшенням на 1 в. п. середньої ставки є меншим одиниці. В умовах моделі середнє відставання від потенційного рівня ВВП становить близько 3%.

Ставки податкового навантаження для України перебувають у межах між точками Лаффера 1-го та 2-го роду:

$$q^* \leq q \leq q^{**}. \quad (29)$$

Слід звернути увагу, що в узагальненій моделі Лоладзе еластичність випуску є від'ємною, а еластичність податкових надходжень є меншою за одиницю.

Параметри моделі Лоладзе оцінимо за допомогою методу найменших квадратів. Для приведення функції (18) до лінійного вигляду прологарифмуємо її. В результаті отримаємо рівняння лінійної регресії:

$$\ln\left(-\frac{Y}{\ln(q)}\right) = \ln(Y_0) + \lambda t + \delta \cdot \ln(q) + u. \quad (30)$$

У результаті статистичної оцінки для економіки України регресійна модель матиме вигляд:

$$\ln\left(-\frac{Y}{\ln(q)}\right) = 11,74 + 3,99\tau + 1,03q. \quad (31)$$

$$R^2 = 0,9896; \quad F = 37,9; \quad DW = 1,56.$$

З наведених статистичних характеристик, всі рівняння повністю задовільняють тестам верифікації моделі при 5%-му рівні значимості. Тому можемо констатувати, що (24) з високою точністю здійснює апроксимацію реальних даних і маємо підстави для формування відповідних економічних висновків. Запишемо отримане рівняння регресії (31) в початковій формі (18):

$$Y(q) = -125492 \cdot e^{3,99\tau} \cdot q^{1,03} \cdot \ln(q) \quad (32)$$

Другий спосіб оцінки поведінкового параметра δ базується на економетричному підході. Щоб його використати потрібно перетворити (27) в регресійну модель, яка матиме нелінійний вигляд

$$S_i = \delta q^\delta + v_i, \quad i = 1, 2, \dots, n. \quad (33)$$

де v_i – випадкова складова регресії;

n – кількість спостережень;

S_i – величина, яка визначається на основі характеристик що входять в модель і виконує роль залежної змінної в моделі (30).

$$S_i = \frac{\lambda(u_i - u^*) - 1}{e \ln q_i}. \quad (34)$$

Оцінені на основі (33) δ , відповідні їй фіскальні точки q^* та q^{**} , а також коефіцієнти середньої еластичності

$$E_{\bar{q}}^{\bar{Y}} = \delta + \frac{1}{\ln \bar{q}}; \quad E_{\bar{q}}^{\bar{Z}} = (\delta + 1) + \frac{1}{\ln \bar{q}}$$

є довгостроковими фіскальними характеристиками.

$$\tilde{S}_i = 0,83q^{0,83}. \quad (35)$$

$$R^2 = 0,99; \quad F = 1716,12.$$

Рівняння регресії (35) має високу достовірність, оскільки коефіцієнт детермінації R^2 близький до одиниці, що є свідченням високої (97%) якості

побудови залежності, Додаток Н (таб.4) та підтверджується показником критерію Фішера (F), що відображає адекватність моделі.

З формул (20-21) та (28) обчислено довгострокові фіскальні характеристики економіки України для узагальненої моделі Лоладзе. Результати занесено в таб. 4.12

Таблиця 4.12

Довгострокові фіскальні характеристики економіки України
(узагальнена модель Лоладзе)

	q^*	q^{**}	$q^{**} - q^*$	$E_{\bar{q}}^{\bar{Y}}$	$E_{\bar{q}}^{\bar{Z}}$
Характеристики	0,3	0,576	0,285	-0,11	0,89

Джерело: побудовано автором на основі розрахунків

Примітка: в здійснених розрахунках для США у 2002 р. дані характеристики становили: $q^* - 0,355$; $q^{**} - 0,601$; $q^{**} - q^* - 0,246$; $E_{\bar{q}}^{\bar{Y}} - 0,17$; $E_{\bar{q}}^{\bar{Z}} - 1,17$ [5].

Для візуалізації отриманих результатів побудуємо криву виробничої функції, що перебуває в залежності від податкового навантаження (24) для короткострокових і довгострокових числових характеристик, див. рис. 4.14.

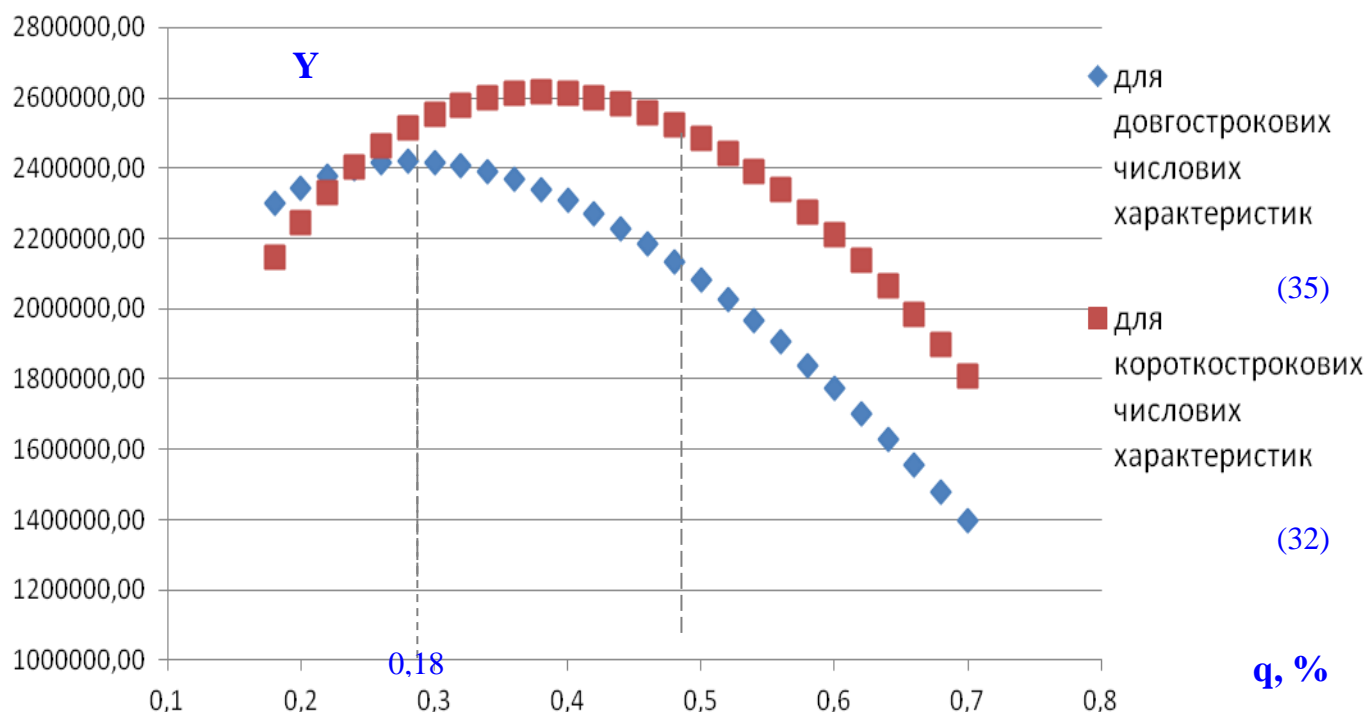


Рис. 4.14. Модельовані графіки виробничої функції за зростання податкового навантаження на економіку України (в цінах 2016 р) (за 24)

Джерело: побудовано автором на основі розрахунків

З цією метою на осі абсцис задамо числові значення, що відповідатимуть рівню ставок в діапазоні від 18 до 70% з кроком в 2%. Як видно з графічного представлення виробничої функції, її екстремум відповідає значенню 0,37, при цьому за такого рівня податкового навантаження більші значення відповідатимуть саме короткостроковим числовим характеристикам.

За аналогією побудуємо криву фіскальної функції, що перебуває в залежності між податковим навантаженням для короткострокових (24 -25) та довгострокових (35) числових характеристик, *рис. 4.15*.

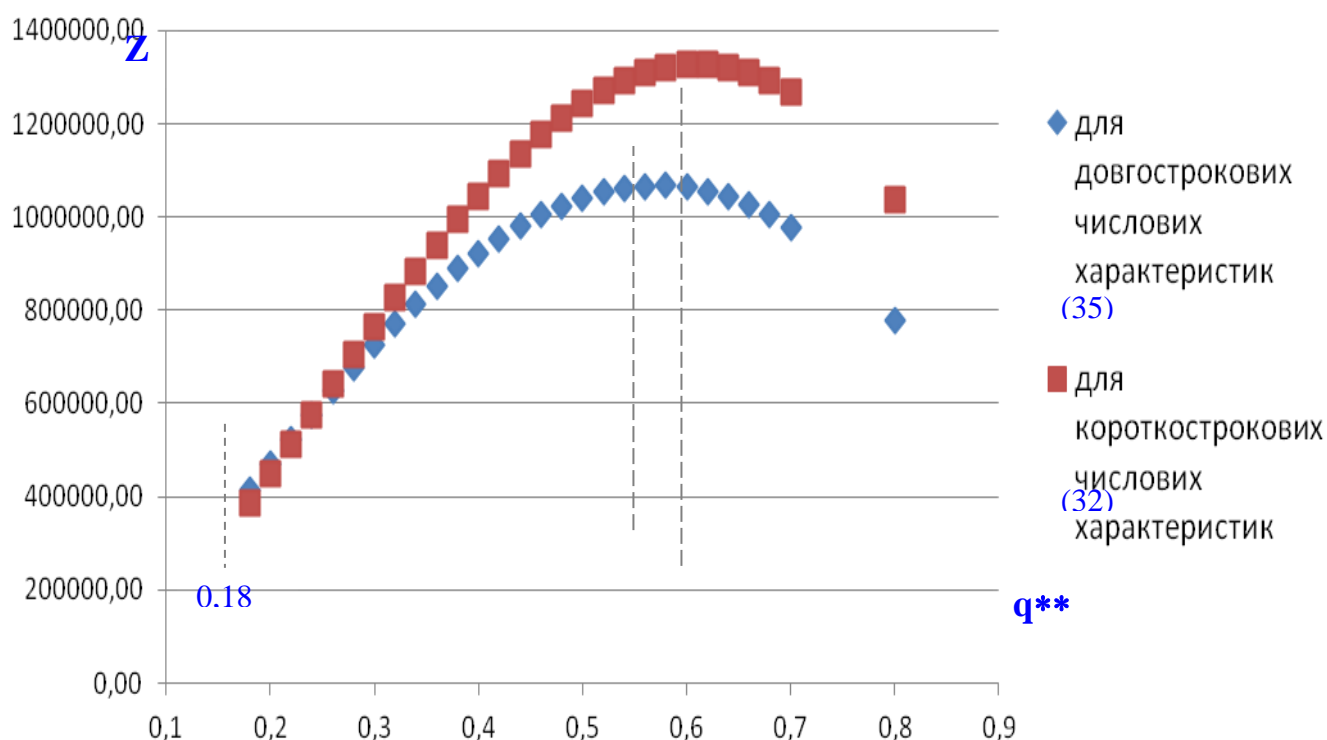


Рис. 4.15. Модельовані графіки фіскальної функції за зростання податкового навантаження на економіку України (в цінах 2016 р) (за 25)

Джерело: побудовано автором на основі розрахунків

Як і для виробничої функції, при побудові графіка фіскальної функції, що включає зростання податкового навантаження, спостерігається досить великий розрив між короткостроковими і довгостроковими числовими характеристиками, що, на нашу думку, зумовлюється масштабним впливом економічної і політичної нестабільності в державі.

Перш за все, на рисунках 4.14 і 4.15 звертає на себе увагу той факт, що результати отримані з використанням моделі (32) для короткострокових числових

характеристик і (35) для довгострокових числових характеристик значно відрізняються одна від одної.

Навіть простий візуальний аналіз показує, що модель (32) дещо перебільшено представляє роль податкового навантаження в процесі підвищення економічної активності і зростання податкових надходжень. Стосовно результатів моделі (35), то слід сказати, що вони знаходяться в границях норми.

Порівняємо емпіричні значення ставки податкового навантаження на економіку із модельованими значеннями точок Лаффера, отриманих із моделей для короткотермінових та довготермінових числових характеристик, (рис. 4.16).

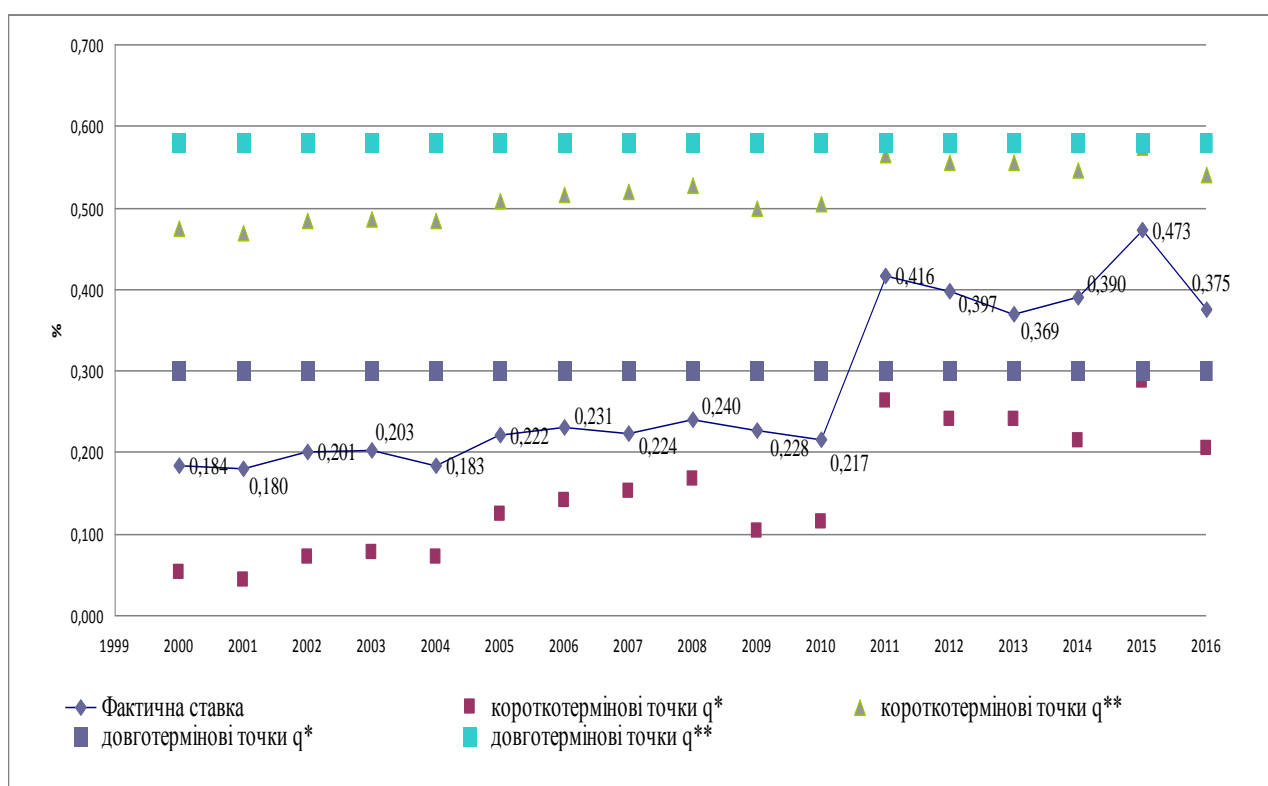


Рис. 4.16. Діапазон значень податкового навантаження у відповідності з визначеними екстремумами виробничої та фіскальної функції модельованих графіків кривих Лаффера при коротко- та довгострокових фіскальних характеристиках у 1999 -2016 рр.

Джерело: побудовано автором на основі розрахунків

Проведений аналіз дає підстави стверджувати, що впродовж 2000 – 2010 рр. фіскальний тиск був більш поміркованим, оскільки фактичний його рівень був нижчим довгострокових точок Лаффера 1-го і 2-го роду, тому зростання

податкового навантаження в ці роки було виправданим. Починаючи з 2011 року фактичні значення податкового навантаження q перебувають у фіскальному коридорі між точками Лаффера першого і другого роду, що вказує на недоцільність подальшого підвищення податкового навантаження. Зростання ставки вище 38% спричинить зменшення обсягів ВВП і бюджетних надходжень. Це підтверджується перебуванням точок значень податкового навантаження в діапазоні точок екстремумів виробничої та фіскальної функції модельованих графіків кривих Лаффера у коротко- та довгостроковому періодах з врахуванням показників як номінального, так і реального ВВП.

В моделях виробничо-інституційної функції та поведінкових відмінними є трактування точок Лаффера. Для моделей першого типу ці точки задають значення податкової ставки, в умовах якої з фактично використаних ресурсів можна отримати максимальний ВВП або максимальні доходи бюджету. В узагальненій моделі Лоладзе точки Лаффера показують якою має бути податкова ставка, щоб з економічних ресурсів, які можуть потенційно використовуватись, отримати максимальний ВВП та максимальні бюджетні надходження.

Вищеозначене дозволяє узагальнити ряд висновків:

➤ *по-перше*, за результатами моделі очевидно є вища ефективність здійснюваних заходів фіскального впливу у короткостроковому періоді, та значна втрата результативності у довгостроковому. Це підтверджується даними Звіту про ефективність управління державними фінансами, підготованого за підсумками 2015 року [87], згідно з яким, рівень прогнозованості виконання показників бюджету в Україні був нижчим рівня країн Східної Європи та Центральної Азії. Крім того, відсутність чітко окресленої стратегії податкового реформування та ситуативність використання заходів фіскального впливу негативно впливає на ефективність стратегічного планування доходів як на рівні держави, суб'єктів підприємницької діяльності, так і домогосподарств України;

➤ *по-друге*, від'ємність еластичності випуску та меншого за одиницю коефіцієнта еластичності бюджетних надходжень, в умовах ставок більших за 30%,

свідчить про значно менші можливості та більші ризики фіскального регулювання в Україні;

➤ *по-третє*, існуюча ставка податкового тягаря є критично допустимою для економіки України, та її підвищення до 38% здатне спричинити негативні ефекти, на кшталт: зменшити ділову та економічну активність; сповільнити зростання ВВП; вплинути на масштаби тінізації економіки, та, як наслідок, на рівень податкових надходжень;

➤ *по-четверте*, задіяний в даній моделі поведінковий параметр реакції допускає збільшення рівня податкових надходжень (максимально до 58%) за рахунок застосування заходів підвищення рівня ефективності взаємодій учасників процесів оподаткування. До них, на нашу думку, слід віднести:

– зростання результативності надання адміністративних послуг та розподілу державних ресурсів відповідно до пріоритетів соціально-економічного розвитку;

– підвищення якості та ефективності адміністрування податків і податкових платежів, а також зростання рівня технічного та інформаційного забезпечення діяльності органів ДФС України;

– забезпечення належного рівня дотримання законодавства з питань оподаткування усіма учасниками податкових правовідносин;

– мінімізація рівня адміністративного тиску на платників податків, з одночасним забезпеченням належного рівня стабільності і прогнозованості як податкової системи, так і заходів фіскального впливу;

– здійснення системи заходів щодо протидії уникненню від оподаткування шляхом підвищення ефективності використання аналітичного інструментарію та програмного забезпечення фіскальних інституцій держави з метою виявлення фактів ухилення при оподаткуванні доходів громадян, незаконному переміщенні товарів через митний кордон держави, майновому оподаткуванні, трансфертному ціноутворенні тощо.

Очевидним є те, що високий рівень податкового навантаження негативно впливає на підприємницьку і інвестиційну активність, що в кінцевому підсумку призводить до зменшення податкових надходжень. Тому, на сьогоднішній день

ключовим завданням уряду повинно стати збалансування рівня податкового навантаження, розширення податкової бази та надання обґрунтованих податкових пільг і податкових преференцій з метою розширення параметрів державного та локального фіскального простору.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 4

Дослідження податкового адміністрування дозволило трактувати його як сукупність методів, прийомів і засобів забезпечення мобілізації податкових надходжень та погашення податкових зобов'язань платниками податків, що у відповідності з цілями і пріоритетами податкової доктрини держави щодо забезпечення її сталого розвитку формалізовані нормами чинного законодавства та засадами функціонування фіскальних інституцій, і здійснюються органами управління процесами оподаткування.

Встановлено, що податкове адміністрування є складовою інституту оподаткування, що актуалізує здійснення оцінки ефективності його функціонування, рівня трансакційних витрат і втрат учасників податкових правовідносин, рівня демократичності, прозорості та оптимальності виконуваних завдань і функцій структурними підрозділами фіскальних органів в процесі реалізації механізму підтримки і забезпечення дотримання норм, пошуку проявів повної чи часткової їм протидії та превентивних заходів впливу.

Виявлено, що значний вплив на ефективність реалізації податкового адміністрування в Україні здійснює часте внесення змін до податкового законодавства, наявність великої кількості підзаконних та інструктивних документів, суперечність окремих норм; відсутність ретельного кількісного та якісного аналізу доцільності запровадження чи відміни певної правової норми, рівня готовності суспільства до її сприйняття.

Доведено, що методи та процедури реалізації податкового адміністрування здійснюють як прямий, так і опосередкований вплив на розширення/ згортання

параметрів фіскального простору державного та локального виміру. При цьому, якщо прямий вплив обумовлює обсяги мобілізованих податкових надходжень до бюджетів держави та сум погашення податкових зобов'язань і штрафних санкцій платників податків, то опосередкований вплив податкового адміністрування, зумовлюючись обсягом трансакційних витрат і втрат учасників процесів оподаткування, визначає рівень розвитку бізнес-середовища держави та її регіонів, а також їх інвестиційний потенціал.

Обгрунтовано, що недостатня неефективність роботи підрозділів ДФС України щодо управління погашенням податкового боргу, зумовлює необхідність посилення впливу інструментів управління податковим боргом, зокрема щодо: направлення податкових вимог, стягнення коштів з рахунків боржників за рішенням суду, розстрочення (відстрочення) податкового боргу, посилення інформаційно-аналітичних механізмів діагностики платників податків, запровадження механізмів компенсації збитків завданих державі внаслідок списання безнадійного податкового боргу, усунення ймовірних корупційних ризиків.

Звернена увага на те, що зростання впродовж останніх років заборгованості платників податків та зборів негативно впливає на ефективність податкового адміністрування, аналіз результативності якого, не дивлячись на існування низки проблемних аспектів, все ж свідчить про позитивну динаміку інституційних змін, спрямованих на вдосконалення як функціонування ДФС України, так і зростання надходження податків до бюджету, здійснення системи заходів щодо покращення взаємодії з платниками податків.

Концептуальним базисом інституціональних трансформацій у економічній, фінансовій та фіскальній системах є формування інститутів фіскальної децентралізації, метою якої є забезпечення економічних умов політичної свободи і незалежності на основі низки переваг, щодо: посилення демократії (особливо знизу, на місцях); захисту свободи і прав людини (через систему вертикальних стримувань і противаг); зростання ефективності функціонування органів місцевої влади завдяки передачі повноважень на місця; підвищення якості надання комунальних послуг; підвищення соціального і економічного розвитку територій тощо.

Встановлено, що основні засади реформи міжбюджетних відносин ґрунтуються на реформах системи оподаткування, в частині змін обсягів та питомих надходжень до місцевих бюджетів; трансфертної політики щодо зміни частки отримання трансфертів від різних суб'єктів; бюджетної системи, зміни до якої полягають в наданні більших повноважень та відповідальності органам місцевого самоврядування через делегування повноважень розробки та реалізації різноманітних програм соціально-економічного розвитку. Ключовими пріоритетами здійснюваних нововведень було визначено розширення функціональних повноважень органів місцевого самоврядування щодо прийняття рішень з одночасним наданням їм повної бюджетної самостійності щодо наповнення своїх бюджетів та здійснення видаткових повноважень.

Обґрунтовано, що в результаті здійснюваних заходів становлення інституту фінансової децентралізації намітились позитивні тенденції зростання обсягів власних ресурсів місцевих бюджетів, питому вагу яких складають податкові надходження, а також зростання частки місцевих бюджетів (включно з трансфертами) в Зведеному бюджеті України.

Однак, в процесі оцінювання сучасного рівня фіскальної ефективності місцевого самоврядування, що ґрунтується на аналізі характеристик місцевого оподаткування загалом, в розрізі окремих податків та визначення рівня податкової самостійності і спроможності місцевих бюджетів держави виявлено, що коефіцієнт еластичності податкових надходжень місцевих бюджетів засвідчує недостатнє значення регіонального продукту в формуванні податкової бази надходжень до місцевих бюджетів. Водночас звернена увага на той факт, що передані місцевим бюджетам джерела формування доходів є недостатніми для фінансування навіть поточних видатків, внаслідок чого, територіальні громади не можуть розпоряджатися додатковими ресурсами на власний розсуд, оскільки до місцевих бюджетів передані додаткові повноваження, що раніше реалізовувались на центральному рівні.

Визначено роль інститутів оподаткування в розширенні/ згортанні параметрів локального фіскального простору. Обґрунтовано необхідність системного

враховування широкого комплексу методів, заходів та напрямів фінансового забезпечення і регулювання, що окрім нормативно-правової компоненти включають також фінансові, інструментальні та інституційні складові.

Індикатором дієвості проведення податкової та фіскальної політики є встановлення рівня податкового навантаження, для визначення рівня та впливу якого на економічне зростання традиційним є використання виробничої та фіскальної функцій кривих А. Лаффера, ідея застосування яких полягає у тому, що між регулюючою та фіскальною функціями податків завжди існує протиріччя. Зокрема, у випадку ідеального інституційного середовища фактичний і потенційний випуски прирівнюються. Однак, у більшості випадків існуюче інституційне середовище є далеким до ідеалу, тобто фактичний випуск продукції є меншим порівняно з потенційним. Аналіз отриманих розрахунків даних кривих виявила, що починаючи з 2000 по 2016 роки величина існуючої в економіці України середньої податкової ставки лежить у межах між оптимальною податковою ставкою та величиною, яка приносить максимальні податкові поступлення. На підставі цього, можливостей підвищення економічної активності і валового випуску продукції шляхом підвищення податків не виявлено. Крім того, як і для виробничої функції, при побудові графіку фіскальної функції, що включає зростання податкового навантаження, спостерігається досить великий розрив між короткостроковими і довгостроковими числовими характеристиками, що, на нашу думку, зумовлюється масштабним впливом економічної і політичної нестабільності в державі. Виявлено, що існуюча ставка податкового тягаря є критично допустимою для економіки України та її підвищення до 40% спричинить негативні ефекти, а саме зменшить ділову та економічну активність, обсяги бюджетних надходжень, динаміки ВВП, спровокує збільшення масштабу тінізації економіки. Розглянута поведінкова модель допускає збільшення бюджетних надходжень за рахунок підвищення характеристик взаємодії учасників податкових правовідносин (максимально до 58%) шляхом застосування фіскальних заходів стимулювання підприємницької активності, підвищення якості та ефективності адміністрування податків і податкових платежів,

зростання рівня технічного та інформаційного забезпечення діяльності органів ДФС України, реалізації сприятливої грошово-кредитної політики і т.

Основні результати дослідження опубліковано в: [283; 285; 287; 291; 293; 297; 310; 317; 320; 325.]

РОЗДІЛ 5

ДЕТЕРМІНАНТИ ПІДВИЩЕННЯ ДІЄВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНСТИТУТІВ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

5.1. Напрями реформування фіскальних інституцій України крізь призму тенденцій глобального розвитку

Багаторівневість системи управління фіскальними процесами загалом і процесами оподаткування зокрема, втілює інваріантну властивість в реалізації управлінського, скеровуючого впливу одних елементів на інші з метою забезпечення розширення параметрів фіскального простору з виділенням об'єктів і суб'єктів, а також органів, наділених відповідними повноваженнями та функціями. Процеси оподаткування, як і будь-які інші економічні чи соціальні процеси ґрунтуються на визначеній інституціональній структурі, яка постійно динамічно трансформується. Інституціональна структуризація в такому випадку здійснюється з метою забезпечення бажаних і очікуваних дій та заходів, доцільних з точки зору досягнення спільної мети та зумовлює асиметричність відносин і статусів учасників, тобто виділення керованих суб'єктів та об'єктів, а також органів реалізації управлінського впливу в сфері фіску. Однак, аналіз інституціональних одиниць в структурі інститутів оподаткування в значній мірі ускладнюється відсутністю чітких сформованих теоретико–методологічних засад їх ідентифікації, а також приписуванням властивостей і функцій одних елементів іншим, що зумовлює потребу більш ґрунтовної їх деталізації з виділенням їх функцій в розширенні фіскального простору.

Розгляд інституціональних структур оподаткування, що здійснюють вплив на згортання чи розширення фіскального простору дозволяє виділити серед них інститути, інституції, органи та їх системи. Першопочатково відмітимо, що базовою одиницею є інститути оподаткування, дослідження сутності яких було здійснено в

попередніх розділах, що дозволило тлумачити їх як комплекс формальних і неформальних норм, правил поведінки та обмежень, механізмів їх здійснення з метою забезпечення реалізації і регулювання відносин відчуження і привласнення різними рівнями державної влади частини доходів платників податків для забезпечення задоволення інтересів різних суспільних груп.

В загальному, цілі оподаткування ідентифікують такий стан та особливості функціонування інститутів оподаткування, яких планується досягнути в результаті здійсненої системи трансформаційних перетворень. В Стратегії сталого розвитку «Україна -2020» ціллю податкового реформування визначено побудову такої «податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними витратами часу на розрахунок і сплату податків, створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів» [356]. На основі обґрунтування базових цілей і завдань, що передбачаються програмою стратегічного розвитку держави встановлюються пріоритети оподаткування, що представляють собою базисне підґрунтя для внесення змін і доповнень до діючого Податкового кодексу України, низки нормативно-правових актів фінансового, фіскального та монетарного спрямування.

Головними пріоритетами втілення цілей сталого розвитку держави згідно з Стратегією «Україна -2020» визначено наступні: перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої; відмова від цілей наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переplat; зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати; впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами; удосконалення адміністрування податку на додану вартість; формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків; забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату

податків; удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення; впровадження контролю за видатками фізичних осіб [356].

Визначення чітких пріоритетів в сфері реалізації стратегічних заходів податкового впливу зумовлює збільшення прозорості та прогнозованості проведення податкової політики держави у визначеному часовому діапазоні, націленості на здійснення конкретних заходів податкового реформування.

Інститути оподаткування втілюються через відповідні інституції, які ми тлумачимо як структурно-функціональну модель (форму) організації інститутів оподаткування, що виступає елементом механізму реалізації державного управління в сфері фіску, виконання функціональних завдань якого у відповідності зі схвалюваною носіями інституту місією, метою та ідеологією здійснюється за допомогою матеріальних, інформаційних, технічних та людських ресурсів. В більш спрощеному розумінні їх сутність може бути окреслена на основі того, що якщо інститути в загальному є нормами, правилами та стандартами поведінки, то інституції є структурами, що покликають слідкувати за їх дотриманням.

В фіскальному просторі України функціонує низка державних інституцій, які у відповідності з делегованими обов'язками виконують відповідні функції, що охоплюють як визначення параметрів реалізації фіскальної політики держави, її стратегії і тактики, заходів управлінського впливу щодо корегування рівня доходів і видатків, протидії та нейтралізації впливу ймовірних фіскальних ризиків і загроз, управління державними активами та борговими зобов'язаннями, тощо, Додаток II (таб. 1).

Аналіз спектру та характеристик виконання означених функцій засвідчує їх недостатню ефективність, а в ряді випадків тільки формальну констатацію доцільності реалізації на практиці. Зокрема, реалізація функції макроекономічного та фіскального прогнозування є особливо важливою умовою отримання та забезпечення досягнення реальних фіскальних показників. При цьому, надто оптимістичне прогнозування доходів в подальшому провокуватиме необґрунтовано високі обсяги видатків, і як наслідок – пошук ймовірних напрямів та сфер економії. Тому, з метою мінімізації фіскальних ризиків для розрахунку показників повинен

закладатися поміркований сценарій, який би передбачав найбільш вірогідний розвиток в контексті уже існуючих трендів на основі врахуванням наслідків основних запланованих реформ та затверджених заходів управлінського впливу.

Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, а саме його структурний підрозділ — Департамент економічної стратегії та макроекономічного прогнозування, окрім функцій макроекономічного та фіскального прогнозування виконує функції оцінки ймовірних ризиків і загроз, у тому числі в у сфері державних фінансів.

Розробники Консенсус-прогнозу [373. С. 33], формулюючи рекомендації щодо заходів економічного впливу з метою забезпечення стабільного й збалансованого економічного зростання України та макроекономічне прогнозування можливих сценаріїв розвитку країни вказують на швидкозмінність подій у вітчизняній економіці, невизначеність й загрози її подальшого розвитку, які в кінцевому підсумку зумовлюють значну варіативність діапазону прогнозних оцінок. Серед внутрішніх ризиків 2016 року, які на думку експертів мали найбільший вплив на економічне зростання держави особливо вирізнялись такі як: «недостатньо швидке проведення реформ», «поширення девальваційних тенденцій на валютному ринку», «поширення неплатоспроможності реального сектору економіки», «збереження низької кредитної активності комерційних банків», «збереження адміністративних заходів на валютному ринку».

Домінуюче місце серед зовнішніх ризиків у 2016 р. належало «ескалації українсько-російського конфлікту», «дефіциту зовнішнього фінансування», «звуження можливостей доступу до міжнародних ринків капіталу» та «згортання іноземними компаніями інвестиційних планів або перенесення термінів їх реалізації на майбутній період у зв'язку з макроекономічною невизначеністю». Означені ризики, за прогнозами експертів впливатимуть на економіку держави впродовж 2017 та 2018 років, що відповідним чином вплине на ключові макроекономічні та фіскальні показники, Додаток П (таб. 2).

Маштабність впливу макроекономічних та фіскальних ризиків на перебіг процесів у фіскальному просторі держави актуалізують гостру необхідність здійснення системи заходів державного впливу щодо їх оцінки та мінімізації.

Певні кроки в цьому напрямі уже зроблено, зокрема на основі рішення КМУ в структурі Міністерства фінансів України створено окремий структурний підрозділ, якому делеговано завдання виявлення, моніторингу, аналізу, побудови стратегії пом'якшення основних фіскальних ризиків, що присутні в державному секторі. Створення даного підрозділу мало на меті «запровадження європейського підходу до оцінки діяльності державних підприємств та їх впливу на державний бюджет з використанням найкращих світових практик в питанні управління фіскальними ризиками». [199]

Виділення окремих складових інституцій оподаткування зумовлюється аналізом їх приналежності та підпорядкованості в межах механізму управління, що відповідає певному рівню ієрархії, визначаючи функції даного елемента (обов'язки, ролі, статуси). Загалом, виділяють п'ять типів побудови інституційної структури органів управління оподаткуванням, однак найбільш вживаними є чотири моделі Додаток П (таб. 3).

В більшості країн світу податкові інституції створені у вигляді уніфікованих напіваавтономних структур, яким делеговані функції управління процесами оподаткування, в тому числі і митного, Додаток П (таб. 4). Різниця у моделі організації зводиться до відмінностей в політико-правовому базисі держави, системі забезпечення та надання суспільних благ і послуг, специфіці історичного розвитку процесів оподаткування. На основі цих особливостей кожною державою формується власна структура податкових органів, з характерною «самобутньою» специфікою і характером делегованих повноважень, Додаток П (таб. 5).

Аналіз хронології побудови вітчизняних фіскальних інституцій засвідчує чітке стратегічне прагнення їх прискореного розвитку з метою досягнення параметрів та ефектів функціонування аналогових структур економічно розвинутих країн авангарду, що спроможні в умовах зростаючих глобалізаційних викликів і загроз

забезпечувати реалізацію окреслених цілей розвитку держави. Загалом, в історії становлення фіскальних органів України виділяємо декілька етапів, а саме:

- *перший етап* – (1990 -1996рр.) – створення Державної податкової служби в складі Міністерства фінансів України. На цьому етапі було визначено правовий статус, функції та повноваження діяльності структурних підрозділів, які включали Головну податкову інспекцію України та місцеві податкові інспекції;

- *другий етап* (1996-2000 рр) – формування Державної податкової адміністрації як самостійного органу виконавчої влади на основі положень Указу Президента України «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних адміністрацій (1996), згідно з яким податкові органи отримали статус органу виконавчої влади зі спеціальними повноваженнями;

- *третій етап* (2000 -2012 рр.) – модернізація та реорганізація податкової служби за зразком європейських моделей, що був започаткований запровадженням Програми модернізації державної податкової служби. В ході реалізації цієї програми було:

1) утворено Департамент розвитку та модернізації Державної податкової служби (2000 р.); Інформаційно-довідковий Департамент ДПС (2007 р), мета якого полягала в покращенні обслуговування платників податків, прискоренні використанні сучасних інформаційних технологій та формування єдиної бази податкових знань;

2) укладено Угоду між Україною і Міжнародним банком реконструкції та розвитку про виділення позики в розмірі 40 млн. дол. США на втілення в практику широкомаштабного проекту «Модернізації державної податкової служби»;

3) з метою формування партнерських відносин між податковими органами та платниками податків у 2002 р. в структурі ДПС створено Громадську колегію;

4) в цілях усунення дублювання повноважень центральних органів виконавчої влади, зменшення кількості управлінського апарату та підвищення ефективності функціонування у 2010 р. на основі положень Указу Президента України «Про оптимізацію системи органів виконавчої влади» Державну

податкову Адміністрацію було трансформовано в Державну податкову службу, основний статус якої з 2012 р. визначався як служба сервісного типу;

- *четвертий етап* (2012 -2014 рр.) – об'єднання Податкової та Митної служби в складі Міністерства доходів і зборів України, якому передано функції адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

п *'ятий етап* (2014 – по нинішній час) – утворення Державної фіскальної служби України на основі Постанови кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. №236 «Про Державну фіскальну службу України». Згідно з Положенням «Про державну фіскальну службу України», вона є «центральною органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок), державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску» [55].

В Україні відповідно до законів України від 04 липня 2013 року №404-VII „Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи” та „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи” № 406-VII (далі – Закон № 406) запроваджено процедуру адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування органами ДФС України (у 2013 Міністерства доходів і зборів України) [199].

За даними ДФС України, надходження від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування впродовж 2014 року становили 181 128,0 млн. грн., у 2015 р. – 185 689,9 млн. грн., та у 2016 р. – 131 826,8 млн. грн. При цьому, найбільшу питому вагу в загальній сумі надходжень єдиного внеску складають надходження нараховані роботодавцями на суми заробітної плати, винагороди за договорами цивільно-правового характеру, допомоги по тимчасовій

непрацездатності, допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами, що впродовж 2014 - 2016 рр становили 93,0 %, 91,8% та 89,5% відповідно.

Крім того, в ряді країн світу, в тому числі і розвинених, серед перспективних пріоритетів розвитку фіскальних інституцій визначено синхронізацію системи збору податкових та соціальних платежів, Додаток П (таб. б). В цьому контексті, Міністерством фінансів України ініційовано прийняття змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо уніфікації подання єдиної звітності з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і податку на доходи фізичних осіб та військового збору з визначенням єдиного терміну подання. Згідно з проектом закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо подання єдиної звітності з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і податку на доходи фізичних осіб» передбачається:

1) спрощення ведення бізнесу та покращення ефективності роботи контролюючих органів за рахунок створення єдиного уніфікованого документа шляхом об'єднання окремих видів звітності;

2) спрощення подання звітності з єдиного внеску для фізичних осіб – підприємців, фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, та фізичних осіб- платників єдиного податку в частині подання відомостей про нарахування, обчислення і сплату єдиного внеску з доходів від підприємницької діяльності або провадження незалежної професійної діяльності у складі річної декларації про майновий стан і доходи;

3) зменшення паперового документообігу та припинення виконання банківськими установами невластивих їм функцій [199].

Вітчизняний теоретик О. Тимченко, визначаючи перспективність уніфікації звітності з податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, виділяє наступні ознаки:

- спільність процедур справляння та адміністрування податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- ідентичність суб'єкта сплати податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- наявність спільної бази для уніфікації звітності з податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку зі «збігом» бази нарахування в частині заробітної плати, винагород за цивільно-правовими договорами та доходів фізичних осіб–суб'єктів підприємництва [364. С. 105-107].

Погоджуючись з вищезначеними міркуваннями, відмітимо, що з метою усунення дублювання функцій щодо порядку обліку, перевірки стану розрахунків платників податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, доцільною є оптимізація повноважень органів ДФС України та Пенсійного фонду України. Таким чином, з метою оптимізації матеріальних, інформаційних, технічних та людських ресурсів доцільним буде передача функції ведення обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування функціональним підрозділам ДФС України, надавши при цьому право доступу до нього органам соціального страхування.

Слід відмітити, що трансформації в системі акумуляції соціальних платежів стали характерною ознакою функціонування фіскальних інституцій в сучасних умовах, втілюючи дві цивілізаційні тенденції реформування системи мобілізації соціальних платежів: перша, згідно з якою відбувається передача делегованих повноважень щодо акумуляції крім податків і податкових платежів також соціальних внесків відповідним податковим структурам; друга, характеризує поєднання інформаційних баз, систем оцінки ризику чи раціоналізації діяльності функціональних процедур автономних фіскальних інституцій в складі як податкових органів так і органів мобілізації соціальних платежів.

Основні переваги об'єднання функцій щодо мобілізації податкових і соціальних платежів в структурі єдиного фіскального органу полягають в можливості:

1) ідентифікації і реєстрації платників податків та соціальних внесків шляхом надання єдиного реєстраційного номеру;

2) формування систем накопичення інформації від роботодавців та samozайнятих осіб про базові елементи доходу;

3) мінімізації витрат часу та зусиль для роботодавців та утримувачів податків і соціальних внесків щодо сплати відповідних коштів на уніфіковані рахунки банківських установ;

4) підвищення ефективності контролю за податкоплатниками та платниками соціальних внесків, як не зареєстрованих, так і таких, що приховують або уникають сплати обов'язкових платежів;

5) доступу та перевірки точності поданої інформації на основі ризико – орієнтованої системи податкового аудиту;

6) сприяння підвищенню ефективності використання ресурсів (людських, фінансових, інформаційних, адміністративних);

7) зниження вартості адміністративних послуг та витрат на адміністрування податків і соціальних платежів.

Повертаючись до питань хронології розвитку вітчизняних фіскальних органів зазначимо, що не дивлячись на зовнішню схожість інституційної структури органів управління оподаткуванням, які функціонували у вигляді Державної податкової служби України та Державної митної служби України, Міністерства доходів і зборів України, Державної фіскальної служби України, вона не може бути віднесена до жодних з існуючих у світовій практиці типів. Зокрема, завдання функціонування Міністерства доходів і зборів України, яке проіснувало з 24 грудня 2012 року до 1 березня 2014 року, та було правонаступницею Державної податкової та Державної митної служби України, на відміну від попередніх утворень зводились не до контролю, а до надання «сервісних» послуг підприємствам, суб'єктам бізнесу та платникам податків-фізичним особам.

Слід зауважити, що інтеграція податкової та митної служб в єдиний орган, будучи проведеною в рекордний 6-ти місячний термін (попри те, що на аналогічні процеси таким країнам як Канада та Великобританія знадобилося 6 років) значно позначилася і на скороченні працівників (центрального апарату на 10,4 % та територіальних органів – на 10 %) зі встановленою граничною чисельністю 2186

чоловік апарату та 56640 працівників територіальних органів. Основна мета, що полягала в реалізації державної податкової та митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, та державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску видозмінила і структуру фіскальної служби на локальному рівні.

У світовій практиці найбільш поширеними є три моделі ієрархічно-мережевої структури управління процесами оподаткування на локальному рівні, кожна з яких характеризує як рівень розвитку механізмів і технологій управління процесами оподаткування, так і орієнтацію на певний підхід що визначає перелік завдань і функцій податкового адміністрування, зокрема:

-«II» - «податкоорієнтована» організаційна модель, що будучи сформована за типом податків представлена мультифункціональними відділами, які відповідальні за адміністрування кожного податку, є самодостатніми та незалежними від інших. Ця модель втілює найбільш ранні форми організації управління процесами оподаткування, і має ряд недоліків: неефективне і надмірно дороге адміністрування через неодноразове дублювання функцій (зокрема, реєстрація, облік, обчислення, інформаційні процеси); податкоплатники з диверсифікованими видами діяльності відчують певні незручності через необхідність мати справу з багатьма відділами зі схожих питань; наявність певних ускладнень, як щодо аналізу структури доходів так і щодо податкоплатників в управлінні і координації зусиль з різних податків; відокремлене адміністрування податків збільшує ймовірність вжиття непослідовних чи багаторазових заходів податкового сервісу, протидії зростанню податкової заборгованості чи здійсненні податкового аудиту; перешкоджання формуванню широких професійних навичок персоналу фіскального органу, що обізнаний з процесами адміністрування лише окремих податків; обтяжливість системи необхідністю адміністрування кожного податку сприяє зниженню ефективності податкового планування та прогнозування.

-«Ф» -функціонально–організаційна модель, у якій персонал згруповано за функціональним критерієм (реєстрація, інформаційна обробка, облік, аудит, подання апеляцій та ін.). Такий підхід до організації податкового адміністрування дозволяє стандартизувати процеси обчислення податків, сприяючи цим самим спрощенню, комп'ютеризації процесів нарахування та сплати податків. На відміну від податкоорієнтованої моделі, ця модель має ряд переваг, що зумовлюють підвищення продуктивності на основі єдиної точки доступу до податкових консультацій, розвиток уніфікованої системи реєстрації податкоплатників, загальні підходи до обчислення і сплати податків і більш ефективне управління податковим аудитом та протидії податковій заборгованості. Недоліком моделі даного типу є надто жорстке дотримання процедур, що нівелює врахування окремих особливостей як діяльності так і поведінки податкоплатників. Як зазначають фахівці МВФ реорганізація центрального апарату фіскальної служби України є найбільш доцільною за умови орієнтації саме на функціональному принципі [84].

- «С» -сегментоорієнтована організаційна модель є найбільш пізньою в історичному плані розвитку і досконалою за ефективністю моделлю податкового адміністрування, яка використовується небагатьма найбільш розвиненими країнами світу. Окреслення завдань і функцій управління процесами оподаткування тут здійснюється на основі окремих сегментів платників податків (великий бізнес, малий/середній бізнес, податкоплатники, що займаються виробництвом і продажем високорентабельних товарів). Такий підхід дозволяє враховувати особливості діяльності сегментів податкоплатників з відмінними характеристиками прибутковості, поведінкою, наявністю різних ризиків мобілізації податкових платежів, що вимагає врахування різноманітних підходів. Ці підходи, в кожному конкретному випадку зумовлюють відповідні дії: аналіз елементів податкових баз, необхідність більш ґрунтовного аудиту та ін.

Втілення даної моделі вимагає доволі високого рівня підготовки персоналу, достатньо високого рівня соціально–економічного розвитку суспільства, готовності фіскальних органів використовувати клієнтоорієнтований підхід до платників податків. Неспроможність на сьогоднішній день втілити дану модель на практиці в

окремих країнах через низку перешкод, зумовлює часткове її використання – у вигляді інституційних структур обслуговування великих платників. Слід зауважити, що всі вищезначені моделі податкового адміністрування на локальному рівні у повній мірі використовуються як розвиненими країнами світу, так і тими, що знаходяться на етапі запровадження інститутів цивілізованого суспільства.

Фіскальні інституції різних країн світу, не дивлячись на наявність спільних критеріїв організації управління процесами оподаткування, володіють неповторністю та самобутніми особливостями. Зокрема, функціонально орієнтована модель з уніфікованим напівавтономним типом структури, що представлена у Фінляндії тяжіє до більш традиційної структури функціонально організованого типу з більш формалізованим рівнем регіонального управління. Функціонуючий в цій моделі сектор забезпечення відповідає за реалізацію трансакційних процедур і послуг, мовне обслуговування, забезпечення ризико–орієнтованого моніторингу, сприяння реалізації проектів координації та розвитку, контроль за якістю послуг та міжнародне співробітництво.

Ієрархічно–мережева структура управління процесами оподаткування на локальному рівні, на прикладі підрозділу ДФС України – Головного управління ДФС засвідчує наявність у ній ознак усіх трьох моделей, зокрема: податкоорієнтованої, функціонально–організаційної та сегменторієнтованої, Додаток П (*рис. 1*). Це, зумовлене як минулими тенденціями трансформації ієрархій і мереж структур податкового контролю, так і намаганням модернізувати структуру фіскальних органів відповідно до стандартів функціонування органів управління оподаткуванням високорозвинених країн світу. Внаслідок цього, вітчизняну модель управління процесами оподаткування на локальному рівні, як симбіоз існуючих моделей характеризують як позитивні, так і негативні успадковані та набуті риси.

Характерною особливістю реалізацій інститутів оподаткування, що покликані мінімізувати рівень та гостроту суперечностей між учасниками процесів оподаткування є функціонування спеціальних структур (офісів Омбудсмена), мета діяльності яких зводиться до обробки скарг на діяльність урядових структур, в тому числі і фіскальних органів (податковий омбудсмен). Завдання таких структур

полягає в здійсненні функцій контролю за дотриманням законних прав громадян і інтересів платників податків щодо питань законодавчого та нормативно-правового забезпечення процесів оподаткування, адміністрування податків та податкових платежів, розгляд скарг щодо дій або бездіяльності структурних підрозділів фіскальних органів. Перелік та специфіка здійснюваних функцій, правова ідентифікація повноважень податкового омбудсмена як і назва є індивідуальними для кожної країни, Додаток II (таб. 7).

В Україні з 2015 року запроваджено посаду бізнес омбудсмена, який є незалежною посадовою особою, якому окрім інших повноважень делеговано право забезпечення гарантії державного захисту прав і законних інтересів платників податків у сфері податкового законодавства України, дотримання зазначених прав з боку посадових осіб контролюючих органів під час здійснення податкового контролю. Згідно з даними, представленими у звіті бізнес-омбудсмена України у 2016 р. найпроблематичнішими продовжують залишатися податкові питання (таб. 5.1.).

Таблиця 5.1.

Рейтинг основних причин скарг до Бізнес-омбудсмена у 2015-2016 рр.

	2015		2016	
	Кількість поданих скарг	Питома вага в загальній структурі	Кількість поданих скарг	Питома вага в загальній структурі
Податкові питання	206	44%	426	49 %
Недоліки нормативно-правової бази	44	9,5%	73	8%
Дії державних регуляторів	51	11%	72	8%
Дії органів місцевого самоврядування	39	8,4%	61	7%
Митні питання	36	7,8%	43	5%
Дії національної поліції	2	0,4%	35	4%
Дії Прокуратури України	31	6,7%	30	3%
Дії Міністерства юстиції України	32	7%	25	3%
Дії державних компаній	15	3,2%	25	3%
Дії Служби безпеки України	7	1,5%	20	2%

Джерело: складено на основі [274. С. 18-24]

При цьому, кількість скарг з приводу податкових питань у 2016 р. виросла на 13 в.п. порівняно з 2015 р. і сягнула 49 % від усіх отриманих скарг у 2016 р.. Таким чином, приріст кількості скарг по податкових питаннях склав 13% (при 36 % у 2015р.) [274. С. 25]. Предметом звернень до бізнес-омбудсмена у 2016 р. стали податкові перевірки, затримки з поверненням ПДВ, кримінальні провадження проти бізнесу зі сторони органів ДФС України, недоліки оцінки митної вартості та митного оформлення (таб. 5.2).

Таблиця 5.2.

Предмет звернень до Бізнес-омбудсмена по податкових та митних питаннях у 2015-2016 рр.

	Кількість поданих скарг	
	2015	2016
Податкові перевірки	57	84
Затримка з поверненням ПДВ	42	75
Кримінальні провадження проти бізнесу з боку ДФС України	29	62
Електронне адміністрування ПДВ	19	54
Розірвання договору про визнання електронної звітності	22	50
Стан 09	9	0
Анулювання/відновлення/відмова у реєстрації платників ПДВ	1	7
Інші податкові питання	27	94
Оцінка митної вартості	12	15
Митне оформлення (затримка/ відмова)	13	11
Кримінальні провадження	3	0
Повернення митних платежів	1	2
Адміністративні провадження	1	0
Інші митні питання	6	15

Джерело: складено на основі [274. С. 18-24]

Загалом, у 2016 р. 55 % (або 482 скарги) від усіх скарг суб'єктів господарювання становили звернення на діяльність органів ДФС України, що засвідчило зростання на 12 в.п. порівняно з кількістю справ у 2015 р. (43 %) [274. С. 38-39].

Ретроспектива становлення фіскальних органів держави засвідчує тривалий і складний шлях їх формування з метою ефективного виконання завдань зі здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення,

повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством. В структурі контролюючих органів з питань оподаткування в кожній країні світу функціонують підпорядковані структурні підрозділи або окремо функціонуючі інституції, спектр завдань яких зводиться до боротьби та попередження економічних злочинів в сфері оподаткування.

Податкове правопорушення є антигромадською та антифіскальною діяльністю, що завдає шкоди суспільству, суспільним відносинам або особі [234. С. 347]. Сама злочинність є відносно масовим, історично мінливим і соціальним явищем, що має кримінально-правовий характер. Вона складається з усієї сукупності злочинів, які скоюються в окремій державі у певний період часу, а попередження злочинності визначається як комплекс взаємопов'язаних заходів, що вживаються державними органами і громадськістю з метою зниження рівня злочинності та усунення причин і умов, що її породжують. Профілактика (попередження) фіскальних злочинів – це особливий вид реалізації заходів державного впливу, який покликаний забезпечити безпеку правоохоронних цінностей і полягає у розробці та здійсненні спеціальних заходів щодо виявлення й усунення детермінант злочинності (тобто чинників (факторів) у сфері оподаткування, що зумовлюють злочинність), а також проведення запобіжного впливу на осіб, схильних до протиправної поведінки [157. С.136].

В Україні підрозділи податкової поліції покликані здійснювати оперативно-розшукову профілактику злочинів у сфері економіки. Зазначимо, що окремі засади функціонування даних структур на теренах України були започатковані ще в часи перебування нашої держави в складі Радянського Союзу, де діяли відділи по боротьбі з розкраданням соціалістичної власності та спекуляції (ВБРСВС, *рос. ОБХСС: прим. автора*), що були створені 16 березня 1937 року в системі НКВС, а потім МВС СРСР. На них було покладено двоєдине завдання: попередження і розкриття економічних злочинів. Це послужило початком формуванню спектру заходів попередження і розкриття економічних злочинів у роботі оперативних підрозділів відділів по боротьбі з розкраданням соціалістичної власності та спекуляції (ВБРСВС), окресленню тактики виявлення й усунення обставин, що

сприяли скоєнню злочинів, ідентифікації конкретних осіб, які могли вчиняти економічні злочини. Питання оперативно-розшукової профілактики злочинів у сфері економіки на той час з відомих причин мали умовний і декларативний характер. На більш досконалому рівні, питання оперативно-розшукової профілактики в діяльності підрозділів, що ведуть боротьбу зі злочинами у сфері економіки, стало підніматись у другій половині 50-х років, коли, по суті, вперше був узагальнений досвід роботи відділів по боротьбі з розкраданням соціалістичної власності та спекуляції (ВБРСВС) і розпочата розробка теоретичних основ профілактичної діяльності в сфері економіки, формувались деякі об'єктивні передумови, необхідні для поєднання заходів профілактики і розкриття злочинів у роботі оперативних підрозділів, намітилась тактика виявлення злочинів, встановлення і виявлення контингенту осіб, які здійснюють протиправну діяльність у сфері економіки.

У 1960-1970 рр. більш удосконалилося правове регулювання діяльності відділів по боротьбі з розкраданням соціалістичної власності та спекуляції (ВБРСВС), що створило основу для оперативно-профілактичної діяльності, забезпечило гарантії дотримання законності, конспірації та ефективності. У 90-ті роки підрозділи ВРСВС було перейменовано у підрозділи Служби захисту економіки від злочинних посягань (СЗЕВЗП).

Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України № 510 від 5 липня 1993 року з наступними змінами і доповненнями та наказом МВС України № 474 від 10 серпня 1993 року Службу захисту економіки від злочинних посягань було реорганізовано в Державну службу боротьби з економічною злочинністю (ДСБЕЗ) МВС України, а Постановою Кабінету Міністрів України № 69 від 31 січня 2001 року Державну службу по боротьбі з економічною злочинністю МВС України реорганізовано в Департамент державної служби по боротьбі з економічною злочинністю МВС України [236. С. 30]. Таким чином, процес формування податкової міліції в Україні розпочався у 1994 р., коли в системі МВС було створено підрозділи податкової міліції по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування. Наступний етап її розвитку був ознаменований прийняттям Указу Президента України від 30.10.1996 р. «Про створення у складі Державної податкової

адміністрації України Головного управління податкової поліції», згідно з яким податкова міліція ввійшла до складу Державної податкової адміністрації України. Цим Указом Державній податковій адміністрації України підпорядковувались підрозділи МВС України по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування.

Діяльність податкової поліції у складі Державної податкової адміністрації України більше двох років не мало чинного законодавчого закріплення. Тільки 14 лютого 1998 року з введенням в дію Закону України «Про внесення змін до Закону України» «Про державну податкову службу в Україні» невизначеність правового стану податкової міліції було усунено. Однак, в кінці 2016 року через технічну помилку Верховна Рада України фактично оголосила податкову міліцію поза законом вже з 1.01. 2017 року, що сприяло активному пошуку з метою побудови ефективної вітчизняної інституції протидії злочинам у сфері економіки.

На сьогоднішній день, в Україні крім Департаменту захисту економіки Національної поліції України Міністерства внутрішніх справ України, Департаменту боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом Державної фіскальної служби України функціонують окремі підрозділи по боротьбі з економічними злочинами в складі Генеральної прокуратури, Служби безпеки, Державної служби фінансового моніторингу та Державної аудиторської служби України. Аналіз діяльності вищезначених державних інституцій, окремі підрозділи яких займаються боротьбою з економічними злочинами проти держави засвідчує як їх достатньо великий перелік, значне дублювання функцій і процедур щодо виявлення, аналізу, моніторингу та протидії економічним правопорушенням, так і є свідченням недостатньої ефективності, високого рівня бюджетних витрат на утримання вищезначених структур, а також використання даних інституцій для захисту політичних груп інтересів.

Економічна та податкова злочинність є традиційним явищем не лише для України, але й для економічно розвинених країн Європи та світу. В країнах європейського простору система продиції економічній злочинності складається з таких складових: поліцейські органи; спеціалізовані правоохоронні органи;

податкові служби; митні служби; органи фінансової розвідки; реєстри платників податків, що відіграють роль «банків податкової історії платників».

Відмітимо, що не дивлячись на досить тривалий досвід протидії економічній злочинності в світі досі не сформовано остаточно визнаної ефективною інституціональної моделі побудови органів протидії фіскальним правопорушенням. Тому, взірці їх функціонування в різних країнах світу носять дещо відмінний характер, що пояснюється типом державного управління, характером розподілу владних повноважень органів державної влади, параметрами історичного розвитку інститутів фіскального контролю, правовим статусом та спектром делегованих повноважень органів протидії та попередження податкових злочинів, Додаток П (таб. 8).

Усю сукупність моделей побудови органів протидії економічним злочинам в країнах світу на основі критерію підпорядкування та розподілу повноважень можна звести до трьох основних моделей, а саме: 1) функціонування органів протидії податковій злочинності в складі Міністерства внутрішніх справ; 2) Міністерства фінансів, чи 3) інтегрована структура органів протидії злочинності у сфері економіки.

До країн, де є домінуючою перша модель, яка втілює «поліцейський» підхід та характеризується інтеграцією податкової поліції в структурі поліцейських органів можемо віднести Австрію, Данію, Мексику, Норвегію та Японію. Натомість «централізований» підхід визначаючись підпорядкуванням податкової поліції Міністерству фінансів, представлений в Італії, Греції, Туреччині та Ісландії. Симбіозом поєднання вищезначених підходів є фіскальні інституції Великобританії, Ірландії, Нідерландів, Португалії та Іспанії, відмінності між структурами податкової поліції яких полягають у визначенні спектру функцій фінансової розвідки та класифікації типу економічних злочинів.

Унікальну модель побудови та функціонування структури, що спеціалізується на протидії та попередженні всіх видів економічних злочинів має Італія. Фінансова поліція Італії (Guardia di Finanza) виконуючи функції судової поліції, забезпечуючи спільно з іншими чотирма видами поліцейських формувань громадський порядок,

підпорядковується Міністерству економіки і фінансів, входить до складу італійських військових сил, володіє повноваженнями податкової поліції, що поширюється на попередження і протидію валютних, фінансових і податкових правопорушень.

Сфера дії фінансової поліції доволі широка, оскільки охоплює захист національних та європейських фінансових інтересів, попередження податкових злочинів, боротьбу з організованою злочинністю, контрабандою, фальсифікацією товарів і грошових знаків, незаконним будівництвом, наркотрафіком, відмиванням капіталів, нелегальною міграцією, махінаціями в Інтернет-просторі та в сфері азартних ігор. Слід відмітити, що в Італії з метою протидії податковим правопорушенням широко використовується інформація отримана від торгових палат промисловців, ремісників та працівників аграрної сфери, фінансової поліції, податкових архівів та картотек податкоплатників, відомств автомобільного реєстру громадянських транспортних засобів та ін.

Для України, в процесі вибору та побудови власної моделі служби фінансових розслідувань цінним є досвід Фінляндії, де функціонує спеціальний банк даних, який щоденно поповнюється даними від кредитних бюро, аудиторів, реєстрів акціонерів компаній, кадастрів об'єктів нерухомості, інформації про пайовиків, директорів, управляючих, державних службовців та фінансово відповідальних осіб. Функціонування даного банку уможлиблює отримання та впорядкування необхідної інформації про конкретну фізичну особу, її матеріальний та майновий стан, доходи, видатки, рівень споживання та визначає ймовірність ухилення від оподаткування [153. С. 69-73]].

Відмітимо, що законопроект про створення фінансової поліції, затвердженого в Меморандумі з Міжнародним валютним фондом окрім пріоритетів зміни силового підходу на аналітичний; невтручання в роботу бізнесу; оновлення персоналу через прозорий конкурс і незалежну конкурсну комісію (очікується, що представники силового блоку не можуть становити більше 25% від її загального штату); декларований високий рівень матеріального забезпечення; скорочення штату з 15000 чоловік до 2500 працівників. Це є доволі позитивним моментом, оскільки в Великобританії з населенням в 63 млн. громадян та середньорічним

оборотом в 2865 млрд. дол США кількість фахівців фіскальних інституцій становить 3000 чол., що є значно меншим в порівнянні з Україною, де з населенням в 43 млн. чол. та оборотом в 80 млрд. дол. США структура податкових органів налічує 15 000 спеціалістів. При цьому в сусідніх Литві та Грузії апарат фіскальної служби налічує всього 449 та 610 працівників відповідно.

Безумовно, в світі не існує єдиного підходу до структури та чисельності фіскальних інституцій, однак Україна запроваджуючи певну модель служби протидії економічній злочинності повинна орієнтуватись на ті взірці, які демонструють високі показники ефективності. Зокрема, Служба внутрішніх доходів США, будучи позбавленою силових функцій, визнається однією з найбільш ефективних у всьому світі, оскільки демонструє мінімальні витрати на утримання структури, що охоплює центральний апарат, 7 регіональних і 58 окружних податкових управлінь. Так, на 1 дол. США витрачений на утримання служби, казна отримує 188,67 дол. США.

Організаційні та структурні передумови здійснюють визначальний вплив на параметри та ефективність функціонування інститутів оподаткування. Чи не найбільше ця група передумов торкнулася системи та організації діяльності вітчизняних митних органів, реорганізація яких, володіючи постійно-перманентним характером, зумовлювалась пріоритетами досягнення загальноєвропейських стандартів функціонування фіскальних інституцій.

Ми погоджуємось з низкою науковців [89. С. 77; 90. С. 9-12], які розглядаючи хронологію функціонування митних органів України виділяють позитивний характер змін в структурі підпорядкування, внутрішньої організації та адаптації стандартів діяльності до вимог ВМО впродовж 1991-2012 рр. Однак, сукупність заходів реформування митних органів, що мали місце після введення в дію Указу Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» від 24.12.2012 р. № 726 і в подальших роках кардинально змінили параметри функціонування та підпорядкування центральних і територіальних митних органів, спровокували практичну ліквідацію низки підрозділів, зокрема

правової роботи і протидії корупції, здійснення пост-аудиту, зумовили постійну ротацію кадрового складу.

Відмітимо, що в світі існує доволі широкий модельний ряд побудови фіскальних інституцій, у тому числі тих, які поєднують у собі податкові та митні функції. Україні, яка досі перебуває на стадії об'єднання податкової та митних служб, у визначенні спектру завдань, обов'язків і повноважень функціональних підрозділів Додаток П (таб. 9), безумовно є корисним досвід побудови інтегрованих моделей фіскальних органів, що існують у світі: зокрема Агенства доходів Канади, Королівської податкової та митної служби Великої Британії, Податково-митного департаменту Естонії, Служби державних доходів Латвії, Національної податкової і митної адміністрації Угорщини та ін. Проте, на наше переконання у виборі моделі організації та функціональної структури фіскальної служби не слід сліпо наслідувати чи копіювати інституційні моделі економічно успішних країн аваргарду, чи забезпечувати сьогоденні кон'юнктурні інтереси.

Ключовим завданням в цьому аспекті є перенесення системи на якісно новий рівень податкового та митного адміністрування, який на засадах системності, обґрунтованості, комплексності, ефективності та компетентності буде спроможним забезпечити покращення бізнес клімату в державі, мінімізувати рівень адміністративного навантаження та інституціональних дисфункцій, в чому зацікавлені як уряд країни, учасники економічних процесів, міжнародні організації та платники податків.

Орієнтація України на модель побудови фіскальних органів Великобританії на практиці продемонструвала відсутність чітких стратегічних і тактичних заходів реформування, що спровокувало розбалансування системи митного регулювання, ослаблення правоохоронних функцій митних органів, а також експортного контролю, захисту інтелектуальної власності, і як наслідок – низьку ефективність функціонування митних інституцій.

В результаті, впродовж 2015–2016 рр. і I кварталу 2017 р. «органами ДФС України не забезпечено створення дієвої та ефективної системи контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вимог законодавства

України з питань державної митної справи під час ввезення товарів на митну територію України, а також за повнотою і своєчасністю надходження до державного бюджету митних платежів» [110]. До найбільш масштабних недоліків діяльності ДФС у сфері митної справи віднесено наступні:

- невиконання індикативних показників надходжень до Державного бюджету України: у 2015 р. – з податку на додану вартість та у I кварталі 2017 р. – з акцизного податку, внаслідок чого недонадходження до Державного бюджету України за цими податками становили 301,6 млн гривень;

- відсутність належної взаємодії між органами ДФС України і правоохоронними органами, органами державної виконавчої служби, іншими державними органами, а також з митними органами інших країн світу;

- відсутність вичерпної інформації у керівництва ДФС України про стан забезпечення технічними засобами митниць ДФС України, та недостатність уваги до матеріально-технічного та інформаційного забезпечення митних органів. Це значно впливає на якість і своєчасність надання митних послуг, створює митні ризики та посилює небезпеку ввезення або вивезення з території України заборонених і контрабандних товарів;

- неузгодженість планових і прогнозних показників надходжень до Державного бюджету України сум митних зборів між Міністерством фінансів України та ДФС України;

- неузгодженість норм Податкового і Митного кодексів України в частині посилення на центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, та органи доходів і зборів, а також визначення порядку та процедур проведення перевірок і звірок органами державної фіскальної служби;

- використання ставок ввізного мита, розмір яких менший граничного рівня, встановленого Протоколом про вступ України до Світової організації торгівлі, що не сприяє захисту вітчизняних товаровиробників та збільшенню надходжень до Державного бюджету України митних платежів. Так, ДФС України виявлено 1 940

ставок (19,5 % загальної їх кількості), що були нижчі за рівень, встановлений зобов'язаннями України перед СОТ;

- неефективність здійснюваних заходів органів ДФС щодо контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності митних правил. Впродовж 2015–2016 рр. і I кварталу 2017 р. було розглянуто понад 23 тис. Справ про порушення митних правил та застосовано адміністративних стягнень у вигляді штрафів на суму понад 1 244,6 млн грн, з яких до Державного бюджету України надійшло 61,5 млн гривень. Із застосованих до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності штрафів за порушення ними митних правил у загальній сумі майже 2,5 млрд грн до державного бюджету сплачено близько 104 млн грн, або 4,2 %;

- недостатній рівень здійснюваних заходів податкового контролю щодо суб'єктів зовнішньо-економічної діяльності при формуванні планів-графіків проведення перевірок та їх реалізації. При цьому, в середньому документальними плановими перевірками у 2015 р. було охоплено 0,2 % суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, у 2016 р. – 0,1 %, у I кварталі 2017 р. – 0,04%.

- низький рівень взаємодії ДФС України та виконавчою службою України з питань реалізації переданого їй органам за рішеннями судів майна, конфіскованого митницями у суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які порушили вимоги законодавства з питань державної митної справи, що створювало ризики недоотримання бюджетом коштів від реалізації такого майна. Так, протягом 2015–2016 рр. органами державної виконавчої служби було отримано від митниць ДФС конфіскованого майна на 280 млн грн, після реалізації частини якого до Державного бюджету України надійшло 35,1 млн грн, при цьому обсяги нестач (крадіжок) конфіскованого майна, яке зберігалось в органах державної виконавчої служби, становили 50% (на суму 35,5 млн грн.) [110].

Підсумовуючи вищезначене, резюмуємо, що засади формування та функціонування ефективних фіскальних інституцій мають надзвичайно важливе значення для забезпечення розвитку держави та розширення її фіскального простору. В цьому контексті, особливої гостроти і актуальності набуває питання вибору моделі та забезпечення дотримання оптимальних та дієздатних правових,

організаційних та управлінських принципів діяльності фіскальних інституцій, котрі в умовах цивілізаційних трансформацій покликані функціонувати в принципово нових економічних і політичних умовах.

5.2. Ідентифікація впливу дисфункцій інститутів оподаткування на рівень податкових конфліктів: вітчизняний та зарубіжний вимір

Процеси суспільних трансформацій, що проявляються як на теренах України, так і за її межами, є досить багатопланові у своїх проявах, дослідження поліаспектного характеру яких актуалізує виявлення не лише закономірності функціонування інститутів оподаткування в локальному, державному чи глобальному фіскальному просторі, з обґрунтуванням тенденції розвитку їх інституціональних складових, але і окреслення спектру суперечностей розвитку, що перешкоджають динамічному поступу українського суспільства.

Усвідомлення поліструктурності суспільного розвитку, складної та багатосторонньої структури інституціональної структури соціуму призвели до розуміння суспільства, що поєднує як рівноважні, так і конфліктні параметри розвитку. В цьому контексті західний теоретик Р. Дарендорф правомірно стверджує, що у людського суспільства завжди присутні дві сторони, наділені однаковою реальністю: одна сторона стабільності, гармонії і консенсусу, а інша – зміни, конфлікту та примусу [80].

Згідно з діалектичним законом єдності і боротьби протилежностей, розвиток єдиноможливий лише у випадку існування і боротьби протилежних, але одночасно взаємодоповнюючих сил, протистояння, порушення рівноваги ознаменовує *“...розпад, який з часом переходить у новий еволюційний процес”*, тому *“...все, що існує, проходить через цей цикл розвитку і розпаду”* [62. С. 1011]. Саме тому, конфлікти, відображаючи існуючі порушення інституціональної рівноваги і балансу, пропорційності і співрозмірності між елементами інституту оподаткування, є

неодмінною умовою подальшого розвитку, невід'ємним атрибутом еволюційних змін.

Конфлікти, проявляючись у всіх без винятку сферах життя суспільства та його інститутів, можуть зумовлюватися суперечностями, пов'язаними з: необґрунтованістю мети функціонування (призначення формальних норм і правил); інструментами реалізації та сферою охоплення; надмірним чи невідповідним переліком виконуваних функцій; масштабними транзакційними витратами функціонування та втратами транзакційного обміну; ступенем відторгнення норм, що вводяться ззовні чи зсередини; здатністю до мутацій інституціональних структур.

Специфічна природа інститутів оподаткування зумовлюється напрямками їх поширення та спектром впливу, що охоплює практично всі сфери життєдіяльності суспільства і тому вони можуть виступати як передумова появи нових та загострення вже існуючих суспільних конфліктів, або як дієвий засіб їх попередження, Додаток Р. (рис. 1.).

Інститути оподаткування постійно зазнають впливу відповідних суперечностей та складностей розвитку, характеристика параметрів яких зумовлює серйозні інституціональні, суспільні та соціально-економічні наслідки. При цьому порушення, розлад виконуваних функцій певного елемента, норми, системи інституту оподаткування, що має як якісний, так і кількісний вираз, є не чим іншим як дисфункцією інституту, які на думку О. Сухарева, як типові та постійні ознаки усіх без винятку інститутів і їх систем, які *“...незалежно від маніпуляцій з ними, природно, можуть як погіршити, так і поліпшити цей стан (функціонування системи чи інституту. Виділено О. Сидорович)(тобто збільшити чи зменшити глибину дисфункції)”* [360. С. 28].

Розглядаючи природу дисфункцій, вчений здійснив їх поділ на макродисфункції (або системні дисфункції) та мікродисфункції. До перших він відніс такий стан інституту чи господарської системи, при якому всі основні параметри інституціональних структур та систем зазнають втрати якості та скорочуються кількісно. Другі відображають динамічний стан інституту чи

організації, при якому лише окремі параметри цієї системи характеризуються втратою якості (або кількості), що призводить до *“девіації моделі поведінки агентів, інституту (організації) чи закріплення неефективної норми”*[359. С. 28-37].

Виникнення макродисфункцій зумовлює необхідність здійснення кардинальних змін у правовому полі з метою побудови принципово нової комбінації елементів інституціональної матриці та корекції заходів економічної політики. Подолання системних дисфункцій вимагає відповідних системних заходів управління, однак дисфункції управління цілком здатні посилити макродисфункції, призводячи до ще більш катастрофічних наслідків.

Погоджуючись з існуванням певних інституціональних розладів, вітчизняний теоретик Т. Паєнтко [173. С. 14] констатує, що за умови, якщо *“...формальні інститути не відповідають умовам життєдіяльності економічних суб'єктів, а держава продовжує штучне насадження таких норм, то це рано чи пізно призведе до інституціональних деформацій”*, спектр яких представлено в Додаток Р (таб. 1.)

Зазначимо, що логічно обгрунтованішим, на нашу думку, є тлумачення певних інституціональних розладів саме як дисфункцій, оскільки гносеологічно, цей термін найбільше пов'язаний з обгрунтуванням недоліків функціонування системи відносин чи реалізації взаємодій суб'єктів. Таким чином, погоджуючись з позицією О. Сухарева, вважаємо, що інституціональні дисфункції існують завжди, будь-яка система чи інститут зазнають їх впливу, причини їх появи зумовлюються порушенням чи відхиленням від заданих параметрів, або втратою ефективності.

У силу певних обставин чи під впливом факторів величина і глибина дисфункцій можуть збільшуватись, зумовлюючи як наростання кризи або провокуючи крайнє неефективне функціонування інституту. Важливим у цьому плані є усвідомлення того факту, що, маючи низьку ефективність, інститут продовжуватиме функціонувати навіть за умов масштабних дисфункцій, глибина яких визначається переліком факторів впливу та їх силою, Додаток Р (таб. 2).

Економічні інститути і системи характеризуються відповідною величиною дисфункціонального стану, що зумовлена неспроможністю інституту виконувати приписані йому функції. За умови, що ці функції не виконуються, втрачаються, чи

виконуються не на належному, очікуваному рівні, а тим більше спостерігаються збої у функціонуванні певних підсистем, то є всі підстави говорити про іманентну дисфункціональність та низьку ефективність інституту.

Навіть у розвинених демократичних країнах, де весь арсенал заходів державного впливу спрямований на те, щоб, мінімізувавши рівень інституціональних дисфункцій, забезпечити рівний, “парето-оптимальний” доступ до благ і ресурсів, це залишається ідеалом, оскільки в “...*практичну політику втручаються сильні інтереси різних груп і змушують політику відхилитись від свого ідеалу*” [213. С. 23].

Недостатньо ефективні (або дисфункціональні) інститути оподаткування роблять інституціональні розлади стабільним станом інституціональної динаміки, де формування нових засад функціонування стає можливим лише за умови відповідних модифікацій у структурі суспільних інститутів. Найбільш гостро дисфункції інститутів проявляються на рівні взаємодії економічних агентів, та їх груп, які в координатах динамічно змінюваного інституціонального середовища постійно відчувають конкуренцію за розподіл ресурсів, доступ до відповідних благ, джерел та способів задоволення власних інтересів.

Конфлікти у сфері оподаткування володіючи активною та пасивною формою прояву в значній мірі залежать від суперечностей нормативно-правового характеру, механізмів податкового адміністрування, недоліків технічного, інституційного та інформаційного забезпечення, надмірності регулюючого державного впливу. Суттєві моменти, які характеризують розгортання конфлікту з моменту його виникнення і до моменту завершення можуть бути окреслені в розрізі етапів та фаз його перебігу, визначення яких окреслює спектр реальних можливостей його розв’язання. В загальному, конфліктність проявляється у розбіжності прагнень, засобів досягнення поставленої мети за умов нетотожності інтересів зацікавлених сторін. Ми погоджуємося з думкою, що “...типовий конфлікт можна охарактеризувати трьома основними складовими: зацікавленими сторонами; можливими варіантами стратегій зацікавлених сторін; інтересами конфліктних сторін” [357. С. 48], на підставі якої, цілком логічним вбачаємо перенесення розгляду

податкових конфліктів між державою і платниками податків в площину конфлікту інтересів. Зіткнення протилежних інтересів суб'єктів податкових правовідносин є основною конфлікту інтересів, що може виникати на різних стадіях та формах відносин між державою та платниками податків, рис. 5.1.

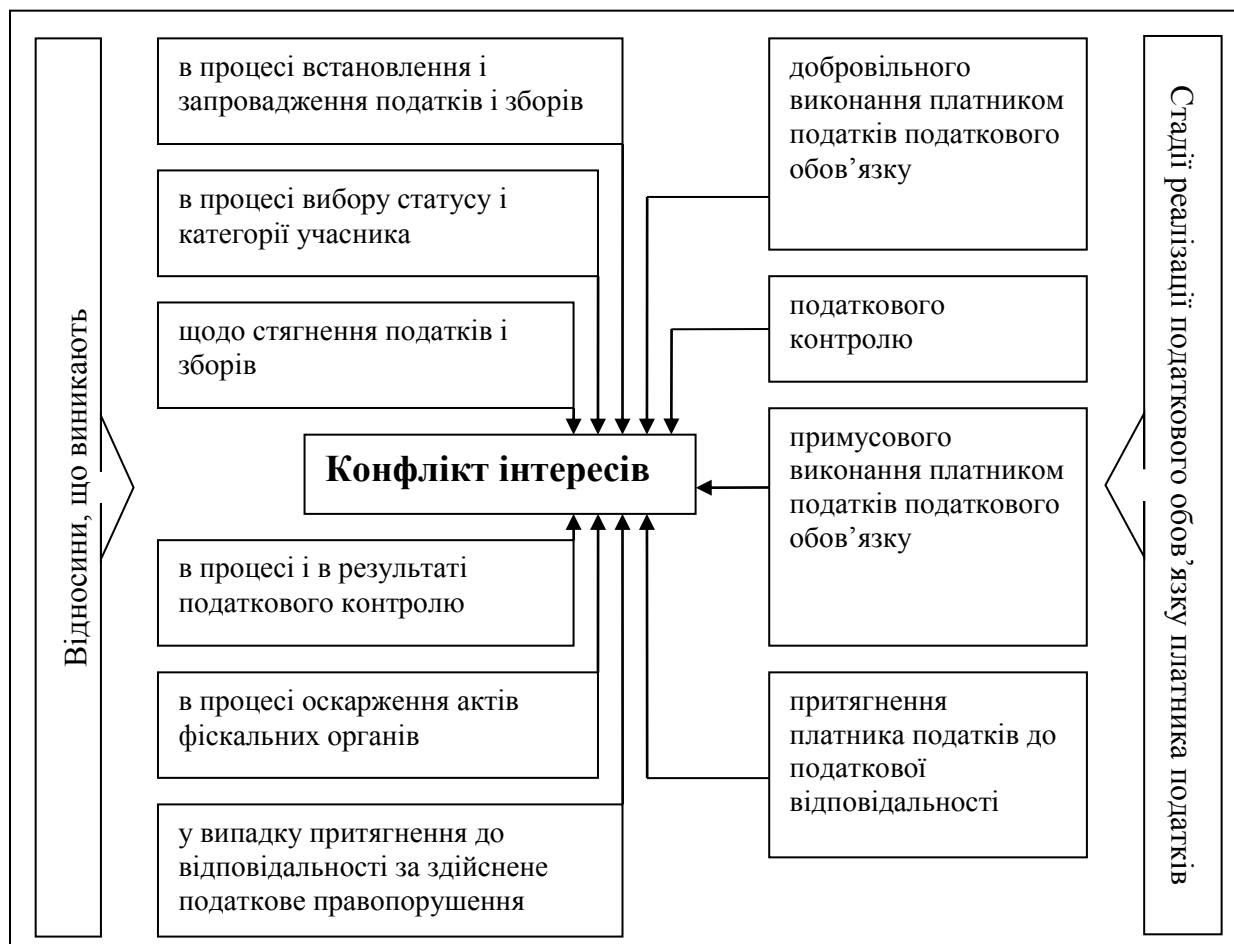


Рис. 5.1. Конфлікт інтересів у розрізі стадій та форм реалізації податкових відносин

Джерело: складено автором

Подібну точку зору відстоює і проф. О. Десятнюк, зазначаючи, що “...саме зіткнення протилежних інтересів суб'єктів податкових правовідносин є основною ознакою конфліктології у сфері оподаткування...” та «протиборство інтересів зазначених суб'єктів податкових правовідносин призводить до конфлікту цих інтересів»[85. С. 30].

Виходячи з цього, конфлікт інтересів між державою в особі фіскальних органів і платниками податків можна тлумачити як ситуацію, що виникла внаслідок неетичних чи неправомірних дій (або бездіяльності) котрогось із учасників

конфлікту (держави, фіскального органу чи платника податків), у результаті чого одному з них завдано чи може бути завдано шкоду.

Незважаючи на певне теоретичне обґрунтування природи конфлікту інтересів, вважаємо, що цілком правильним є його поділ залежно від типу прояву на дві групи: відкриту та приховану, *рис. 5.2*.



Рис. 5.2. Прояви конфлікту інтересів та способи його вирішення

Джерело: складено автором

Вирішення конфлікту інтересів, який проявляється у відкритій формі, здійснюється шляхом розв'язання:

а) судового спору, що вирішується при ініціюванні судових процедур при передачі на розгляд уповноваженого юрисдикційного органу протиріччя між учасниками податкових правовідносин, пов'язаного з нарахуванням та сплатою податків, з приводу взаємних прав та обов'язків, а також умов їх реалізації, що потребує його вирішення на основі правової оцінки умовних прав сторін та перевірки законності дій учасників податкових правовідносин;

б) податкового спору як переданої на розгляд уповноваженого юрисдикційного органу суперечності між учасниками податкових правовідносин, пов'язаної з нарахуванням та сплатою податків, з приводу виконання та дотримання встановлених прав та обов'язків, з метою правової оцінки дій як платника податків, так і владно-уповноваженого суб'єкта;

в) у зарубіжній практиці, на відміну від України, досить поширеним є альтернативне вирішення податкових спорів, тобто форми позасудового вирішення спорів за допомогою третьої нейтральної, неупередженої сторони – медіатора – з метою пошуку взаємовигідного вирішення конфлікту для його сторін. Розбіжність інтересів учасників в умовах відсутності ефективно діючих інститутів оподаткування на фоні невисокого рівня життя населення призводить до утвердження сприйняття громадськістю фіскальних органів здебільшого негативно, та як органів примусу, а не як інституції, що виконує важливе державне та суспільне завдання. Історія неодноразово доводила, що надмірний, з точки зору платників податків податковий тягар, зумовлений абсолютизмом влади на фоні мінімізації їх прав і свобод зумовлював існування різноманітних форм несприйняття – починаючи від податкових бунтів і закінчуючи розробкою вишуканих форм ухилення від оподаткування [279. С. 9]. Щоразу у випадку прояву податкового волюнтаризму зі сторони влади, що реалізовувався в недотриманні законодавчих норм та їх ігноруванні, мало місце значне дистанціювання держави і платників податків. У цьому контексті розширення обсягу прав і свобод платників податків, підвищення рівня їх захисту є безперечною умовою законності, ефективності та справедливості як процесів оподаткування, так і функціонування громадянського суспільства. Зокрема, порівняння прав і обов'язків платників податків у США і в Україні, що

відповідним чином закріплені в Декларації прав платників податків та Податковому кодексі України, засвідчує значні відмінності як за формою, так і за змістом, Додаток Р (таб. 3).

На думку вітчизняного правознавця М. Кучерявенка, передумови податкових спорів можуть мати і об'єктивну основу, а саме неякісний та дефектний характер актів податкових органів [162. С. 442], що підтверджується доробком відомого теоретика фінансового права Г. Шмольдерса, за спостереженнями якого (в т. ч. статистичними), в південноєвропейських країнах (до яких автор відносив Італію, Іспанію, південь Франції) "...податкова дійсність перетворює багато норм чинного законодавства у майже фарс" [112. С. 174].

Слід відмітити, що в ході здійснення заходів податкового регулювання можлива поява нових конфліктів, оскільки інтереси і локальні цілі його учасників часто можуть не співпадати, або навіть суперечити одна одній. Особливо гостро конфліктні передумови суспільних взаємодій виникають у періоди кризових явищ в економіці, що характеризуються спадом ділової активності, посиленням недобросовісної конкуренції. Це зумовлює пошук концепції побудови інститутів оподаткування, спрямованої на максимальне зниження конфліктних передумов з метою збереження стабільності та цілісності суспільства, зменшення соціальної напруги.

Оскільки сторони конфлікту інтересів з самого початку знаходяться в нерівному положенні, тому в цілях демократизації податкової системи в законодавстві прописуються організаційні та правові гарантії реалізації прав та законних інтересів фіскальнозобов'язаних осіб. Відповідно організаційними гарантіями такого захисту виступають спеціальні інститути захисту права (судовий та адміністративний), а правовими – наявність відповідної правової бази для захисту прав та інтересів платників податків.

Формалізоване розв'язання конфлікту інтересів з дотриманням прав зацікавлених осіб щодо збалансування державних та приватних інтересів має ряд переваг, оскільки відбувається: захист та відновлення порушеного (оспорюваного) права, попередження його порушення в майбутньому та недопущення певних дій

або примус щодо реалізації відповідних обов'язків; вирішення конфлікту, що виникає між фіскальним органом та платником податків, з приводу реалізації прав та виконання обов'язків в юридичній площині; забезпечення стабільності умов реалізації правової норми та оптимізація правового регулювання; розгляд спору уповноваженим органом державної влади забезпечує стабільність правової та фінансової системи суспільства.

Щодо прихованої форми конфлікту інтересів, то вона може реалізуватися у вигляді внутрішньоособистого конфлікту, який, зумовлюючись “соціально-психологічною” позицією платника податків, фіксується на рівні емоцій, та досліджується в межах таких теоретико-методологічних конструктів як «податкова етика», «податкова мораль», «податкова культура», «податковий менталітет», та ін., див. § 2.2.

Прийняття Податкового кодексу України було зумовлено необхідністю систематизації та становлення податкового законодавства, яким чітко прописувались принципи захисту прав платника податків. Проте реформа податкового законодавства не призвела до значного зниження конфлікту інтересів між державою та платниками податків. Як зазначають вітчизняні правознавці, навпаки, його запровадження “...сприяло появі нових податкових категорій судово-арбітражних справ, безпосередньо пов'язаних із застосуванням його нормативних положень, а також призвело до збільшення позовів, що обумовлено розширенням прав платників податків і гарантій їх захисту” [168. С. 181-186].

Способами захисту прав платників податків згідно з Податковим кодексом України є скасування рішень контролюючих органів (ст. 55), оскарження рішень контролюючих органів (ст. 56), повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань (ст. 43) тощо [397. С. 221].

Безумовно, захист і забезпечення задоволення прав та інтересів платників податків є об'єктивною необхідністю і умовою забезпечення суспільних інтересів держави. Однак якщо інститути оподаткування не належним чином захищають права суб'єктів оподаткування як держави, так і платників податків, то вони характеризуються як дисфункціональні, а їхні норми декларативні. В цьому

контексті цілком слушним є твердження що, видаючи норму права і тим самим передбачаючи можливість виникнення на її основі суб'єктивних прав, держава зобов'язана передбачити і відповідну форму їх захисту [389. С. 53]. Проте на сьогоднішній день нормами податкового законодавства не передбачено форми захисту прав та інтересів платників податків, що зумовлює існування інституціональних пустот. Натомість, законодавчо визначено порядок захисту прав, що здійснюється певними юрисдикційними органами, яким залежно від виду існуючих завдань делеговано здійснення судового та позасудового захисту.

Податковим кодексом України не встановлено норм, в яких безпосередньо йдеться про форми захисту прав платників податків, однак ст. 56 містить редакцію “у судовому порядку” та “в адміністративному порядку”. Проте “форма захисту та її порядок – поняття не тотожні: форма захисту вказує на те, хто її здійснює, а порядок захисту розкриває, як вона здійснюється” [1. С. 103]. Таким чином, є підстави стверджувати, що визначеній юрисдикційній формі відповідає певний порядок захисту, що може бути судовим та адміністративним. Як зазначає О. Шишов, порядок захисту безпосередньо визначається завданнями, компетенцією та процедурою діяльності того чи іншого органу, якому делеговано здійснювати захист прав та інтересів платників податків [397. С. 221].

Реалізація безпосереднього механізму захисту прав платників податків при судовому і адміністративному розгляді містить кілька хронологічних стадій, в ході яких вирішуються завдання визначення суті справи, її юридичної основи та прийняття рішення. Рішення, що виноситься юрисдикційним органом як у процесі судового, так і адміністративного розгляду, приймається за індивідуальною справою, повинне містити відповідне законодавче підґрунтя даного рішення, а також владний припис, орієнтований на індивідуальне регулювання суспільного інтересу.

Загальноприйнятою є думка, що найбільш ефективною формою захисту прав та інтересів платників податків є судовий розгляд. Однак, за офіційною статистикою, частка розгляду податкових спорів є незначною і становить близько третини від загальної кількості спорів, що розглядаються місцевими територіальними судами.

Позиція Конституційного суду України щодо форм захисту прав та інтересів суб'єктів податкового процесу зумовлює домінуючу роль саме судового розгляду, можливість якого "...не може бути поставлена законом, іншими нормативно-правовими актами у залежність від використання суб'єктом правовідносин інших засобів правового захисту, у тому числі досудового врегулювання спору"[275. С. 1333]. При цьому допускається можливість використання досудового врегулювання спорів, що за умови дотримання принципів правосуддя визнаються додатковим засобом правового захисту прав та інтересів суб'єктів податкових правовідносин.

На сьогодні питання оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень або інших рішень органів ДФС України під час адміністративного оскарження регулюється чинним Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р., № 916, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 23.12.2015 р. за № 1617/28062. Цим Порядком визначено, що скарга подається до органу фіскальної служби вищого рівня протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання платником податків рішення органу, що оскаржується. За умови, що орган Державної фіскальної служби України приймає рішення про повне або часткове незадоволення скарги платника податків, такий платник податків має право звернутися протягом десяти календарних днів, наступних за днем отримання рішення про результати розгляду скарги, зі скаргою до органу вищого рівня. При прийнятті цих рішень орган Державної фіскальної служби України має право зменшити (збільшити) суму грошового зобов'язання або податкового боргу, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків.

Ми погоджуємось з аргументами М. Кучерявенка щодо визначення появи податкового конфлікту в момент порушення органом державної податкової служби прав платника податків, які гарантовані йому законодавством України, в тому числі і Податковим кодексом України. У випадку звернення платника до суду цей конфлікт перетворюється у податковий спір, що виникає з ініціюванням платником

податків судового провадження шляхом звернення до суду з позовом. Фахівець також відмічає існування певного конфлікту, зумовленого розмежуванням юрисдикцій господарського і адміністративних судів у вирішенні податкових спорів [160]. Представники господарського судочинства відстоюють позицію, згідно з якою податкові спори безпосередньо та нерозривно пов'язані з господарською діяльністю, що обумовлює відповідні засади саме господарської юрисдикції стосовно такого типу спорів.

Платнику з метою захисту своїх законних прав та інтересів законодавством надано право на вирішення конфлікту інтересів з фіскальним органом у судових органах, звернення до яких породжує податковий спір. Впродовж 2014-2016 рр. кількість справ, що перебували на розгляді в судах різних інстанцій була досить значною, при цьому домінуючу кількість складала справи розпочаті за позовами платників податків до територіальних органів ДФС про визнання недійсними / нечинними податкових повідомлень-рішень, див. *таб. 5.3*. За аналізований період, максимальна частка справ, що були вирішені на користь платників податків зі справ, ініційованих за зверненнями до територіальних органів ДФС щодо визнання недійсними/ нечинними податкових повідомлень – рішень мала місце у 2014 р., сягнувши 18721 спорів (або 28,5%), 21,5% у 2015 р. та мінімальної 15,6% у 2016 р. відповідно.

Знаковим є те, що не дивлячись на мінімальний рівень справ, що були вирішені на користь платників податків у 2016 р., частка суми вирішених позовів на користь платників податків була максимальною 49,7 % (22,3 млрд. грн.). Щодо розгляду податкових спорів, ініційованих за позовами органів ДФС до платників податків у 2014-2016 рр., то з початку 2014 р. на розгляді у судах різних інстанцій перебували 58 011 справ на суму 39,5 млрд. грн., 59,3 тис. справ на загальну суму 48,3 млрд. грн. у 2015 р. та 27,3 тис. справ на загальну суму 51 млрд. грн. у 2016 р. відповідно. При цьому, за позовами органів ДФС України до платників податків на користь держави було вирішено 35,720 тис. справ у 2014 р., 34,3 тис. справ у 2015 р. та 9,2 тис. справ у 2016 р., що склало 61,6%, 58% та 33,7% вирішених справ за позовами фіскальних інституцій в означені роки.

Таблиця 5.3.

Динаміка вирішення податкових спорів, що перебували на розгляді у судах України різних інстанцій у 2014-2016 рр.

	На розгляді у судах різних інстанцій перебувало							
	за позовами платників податків до територіальних органів ДФС про визнання недійсними/нечинними податкових повідомлень-рішень				за позовами органів ДФС до платників податків			
	К-ть, тис. справ	Сума, млрд. грн	з них :		К-ть, тис. справ	Сума, млрд. грн.	з них :	
			на користь платників податків вирішено				на користь ДФС вирішено	
К-ть, тис. справ			Сума, млрд. грн	К-ть, тис. справ			Сума, млрд. грн.	
У січні-грудні 2014 р.	65,623	146,5	18,721	35,9	58,011	39,5	35,720	11
У січні-грудні 2015 р.	54,5	164,1	11,7	32	59,3	48,3	34,4	14,8
У січні-грудні 2016 р.	44,8 тис	164,2	7	22,3	27,3	51	9,2	21,7

Джерело: складено автором за даними Державної фіскальної служби України [84]

Максимальна частка суми податкових спорів, що перебували на розгляді в судах різних інстанцій у 2014-2016 рр. з ініціативи ДФС України за позовами до платників податків мала місце у 2016 р. (42,5%), і сягнула 21,7 млрд. грн.

Однією з найвагоміших причин розгортання податкових спорів платників податків і органів ДФС України є оскарження податкових повідомлень-рішень та податкових вимог. За даними ДФС України, протягом 2014 р. до Головних управлінь ДФС надійшло 14 360 первинних скарг на 20 893 податкових повідомлення-рішення, за результатами розгляду яких було скасовано повністю та частково 3 948 податкових повідомлень-рішень, див. *таб. 5.4*.

У 2015 р. до Головних управлінь ДФС надійшло 14 490 первинних скарг на 21 827 податкових повідомлення-рішення, за результатами розгляду яких було скасовано повністю та частково податкових повідомлень-рішень на 2 601,7 млн. грн.

Мінімальна частка скарг, що надійшли до Головних управлінь ДФС України, за результатами розгляду яких було повністю та частково скасовано податкові повідомлення-рішення, мала місце у 2016 р. (19,9%), при цьому протягом року надійшло 11758 первинних скарг на 15172 податкових повідомлень-рішень, за результатами розгляду яких було повністю та частково скасовано 3024 податкових повідомлення-рішення.

Серед загальної кількості первинних та вторинних скарг, що надійшли до ДФС України впродовж 2014-2016 рр., щодо податкових повідомлень-рішень, то в результаті їх розгляду максимальний показник кількості скасованих податкових повідомлень-рішень в обсязі 1514 податкових повідомлення-рішення був зафіксований у 2016 р., а мінімальний у 2015р., де до Державної фіскальної служби України надійшло 8 356 повторних та первинних скарг на 13 200 податкових повідомлень-рішень, за результатами розгляду яких скасовано повністю та частково 521 податкових повідомлення-рішення на 1 352,6 млн. гривень [84].

Щодо податкових спорів, що виникали між платниками податків і органами ДФС України з митних питань, то за 2014 рік було розглянуто 3 362 справи з митних питань на суму 1,7 млрд. грн. З них, на користь держави було вирішено 1 455 справ на суму 848,6 млн. грн., (або 44% загальної кількості митних спорів).

Таблиця 5.4.

Динаміка розгляду первинних та повторних скарг до Головних управлінь та ДФС України у 2014-2016 рр.

	Надійшло первинних скарг до Головних управлінь ДФС України				Надійшло первинних та повторних скарг до ДФС України			
	первинних скарг, од	щодо податкових повідомлень- рішень, од.	<i>з них:</i>		первинних та повторних скарг	щодо податкових повідомлень- рішень	<i>з них:</i>	
			скасовано повністю та частково податкових повідомлень-рішень				скасовано повністю та частково податкових повідомлень-рішень	
			К-ть	Сума, млн. грн			К-ть	Сума, млн. грн
У січні- грудні 2014 р.	14360	20893	3948	4324,9	8247	11866	618	2 111,2
У січні- грудні 2015 р.	14490	21827	3393	2601,7	8356	13200	521	1352,6
У січні- грудні 2016 р.	11 758	15172	3024	2200,3	8161	12280	1514	4 319,9

Джерело: складено автором за даними Державної фіскальної служби України [84]

За 2015 рік було розглянуто 2 900 податкових спорів з митних питань на суму 933,9 млн. грн., з яких на користь митних підрозділів вирішено 1137 справ в загальному обсязі 551 млн. грн., що склало 39,2 % від загальної кількості митних спорів. При цьому, у 2016 р. при вирішенні на користь митних органів 769 справ на суму 340,2 млн грн, максимальне значення показника частки податкових спорів з митних питань спостерігалось на користь платників податків (67,3%), при 32,7% рішень на користь митниць, див. *таб. 5.5*.

Засобом ефективного подолання ймовірного конфлікту інтересів між державою і платниками податків та ризику запобігання його настанню є використання моделей його альтернативного вирішення. Відмінність цього ефективного для зарубіжної практики методу, на відміну від діючих в Україні судового та адміністративного розгляду полягає в залученні неупереджених осіб чи структур до вирішення податкових спорів, що включає посередництво (медіацію), погоджувальні процедури та ранню нейтральну оцінку, що можуть мати місце на двох стадіях: до моменту подачі податкової декларації та після *рис. 5.3*.

Використання альтернативного вирішення конфлікту інтересів володіє низкою переваг для конкретних платників податків і фіскальних органів (зменшення витрат, пов'язаних з вирішенням конфлікту інтересів, вищою ймовірністю прискореного вирішення конфлікту порівняно з судовим процесом, на основі досягнення консенсусу сторін завдяки стимулюючим і консультативним процедурам), зростання конкурентних переваг інститутів оподаткування конкретної держави (скорочення прямих і непрямих трансакційних витрат на забезпечення дотримання норм оподаткування та вирішення ймовірного конфлікту інтересів) та покращення її бізнес-середовища (стимулювання розвитку бізнес-середовища, підвищення ефективності функціонування судової системи через більш широкий вибір методів вирішення конфлікту інтересів) загалом.

Ефективності альтернативних методів вирішення конфлікту інтересів може перешкоджати низка факторів, зокрема: нестача часу на здійснення альтернативних процедур, небажання участі у ньому однієї зі сторін, існування певних законодавчих обмежень, тощо [19].

Таблиця 5.5.

Результати розгляду судових справ за участю митниць Державної фіскальної служби України (Міністерства доходів і зборів)

	Перебувало в судовому провадженні									
	(з урахуванням справ, провадження за якими порушено у минулих роках)									
	справ, тис.од.	на суму млрд. грн.	<i>з них:</i>							
			розглянуто		вирішено на користь митниць ДФС України		вирішено на користь платників податків		залишено на розгляді	
справ, од.			на суму млрд. грн.	справ, од.	на суму млрд. грн.	справ, од.	на суму млрд. грн.	справ, од.	на суму млрд. грн.	
Станом на 1.01. 2014 р.	3,9	3,7	2 357	1,4	1187	884,7	1170	543,4	1 500	2,3
Станом на 1.01.2015 р.	5,1	3,3	3 362	1,7	1455	0,848	1907	0,875	1 800	1,6
Станом на 1.01.2016 р.	6	3,4	2 900	0,933	1137	0,551	1775	0,383	3 100	2,4
Станом на 1.01.2017	5,9	2,6	2 352	0,751	769	0,340	1583	0,411	4 600	2,3

Джерело: складено автором за даними Державної фіскальної служби України [84]

Альтернативне вирішення конфлікту інтересів	
Після подання податкової декларації	До подання податкової декларації
Сталії	
<p>Переговори між платниками податків та фіскальними органами при наявності фактичного конфлікту інтересів, спроба вирішення якого уже була здійснена в судовому органі</p>	<p>Прийняття рішення по конкретному платнику податків щодо окремих оподатковуваних операцій чи їх декларування, на основі яких формується впевненість про законність</p>
<p>Участь незалежного посередника у випадку неможливості досягнення згоди між платником податків і фіскальним органом</p>	<p>Рішення або вказівки, що впливають на платників податків, або їх галузеві групи, на основі яких фіскальні органи випускають рекомендації щодо правильності застосування тих чи інших норм податкового законодавства у визначених обставинах</p>
Типи	
<p><i>Медіація</i> Австралія, Бельгія, Канада, Нідерланди, США</p>	<p><i>Прийняття рішення по конкретному платнику податків щодо окремих оподатковуваних операцій чи їх декларування</i> Бельгія, Бразилія, Канада, Франція, Німеччина, Гонконг, Південна Корея, Сінгапур, США</p>
<p><i>Узгоджувальна процедура</i> Австралія</p>	<p><i>Попередні рішення фіскальних органів</i> Індія, Південна Корея</p>
<p><i>Нейтральна оцінка</i> Австралія, США</p>	<p><i>Експериментальні програми «покращення відносин»</i> Нідерланди, США</p>
<p><i>Програма прискореного вирішення спорів США</i></p>	<p><i>Резолюції з галузевих питань</i> США</p>
<p><i>Арбітражне примирення</i> Австралія <i>Арбітраж</i> Австралія, ЄС, США</p>	
<p><i>Адміністративна перевірка</i> Китай</p>	
<p><i>Мирова угода</i> Італія, Туреччина, Бельгія</p>	

Рис. 5.3. Моделі вирішення конфлікту інтересів між платниками податків та фіскальними інституціями альтернативним способом

Джерело: складено автором на основі існуючої світової практики

Методи вирішення конфлікту інтересів альтернативним способом до моменту подачі податкової декларації у міжнародному податковому праві охоплюють:

- податкові релінги (rulings), використання яких, для прикладу, у США реалізується шляхом здійснення платником податків запиту з проханням письмового роз'яснення щодо питань, пов'язаних із заповненням та поданням податкової декларації, за результатами якого надається інтерпретація норм податкового законодавства, можливостей його застосування за певних умов, результатів економічної діяльності податкоплатника загалом чи окремої оборудки зокрема;

- попередні рішення податкових органів, поширені в Індії (Advance Rulings), відповідно до яких платник податків, показники діяльності якого відповідають критеріям Закону про прибутковий податок, може надсилати до фіскального органу запит з проханням визначення ймовірних доходів чи порядку їх оподаткування у випадку наявності оподатковуваних операцій з нерезидентом;

- резолюції з галузевих питань (для прикладу, Industry Issue Resolution, IIR, широко використовуваної в США з 2003 року), представлені широким висвітленням у засобах масової інформації та спеціалізованих виданнях рекомендаційного характеру фіскальних органів щодо вирішення спірних податкових питань, з якими стикаються суб'єкти господарювання, що здійснюють свою діяльність у певній галузі.

- експериментальні програми покращення відносин "Enhanced relationship" є законодавчо дозволеними процедурами, що, як правило, використовуються транснаціональними компаніями і стосуються практично всіх видів податкових зобов'язань та їх декларування. Відмітимо, що використання таких програм представлено в дуже небагатьох країнах, зумовлене високими вимогами довіри, інформаційного та кадрового забезпечення (для прикладу, метод горизонтального моніторингу у Нідерландах та експериментальної програми в США).

Вирішення конфлікту інтересів альтернативним способом після подання декларації, як правило, має місце у випадку розходження в думках чи професійних судженнях за визначеними фактами, що спонукає платників податків до участі в

конструктивному діалозі з представниками фіскальних органів з метою досягнення компромісу без його доведення до судових інстанцій. Найбільш часто такі процедури мають місце у випадку визначення оцінки об'єктів оподаткування, розподілу доходів чи витрат, можливості різної інтерпретації норм податкового законодавства. Знаковим є те, що у більшості країн світу платники податків і працівники фіскальних органів згодні брати участь в усіх законодавчо окреслених межах вирішення конфлікту інтересів, які не включають судовий розгляд. Зокрема, в Китаї платник податків, не бажаючи переводити конфлікт інтересів у судову площину, може вимагати проведення адміністративної перевірки з метою оскарження спірних рішень фіскального органу, незважаючи на те, що подання такого оскарження є доволі трудомістким, і вимагає здійснення великої кількості підтверджуючих процедур та збору доказової бази.

Вирішення конфлікту інтересів між державою і платником податків, що має місце після подачі податкових декларацій представлене:

- програмою “Прискореного вирішення спорів” (AIR), що діє у США, і яка зумовлює прискорений розгляд передачі матеріалів, що підтверджують конфлікт інтересів, у Департамент апеляцій, якому надано повноваження прийняття рішення з оцінкою індивідуальних та суспільних ризиків і небезпек такого протистояння;

- залучення незалежного посередника-медіатора для організації діалогу та досягнення консенсусу у випадку неможливості його вирішення у площині держава-платник податків. В окремих країнах, зокрема в США, існує постапеляційна медіація, призначення якої зводиться до можливості сприяння сторонам конфлікту у визначенні спірних аспектів та окресленні ймовірних шляхів виходу з кризової ситуації. У Нідерландах цей метод здійснюється за допомогою незалежної медіації, а у Канаді досить поширеною є практика використання медіації в ході апеляційного оскарження (Mediation process for Appeals), що представляє собою адміністративний процес, ініційований подачею заявки на медіацію платником податків у Департамент апеляцій, в результаті розгляду якої формується угода, в якій прописується перелік питань, що розглядаються;

- нейтральною оцінкою «оператора» (метод альтернативного вирішення конфлікту інтересів, поширений в Австралії та США), який на основі власних знань та досконалого володіння правовою базою дає рекомендації щодо можливих варіантів вирішення конфлікту інтересів, ймовірності його вирішення в судовому розгляді. Означені процедури властиві і при арбітражному примиренні (Conciliation), і при погоджувальній процедурі (Conferencing, поширеної в Австралії);

- мирова угода (Settlement Procedure, використання якої поширене в Греції, Італії, Туреччині), для досягнення якої фіскальний орган пропонує платнику податків угоду, в якій внесена обґрунтована сума податкового зобов'язання з мотивованими розмірами пені та штрафів;

- програма “Прискорене вирішення спорів” реалізовується для великих платників податків у США (Fast Track Settlement Program) Службою внутрішніх доходів за участю фахівців з Апеляційного управління. В ході використання цієї програми вирішується близько 86% конфліктів, терміни досягнення згоди скоротилися з 684 днів до 84, незважаючи на законодавчо дозволений період використання програми впродовж 120 днів.

Вважаємо, що найбільш розвинені технології протидії та попередження конфлікту інтересів між фіскальними органами і платниками податків мають місце у США. Тут, технології податкового адміністрування, на відміну від України, зумовлені трирівневою, а іноді чотирирівневою податковою системою, у відповідності до якої, податки у федеральний бюджет адмініструє Національна податкова служба (IRS), а податки в бюджети штатів і місцеві бюджети – служби, створені урядами штатів та органами місцевого самоврядування, на засадах ефективного обміну інформацією та контролю процесів оподаткування кількома службами.

До найбільш ефективних моделей вирішення конфлікту інтересів, що функціонують у США можемо віднести програми: попереднього моніторингу операцій (CAP), основна мета якої зводиться до напрацювання узгоджених рішень між фіскальними інституціями та платниками податків щодо відображення в

податковому обліку окремих операцій ще до подання податкової звітності, та вимагає високого рівня прозорості та довіри у порівнянні зі звичайним аудитом вже поданої податкової звітності; та складання попередніх цінових угод (АРА – advance pricing agreements), яка використовується для великих платників податків, яким для забезпечення дотримання трансфертного ціноутворення надано право звернутися з запитом про ризики укладення цінової угоди, в якій буде встановлюватися механізм визначення трансфертних цін.

Відмітимо те, що у США тривалість проведення документальних перевірок великих платників податків не обмежена часовими рамками, і може тривати впродовж кількох років із залученням великої кількості перевіряючих, які в процесі перевірки з метою запобігання корупції можуть підлягати ротатії. Крім того, в США широко використовують непрямі методи визначення податкових зобов'язань платників, зокрема інформацію з третіх джерел, у тому числі від спеціальних агентів, третіх осіб, а також від банків, брокерських компаній, та інших фінансових установ про доходи і витрати платника. Значно спрощує спілкування та підвищує рівень обслуговування платників податків запроваджений електронний сервіс (вікно), за допомогою якого платник володіючи постійним доступом до своїх облікових даних (картки особового рахунка) надає, уточнює звітність і сплачує податки з будь-якого мобільного пристрою через мережу Інтернет та автоматично отримує підказки щодо правильності виконання своїх податкових зобов'язань.

Безумовно, ухилення від оподаткування, як явище, хоч і присутнє у провідних демократичних, економічно розвинених державах, проте його рівень є значно нижчим порівняно з країнами, що перебувають на етапі трансформаційних перетворень. Загалом до суспільних чинників і передумов появи конфлікту інтересів слід віднести такі: фрагментарність інституціонального середовища, незавершеність формування ринкової моделі господарювання; незавершеність реалізації демократичних та трансформаційних перетворень; неузгодженість реалізації податкової політики держави щодо цілей та засобів; низька ефективність здійснюваних заходів протидії тінізації економіки на фоні значних обсягів державної корупції; незбалансованість та часткова неузгодженість правового поля

як з питань оподаткування зокрема, так і законодавства загалом; неефективність принципів управління державною власністю і захисту прав власників; недоліки планування та прогнозування бюджетних показників; надмірна фіскальна орієнтація податкової системи; деформації структури зайнятості; інше [365. С. 279-291].

Недостатній рівень ефективності інститутів оподаткування, податковий та правовий нігілізм, недосконалість правової бази, дефективність сформованих у суспільстві соціальних відносин та інші причини провокують вчинення певних дій, які суперечать загальноприйнятим, законодавчо встановленим нормам реалізації податкової поведінки і знаходять своє втілення в порушеннях податкового законодавства, або податкових девіаціях.

Досить часто прихована форма конфлікту зумовлена небажанням повної або часткової сплати податку, що призводить до правопорушень як прояву особливостей позиції, властивостей особистості, пов'язаних з деформацією суспільних потреб, інтересів, ціннісних орієнтацій розвитку. У взаємозв'язку з особливостями економічного, політичного середовища, в якому функціонує особистість чи фірма, ці особливості визначають мотиви і мотивацію правопорушень, вибір і реалізацію їх цілей і способів [22. С. 35-41]. Проте оскільки податок є платою за суспільні блага, надані державою, тому будь-яка аргументація платника податку на користь уникнення від оподаткування не звільняє інших громадян від сплати частини власних доходів за блага, що надаються всім громадянам для суспільного споживання, в тому числі і тим, що уникають їх сплати.

Розрізняють кілька способів ухилення від оподаткування та способів їх реалізації, причинами яких можуть бути неумисні правопорушення і помилки, які виникають внаслідок складності чинного законодавства, частої зміни податкових норм, необізнаності платників з податковими нормами, приховування об'єктів оподаткування в межах легальної діяльності; фальсифікація обліку, маскування дійсних процесів фіктивними тощо.

За вчинення різних видів правопорушень згідно з нормами вітчизняного законодавства передбачена адміністративна, фінансова та кримінальна відповідальність. Аналіз злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків,

зборів (обов'язкових платежів) характеризується високим рівнем показника кримінального складу злочину. Однак, позитивним є те, що впродовж 2013-2016 років спостерігається спадна динаміка щодо кількості кримінальних впроваджень та нововідкритих кримінальних справ, *рис. 5.4.*

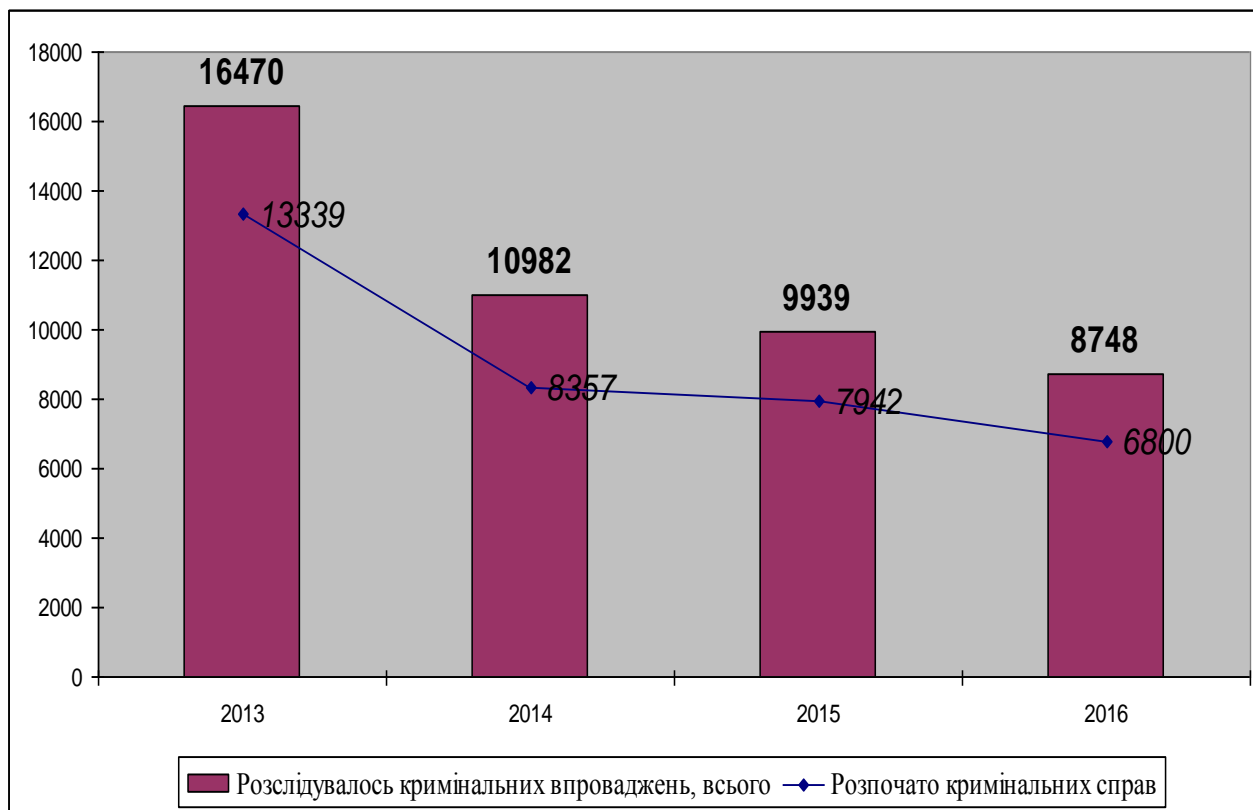


Рис. 5.4. Динаміка кількості розслідуваних кримінальних справ пов'язаних з ухиленням від сплати податків в Україні у 2013 – 2016 рр.

Джерело: складено за даними ДФС України [84]

За даними ДФС України у 2016 р. розпочато 6800 кримінальних проваджень, що на 1142 менше, ніж у 2015 р.. Закінчено досудове слідство у 3358 кримінальних провадженнях, що на 414 менше показника 2015 р., і зумовлене зменшенням кількості завершених кримінальних проваджень на 493 із 2738 у 2015 р. до 2245 у 2016 р.. При цьому, має місце збільшення кількості спрямованих кримінальних проваджень до судових інстанцій, яких впродовж 2016 р. було спрямовано в кількості 1113 проти 1033 у 2015 р., що на 80 більше показника попереднього року.

Таблиця 5.6

Кількісні показники розслідування кримінальних правопорушень в Україні в сфері оподаткування за підсумками 2014 – 2016 рр.

Показник		2014	2015	2016		
Залишок незакінчених кримінальних проваджень на початок звітнього року		2625	1997	1948		
Розпочато провадження у звітному періоді, у т. ч. по виділених в окреме провадження згідно із ст. 217 КПК		8357	7942	6800		
3 них:	Відновлено провадження у раніше зупинених кримінальних провадженнях	97	87	97		
	Відновлено провадження у раніше закритих кримінальних провадженнях	623	415	390		
Усього закінчено кримінальних проваджень у звітному періоді		4608	3772	3358		
У т. ч. Розслідування, які розпочато у звітному періоді		2101	1836	1478		
3 них (з рядка 4)	Закінчено кримінальних проваджень у строки понад 2 місяці	49	31	37		
	Направлено до суду	Проваджень з обвинувальним актом	692	734	796	
		У т. ч.	3 угодою про примирення			
			3 угодою про визнання винуватості	270	320	390
	Клопотань про звільнення підозрюваного від кримінальної відповідальності		418	299	317	
	Закрито кримінальних проваджень із числа закінчених		3497	2738	2245	
	3 них: закрито прокурором		90	41	37	
Направлено кримінальних проваджень за підслідністю		1612	1661	1434		
Приєднано кримінальних проваджень до інших проваджень		2459	2462	1921		
Зупинено кримінальних проваджень		119	96	117		
Залишок незакінчених кримінальних проваджень		2184	1948	1918		
Число слідчих		670	613	437		

Джерело: складено за даними ДФС України [84].

Знаковим є те, що спостерігається скорочення кількості кримінальних проваджень у сфері оподаткування, у яких закінчено досудове розслідування у 2014 та 2015 рр за даними як ДФС України та Генеральної прокуратури України.

Найбільше скорочення спостерігається за кримінальними провадженнями за статтями 212, 212-1 та 209 Кримінального Кодексу України, Додаток Р (*табл 4*).

Економічна привабливість ухилення від оподаткування полягає в тому, що найчастіше воно є високодохідною сферою діяльності, норма прибутку якої компенсує окремим громадянам, підприємствам та їх групам матеріальні витрати та моральні збитки від ризиків її здійснення. Вона перебуває поза межами доступу держави, не враховується офіційною статистикою, внаслідок чого її обсяги не включаються у ВВП і не оподатковуються. Високий рівень тіньового сектору економіки в Україні дає підстави говорити про Україну як про країну з критичним рівнем тіньової економіки і корупції, що ускладнює державне регулювання суспільно-політичних і соціально-економічних процесів.

Безумовно, методи боротьби з конфліктом інтересів, що виникає в результаті взаємодій учасників процесів оподаткування визначаються національною специфікою кожної держави, особливостями соціально-економічного її розвитку, фіскальними пріоритетами, податковою культурою та менталітетом громадян, характеристикою функціонування інститутів оподаткування, і в цьому контексті Україні, окреслюючи пріоритети трансформації інституційних структур в сфері фіску слід враховувати позитивну практику економічно розвинутих країн світу.

5.3. Передумови та пріоритети трансформації інститутів оподаткування України

Детермінанти трансформацій інститутів оподаткування характеризуються власними, неповторними особливостями, структурою та властивостями в кожен визначений момент часу. Виявлення нових закономірностей перебігу процесів у фіскальному просторі сприяє встановленню ефективних і пріоритетних шляхів корегування їх розвитку з метою розв'язання суспільних та соціально-економічних задач, мінімізації існуючих ризиків та загроз розвитку держави та її регіонів.

Визначення ефектів і пріоритетів трансформації інститутів оподаткування завдяки надзвичайно важливій ролі цього суспільного інституту, функціонування якого знаходиться на стику протилежних економічних інтересів учасників податкових правовідносин є складним завданням. Саме тому, вимоги, що ставляться до інститутів оподаткування є доволі суперечливими, оскільки не можуть зводитися лише до фіскальних пріоритетів наповнення бюджетів держави чи навпаки, нівелювання необхідності забезпечення соціальних стандартів держави в процесі активізації розвитку господарюючих суб'єктів.

Особлива роль інститутів оподаткування в забезпеченні функціонування всього суспільства актуалізує пошук ефектів їх функціонування в розрізі:

- фінансового забезпечення досягнення пріоритетів державної політики;
- уможливлення діапазону виконуваних державою завдань та функцій;
- варіативності впливу на економічний розвиток в коротко– та довгостроковій перспективі;
- оцінки інституціональних витрат пов'язаних з дотриманням норм і вимог формальних інститутів оподаткування, та витрат, зумовлених безпосереднім функціонуванням системи оподаткування.

Підтримка розширення параметрів фіскального континууму зумовлює необхідність врахування великої кількості чинників та постійного моніторингу ймовірних ризиків і загроз, аналізу рівня ефективності здійснюваних заходів впливу, оцінки відповідності формальних інститутів соціально–економічним тенденціям

розвитку. І в цьому контексті Україна, обравши шлях «найменшого опору», почала орієнтуватись на ті податки та механізми оподаткування, які досить дієво та впродовж тривалого періоду часу забезпечували низку інституціональних пріоритетів держави, а саме: побудови стабільного податкового законодавства та формування ефективної структури податків; забезпечення рівномірного податкового навантаження платників податків; мінімізації рівня ухилення від оподаткування; забезпечення конкурентоспроможного інституціонального середовища держави; гармонізації індивідуальних та суспільних інтересів учасників податкових правовідносин.

Вибір та побудова ефективних взірців інститутів оподаткування повинні ґрунтуватись на об'єктивній оцінці ефективності їх функціонування у відповідності з соціально-економічними, культурними передумовами розвитку конкретної країни, її територій, окреслених стратегічних і тактичних цілей державотворення, особливостями розгортання процесів виробництва, розподілу та споживання. Аналіз ключових характеристик параметрів економічного простору України на основі показника номінального ВВП України (вимірюється в поточних цінах, на момент виробництва), не дивлячись на зростання обсягу в національній валюті, засвідчує чітку тенденцію до зниження в доларовому еквіваленті. За підсумками 2015 р. номінальний ВВП України становив 90,6 млрд. дол. США, що 101 % менше, ніж відповідний показник 2013 р., див. *рис. 5.5*.

При цьому, показник реального ВВП України, величина якого вимірюється в постійних цінах, коригується на зміну обсягів виробництва та є нечутливою до ймовірних інфляційних та дефляційних процесів, теж чітко демонструє рецесійні процеси вітчизняної економіки, що особливо посилювалися в 2013-2015 рр, та певною мірою були призупинені у 2016 р., див. Додаток С (*таб. 1*). Слід відмітити, що економічна рецесія в Україні в загальному відповідала тенденціям розвитку країн європейського простору, де у 2016 р. реальний ВВП 28 країн ЄС збільшився лише на 1,9 % у 2016 р., порівняно з 2,2 % у 2015 р., при цьому, найвищі темпи зростання реального ВВП у 2016 р. спостерігались у Румунії – 4,8 %, у Швеції та Словаччині – по 3,3 %, в Іспанії – 3,2 %, у Сербії – 2,8 % [39], див. Додаток С (*таб.2*)

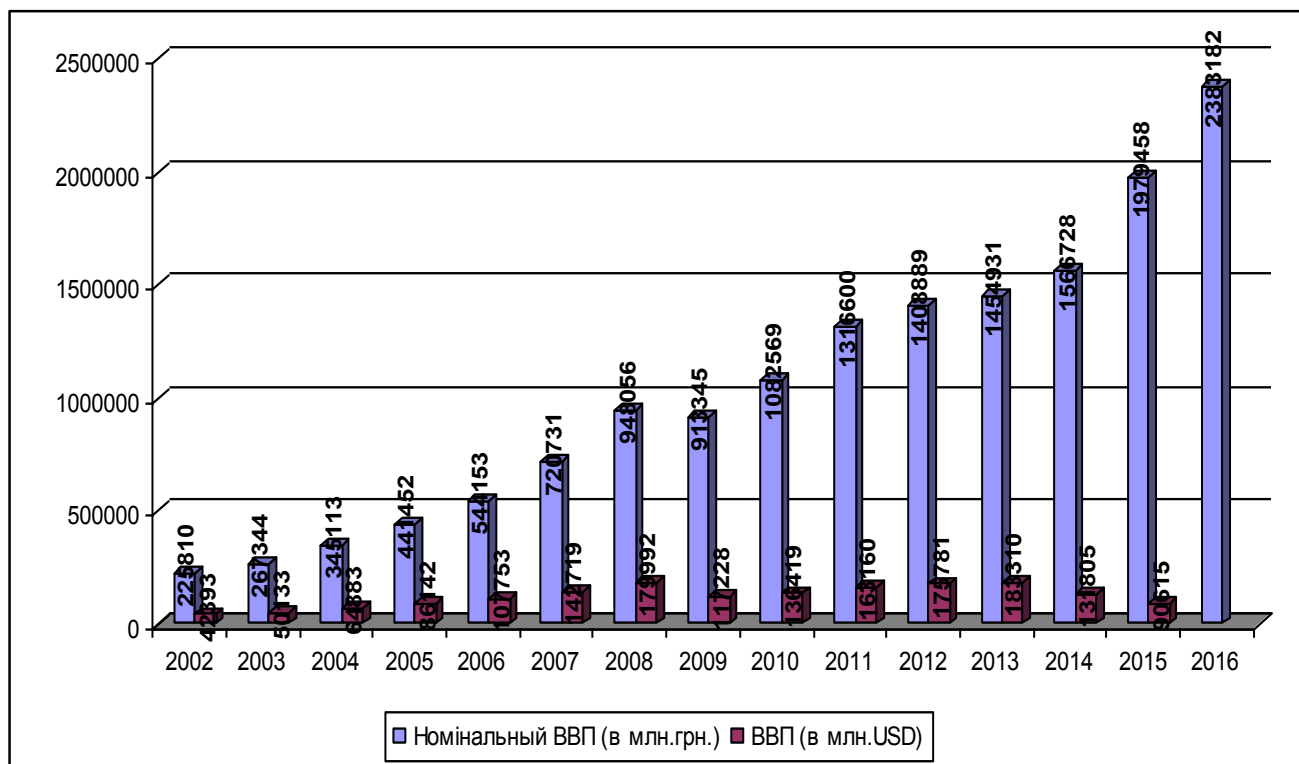


Рис. 5.5. Динаміка номінального ВВП України в національній валюті, та в доларовому еквіваленті у 2002-2016 рр

Джерело: складено за даними [83]

В Україні, значне зростання номінального ВВП у 2016 р. було зумовлено як приростом фізичного обсягу, інфляційними процесами (дефлятор ВВП, що відображає зміну цін на всі вироблені товари та надані послуги, за рік становив 17,1 %), так і зростанням валового нагромадження основного капіталу. Показник номінального ВВП на душу населення у гривневому та доларовому еквіваленті демонстрував невтішні тенденції впливу падіння економіки на рівень доходів населення, що ускладнювалось конфліктами на сході держави, неефективним макроекономічним управлінням, наявністю рудиментарних елементів інститутів соціалістичної моделі господарювання, відсутністю чітких стратегічних і тактичних заходів трансформаційних перетворень, затримкою структурних реформ, високим рівнем корупції, масштабним рівнем соціальних видатків, видатків на оборону та ін.

Тенденції розвитку економіки України, відображені за допомогою показників ВВП, засвідчують обмежені можливості досягнення високого рівня конкурентоспроможності держави на міжнародній арені та «зараховують» нашу державу до країн-аутсайдерів. Зокрема, за підсумками 2015 р. Україна: займає 116

місце серед 187 за рівнем купівельної спроможності (формуючи 0,3% світового ВВП), що відображає найнижчий рівень за усю історію її незалежності; обсяги ВВП на одного жителя в доларовому еквіваленті є вдвічі нижчими ніж середньосвітовий рівень (7,5 тис. дол. США); створений ВВП в обсязі 90,51 млрд. дол. США становить 0,12% світового ВВП.

Знаковим є те, що якщо загальносвітові тенденції розвитку за останні 10 років характеризувались масштабним зростанням обсягів ВВП, з 47,2 трлн.дол. США до 73,2 трлн. дол. США, то наша держава впродовж означеного десятиліття значно погіршила можливості участі та розширення присутності на світовому ринку, встановлюючи недосяжні для України в означених умовах інноваційні, інформаційні, технологічні та суспільні стандарти розвитку [92].

Реальне згортання обсягів ВВП, і як результат знецінення ключових економічних активів обмежує та унеможлиблює створення доданої вартості в державі, що на фоні скорочення експортного потенціалу України у 2015 р. до 0,23% показника світового експорту, бездумного та необгрунтованого використання фінансових і кредитних ресурсів, засилля товарного імпорту, недооцінки національної робочої сили на фоні мізерних соціальних стандартів спровокували можливості зовнішнього контролю над вітчизняними активами, а також посилення економічних, політичних та кредитних важелів тиску.

Падіння динаміки розвитку національної економіки зумовлює настання ланцюгових реакцій, спровокованих зменшенням бази оподаткування, зниження рівня доходів бюджетів, суттєвого скорочення капітальних інвестицій на фоні масштабних поточних видатків держави. За підсумками 2016 р. за рахунок коштів бюджетів усіх рівнів профінансовано лише 3,8 % капітальних інвестицій (при 98,3% у 2011 р., 7,4% у 2012, 4,4 % у 2013, 1,7 % у 2014, та 3% у 2015).

Реальним індикатором ефективності здійснюваних реформ в країні та високого рівня довіри до її інститутів є надходження інвестицій з-за кордону. Як видно з Додатку С (*рис. 1*), якщо впродовж 2004-2005, 2006-2007 рр мало місце значне залучення іноземного капіталу, частка якого в структурі ВВП складала від 5,6 до 9%, то уже з 2013 р. спостерігається активне виведення коштів за межі України,

зумовлене значним скороченням попиту на вітчизняний експорт, економічною та політичною невизначеністю. За підсумками 2016 р. відбулось зростання (на 17%) обсягів інвестицій в економіку нашої держави, що за даними Державної служби статистики України становить 4405,8 млн. дол. США (проти 3763,7 млн. дол. США у 2015 р.), проте таке підвищення в значній мірі зумовлене докапіталізацією банків з іноземним капіталом, зокрема «Райффайзен банк Аваль», Unicredit (Австрія) та ОТП (Угорщина), при цьому реальний обсяг інвестицій є досить незначним.

За висновками експертів, для забезпечення динамічних параметрів розвитку необхідним є десятикратне перевищення обсягу надходжень іноземних інвестицій 2016 р.. Проте, навіть за умови покращення умов здійснення бізнесу, наявність військових загроз на сході держави, що екстраполюється західними партнерами на всю територію України, а також політична нестабільність є суттєвими перешкодами для залучення зовнішніх інвестиційних потоків. Відмітимо, що серед 77 країн-інвесторів, 70% загального обсягу зовнішніх інвестицій в Україну, як не парадоксально належить суб'єктам Російської Федерації (1667 млн. дол. США), Кіпру (427,7 млн. дол. США), Нідерландів (255 млн. дол. США) та Австрії (249,9 млн.дол. США). Згідно з аналітичними оцінками ОЕСР, відображеними в Огляді інвестиційної політики, обсяг російського капіталу в Україні мінімум втричі перевищує формально встановлений і становить близько 10 млрд. дол. США.

В свою чергу, в 2016 р. обсяг прямих інвестицій з України, що становив 20,7 млн. дол. США, спрямовувався в Кіпр 7,5 млн. дол. США, Віргінські (Британські) острови 7,3 млн. дол. США, Російську Федерацію 1,6 млн. дол. США. Це є свідченням того, що означені обсяги прямих іноземних інвестицій надходила в нашу державу через офшори і мали вітчизняне чи російське походження. Власники цих капіталів використовували реєстрацію підприємств на Кіпрі (частка таких підприємств складає близько 25%), та інших офшорних центрах для отримання певного правового статусу, виведення коштів за межі юрисдикції держави та оптимізації оподаткування. В цьому контексті вбачаємо доцільним запровадження системи заходів з метою недопущення виведення масштабних обсягів фінансових ресурсів за кордон, шляхом посилення параметрів взаємодії ДФС України з

фіскальними інституціями інших країн щодо протидії розмиванню податкової бази та використання офшорних механізмів мінізації податкових зобов'язань.

У 2016 р. обсяг прямих іноземних інвестицій в Україну з країн Європейського союзу склав 1972 млн. дол. США і спрямовувався переважно до тих суб'єктів господарювання, що займаються фінансовою і страховою діяльністю, оптовою і роздрібною торгівлею, виробництвом товарів промисловості. Фахівці Багатосторонньої агенції з гарантій інвестицій (MIGA) зазначають, що обсяг інвестиційних проектів в країнах, де спостерігається масштабний внутрішній чи зовнішній конфлікт скорочується в середньому на 35%, особливо впливаючи на згортання високоінтелектуальних виробництв, суб'єктів підприємництва, що працюють в сфері інноваційних технологій та суб'єктів господарювання з великою питомою вагою маломобільних основних засобів. Очевидним є те, що, власники іноземних капіталів не повністю довіряють також і результатам реформ, які проводяться діючою владою в Україні, оскільки політичні ризики, безсистемні регуляторні зміни та обмеження, а також макроекономічна нестабільність, корупційне навантаження, непрозорість процесів приватизації та високий рівень боргових зобов'язань держави негативно відображаються на темпах приросту інвестицій з-за кордону. В цьому контексті, першочерговою умовою ефективності функціонування інститутів оподаткування є:

1) забезпечення політичної стабільності, з одночасним здійсненням системи заходів для нейтралізації військової агресії зі сторони Російської Федерації, запровадження продуманих, системних заходів державного впливу з метою прискорення процесів розвитку національної економіки не нижче рівня 5-10% ВВП, що уможливить залучення зовнішніх інвестиційних потоків та зростання бюджетних надходжень;

Згідно з розрахунками фахівців Центру економічної стратегії [386], оптимальний рівень частки видатків державного сектору України, що здатен прискорити середньорічне економічне зростання на 1-3 в.п. ВВП складає 37% ВВП, однак, за підсумками 2016 р. сукупні видатки сектору загальнодержавного

управління склали 46,6*% ВВП, продемонструвавши скорочення на 1,2 в.п. ВВП порівняно з 2015 р.. Такий рівень відповідає показнику обсягу державних видатків ЄС -28 у 2015 р. (що склав 47,3% ВВП, тоді як у 2014 р. його рівень був вищим, сягнувши 48,1% ВВП), однак ефективність здійснюваних заходів державного управління в Україні через корупційну складову та високу інституційну слабкість є значно нижчою.

Забезпечення стійкого розвитку та економічного зростання в Україні в значній мірі залежить від оптимізації рівня державних видатків, обсяги яких впливають і на показники бюджетного дефіциту, якості державних послуг, рівня боргової та макроекономічної стабільності в державі. В практиці економічно розвинутих держав світу широкого використання набули фіскальні норми, які регулюють збільшення економічно необґрунтованих державних видатків, встановлення ліміту на темпи щорічного зростання видатків в структурі ВВП. Такі заходи позитивно впливають на макроекономічну стабільність, інвестиційний клімат та параметри фіскального простору держави. Отже, з метою оптимізації функціонування фінансових інститутів загалом та інститутів оподаткування зокрема, дієвим буде

2) широкомаштабний аналіз державних видатків, виявлення та скорочення непродуктивних видатків з метою перерозподілу сум на ті статті, фінансування яких сприятиме економічному зростанню в майбутньому, зокрема видатків на освітні програми, охорону здоров'я та капітальні видатки. В цьому контексті, ефективним заходом для прискорення економічного розвитку держави та її регіонів стало б, окрім закріплення норм лімітування темпів зростання державних видатків, також використання кредитів, грантів та фінансових допомог міжнародних організацій та фінансових інституцій лише на фінансування капітальних видатків.

Безумовно, чітко простежується пряма залежність між масштабом видатків на державне управління та темпами економічного зростання, оскільки недостатній їх обсяг провокує відсутність безпеки, базової інфраструктури, а надмірна величина зумовлює високий рівень оподаткування, корупцію та зниження ефективності

* З урахуванням квазіфіскальних операцій, зумовлених націоналізацією Приватбанку, для чого у грудні 2016 року було випущено ОВДП на суму 107 млрд. грн.

державного управління. На наше переконання, значною перешкодою на шляху економічного зростання України є низький рівень сприйняття якості державних послуг, ефективності діяльності державних інституцій, їх залежності від політичного тиску, рівень протидії корупції, прозорість, чіткість і обґрунтованість державної політики та рівень довіри до неї і її сприйняття в суспільстві.

Україна, за означеними характеристиками займає надто низькі позиції в щорічному рейтингу Світового банку щодо ефективного урядування, якості державного регулювання, див. Додаток С (таб. 3), контролю корупції та рівня дотримання законодавчих норм, правил власності та договірних відносин див. Додаток С (таб. 4).

Безумовно, прослідковуються значні зрушення впродовж останніх років, однак, масштабний розрив з аналогічними показниками європейських країн, що подекуди сягає 60-80 одиниць, є надто вагомим. Тому, якими б дієвими не були заходи з реформування вітчизняних інститутів оподаткування, вони жодним чином не зможуть нейтралізувати слабкість суспільних інститутів держави. Отже, ключовою і невід'ємною запорукою ефективності вітчизняних норм оподаткування, механізмів підтримки їх реалізації та параметрів податкових правовідносин є *3) підвищення інституціональної спроможності держави, забезпечення прав власності, демократичності та прозорості суспільних відносин.*

Функціонування банківської системи є запорукою забезпечення ефективного товарно-грошового обміну, доступу суб'єктів господарювання до кредитних коштів, тому будь-які прояви монетарної кризи, зумовленої домінуванням фіскальних пріоритетів розвитку прямо впливають на усю систему державних фінансів, в тому числі і на процеси оподаткування. Світовий досвід переконливо засвідчує, що не існує єдиної, уніфікованої моделі взаємодії монетарної та фіскальної політики, оскільки кожна країна на власний розсуд визначає параметри їх координації, що необхідно зробити Україні. Аналіз прагматики взаємодії фіскальної та монетарної політики держави за останні 25 років засвідчує яскраво окреслену природу фіскального домінування, з виділенням чітко окреслених етапів, див. Додаток С (таб. 5).

Хронологія реалізації політики фіскального домінування чітко окреслює важливість та масштабність впливу непередуманих заходів фіскального впливу на діяльність центрального банку та всієї банківської системи. Тому, важливим чинником забезпечення належного рівня ефективності функціонування інститутів оподаткування є *4) дотримання високого рівня стабільності та дієвості монетарних і банківських інститутів, а також відмова від тактики фіскального домінування в монетарній політиці та банківській системі держави.*

Безумовно, перелік означених умов забезпечення дієвості функціонування вітчизняних інститутів оподаткування не можна назвати вичерпним, оскільки існує велика кількість факторів, які прямо чи опосередковано впливають на ефективність їх реалізації, і їх ґрунтовна ідентифікація є предметом подальших авторських досліджень.

Як показало проведене дослідження, в процесі трансформації інститутів оподаткування України, що мали місце впродовж останньої чверті століття спостерігається позитивні тенденції їх становлення та вдосконалення, однак, існуючі перешкоди політичного, економічного, соціального та ідеологічного характеру не дозволили досягнути максимально можливої результативності їх функціонування в фіскальному просторі держави. В цьому контексті, *5) подальша трансформація інститутів оподаткування повинна відбуватись у відповідності з визначеною фіскальною стратегією держави з окресленням заходів реформування інституційних норм та механізмів оподаткування, що орієнтуючись на побудові ефективних систем забезпечення інституціоналізації (законодавчого, нормативно-правового, організаційного, фінансового, кадрового, технічного та інформаційного характеру) доцільно доповнити:*

➤ заходами активізації інвестиційно-інноваційних процесів на основі впровадження податку на виведений капітал (для представників малого та середнього бізнесу);

Відмітимо, що потужним фіскальним, регулятивним та стимулюючим інструментарієм розвитку економіки держави, розширення параметрів фіскального простору та підвищення рівня конкурентоспроможності держави в глобальному

вимірі володіє податок на прибуток. Аналіз особливостей прибуткового оподаткування в країнах – членах ЄС засвідчує специфічний характер його використання як стимулятора економічних процесів в середині країни та інструмента посилення податкової конкуренції в фіскальному просторі Європи та світу. Так, за підсумками 2014 р. перше місце в міжнародному рейтингу податкової конкурентоспроможності зайняла Естонія, система оподаткування прибутку якої також займала перше місце, див. Додаток С (*рис. 2*).

Такі лідируючі позиції Естонії в значній мірі зумовлені використовуваною моделлю оподаткування прибутку, що ґрунтується на принципі оподаткування прибутків в момент їх розподілу. Податок на прибуток сплачується лише на розподілені прибутки, додаткові блага, витрати та платежі, які не відносяться до господарської діяльності компанії, подарунки, благодійні внески та представницькі витрати, при цьому, зменшення статутного капіталу, викуп акцій чи часток, та виплати при ліквідації підприємств оподатковуються в частині, яка стосується внесків до статутного капіталу в грошовій чи матеріальній формі.

Розрізняють прихований та відкритий способи розподілу прибутків. Відкритий спосіб включає дивіденди та інші способи розподілу прибутків (окрім випуску пільгових акцій, які оподатковуються лише для фізичних осіб резидентів під час відчуження активів, отриманих в результаті випуску пільгових акцій). Платежі, отримані в результаті ліквідації, зменшення статутного капіталу та викупу/погашення або повернення частки учаснику в загальному випадку підлягають оподаткуванню податком на прибуток. Прихований варіант розподілу прибутку передбачає здійснення виплат додаткових пільг (благ), надання подарунків, благодійних внесків, а також витрат та платежів, які не пов'язані з діяльністю компанії.

Норма, згідно з якою податок на прибуток не сплачується, досить широко використовується компаніями для маскування платежів, які не пов'язані з діяльністю, під ті, що пов'язані, і таким чином сприяють ухиленню від оподаткування (для прикладу, інвестиції та позики, які ніколи не будуть повернені, чи коли компанії, які начебто продають продукцію одна одній, насправді нічого не продають, а гроші

просто рухаються з однієї компанії в іншу). Ефективність цієї моделі оподаткування прибутку підтверджена не лише активізацією розвитку бізнесу, пришвидшенням економічного росту, можливістю залучення додаткових коштів, що можуть використовуватися для інвестицій, але і стимулів для постійного інвестування прибутків в розширення та розвиток підприємницької діяльності, що підтверджується позитивною динамікою зростання питомої ваги цього податку в структурі податкових надходжень Естонії, див. Додаток С (*рис. 3*).

Порівняльна оцінка вітчизняної моделі прибуткового оподаткування підприємств засвідчує наявність як переваг (зокрема однієї з найнижчих на теренах пострадянського та європейського простору ставки податку), так і недоліків (необгрунтоване та часто неефективне надання податкових пільг «пріоритетним» галузям економіки, значні масштаби збитків вітчизняних підприємств, що зумовлюють зростання податкового навантаження для суб'єктів підприємницької діяльності та втечу бізнесу з держави). Окрім означеного, висока вартість кредитних коштів, обмежений доступ до вітчизняних чи іноземних інвестиційних ресурсів, критичні масштаби ступеню зносу основних засобів (який в 2014 р. сягнув 83,5%), складність адміністрування, документообігу та дотримання міжнародних та вітчизняних стандартів актуалізують здійснення відповідних трансформацій шляхом переходу на модель оподаткування податком на виведений капітал, запровадження якого демонструє низку переваг порівняно з існуючим у вітчизняному фіскальному просторі податку на прибуток, див. Додаток С (*табл 6*)

Проте, з метою активізації інвестиційної активності та мінімізації ймовірного дефіциту Державного бюджету України у випадку імплементації податку на виведений капітал (що за оцінками фахівців може сягнути 20-30 млрд. грн.) вважаємо доцільним запровадження цієї моделі оподаткування прибутку виключно для представників малого та середнього бізнесу. При цьому, подальшого вирішення потребують питання пов'язані з: умовами переходу зі спрощеної системи оподаткування, механізми оподаткування у випадку відсутності розподілу прибутку впродовж 3-5 років та врахуванні сум переплат по податку на прибуток. впровадженням податку на виведений капітал.

➤ напрямами розширенням соціально-регулюючих властивостей податку на доходи фізичних осіб (шляхом посилення ролі прибуткового оподаткування громадян на основі одночасного проведення реформи охорони здоров'я, та стимулювання заходів запровадження державної накопичувальної та недержавної системи пейсійного забезпечення), та закріплення його сум за місцем проживання/реєстрації платника податків (що позитивно вплине на параметри локального рівня фіскального простору держави);

➤ запровадженням диференційованих ставок податків на споживання, зокрема ПДВ, на товари першої необхідності (5-10 %) та підвищення ставок для високовартісних товарів (до 25%). В Україні, на фоні значної соціальної стратифікації суспільства, високого рівня соціальної напруги, швидких темпів збідніння населення (60% громадян за оцінками представництва ООН та Державної служби статистики України) такі заходи сприятимуть як пом'якшенню соціальної напруги так і слугуватимуть розширенню джерел наповнення казни держави;

➤ вдосконаленням онлайн сервісів, з побудовою комплексної системи зберігання та захисту інформації, що унеможливить несанкціонований доступ та зміну інформації;

➤ запровадженням мобільних додатків з спеціалізованими програмними продуктами, що уможливлять доступ до сервісів Державної фіскальної служби, вдосконалення процедур реєстрації, обліку та подання звітності;

➤ забезпеченням належного рівня кваліфікації кадрового персоналу Державної фіскальної служби України з одночасним підвищенням рівня їх матеріального забезпечення та соціального захисту;

➤ здійсненням системи заходів щодо покращення обміну інформацією з фіскальними інституціями інших країн світу, що сприятиме протидії податковим та митним правопорушенням;

➤ формуванням Служби фінансових розслідувань, з делегуванням їй аналітичних, контролінгових, моніторингових та інформаційних (на основі формування спеціального банку даних про платників податків, який міститиме дані від кредитних бюро, аудиторів, реєстрів акціонерів компаній, кадастрів об'єктів

нерухомості, інформації про пайовиків, директорів, управляючих, державних службовців та фінансово відповідальних осіб) даних, що сприятиме оптимізації протидії ухиленню від оподаткування;

➤ покращенням оснащення пунктів перетину митного кордону та митного оформлення з одночасним посиленням боротьби з митними правопорушеннями, контрабандою та корупцією у митній сфері, а також посиленням ролі митного пост аудиту для аналізу та володіння достовірною інформацією про рух товарних потоків в межах митного простору держави;

➤ відмовою від ситуативного реформування податкового законодавства, здійснення трансформаційних перетворень в податковій сфері на основі аналізу параметрів економічного простору держави з широким залученням на засадах відкритості та демократичності усіх верств суспільства;

➤ узгодженням та поєднання в одну податкових, митних баз даних, а також баз, пов'язаних зі сплатою соціальних внесків;

➤ мінімізації рівня трансакційних витрат і втрат учасників податкових правовідносин;

Перш ніж аргументувати теоретичне підґрунтя означеного напряму трансформації вітчизняних інститутів оподаткування вважаємо за необхідне звернути увагу на дослідження фахівців відділу економічного аналізу Казначейства Австралії, прийнятого до уваги Комітетом з питань фіскальної політики ОЕСР у 2005 р.. Його розробники, Т. Олівер та С. Бартлі досліджуючи питання встановлення законодавчих та адміністративних характеристик функціонування податкової системи, а також займаючись розробкою і впровадженням нових законодавчих ініціатив обґрунтували існування двох типів витрат, пов'язаних з запровадженням нових заходів державного впливу у сфері фіску. До першого типу вчені віднесли витрати на безпосередню акумуляцію податкових надходжень, які охоплюють державні адміністративні витрати та витрати на дотримання податкових зобов'язань платників податків при виконанні свого податкового обов'язку. Витрати другого типу, що кратно перевищують рівень витрат на акумуляцію, становлять так звані витрати на ефективність [442].

Витрати на дотримання охоплюють широкий спектр як матеріальних, так і нематеріальних витрат, що включають витрати на отримання необхідних знань про відповідні аспекти податкової системи, складання записів, придбання, встановлення та ведення систем бухгалтерського та податкового обліку, оформлення і подання податкової звітності, оцінки ефективності застосування законодавчо дозволених загальних та альтернативних моделей оподаткування, обчислення і перерахунку сум податків і податкових платежів. Фахівцями було доведено, що нові заходи податкового реформування не повинні ускладнювати податкову систему, оскільки досить часто «проста» зміна положень податкового законодавства внаслідок поєднання багатьох окремих складових спричиняє складні та навіть суперечливі вимоги, які за визначенням Т. Олівера та С. Бартлі, провокують з одного боку прагнення максимального виконання податкового обов'язку, а з іншого боку - його мінімізації, і як наслідок - приховування значних сум податкових зобов'язань.

Загалом, інституціональна теорія ефективність функціонування суспільних інститутів зводить до межі реалізації конкретною інституціональною одиницею тих функцій, які їй приписуються. Попередньо було встановлено, що інститути оподаткування виконують інтегративну, трансакційну, стабілізаційну, регулятивну та трансляційну функції, окреслення яких дозволило виділити перелік завдань, що повинні виконуватись в процесі їх функціонування та реформування, зокрема:

а) *нейтралізація невизначенності у взаємодіях суб'єктів податкових правовідносин*, з чітко окресленим місцем, суспільною роллю та траєкторією розвитку. В цьому контексті процеси постійного реформування інститутів оподаткування на фоні перманентних змін в податковому законодавстві держави, відсутність чіткості і прозорості діяльності фіскальних інституцій, їх завдань і функцій, характеру підпорядкування та ін. не дозволяє говорити про існування чітко окресленої концепції розвитку держави у сфері фіску;

б) *забезпечення інституціональної рівноваги* що проявляється в забезпеченні стійкості позицій учасників податкових правовідносин, можливостей реалізації їх інтересів, встановлення однакового підходу до платників податків, недопущення проявів дискримінації в розрізі їх груп, рівня виконання податкових зобов'язань,

обсягу податкового навантаження тощо. Порушення інституціональної рівноваги зумовлює збільшення трансакційних витрат для учасників податкових правовідносин та обумовлює наміри пошуку ресурсів для їх компенсації;

в) *мінімізація трансакційних витрат*, обсяг яких повинен відповідати обсягу підтримки забезпечення функціонування інституту оподаткування. У випадку зростання обсягу трансакційних витрат знижується ефективність функціонування інституту, має місце зростання питомої ваги неформальних взаємодій та відбувається перенесення низки завдань і функцій на компліментарні інститути. Отже, трансакційні витрати, їх обсяг і динаміка є кількісним вимірником ефективності функціонування інституціональних одиниць.

В економічній літературі виділяють два підходи до оцінки рівня і обсягу трансакційних витрат. Згідно з першим, враховують динаміку зміни трансакційних витрат, зростання яких є свідченням зниження інституціональної стійкості системи, другий аналізує чинники впливу на рівень трансакційних витрат. Певним втіленням означених підходів оцінки рівня трансакційних витрат, затрат часу та зусиль в практичній площині є формування відповідних рейтингів податкових систем, що здійснюються міжнародними організаціями та аналітичними інституціями.

➤ здійсненням масштабної та тривалої податкової амністії, в ході якої доцільно запровадити обов'язкове декларування та у відповідності з досвідом зарубіжних країн встановити податок за легалізацію на рівні 5-10% від загального обсягу суми коштів, що підлягає легалізації.

В міжнародній практиці, використання такого інструменту є поширеним явищем як на загальнодержавному, так і на регіональному рівні. Для прикладу, в Європі “податкова індульгенція” неодноразово надавалась платникам у Франції, Бельгії, Італії, Ірландії та інших країнах. В Україні, з метою подолання кризових явищ в економіці, на основі використання існуючих у світовій фіскальній практиці методів протидії тіньовому сектору економіки було оголошено проведення податкової амністії. Її запровадження здійснювалось у формі так званого податкового компромісу на основі прийняття Закону України № 63VIII від 25.12.2014 р. “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення

податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу” [242], який набрав чинності 17.01.2015 р.

Основними умовами досягнення вітчизняного податкового компромісу стало:

–по-перше, визнання його згідно з підрозділом 92 розділу 20 “Перехідні положення” Податкового кодексу України як “режиму звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їхніх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1.04.2014 р.” з урахуванням встановлених Податковим кодексом термінів давності, що становлять 1095 днів;

–по-друге, право платника податків, який вирішив скористатися процедурою податкового компромісу, подати відповідні уточнені розрахунки податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, в яких визначено суму завищення витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суму завищення податкового кредиту з податку на додану вартість. Право подання уточнюючих розрахунків з метою застосування податкового компромісу було надано платникам податків впродовж 90 календарних днів, тобто з 17.01.2015 р. до 17.04.2015 р.;

–по-третьє, право фіскального органу у прийнятті рішення щодо необхідності проведення документальної позапланової перевірки або відсутності необхідності в її проведенні протягом 10 робочих днів від дня, наступного за днем подання уточненого розрахунку. У випадку отримання повідомлення від фіскального органу про відсутність необхідності в проведенні документальної позапланової перевірки податкові зобов'язання платника податків вважаються узгодженими від дати одержання такого повідомлення. Отримання повідомлення від функціонального підрозділу фіскальної служби зобов'язувало платника податків сплатити 5% заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість впродовж 10 календарних днів від дати такого узгодження;

–по-четверте, у випадку прийняття фіскальним органом рішення про необхідність проведення документальної позапланової перевірки податкові зобов'язання вважалися узгодженими в розмірі, зазначеному в уточненому розрахунку, від дати отримання довідки, що підтверджувала правомірність визначення сум податкових зобов'язань в уточненому розрахунку, або в розмірі, зазначеному в податковому повідомленні-рішенні, від дати його отримання платником податків, якщо уточнений розрахунок, на думку фіскального органу, є неправильним. У цьому разі платник податків був зобов'язаний сплатити 5% заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість протягом 10 календарних днів від дати такого узгодження. Якщо ж платник не погоджувався з розміром податкових зобов'язань, визначених податковим органом унаслідок податкової перевірки, та здійснював адміністративне чи судове оскарження такого податкового повідомлення-рішення, то вказане давало підстави вважати, що податковий компроміс не був досягнутий. Датою досягнення податкового компромісу вважалася дата сплати платником податків повної суми занижених податкових зобов'язань;

–по-п'яте, за умови досягнення податкового компромісу платник податків та його посадові особи звільнялися від кримінальної відповідальності за ст. 212 Кримінального кодексу України та від відповідальності у справі про адміністративні правопорушення за ст. 1631 Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Однак особливий, так би мовити самотній характер проведення податкової амністії в Україні не позбавив її низки недоліків та прорахунків, до них можемо віднести такі:

- 1) відсутність законодавчих норм, на основі яких фіскальні органи були б у праві нараховувати за результатами перевірки більший розмір податків, ніж ті, що мають бути сплачені платником податків для досягнення податкового компромісу. За умови, що розмір нарахованих фіскальним органом зобов'язань є, на думку платника, завищеним, він не має права та можливості оскаржити їх розмір, оскільки це, по-перше, буде суперечити умовам досягнення податкового компромісу, а по-друге, зобов'яже платника податків після закінчення процедур оскарження сплатити

не 5%, а 100% податкових зобов'язань, які він самостійно задекларував шляхом подачі уточненого розрахунку;

2) ймовірність нівелювання “благих намірів і поривань” платників податків щодо легалізації їхніх тіньових активів у випадку недосягнення податкового компромісу, але подання уточнюючого розрахунку, який може розглядатись як доказ вчинення порушення податкового законодавства;

3) у випадку застосування податкового компромісу платник податків звільняється від відповідальності, передбаченої Податковим кодексом України, ст. 212 Кримінального кодексу України, ст. 1631 Кодексу України про адміністративні правопорушення. Проте, таке звільнення від вини у вчиненні правопорушень, передбачених зазначеними нормами, не звільняє від інших видів відповідальності, що можуть бути кваліфікованими і за іншими статтями Кримінального кодексу України, а саме:

- “Підробка документів” (ст. 366 Кримінального кодексу України) – стосується складання документів, які супроводжують безтоварні операції;

- “Привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем” (ст. 191 Кримінального кодексу України) – стосується розкрадання державного майна шляхом штучного збільшення обсягів закупівлі товарів, робіт, послуг за державні кошти;

- “Фіктивне підприємництво” (ст. 205 Кримінального кодексу України) – стосується створення “конвертаційних центрів” на підставних осіб без мети здійснення підприємницької діяльності;

- “Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом” (ст. 209 Кримінального кодексу України) – стосується переведення в готівку коштів за удаваним правочином для легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, тощо.

Таким чином, можемо констатувати, що, здійснюючи податкову амністію, законодавець не врахував ймовірність притягнення до відповідальності платника за іншими, так би мовити “суміжними” статтями. Таким чином, добровільне зізнання платника податків у вчиненні антифіскальних дій могло бути підставою для початку досудового слідства щодо інших можливих складів злочину. Однак жодного

звільнення від потенційної кримінальної відповідальності, що передбачено іншими статтями ККУ, крім статті 212, не передбачено;

4) податковий компроміс не гарантує звільнення від відповідальності контрагентів платника податків, що не бажали застосовувати податковий компроміс, але були втягнуті в процес. У результаті цілком очікуваним могло бути здійснення щодо таких платників податкових перевірок з ймовірним донарахуванням сум податкових зобов'язань, необхідністю доведення власної невинуватості в судовому порядку;

5) податковий компроміс поширювався виключно на податок на додану вартість та податок на прибуток, проте зниження податкових зобов'язань з цих податків неминуче супроводжувалось зняттям коштів з розрахункових рахунків, виплатою тіньової заробітної плати, залученням тіньових “конвертаційних центрів”. Таким чином, держава позбавила можливості платників податків легалізувати діяльність шляхом досягнення податкового компромісу з ще як мінімум двох податків – податку з доходів фізичних осіб та ЄСВ;

6) обмеження спектра поширення податкового компромісу виключно податковими зобов'язаннями з ПДВ та податку на прибуток фактично позбавило можливості взяти участь у цій процедурі фізичних осіб-підприємців, які перебувають на загальній системі оподаткування. Це, на нашу думку, є свідченням порушення принципу рівності всіх платників податків перед законом, передбаченого підпунктом 4.1.2 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, незважаючи на те, що норми відповідальності згідно з Кримінальним кодексом України є однаковими для всіх платників;

7) відсутність можливості сплати узгоджених 5% сум податкових зобов'язань на умовах розстрочення, оскільки якщо сума є досить значною, то не у кожного платника була можливість сплатити її одночасно. Таким чином, застосування податкового компромісу є особливо вигідним для представників великого бізнесу;

8) наявність корупційної складової внаслідок залежності від волі посадовця щодо прийняття заяви про податковий компроміс та ймовірності організації податкової перевірки;

9) в результаті поспішності прийняття Закону про податковий компроміс залишилася низка прорахунків, внаслідок яких його застосування мало сумнівну ефективність у ряді випадків та було безпрограшним варіантом лише для тих платників податків, які перебували у процесі оскарження податкових повідомлень-рішень та розуміли, що процедура оскарження, скоріш за все, завершиться не на їхню користь. Таким чином, усунення системних недоліків за рахунок внесення змін та доповнень до Податкового кодексу України шляхом розширення переліку гарантій непритягнення до відповідальності в разі застосування податкового компромісу платників податків та їх контрагентів слугувало б стимулом для підвищення ефективності вітчизняної моделі податкової амністії.

На нашу думку, передумовами ефективності здійснення податкової амністії в Україні, є:

- 1) загальна лібералізація податкового режиму;
- 2) потужна інформаційна та інституційна підтримка;
- 3) реформа податкової системи та трудового законодавства;
- 4) наявність чіткого покрокового алгоритму реалізації податкової амністії з передбаченням ймовірних ситуативних особливостей;
- 5) гарантія відсутності відповідальності як щодо здійснених правопорушень, так і порушень, здійснених з метою уникнення оподаткування;
- 6) метою здійснення податкової амністії має бути досягнення суспільного компромісу між державою та платниками податків;
- 7) відсутність дискримінаційного характеру шляхом встановлення певних пільг чи переваг для платників, що скористалися можливістю використання податкової амністії;
- 8) запобігання недопущенню зростання обсягів тіньового капіталу в подальшому;
- 9) гарантії недоторканності активів;

10) відсутність в майбутньому будь-яких видів відповідальності для платників податків при сплаті ними певної частини заборгованості без сплати штрафних санкцій або сплати всієї суми заборгованості зі сплатою певної частини штрафних санкцій.

➤ посилення рівня конкурентоспроможності інститутів оподаткування в контексті розширення фіскального простору;

В рейтингу податкових систем *Doing business 2017*, підготованому Світовим банком спільно з Pricewaterhouse Coopers, Україна займає 80 місце серед 190 країн, в яких проводилось дослідження. Аналіз легкості оподаткування включає в себе загальну кількість платежів, які сплачують платники податків, кількість годин на визначення податкового зобов'язання, заповнення податкової звітності та контакти з фіскальними органами. Порівняння 84 місця в рейтингу 2017 р. за індикатором «оподаткування» з рейтингами минулих років засвідчують позитивну динаміку, проте ці зміни є досить віддаленими від подібних індикаторів ефективності податкової системи в країнах Європи та ОЕСР, Додаток С (таб. 7).

Як бачимо, у 2010–2016 рр. спостерігається поліпшення в усіх трьох складових оподаткування – кількості платежів, які враховують п'ять податків: податок на прибуток, податок на додану вартість, єдиний соціальний внесок, земельний та екологічний. Проте, як зазначають аналітики, скорочення кількості платежів відбулося лише формально, за рахунок переходу основної частини платників податків на електронну подачу звітності за єдиним соціальним внеском.

Фахівці ОЕСР у 2015 р. за показниками спрощення процедур торгівлі оцінили Україну на 0,9 бала з максимально можливих 2, що зумовлено неефективністю управління в митній сфері, заантажованістю керівництва митних органів, недоліками інформаційного, технічного, кадрового забезпечення митних підрозділів, недостатнім рівнем внутрішньої і зовнішньої співпраці. Окрім визначених складностей, на нашу думку, значно впливають на ефективність функціонування митних органів нормативно-правове забезпечення, недостатня прозорість та відкритість, наявність черг, перевищення часу на митне оформлення в порівнянні з європейськими стандартами, застаріле програмне забезпечення,

технічне оснащення, відсутність застосування методів пост-аудит контролю, масштабна корупція, постійні зміни структури та керівництва. Такий рівень міжнародних рейтингів, що прямо чи опосередковано засвідчує ефективність функціонування суспільних інститутів держави пояснюється високим рівнем впливу на їх функціонування детермінуючих передумов економічного, політичного, ментально-культурного, соціального та інституціонального характеру.

Беззаперечним є тісний зв'язок податкової конкуренції з глобалізаційними перетвореннями, інтеграцією ринків, товарів, послуг, інформації, всього того, що є передумовами науково-технічного прогресу. Високий рівень податкової конкурентоспроможності полегшує залучення інвестицій в економіку країни, сприяє підвищенню підприємницької активності, організації робочих місць, крім того, зумовлюється збільшенням державних доходів. Однак існує низка аргументів на користь безпідставності побоювань щодо негативного впливу податкової конкуренції на скорочення доходів держави. Перш за все, держава, ефективно формуючи податкову та банківську політику, може відшкодовувати ймовірний дефіцит коштів за рахунок залучення іноземного капіталу, що сприятиме зниженню рівня безробіття в країні, стимулюватиме діяльність як підприємницьких, так і фінансово-кредитних установ. По-друге, наявність низького рівня оподаткування стримуватиме відтік капіталів, робочої сили, сприяючи збільшенню рівня зайнятості та обігу грошових коштів.

Необхідність врахування конкурентних чинників при розгляді інститутів оподаткування зумовлюється тим, що функціонування тих чи інших одиниць фіскального простору або забезпечує існування конкурентних переваг на рівні територій, держав, чи їх об'єднань, або перешкоджає їх формуванню, гальмуючи економічний розвиток. Розуміння особливих проявів конкуренції між локальними, територіальними рівнями фіскального простору, зумовлених суперництвом інститутів оподаткування, сприяло появі нового напрямку наукових досліджень – податковій конкуренції, а в міждержавному аспекті – її міжнародного підходу.

Запозичення моделей інститутів соціально-економічних систем Заходу і механічне їх перенесення на національний ґрунт, тобто в інші соціально-економічні

умови не дозволило отримати аналогічні результати та досягнути ідентичних соціальних і економічних ефектів, ще раз актуалізувавши увагу на необхідності врахування особливостей вітчизняного інститутогенезу, узагальнення еволюційних передумов розвитку та системного аналізу національних інституціональних одиниць. На сьогоднішній день є чинники, які перешкоджають економічному розвитку, а відповідно, і належному рівню конкурентоспроможності держави та її інститутів у глобальному просторі.

Згідно з еволюційним підходом, у процесі інституціональної конкуренції виживають найбільш ефективні системи й інститути, а неефективні здійснюють тривалий за терміном протікання та масштабний за сферою впливу супротив інституціональним трансформаціям. І в цьому контексті беззаперечною на етапі конкуренції інститутів глобального і локального фіскального простору є роль держави, яка, з одного боку, нівелюється в системі глобальних взаємодій, а з іншого – набуває особливих завдань та пріоритетів шляхом управління і регулювання суспільним розвитком, забезпечення належного рівня конкурентоспроможності інститутів та систем.

Лише в умовах домінування демократичних принципів і свобод має місце побудова інститутів, що відповідають вимогам часу та потребам носіїв інституту, і навпаки, як тільки держава втрачає свої регулюючі функції і контроль за процесами реформування на основі ослаблення формальних норм, у силу вступає ринкова анархія з домінуванням криміногенних і корумпованих структур, що грабують раніше накопичені багатства, створюють фіктивний капітал і непомітно розвалюють економіку держави. Таким чином, свобода є остеологічним фундаментом інституціональних змін у суспільстві, базовим імперативом еволюційного потенціалу суспільного розвитку.

Аналіз засад здійснення інституціональної еволюції дозволяє констатувати, що функціонування ефективних інститутів оподаткування є можливим за умови формування такої філософії розвитку національної інституціональної моделі, яка не лише сприятиме задоволенню інтересів носіїв інституту, але розширюючи їх свободу вибору, наділятиме творчим потенціалом побудову соціально–економічної

системи своєї держави. Інститути оподаткування стають активними індикаторами активності та конкурентоспроможності держави в умовах глобального перерозподілу факторів виробництва. Без перебільшення можна стверджувати, що вони є визначальним інтегрованим параметром, який окреслює здатність держави забезпечувати фінансову самостійність та спроможність у досягненні основних пріоритетів розвитку, і на основі конкурентних переваг сприяти залученню додаткових фінансових ресурсів у фіскальний простір держави.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 5.

Дослідження напрямів реформування фіскальних інституцій України в контексті тенденцій глобального розвитку дало змогу стверджувати, що процеси оподаткування, як і будь-які інші економічні чи соціальні процеси ґрунтуються на визначеній інституціональній структурі, здійснюються з метою забезпечення бажаних і очікуваних фіскальних та соціально-економічних дій і заходів, доцільних з точки зору досягнення спільної мети, зумовлює асиметричність відносин і статусів учасників, тобто виділення керованих суб'єктів та об'єктів, а також органів реалізації управлінського впливу в сфері фіску.

Встановлено, що інститути оподаткування втілюються через відповідні інституції, які запропоновано тлумачити як структурно-функціональну модель (форму) організації інститутів оподаткування, що виступає елементом механізму реалізації державного управління в сфері фіску, виконання функціональних завдань якого у відповідності зі схвалюваною носіями інституту місією, метою та ідеологією здійснюється за допомогою матеріальних, інформаційних, технічних та людських ресурсів.

Доведено, що у фіскальному просторі України функціонує низка державних інституцій, які у відповідності з делегованими обов'язками виконують відповідні функції, що охоплюють реалізацію фіскальної політики держави, її стратегії і тактики, заходів управлінського впливу щодо корегування рівня доходів і видатків, протидії та нейтралізації впливу ймовірних фіскальних ризиків і загроз, управління державними активами та борговими зобов'язаннями. Виділення окремих складових інституцій оподаткування зумовлюється аналізом їх приналежності та підпорядкованості в межах механізму управління, що відповідає певному рівню ієрархії, визначаючи функції даного елемента (обов'язки, ролі, статуси).

Обґрунтовано, що в більшості країн світу податкові інституції створені у вигляді уніфікованих напіваавтономних структур, яким делеговані функції управління процесами оподаткування, в тому числі і митного, однак різниця у моделі організації зводиться до відмінностей в політико-правовому базисі держави,

системі забезпечення та надання суспільних благ і послуг, специфіки історичного розвитку процесів оподаткування.

Ретроспективний огляд хронології побудови вітчизняних фіскальних інституцій засвідчив чітке стратегічне прагнення їх прискореного розвитку з метою досягнення параметрів та ефектів функціонування аналогових структур економічно розвинутих країн авангарду, що спроможні в умовах зростаючих глобалізаційних викликів і загроз забезпечувати реалізацію окреслених цілей розвитку держави, та дозволив виділити п'ять етапів їх становлення і розвитку.

Аналіз особливостей розвитку вітчизняних фіскальних органів дозволив дійти висновку, що не дивлячись на зовнішню схожість інституційної структури органів управління оподаткуванням, які функціонували у вигляді Державної податкової служби України, Державної митної служби України, Міністерства доходів і зборів України, Державної фіскальної служби, вважаємо, що вона не може бути віднесена до жодних з існуючих у світовій практиці типів. Загалом, історія становлення фіскальних органів України засвідчує тривалий і складний шлях їх формування з метою ефективного виконання завдань зі здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством.

Встановлено, що характерною ознакою функціонування фіскальних інституцій в сучасних умовах є трансформаційні перетворення в системі акумуляції соціальних платежів, що втілюють дві цивілізаційні тенденції реформування системи їх мобілізації: шляхом передачі делегованих повноважень щодо акумуляції крім податків і податкових платежів також соціальних внесків відповідним податковим структурам; та поєднання інформаційних баз, систем оцінки ризику чи раціоналізації діяльності функціональних процедур автономних фіскальних інституцій в складі як податкових органів так і органів мобілізації соціальних платежів. На підставі цього, з метою усунення дублювання функцій щодо порядку обліку, перевірки стану розрахунків платників податку на доходи фізичних осіб та

єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування обгрунтована доцільність передачі функції ведення обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування функціональним підрозділам ДФС України, з наданням права доступу до нього органам соціального страхування.

На основі аналізу особливостей функціонування в структурі контролюючих органів з питань оподаткування розвинених країн світу підпорядкованих структурних підрозділів або окремо функціонуючих інституцій, спектр завдань яких зводиться до боротьби та попередження економічних злочинів в сфері оподаткування, обгрунтовано доцільність при окресленні засад функціонування Служби фінансових розслідувань застосування позитивного досвіду Фінляндії, де функціонує спеціальний банк даних, який щоденно поповнюється даними від кредитних бюро, аудиторів, реєстрів акціонерів компаній, кадастрів об'єктів нерухомості, інформації про пайовиків, директорів, управляючих, державних службовців та фінансово відповідальних осіб. Функціонування даного банку уможлиблює отримання та впорядкування необхідної інформації про конкретну фізичну особу, її матеріальний та майновий стан, доходи, видатки, рівень споживання та визначає ймовірність ухилення від оподаткування.

Встановлено, що в світовій практиці існує доволі широкий модельний ряд побудови фіскальних інституцій, у тому числі тих, які поєднують у собі податкові та митні функції, на підставі чого обгрунтована доцільність застосування в Україні інтегрованих моделей фіскальних органів.

На основі обгрунтування поліструктурності суспільного розвитку, складної та багатосторонньої структури інституціональної структури соціуму, що поєднує як рівноважні, так і конфліктні параметри розвитку, обгрунтовано існування конфліктів, які проявляючись у всіх без винятку сферах життя суспільства та його інститутів, можуть зумовлюватися суперечностями, пов'язаними з: необгрунтованістю мети функціонування (призначення формальних норм і правил); інструментами реалізації та сферою охоплення; надмірним чи невідповідним переліком виконуваних функцій; масштабними трансакційними витратами

функціонування та втратами трансакційного обміну; ступенем відторгнення норм, що вводяться ззовні чи зсередини; здатністю до мутацій інституціональних структур. Специфічна природа інститутів оподаткування зумовлюється напрямками їх поширення та спектром впливу, що охоплює практично всі сфери життєдіяльності суспільства і тому вони можуть виступати як передумова появи нових та загострення вже існуючих суспільних конфліктів, або як дієвий засіб їх попередження.

Обґрунтовано, що конфлікти у сфері оподаткування володіючи активною та пасивною формою прояву в значній мірі залежать від суперечностей нормативно-правового характеру, механізмів податкового адміністрування, недоліків технічного, інституційного та інформаційного забезпечення, надмірності регулюючого державного впливу. Вирішення конфлікту інтересів, який проявляється у відкритій формі, здійснюється шляхом розв'язання: судового та податкового спору, а також поширеного у зарубіжній практиці, на відміну від України, моделі альтернативного вирішення податкових спорів.

Доведено, що засобом ефективного подолання ймовірного конфлікту інтересів між державою і платниками податків та ризику його настання в межах глобального, міждержавного, державного та локального фіскального простору є альтернативне вирішення конфлікту інтересів. Відмінність цього методу від судового та адміністративного розгляду полягає в залученні неупереджених осіб чи структур до вирішення податкових спорів, що включає посередництво (медіацію), погоджувальні процедури та ранню нейтральну оцінку

Констатовано, що виявлення ефектів та окреслення пріоритетів трансформації інститутів оподаткування є доволі складним завданням через надзвичайно важливу роль цього суспільного інституту, функціонування якого знаходиться на стику протилежних економічних інтересів учасників фіскальних взаємодій. Саме тому вимоги, що ставляться до інститутів оподаткування, є доволі суперечливими, оскільки не можуть зводитися лише до фіскальних пріоритетів наповнення бюджетів держави чи, навпаки, нівелювання необхідності забезпечення соціальних стандартів держави в процесі активізації розвитку суб'єктів господарювання.

Необхідність врахування конкурентних чинників при розгляді інститутів оподаткування зумовлюється тим, що функціонування тих чи інших одиниць фіскального простору або забезпечує існування конкурентних переваг на рівні територій, держав, чи їх об'єднань, або перешкоджає їх формуванню, гальмуючи економічний розвиток.

Інститути оподаткування стають активними індикаторами активності та конкурентоспроможності держави в умовах глобального перерозподілу факторів виробництва. Без перебільшення можна стверджувати, що вони є визначальним інтегрованим параметром, який окреслює здатність держави забезпечувати фінансову самостійність та спроможність у досягненні основних пріоритетів розвитку, і на основі конкурентних переваг сприяє залученню додаткових фінансових ресурсів у фіскальний простір держави.

Виявлено, що в сучасних умовах глобалізаційних трансформацій роль інститутів оподаткування як індикатора конкурентоспроможності держави та її економіки зростає, оскільки у процесі інституціональної конкуренції виживають найбільш ефективні системи й інститути, а неефективні здійснюють тривалий за терміном протікання та масштабний за сферою впливу супротив інституціональним трансформаціям. І в цьому контексті беззаперечною на етапі конкуренції інститутів глобального і локального фіскального простору є роль держави, яка, з одного боку, нівелюється в системі глобальних взаємодій, а з іншого – набуває особливих завдань та пріоритетів шляхом управління суспільним розвитком, забезпечення належного рівня конкурентоспроможності інститутів та систем.

Лише в умовах домінування демократичних принципів і свобод має місце побудова інститутів оподаткування, що відповідають вимогам часу та потребам носіїв інституту, і навпаки, як тільки держава втрачає свої регулюючі функції і контроль за процесами реформування на основі ослаблення формальних норм, у силу вступає ринкова анархія з домінуванням неформальних інститутів.

Основні результати дослідження опубліковано в: [288; 291; 297; 305; 317; 321;322].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі подано теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення важливої наукової проблеми, що виявляється у розробці теоретико-методологічних положень та науково-методологічних підходів до дослідження інститутів оподаткування і детермінант їх функціонування у фіскальному просторі. Результати досліджень дозволили сформулювати низку концептуально-теоретичних, методологічних і науково-практичних висновків, спрямованих на вирішення завдань дисертації відповідно до визначеної мети.

1. Сучасний етап цивілізаційного розвитку характеризується складністю та динамізмом суспільних трансформацій. Набуття Україною незалежності та обрання нею ринкового типу господарювання зумовили необхідність здійснення в стислі терміни революційних за змістом інституціональних змін у всіх сферах суспільного життя, в тому числі у сфері оподаткування, яке є складноорганізованою системою, котрій властивий нелінійний та ймовірнісний характер розвитку. Значні розходження між очікуваними і реальними результатами реформування, фіскальними, економічними та соціальними ефектами, недостатня ефективність запроваджених технологій фіскального адміністрування обумовлюють гостру потребу концептуалізації парадигми оподаткування. Економіко-філософське переосмислення податкових теорій є підґрунтям побудови нового, адекватного до сучасних засад системного буття, парадигмального базису у сфері фіску, складність суспільних, економічних, політичних, ментальних та культурних проявів якого дає можливість окреслити інституціональний ракурс пізнання.

2. У дисертації систематизовано методологічний інструментарій дослідження сутності оподаткування та побудовано його метаматрицю, яка є композицією відображень множини економічних, соціальних, політичних, культурно-ідеологічних та структурних базисів, що визначають як форми пізнання процесів оподаткування, так і практику їх реалізації. Застосування означеного методологічного інструментарію враховує специфіку оподаткування впродовж траєкторії розвитку соціуму, дозволяє окреслити детермінанти функціонування його

інститутів на етапі сучасних цивілізаційних трансформацій та уможлиблює передбачення ймовірнісного характеру їх розвитку в майбутньому.

3. У роботі доведено, що оподаткування є суспільним феноменом, дослідження проявів якого представляє науковий інтерес як у теоретичній, так і практичній площині. Аналіз теорій оподаткування окреслив їх класифікацію з поділом на архетипні та ідеологічні. Архетипні теорії (охоплюють податкові теорії від теорії обміну до різноманітних її модифікацій) на основі окреслених цінностей і норм з метою загального суспільного визнання та сприйняття формували архетипи колективної свідомості та легітимізували інститути оподаткування, сприяючи якісному збагаченню усвідомлених ідей і набутого досвіду. Ідеологічні теорії зумовлювались впливом ідеологічних передумов відповідно до обраних інструментів податкової політики та заходів державного управління у сфері фіску.

Підтверджено, що першопочатковою, об'єктивно обумовленою, домінуючою та іманентно властивою податкам є фіскальна функція. Однак у процесі суспільної еволюції податки як елемент системи фінансових відносин набувають регулюючої функції, в межах якої змінюється їх роль і призначення. Зазначено, що в економічно розвинених країнах концептуалізовані та теоретично обґрунтовані класичні принципи оподаткування: справедливість, рівномірність, ясність (прозорість), дешевизна (ефективність технологій податкового адміністрування). Аналіз вітчизняного податкового законодавства не дає підстав стверджувати про наявність повного спектра зазначених принципів, дотримання яких належним чином забезпечувало б ефективне функціонування як податкового механізму, так і податкової системи держави.

4. У процесі дослідження обґрунтовано, що оподаткування є унікальним інститутом, який, характеризується економічним, соціальним і політичним характером прояву, стосується всіх систем та сфер функціонування суспільства. У роботі згруповано теоретичні підходи до дослідження інститутів оподаткування на основі гносеологічних ракурсів трактування їх сутності. На основі систематизації нормативного, інформаційного, організаційного, еволюційного, соціального, етичного, ігрового, договірної та трансакційного ракурсів автором доведена

методологічна доцільність визначення інституціональної сутності оподаткування в діапазоні трактування його як норми, поведінкового стереотипу, правил гри і основ трансакційного обміну. Виокремлено функції інституту оподаткування (трансакційну, інтегративну, стабілізаційну, регулятивну, трансляційну) та визнано трансакційну як домінуючу. Зазначено, що трансакції частини доходів платників податків у бюджети держави характеризуються передачею прав власності, грошовими потоками та доповнюються трансакційними витратами і втратами, а їх обсяги є індикаторами ефективності функціонування інститутів оподаткування. Неефективні або дисфункціональні інститути оподаткування, характеризуючись повним або частковим невиконанням своїх функцій, провокують трансакційні втрати учасників оподаткування.

5. Існування різних варіантів інституціональних взаємодій є підґрунтям для виокремлення формальних і неформальних інститутів оподаткування. У дисертації подано авторське тлумачення сутності формальних і неформальних інститутів оподаткування та виокремлено способи їх взаємопереходу: модифікація та легалізація. Доведено, що у суспільстві, в якому формальні норми оподаткування є ефективними в забезпеченні індивідуального інтересу, роль неформальних інститутів є незначною. І навпаки, якщо функції інституту неформалізовані або формалізовані неналежним чином (з урахуванням відповідних причин), зростає масштаб впливу неформальних інститутів, що проявляється у різноманітних формах антифіскальної поведінки. Для мінімізації проявів антифіскальної поведінки платників податків та зменшення рівня тіньової економіки запропоновано запровадити обов'язкове щорічне декларування доходів громадян (після досягнення ними 16-ти річного віку), з проведенням масштабної та тривалої податкової амністії як ефективного засобу легалізації тіньових капіталів.

Обґрунтовано, що ефективність податкових реформ та результати визначених взаємодій сукупності всіх (формальних і неформальних) інститутів оподаткування значною мірою залежать від податкової культури. Виокремлено функції податкової культури (акумуляції податкового досвіду, гносеологічну, історичного обміну, комунікативну, регулятивну, сигніфікативну, гуманістичну, пізнавальну, прикладну,

виховну) та проаналізовано її вплив на податкову поведінку учасників податкових взаємодій.

6. Неповторність та унікальність траєкторії розвитку суспільних інститутів і культури будь-якого суспільства виявляють очевидну детермінованість майбутнього його сценарію структурними особливостями соціального, політичного та економічного інститутогенезу. Це також стосується податкового інститутогенезу. Його детермінанти (тобто історично та ідеологічно зумовлений комплекс умов, які визначають параметри розгортання процесів розвитку і функціонування інститутів оподаткування у заданих координатах простору і часу, що зумовлюється багаторівневістю та багатокритеріальністю прояву) запропоновано згрупувати в системно обумовлені та дуальні типи. У роботі здійснено авторську періодизацію податкового інститутогенезу з виділенням та аналізом трьох його періодів (градуалістичний, інституціонального конструювання, конкуренції інститутів глобального та локального простору). З урахуванням проведеного узагальнення теоретичних досліджень з питань періодизації становлення податкової системи України та заходів податкового реформування запропоновано авторську періодизацію становлення і розвитку інститутів оподаткування в Україні з виділенням п'яти етапів та обґрунтуванням особливостей їх перебігу. Окреслено тенденції розвитку інститутів оподаткування в умовах міжнародної конкуренції та глобалізації.

7. У дисертаційній роботі запропоновано авторське тлумачення фіскального простору як середовища реалізації фінансових відносин, що наявні внаслідок специфічних взаємодій індивідів та їх груп з державою або державними інституціями з приводу розподілу, перерозподілу і використання фінансових ресурсів у локальному, національному, міждержавному та глобальному вимірах щодо управління доходами, видатками і борговими зобов'язаннями держави у певному циклі економічного розвитку. Обґрунтовано вплив структури, елементів та різновидів інститутів оподаткування, які, проявляючись як норми, правила гри, поведінкові стереотипи та умови трансакційного обміну, впливають на розширення / згортання фіскального простору.

8. Обґрунтовано, що сучасні характеристики розвитку інститутів оподаткування країн Європейського Союзу зумовлюються високим рівнем уніфікації та ідентифікують значну наближеність податкових систем держав, які охоплюють споріднені системи оподаткування доходів і прибутків, капіталів і споживання, порядку нарахування та сплати податків, надання податкових пільг, реалізації механізмів фіскального адміністрування та податкового контролю. Оцінка особливостей функціонування інститутів оподаткування в фіскальному просторі України виявила, що вітчизняна податкова система є схожою за структурою з податковими системами країн Європейського Союзу, однак не повною мірою є зіставною за нормами і принципами реалізації податкового законодавства.

9. Дослідження значення та проявів податкових елементів фіскального механізму в забезпеченні пріоритетів сталого економічного розвитку довело їх беззаперечну роль. Однак відсутність цілеспрямованості реалізації заходів податкового впливу, нечіткість пріоритетів податкової доктрини України, неузгодженість окремих її елементів, домінування фіскальних орієнтирів (попри задекларовані пріоритети соціального розвитку) перешкоджають, а в окремих випадках і унеможливають досягнення завдань її сталого розвитку. Проте в сучасних умовах значними є резерви підвищення ефективності застосування податкових елементів фіскального механізму, зокрема: зростання природоохоронної ролі екологічних податків, забезпечення справедливого перерозподілу доходів на основі підвищення соціальної ролі прибуткового оподаткування та встановлення високих соціальних стандартів оцінки вартості робочої сили, розширення спектра використання податкових пільг і преференцій для активізації підприємницької діяльності з посиленням контролю за ефективністю їх використання.

10. У процесі дослідження доведено, що податкове адміністрування є різновидом інституту оподаткування, що актуалізує здійснення оцінки його ефективності, частки трансакційних витрат і втрат учасників податкових правовідносин, рівня демократичності, прозорості та оптимальності виконуваних завдань і функцій структурними підрозділами фіскальних органів в процесі реалізації механізму підтримки і забезпечення дотримання норм, пошуку проявів

повної або часткової їм протидії та превентивних заходів впливу. Виявлено, що на ефективність податкового адміністрування в Україні впливають: часте внесення змін до податкового законодавства, наявність великої кількості підзаконних та інструктивних документів, суперечність їхніх окремих норм, відсутність ретельного кількісного та якісного аналізу доцільності запровадження / скасування певної правової норми, оцінки рівня готовності суспільства до їх сприйняття. Доведено, що методи та процедури реалізації податкового адміністрування здійснюють як прямий, так і опосередкований вплив на розширення / згортання фіскального простору державного та локального вимірів.

11. Важливою складовою інституціональних трансформацій у фінансовій системі держави є формування інститутів фіскальної децентралізації як детермінанти розширення державного та локального фіскального простору. Аргументовано, що в результаті здійснюваних заходів щодо становлення інституту фінансової децентралізації визначились позитивні тенденції зростання обсягів власних доходів місцевих бюджетів, значну частку яких становлять податкові надходження, а також зростання питомої ваги місцевих бюджетів (у т. ч. включно з трансфертами) в Зведеному бюджеті України.

12. У роботі аргументовано існування детермінуючого впливу між поведінковими параметрами реакції суб'єктів оподаткування та рівнем податкового навантаження при врахуванні коротко- та довгострокових фіскальних характеристиках. Визначено позитивний вплив здійснюваних заходів державно-управлінського впливу в сфері фіску (зокрема, уніфікації податкового законодавства та реформування діяльності фіскальних інституцій), що обумовлює наближення значень податкового навантаження до екстремумів виробничої та фіскальної функцій модельованих графіків кривих Лаффера. На підставі цього окреслено можливості зростання обсягів податкових надходжень в результаті подальшого покращення взаємовідносин між учасниками оподаткування.

13. У світовій практиці наявний широкий модельний ряд побудови фіскальних інституцій, у тому числі тих, які поєднують у собі податкові і митні функції та функції акумуляції соціальних внесків. На підставі цього підтверджена доцільність:

передачі функції ведення обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування функціональним підрозділам ДФС України з наданням права доступу до нього органам соціального страхування; створення Державної служби фінансових розслідувань з делегуванням їй аналітичних, контролінгових, моніторингових та інформаційних (на основі формування спеціального банку даних про платників податків, який міститиме дані від кредитних бюро, аудиторів, реєстрів акціонерів компаній, кадастрів об'єктів нерухомості, інформації про пайовиків, директорів, управляючих, державних службовців та фінансово відповідальних осіб) даних, що сприятиме оптимізації протидії ухиленню від оподаткування.

14. У дисертації обґрунтовано, що специфічна природа інститутів оподаткування зумовлена напрямами їх поширення та спектром впливу, що охоплює практично всі сфери життєдіяльності суспільства, і тому вони можуть виступати передумовою як появи нових, так і загострення існуючих суспільних конфліктів. Вирішення конфлікту інтересів, який проявляється у відкритій формі та здійснюється шляхом розв'язання судового та податкового спорів, запропоновано доповнити запровадженням моделі альтернативного вирішення податкових спорів, поширеної в зарубіжній практиці.

15. Констатовано, що успішну трансформацію вітчизняних інститутів оподаткування уможливорює дотримання системи політичних, економічних та інституціональних передумов, зокрема: 1) забезпечення політичної стабільності з одночасним розв'язанням зовнішнього військового конфлікту, запровадження системи заходів державного впливу для прискорення темпів розвитку національної економіки, що сприятиме залученню зовнішніх інвестицій для розширення параметрів економічного простору держави, зростанню обсягів бюджетних надходжень на державному та локальному рівнях; 2) ґрунтовний аналіз та комплексна оцінка ефективності видатків бюджетів, їх перерозподіл на користь видатків, фінансування яких сприятиме економічному зростанню; скорочення непродуктивних видатків; закріплення норм лімітування темпів зростання видатків бюджетів; спрямування зовнішніх кредитів, грантів, фінансової допомоги лише на

фінансування капітальних видатків; 3) підвищення інституціональної спроможності держави, забезпечення прав власності, демократичності та прозорості суспільних відносин; 4) дотримання високого рівня стабільності та дієвості монетарних та банківських інститутів, відмова від тактики фіскального домінування в монетарній політиці та банківській системі держави; 5) розробку і реалізацію науково-обґрунтованої фіскальної стратегії держави з визначеними пріоритетами та заходами реалізації.

Основні результати дослідження впроваджено у практичну діяльність Комітету Верховної ради України з питань економічної політики, Департаменту аудиту і Департаменту моніторингу доходів та обліково-звітних систем Державної фіскальної служби України, Головного управління Державної фіскальної служби у Тернопільській області, Регіонального центру з інституціонального розвитку Європейського регіону Всесвітньої митної організації, Шумської об'єднаної територіальної громади Тернопільської області та у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (додаток Т).

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абова Т. Е. Охрана хозяйственных прав предприятий. М.: Юрид. лит., 1975. С. 103.
2. Аджемоглу Д., Робінсон Дж. Чому нації занепадають / пер. з англ. Олександра Дем'янчука. К.: Наш формат, 2016. 440 с.
3. Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге. Харьков, 1870. С. 25.
4. Аналіз та оцінка реалізації бюджетної децентралізації в Україні. Аналітична записка / Національний інститут стратегічних досліджень України. URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/2242/> (дата звернення: січень 2017).
5. Ананишвили Ю., Папава В. Налоги и макроэкономическое равновесие: лафферо-кейнсианский синтез. Стокгольм: SA&CC Press, 2010. 142 с
6. Андрущенко В. Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : [моногр.] / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. К. : Алерта, 2013. С. 319–320.
7. Андрущенко В. Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. Львів: Каменяр, 2000. 303 с.
8. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво. Фінанси України. 2003. № 6. С. 27–35.
9. Андрущенко В.Л. Принципи оподаткування та їх протиставлення: зб. наук. праць Міжрегіон. фінан.- юрид. акад. 2011. № 1 (1). С. 30–37. (Економіка і право).
10. Антонович А. Я. Курс государственного благоустройства (полицейского права). К., 1890. Ч. 1, ч. 2: Оттиск из «Университетских известий» 1889 г. Напечатано по определению Совета Университета св. Владимира. URL: http://adhdportal.com/book_3474_chapter_1_Predmet_i_znachenie_nauki_poli%D1%81ejjskogo_prava.html (дата звернення: 15.11.17).
11. Аткинсон, Э. Б., Стиглиц Дж. Э. Лекции по экономической теории государственного сектора. Москва: Аспект Пресс. 1995.

12. Аузан А. А. Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория: учебник. М.: ИНФРА-М, 2005. 416 с.
13. Балацкий, Е. В. Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функции. Проблемы прогнозирования. 2003. № 2.
14. Балацкий, Е. В. Воспроизводственный цикл и налоговое бремя. Экономика и математические методы. 2000. Т. 36, Вып. 1.
15. Балацкий, Е. В. Инвариантность фискальных точек Лаффера. Мировая экономика и международные отношения. 2003. № 6.
16. Балацкий, Е. В. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности. Мировая экономика и международные отношения. 1997. № 11.
17. Балацкий, Е. В. Точки Лаффера и их количественная оценка. Мировая экономика и международные отношения. 1997. № 12.
18. Балацкий, Е. В. Эффективность фискальной политики государства. Проблемы прогнозирования. 2000. № 5.
19. Балко Т., Тютюрюков В. Исследование по анализу действующей ситуации в Казахстане, изучению и применимости международного опыта в области независимого внесудебного института рассмотрения налоговых споров и по совершенствованию института внесудебной налоговой апелляции в налоговом органе / Ассоциация налогоплательщиков Казахстана. Алматы, 2014.
20. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. С. 33.
21. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Х., 2005. С. 9.
22. Безгубенко О. Ю. Податкове мислення та форми девіантної поведінки податкоплатників. Фінанси України. 2002. № 9. С. 35–41.
23. Бем–Баверк Е. Основы теории ценности хозяйственных благ. Л., 1929. С. 20.
24. Беновська Л. Я. Уроки бюджетної децентралізації в Україні: експертна оцінка / Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долишнього НАН України.

Львів, 2016. 5 с. URL: <http://ird.gov.ua/irdp/e20160701.pdf> (дата звернення: грудень 2016).

25.Бессонова О. Институты раздаточной экономики: ретроспективный анализ. Новосибирск: ИЭОПП. 1997.

26.Бечко П. К., Лиса Н. В. Податковий менеджмент: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. К.: Центр учбової літератури, 2009. С. 6.

27.Бияков О. А. Теория экономического пространства: методологический и региональный аспекты. Издательство Томского университета, 2004. URL: <http://vtit.kuzstu.ru/books/shelf/book7/index.htm> (дата звернення: грудень 2016)

28.Блауг М. 100 великих економістів після Кейнса. Омега-Л, 2008. С. 384.

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

30.Богатирьова Є. М. Податкові реформи в Україні: етапи проведення. Науковий вісник ОНЕУ. 2013. № 7 (186). С. 28–38.

31.Богдан І. В. Стійкість державних фінансів України та оцінка фіскального розриву на період до 2020 р.. Фінанси України. 2015. № 9. С. 61–77.

32.Болдырев С. Н. Эволюционный контекст изменения институтов российской экономики. Социально-экономические явления и процессы. 2011. № 12. С. 48.

33.Бондаренко Т. В. Правове регулювання принципів оподаткування. Молодий вчений. 2013. № 2 (02). С. 71.

34.Борчиков С.А. Методологическое значение понятия парадигмы познания /"Размышления о..." Выпуск 1. Философский альманах. - М.: Диалог-МГУ, 1998.

35.Боулдинг, К.Э. Экономическая наука и социальные системы // Панорама экономической мысли конца XX столетия. В 2-х томах. СПб.: Экономическая школа, 2002 Т.2. С.907-927

36.Брайчева Т. В. Государственные финансы. СПб: Питер, 2001.

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

38.Бурдьё, П. Физическое и социальное пространства: проникновение и присвоение / П. Бурдьё ; пер. с фр., общ. ред. и послесл. Н. А. Шматко // Социология социального пространства. СПб. : Алетейя ; М. : Ин-т эксперимент. социологии, 2005. 288 с.

39.Буряковський В. В. Податки: навч. посіб. Дніпропетровськ: Пороги, 1998. 611 с.

40.Бьюкенен Дж. Конституция экономической политики. М.: Таурус Альфа, 1997.

41.Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2011 рік/ [Щербина І.Ф., Зубенко В.В. , Самчинська І.В, Рудик А.Ю. та ін]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи», USAID. К., 2011. 96 с.

42.Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2012 рік/ [Зубенко В.В., Самчинська І.В, Рудик А.Ю. та ін]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. К., 2013. 73 с.

43.Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2013 рік/ [Зубенко В.В., Самчинська І.В, Рудик А.Ю. та ін]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. К., 2014. 80 с.

44.Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2014 рік/ [Зубенко В.В., Самчинська І.В, Рудик А.Ю. та ін]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. К., 2015. 73 с.

45.Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2015 рік/ [Зубенко В.В., Самчинська І.В, Рудик А.Ю. та ін]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. К., 2016. 80 с.

46.Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за 2016 рік / В. В. Зубенко та ін.; Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. К., 2017. 92 с.

47.Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за січень - вересень 2017 року/ [Зубенко В.В., Самчинська І.В, Рудик А.Ю. та ін]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. К., 2017. 86 с.

48. Валлерстайн И. Анализ мировых систем и ситуация в современном мире / Пер с англ. П. М. Кудюкина под общей ред. Б. Ю. Кагарлицкого. СПб.: Университетская книга, 2001. 416 с.

49. Валлерстайн И. Миросистемный анализ // Время мира. Альманах современных исследований по теоретической истории, макросоциологии, геополитике, анализу мировых систем и цивилизаций / Под ред. Н. С. Розова. Новосибирск, 1998. Выпуск 1. С. 105–123.

50. Василевська Г. В. Економічні засади теорії податкового адміністрування в Україні. Економічний аналіз. 2008. Вип. 3(19). С. 76–81.

51. Вдовічена Л. І. Податковий суверенітет та податкова юрисдикція держави: співвідношення понять. Науковий вісник Чернівецького університету: зб. наук. праць. Чернівці: Рута, 2008. Вип. 427: Правознавство. С. 89–94.

52. Вебер М. Про деякі категорії соціології розуміння / пер. з нім., післямов. та комент. О. Погорілого. Київ, 1998. С. 536–540.

53. Веблен Т. Теория праздного класса. М.: Прогресс, 1984. 367 с.

54. Веб-портал Державної казначейської служби України. URL: treasury.gov.ua

55. Верховна Рада України: офіційний портал. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>

56. Витрати на робочу силу в Україні та Європейському Союзі. URL: <http://edclub.com.ua/analitika/vytraty-na-robochu-sylu-v-ukrayini-ta-yevropeyskomu-soyuzi> (дата звернення: грудень 2016).

57. «Великая трансформация Карла Полаanyi»: прошлое, настоящее, будущее / под общей ред. Р. М. Нуреева. М.: ГУ-ВШЭ, 2007. С. 54.

58. Витте С.Ю. Конспект лекций о Государственном хозяйстве. СПб., 1914, с. 35.

59. Волковський Є. І. Бюджетний потенціал та потенціал бюджету території: методичні аспекти / Є. І. Волковський, Г. М. Котіна, М. М. Степура // Проблеми економіки. 2014. № 4. С. 357-362. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2014_4_49

60. Волохова І. С. Міжбюджетні відносини в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку. Одеса: Атлант, 2010. С. 233

61. Воробйов Ю. М. Податкова система України: історія становлення та перспективи розвитку. Науковий вісник: фінанси, банки, інвестиції. 2010. № 3. С. 6–10.
62. Всемирная энциклопедия: философия / гл. науч. ред. и сост. А. А. Грицанов. Москва: АСТ ; Минск: Харвест, Современ. литератор, 2001. С. 1011.
63. Габа І. М. «Децентралізація» – деякі плюси і мінуси. РайонІнфо. 2014. № 1.
64. Гайдай Т. В. Институтция как инструмент институционального экономического анализа. Экономическая теория. 2006. С. 57.
65. Гайдай Т. В. Парадигмальна диференціація структури економіко–теоретичного знання як об’єкт методологічного осмислення. Парадигмальні зрушення в економічній теорії ХХІ століття: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. Київ: Київський національний університет ім. Т. Шевченка, 2012. С. 105.
66. Гальчинський А. С. Економічна методологія. Логіка оновлення: курс лекцій. К.: АДЕФ-Україна, 2010. С. 23.
67. Гамильтон У.Х. Институциональный подход к экономической теории [Электронный ресурс] / У.Х. Гамильтон // Экономический вестник Ростовского государственного университета. 2007. Том 5. № 2. С. 110–117. URL: <http://www.ecsocman.edu.ru>
68. Гжегорчик А. Життя як виклик. Вступ до раціоналістичної філософії / Анджей Гжегорчик. Варшава- Львів: Scholar, 1997. 264 с.
69. Глущенко О. В. Фінансова архітектоніка: теоретико –методологічний аспект. Наука й економіка. 2013. Т. 1, № 4 (32). С. 43–52.
70. Годме П. М. Финансовое право. Москва: «Прогресс», 1978. С. 383.
71. Гончаренко Н. І., Доля Р. М., Сурін Д. В. Фіскальний інструментарій як ключовий елемент системи регулювання економічного розвитку держави на макрорівні. Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна. 2016. № 5. С. 90–93.
72. Гордиенко Л. Ю. Трансформационный менеджмент как теоретическая и методологическая база управления институциональными преобразованиями на

предприятия. Наукові праці ДонНТУ. 2008. Вып. 34–2. С. 152–153. (Серія економічна).

73. Горян Е. Роль правової культури в забезпеченні прав і свобод людини та громадянина. Підприємництво, господарство і право. 2002. № 11. С. 88.

74. Гражевська Н. І. Економічні системи епохи глобальних змін. К.: Знання, 2008. С. 336.

75. Гриценко А. А. Институциональная архитектура и динамика экономических преобразований: монографія. Харків: Форт, 2008. 928 с.

76. Гриценко А. А. Институциональная архитектура: предмет, основные законы, методология. Наукові праці ДонНТУ. (Серія економічна). 2006. Вып. 103-1. С. 32.

77. Гриценко А. А. Особливості інституційної архітектури українського суспільства XXI століття. Економіка України: стратегія і політики довгострокового розвитку / за ред. акад. НАН України В. М. Гейця. К.: Фенікс, 2003. С. 163.

78. Гриценко А. Наука и искусство институционального строительства. Институційна архітектура та механізми економічного розвитку: матеріали наук. симпозиуму. Х.: ХНУ, 2005. С. 20–31.

79. Гриценко О. А. Неформальні інститути впливу на владу в контексті економічного аналізу. Вісник Національного університету «Юридична академія України ім. Я. Мудрого». 2014. № 2 (14).

80. Дарендорф Р. Тропы из утопии. Работы по теории и истории социологии. Москва: Праксис, 2002. 534 с. (Серія «Образ общества»).

81. Дегтярев А. Н., Дегтярева С. В. Сравнительное моделирование трансформации институциональных матриц социально-экономических систем. Вестник Оренбургского государственного университета. 2007. № 1. С. 58–72.

82. Дементьев В. Сучасна теорія інститутів: ідентифікація предметного поля. Економічна теорія. 2015. № 1. С. 26-49

83. Державна служба статистики України: URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

84. Державна фіскальна служба України : офіційний портал. URL: <http://sfs.gov.ua/>.

85.Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2009. С. 30.

86.Децентралізація: місцеві бюджети 159 об'єднаних територіальних громад у 2016 році. Фінансово-аналітичні матеріали. URL: http://www.minregion.gov.ua/wp-content/uploads/2017/04/De-centr_297x210_April-2017.pdf (дата звернення: травень 2017).

87.Директива Ради Європейського Союзу 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість : документ 994_928; прийняття від 28.11.2006 р. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_928

88.Довгань Л. Є., Малик І. П. Корпоративне управління: інституціональні аспекти. Київ: [б. в.], 2006. С. 128.

89.Додін Є. В., Федотов О. П. Сучасна система та структура митних органів України: навч. посіб. Львів: Митна газета, 2008. 168 с.

90.Дорофєєва Л. М. Проблеми реформування структури митних органів. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2016. С. 9–12. (Серія «Право»).

91.Дюркгейм Е. Первісні форми релігійного життя: Тотемна система в Австралії. Київ: Юніверс, 2002. 423 с.

92.Економічна безпека України в умовах гібридної агресії: аналіт. доп. / Національний інститут стратегічних досліджень. Київ, 2017. URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/2540/> (дата звернення: липень 2017).

93.Енциклопедія державного управління: у 8 т. / наук.-ред. кол.: В. С. Загорський та ін. Львів: ЛРІДУ, НАДУ, 2011. Т. 8: Публічне врядування. 712 с.

94.Європейська Хартія місцевого самоврядування від 15 жовтня 1985 року. Місцеве самоврядування. 1997. № 1-2. С. 90–94.

95.Єдиний звіт про кримінальні правопорушення по державі за січень-грудень 2015 року. Офіційний веб-сайт Генеральної прокуратури України. URL: <http://www.gp.gov.ua/ua/stst2011.html> (дата звернення: червень 2017).

96.Єфименко Т. І. Перспективи реформування фіскального простору місцевих бюджетів. Наукові праці НДФІ. 2012. № 3 (600). С. 20–23.

97.Єфименко Т. І. Формування фіскального простору економічних реформ. *Фінанси України*. 2011. № 4. С. 3–23.

98.Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності (на прикладі підприємств м. Ніжина та Ніжинського району Чернігівської області): автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.01 / Нац. ун-т харч. технологій. Київ, 2006. 20 с.

99.Житна І. П., Корецька-Гармаш В. О. Адміністрування податку на додану вартість в Україні: організація та напрямки розбудови. *Наукові вісті Далівського університету*. 2010. URL: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/Nvdu/2010_1/10giponp.htm (дата звернення: жовтень 2016).

100. Жувенель Б. Де. Этика перераспределения. Москва, 1995. С. 25–26.

101. За результатами податкового компромісу до бюджету надійшло майже 359 млн. гривень. Державна фіскальна служба України: офіційний портал URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/194554.html> (дата звернення: жовтень 2016).

102. Заяц Н. Е. Теория налогов: учебник. Минск: БГЭУ, 2002. 220 с.

103. Звіт з ефективності управління державними фінансами в Україні за 2015 рік. Київ. 2016. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/UA-May16-PFM-PR-Public-UA.pdf>

104. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік. Київ, 2015. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf> (дата звернення: березень 2016).

105. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік. Київ, 2016. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf> (дата звернення: червень 2017).

106. Звіт про досягнення Ключових показників ефективності Державної фіскальної служби України у 2016 році та січні-лютому 2017 року. URL: http://sfs.gov.ua/data/material/000/216/291179/Zv_t_na_sayt.pdf (дата звернення: травень 2017).

107. Звіт про результати аудиту ефективності забезпечення органами Державної фіскальної служби повноти та своєчасності сплати (стягнення) штрафних санкцій і пені до державного бюджету. Київ. 2016. URL: <http://sfs.gov.ua>

108. Звіт про роботу органів досудового розслідування за 12 місяців 2015 року. Офіційний портал Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dosudove-slidstvo/> (дата звернення: травень 2016).

109. Звіт Рахункової палати «Про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади по забезпеченню погашення податкового боргу та попередження його зростання URL: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/16750982;jsessionid=BA7C00B4B82299761AF064F1D49C7029

110. Звіт Рахункової Палати «Про результати аудиту ефективності виконання органами Державної фіскальної служби України повноважень у сфері державної митної справи та боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства». Київ, 2017. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16752589/zvit_12-3_2017.pdf?subportal=main (дата звернення: серпень 2017).

111. Зиммель Г. Социология пространства / Г. Зиммель // Избранное. В 2 т. Т. 2. Созерцание жизни / Г. Зиммель. М. : Юристъ, 1996. 607 с.

112. Зорилэ Д. В. Развитие налогового законодательства ФРГ во второй половине XX в.: дис. ... к.э.н.: 12.00.01. Москва: МГУ им. М. В. Ломоносова, 2003. С. 174.

113. Иванов Ю. Б., Карпова В. В., Карпов Л. Н. Налоговый менеджмент: учеб. пособ. Х.: ИД «ИНЖЭК», 2006. 488 с.

114. Институциональная структура общества. Формальные и неформальные институты. Сравнение механизмов принуждения URL: <http://www.ornatus.ru/themes/ekonomika/institutsionalnaya-ekonomika/> (дата звернення: лютий 2017).

115. Институциональная экономика / под ред. А. А. Аузана. Москва, 2011. С. 27–28.

116. Ионин Л.Г. Социологическая концепция Фердинанда Тённиса // История буржуазной социологии XIX — начала XX века / Под ред. И.С. Кона. М. Наука, 1979. С. 164-179.

117. Исламутдинов В. Ф. Функции налогов с точки зрения синергетики. Проблемы налогового планирования и администрирования: интернет- конф. / Тюменский государственный университет. URL: <http://tempus.jurati.ru/> (дата звернення: вересень 2015).

118. История американских налогов. URL: http://www.kontinent.org/article_rus_45fb3278704ef.html (дата звернення: липень 2015).

119. Иванов Ю. Б. Податкова система: Підручник / Иванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. К.: Атіка, 2006. – 920 с

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

121. Иванов Ю. Б., Чумкова О. О. Щодо визначення видів податкової конкуренції. Економіка розвитку. 2010. № 1 (53). С. 5–8.

122. Ільїна М. В., Шпильова Ю. Б. Соціальний та екологічний імперативи як теоретична основа політики сталого розвитку суспільства. URL: <http://ecos.kiev.ua/news/view/459> (дата звернення: січень 2017).

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

124. Кант И. Сочинения: в 6 т. Москва. Т. 3. С. 85.

125. Касперович Ю. Напрями удосконалення бюджетно-податкового регулювання в Україні на засадах імплементації європейського досвіду: аналіт. записка. URL: www.niss.gov.ua/content/articles/files/budzhet-47768.pdf (дата звернення: травень 2017).

126. Кастальди К., Досси Дж. Тиски истории и возможности для новизны: некоторые результаты и открытые вопросы, связанные с зависимостью от

предшествующей траектории. Terra economicus: сб. ст. рос. и зарубеж. экономистов нач. XXI в. Москва: Наука-Спектр, 2008. С. 119.

127. Катигрובה О. В. Сутнісна характеристика понять «інститут» та «інституція» в теорії інновацій. Научные исследования и их практическое применение. Современное состояние и пути развития: сб. науч. трудов SWorld по материалам Междунар. науч.-практ. конф. (октябрь 2011 г.). URL: <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy-311/economic-theory-and-history-311/7510-description-of-understanding-sutnsna-qnstitutq-ta-qnstitutsyaq-in-teor-nnovatsy> (дата звернення: октябрь 2015).

128. Кейнс. Дж. М. Избранные произведения. Изд. 3-е. Москва: «Советская Энциклопедия», 1969. Т. 1. 608 с.

129. Кизим М. О., Хаустова В. Є., Козирева О. В. Аналіз законодавства України з державної підтримки розвитку проблемних регіонів. БізнесІнформ. 2016. № 7. С. 17–27.

130. Кирдина С. Г. Homo institutus в теории институциональных матриц // Homo institutus - человек институциональный: монография / под ред. д-ра экон. наук О. В. Иншакова. Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2005. Гл. 11. Из содержания: С. 259–282.

131. Кирдина С. Г. Теория институциональных матриц (пример российского институционализма) / под ред проф. Р. М. Нуреева, В. В. Дементьева. Донецк: Каштан, 2005. С. 75–101.

132. Клейнер Г.Б. Эволюция институциональных систем / ЦЭМИ РАН. М.: Наука, 2004. С. 17.

133. Кобзарь-Фролова М. Н. Направления предупредительной деятельности в налоговой сфере. Налоги и налогообложение. 2008. № 5.

134. Ковач С.О. Облік і звітність розрахунків за податком на прибуток підприємств в умовах законодавчих змін / С.О. Ковач, К.В. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. 2015. №4. С. 34-43.

135. Козюк В. В. Інституційні компенсатори відкритості та фіскальної експансії в країнах ЦСЄ. Журнал Європейської економіки. Т.15 (№1). 2016. С. 3-34.

136. Конкурентоспроможність економіки України в умовах глобалізації / за ред. Я. А. Жаліла. К.: НІСД, 2005.

137. Конституційний Договір між Президентом України та Верховною Радою України «Про основні засади організації та функціонування державної виконавчої влади і місцевого самоврядування в Україні на період до прийняття нової Конституції України» від 08.06.1995 № 1к/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. 1995. № 18. ст. 133.

138. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 142.

139. Корецька-Гармаш В. О., Кулік А. В. Адміністрування податків: порівняльний аналіз після прийняття Податкового Кодексу. Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. Економічні науки. 2011. № 7(161), ч. 2. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/vsunu/2011_7_2/Korecka.pdf (дата звернення: липень 2015).

140. Королюк Т. О. Особливості формування інституціональної архітектури фінансового посередництва в Україні. Формування ринкової економіки. 2010. № 24. С. 381–390.

141. Коуз Р. Фирма, рынок и право. Москва: Дело, 1993. С. 9.

142. Кошук Т. Прагматика формирования и реализации фискальной политики в Украине. Журнал Европейской экономики. 2008. Т. 7. № 2. С. 257–272.

143. Кравченко И. А. Налоговые реформы 80-х годов в США: социально-экономические аспекты. Москва, 1989. С. 9.

144. Кравчук Н. Я. Дивергенція глобального розвитку: сучасна парадигма формування геофінансового простору. К.: Знання, 2012. 782 с

145. Крисоватий А. І. Інституційна трансформація теорії податкової політики соціально-ринкової держави. Світ фінансів. 2010. Вип.1. С. 62–73.

146. Крисоватий А. І. Наукова парадигма податкових фінансів. Культура народів Причорномор'я. 2007. № 102. С. 223–228.

147. Крисоватий А. І., Кошук Т. В. Інституційне середовище фіскального регулювання соціально-економічних процесів. *Фінанси України*. 2011. № 9. С. 18–32.

148. Крисоватий А. І., Сидорович О. Ю. Методологічний інструментарій новітньої парадигми оподаткування. *Економічна теорія*. 2014. № 4. С. 36–47.

149. Крисоватий А.І., Сидорович О.Ю. Теоретико–методологічні підходи пізнання та концептуалізація сутності фіскального простору. *Фіскальний простір сталого соціально-економічного розвитку держави : моногр. / за ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого*. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С. 9-27.

150. Крисоватий А. І. Планування та прогнозування податкових надходжень : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Маслій; Терноп. нац. екон. ун-т, ТНЕУ, 2011. 260 с.

151. Крисоватый А. И., Сидорович Е. Ю. Онтологические предпосылки использования институционального подхода в исследовании природы фискального пространства. *Инновационное развитие экономики*. 2016. № 3 (33), ч. II. С. 67–72.

152. Крючкова Н. М. Податкова архітектоніка як інструмент економічного розвитку. *Наукові праці НДФІ*. Київ, 2009. Вип. 1 (46). С. 17–33.

153. Кузулгуртова А. Ш. Применение форм и методов государственного контроля за налоговыми правонарушениями в России и некоторых иностранных государствах. *Финансы и кредит*. 2011. № 5. С. 69–73.

154. Кузькін Є. Ю., Котляревський Я. В., Шишко О. В. Зарубіжний досвід фіскальної децентралізації: проблеми та шляхи їх розв'язання. *Фінанси України*. 2015. № 12. С. 63–72.

155. *Культурология. XX век: энциклопедия: в 2 т. / гл. ред. и сост. С. Я. Левит*. К.: Универ. кн., 1998. 640 с.

156. Кун Т. Структура научных революций / пер. с англ. И. З. Налетова. URL: <http://www.psylib.ukrweb.net/books/kunts01/index.htm> (Дата звернення: січень 2017).

157. Курс криминології (загальна частина) / за заг. ред. О. М. Джужи. Київ: Юрінком Інтер, 2001. С. 136–142.

158. Кухта П., Піонтківська І. Яким є оптимальний масштаб державних видатків в Україні. Аналітична записка Центру економічної стратегії. Київ, 2015. URL: http://ces.org.ua/wp-content/uploads/2015/08/20151102_fiscal_spending_report.pdf (Дата звернення: травень 2017).

159. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов. М.: ЮрИнфоР, 2009. С. 155.

160. Кучерявенко М. «Господарська діяльність» як вихідний критерій юрисдикційності податкових спорів: чи можна з цим погодитись? URL: <http://kucheryavenko.com.ua/gospodarska-diyalnist-yak-vixidnij-kriterij-yurisdikcijnosti-podatkovix-sporiv-chi-mozhna-z-cim-pogoditis/> (дата звернення: червень 2017).

161. Кучерявенко М. П. Податкове право України. Академічний курс: підручник. К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. С. 137–144.

162. Кучерявенко Н. П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация: монография / Науч.-исслед. ин-т гос. строительства и мест. самоупр. Акад. прав. наук Украины. К.: Прав. єдність, 2009. С. 442.

163. Лабзин А. А., Насонов Н. А. О некоторых принципах налогообложения. Вестник Удмуртского университета. 2006. № 2. С. 111–118. (Серия экономика).

164. Лактіонова О. А. Гнучкість фіскальної політики в умовах циклічного розвитку економіки. БІЗНЕСІНФОР. 2014. № 6. URL: www.business-inform.net (дата звернення: березень 2016).

165. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / пер. с нем. Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. 464 с.

166. Липов В. Гетерогенізація СЕС і концепція структурно – функціональної інституціональної компліментарності. URL: http://economy.kpi.ua/files/files/15_kpi_2014.doc (дата звернення: березень 2017).

167. Литвиненко Є. О. Податкове регулювання розвитку промисловості в Україні: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.08 / Нац. ун-т Держ. подат. служби України. Ірпінь, 2009. 19 с.

168. Литвинов С. В. Класифікація засобів, способів та форм захисту прав платників податків. Наукові праці МАУП. 2014. Вип. 1(40). С. 181–186.
169. Лукинов И. И. Эволюция экономических систем. М.: Экономика, 2002. С. 12.
170. Луцишин З., Кравчук Н. Системні детермінанти сучасних гравітаційних процесів у гео економічному просторі. Міжнародна економічна політика. 2015. №2 (23) URL: http://ierjournal.com/journals/23/2015_2_Lutsishin_Kravchuk.pdf (дата звернення: червень 2016)
171. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения. М.: ЮНИТИ –ДАНА, 2007. С.243.
172. Макогон В. Д. Бюджетна архітектоніка як інструмент регулювання соціально-економічного розвитку. Економіка та управління національним господарством. Проблеми економіки. 2012. № 4. С. 73–77.
173. Макроэкономическое регулирование финансовых потоков страны: теория и практика: монографія / под ред. к.э.н., проф. А. Д. Данилова. К.: Киев. экон. ин-т менеджмента, 2012. С. 14.
174. Максюта А. План Маршала для України: нова можливість чи чергове розчарування. URL: <http://iser.org.ua/analitika/analiz-derzhavnoyi-politiki/plan-marshalla-dlia-ukrayini-nova-mozhlivist-chi-cherogve-rozcharuvannia> (дата звернення: серпень 2017).
175. Мандибура В. О. Інституційна архітектоніка власності та закономірності її функціонування. Інституційна архітектоніка та механізми економічного розвитку: матеріали наук. симпозиуму. Х.: ХНУ, 2005. С. 110–116.
176. Мараховська Т. М. Податкове стимулювання підприємницької діяльності: автореф. дис. ... ступеня канд. екон. наук: 08.04.01 / Харк. нац. ун-т ім. В. Н. Каразіна. Харків, 2001. 17 с.
177. Марченко В.Б. Щодо застосування терміна «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» у Податковому кодексі України [Електронний ресурс] / В.Б. Марченко //Часопис Київського університету права. 2011. №1. С. 120–123. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chkur_2011_1_32 (дата звернення: серпень 2016).

178. Мельник В. М. Генеза теорій податків. Фінанси України. 2004. № 8. С. 43.

179. Мельник В. М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків. Фінанси України. 2008. № 9. С. 42–50.

180. Мельник В. М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.08 / Інститут економіки та прогнозування НАН України. Київ, 2007. 31 с.

181. Мельник В.М. Податкова політика України в умовах імплементації Угоди про асоціацію з Європейським Союзом / В.М. Мельник, Т.В. Кошук // Фінанси України. 2016. №7. С. 7-25.

182. Менгер К. Основания политической экономии. Австрийская школа в политической экономии К. Менгер, Е. Бем –Баверк, Ф. Визер. Москва, 1992. С. 159.

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

184. Меркулова Т. В. Институциональная архитектура и динамика экономических преобразований / под ред. д-ра экон. наук А. А Гриценко. Х.: Форт, 2008. Р. 15: Институциональная архитектура налогообложения. С. 620–636.

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

186. Меркулова Т. В. Формальный и неформальный институты налога: взаимосвязи и противоречия. Наукові праці ДонНТУ. Вип. 91. С. 64–70. (Серія економічна).

187. Меркулова Т.В. Снижение налоговой нагрузки и эффект Лаффера: аргументы и заблуждения// в кн.: Налогообложение: проблемы науки и практики 2007: Монографія. Х.: ИД „ИНЖЕК”, 2007. С. 28 – 42.

188. Мертон Р. Социальная теория и социальная структура. Москва: АСТ: Хранитель, 2006. С. 32.

189. Методичні рекомендації щодо розрахунку рівня економічної безпеки України: затв. наказом М-ва екон. розвитку і торгівлі України від 29.10.2013 р. №

1277. URL: http://cct.com.ua/2013/29.10.2013_1277.htm (дата звернення: липень 2016).

190. Мизес Л. Фон. О некоторых распространенных заблуждениях по поводу предмета и метода экономической науки. THESIS. 1994. Вып. 4.

191. Мильгаузен Б.Г. Лекции по финансовому праву, с. 29.

192. Мильчакова Н. Игра по правилам: «общественный договор» Джеймса Бьюкенена. Вопросы экономики. 1994. № 6. С.118.

193. Миляков Н. В. Налоги и налогообложение: учебник. М.: ИНФРА-М, 2006.

194. Мироненко О. М.. Монтеस्क'є Шарль Луї // Політична енциклопедія. Редкол.: Ю. Левенець (голова), Ю. Шаповал (заст. голови) та ін. К.: Парламентське видавництво, 2011. с.465

195. Митчелл, У. Экономические циклы: Проблема и её постановка / У. Митчелл. М.: Госиздат, 1930. 487 с.

196. Міністерство екології та природних ресурсів: офіційний портал. URL: <https://menr.gov.ua>

197. Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України. Урядовий портал. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=245427723 (дата звернення: серпень 2017).

198. Міністерство соціальної політики: офіційний портал. URL: <http://www.msp.gov.ua> (дата звернення: серпень 2017).

199. Міністерство фінансів України: офіційний портал. URL: <https://www.minfin.gov.ua/>

200. Мойсієнко В. М. Тлумачення сутності держави у ліберальній концепції М. І. Палієнка (1869-1937). Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні: матеріали VI Всеукр. наук.-практ. конф. Острого, 2005. С. 50–51.

201. Налоги и налоговое право / под ред. А. В. Брызгалина. М.: Аналитика–Пресс, 1997. С. 66.

202. Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов, обуч. по спец. «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / И. А. Майбуров и др. М.: ЮНИТИ –ДАНА, 2010. С. 21.

203. Налогово-бюджетная политика и экономический рост. Уроки для Восточной Европы и Центральной Азии / под ред. Ш. Грей, Т. Лейн, А. Варудакиса; The international Bank of for reconstruction and development; the World bank. 2007. 391 с.

204. Налогообложение: проблемы науки и практики – 2007: монографія. Х.: ИД „ИНЖЕК”, 2007. Из содержания: Меркулова Т. В. Снижение налоговой нагрузки и эффект Лаффера: аргументы и заблуждения. С. 28–42.

205. Національна парадигма сталого розвитку України / за заг. ред. акад. НАН України Б. Є. Патона. К.: Інститут економіки природокористування та сталого розвитку Національної академії наук України, 2012. 72 с.

206. Нейман фон Дж., Моргенштерн Э. Теория игр и экономическое поведение. М. : Наука, 1970. 708 с.

207. Нікітішин А. Податкове регулювання як інструмент державної екологічної політики. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2017. № 2. С. 128.

208. Норт Д. Институты и экономический рост: историческое введение. Тезис. 1993. Т. 1, вып. 2. С. 45.

209. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / пер. с англ. А. Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера. М.: Фонд экономической книги, 1997.

210. Норт Д., Уоллис Д., Вайнгаст Б. Насилие и социальные порядки. Концептуальные рамки для интерпретации письменной истории человечества Пер. с англ. Д. Узланера, М. Маркова, Д. Раскова, А. Расковой. М.: Изд. Института Гайдара, 2011. 480 с.

211. Нуреев Р. М., Латов Ю. В. Институциональная теория экономической истории, которую предстоит создать: история как конкуренция институтов. Научные труды ДонНТУ. (Серия экономическая). 2005. Вып. 89-1. С. 20–26.

212. Одинцова М. И. Институциональная экономика: учеб. пособ. Москва: Высшая школа экономики, 2009.
213. Озеров И. Х. Основы финансовой науки: курс лекций. М., 1909. Вып. 1: Учение об обыкновенных доходах. С. 23.
214. Ойкен В. (1996) Основы национальной экономики. М.: Экономика. С.194
215. Онишко С. В. Підвищення ефективності системи оподаткування: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / НАН України, Ін-т екон. прогнозування. Київ, 1999. 21 с.
216. Оподаткування в Україні: навч. посіб. / за ред.. Н. І. Редіної. К.: Центр учбової літератури, 2009. С. 17–18.
217. Орлов М. Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства. Финансовое право. 2006. № 2. С. 20.
218. Основні засади (стратегія) державної екологічної політики України на період до 2020 року. Відомості Верховної Ради України, 2011, № 26, Ст. 218.
219. Основні показники зі сплати єдиного соціального внеску у 2016 році. Профспілка працівників освіти і науки України: офіційний сайт. URL: <https://pon.org.ua/novyny/5481-osnovn-pokazniki-z-splati-yedinogo-socalnogo-vnesku-u-2016-goc.html> (дата звернення: січень 2017).
220. Пайманова В. А. Институциональная архитектура и комплементарность институтов финансового рынка. Проблемы системного подхода в экономике предприятий. 2012. № 4. URL: <http://psper.com.ua/> (дата звернення: грудень 2015).
221. Парето В. Підручник політичної економії (Manuale di economia politica). 1906
222. Пасічник Ю. В. Методологічні підходи щодо дослідження парадигми соціальних фінансів. Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка. 2017. Вип. 4. С. 171-174.
223. Пасічник Ю.В. Бюджетні важелі управління національним господарством. Науковий вісник Ужгородського університету Серія «Економіка». Випуск 1 (47). Том 2. Ужгород, 2016. С. 176-180.

224. Пасічник Ю.В. Бюджетно-податковий механізм формування ресурсів держави. Глобальні та національні проблеми економіки : Електронне наукове видання. 2016. Вип. 9 (119). С. 28-37.

225. Паславська Р. Ю. Показники оцінки системи адміністрування податків в Україні. Економічний простір. 2016. №107. С. 151–160. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecpros_2016_107_16

226. Педь І. В. Сучасні форми податкової конкуренції. Формування ринкових відносин в Україні. 2008. № 11(90). С. 193.

227. Пенсійний фонд України: офіційний веб-сайт. URL: <http://www.pfu.gov.ua/>

228. Петти В., Смит А., Рикардо Д., Кейнс Дж., Фридмен М. Классика экономической мысли: Сочинения. М.: Изд-во ЭКСМО-Пресс, 2000. 896 с.

229. Пигу А. Экономическая теория благосостояния. М., 1985

230. План Маршала для України: нова можливість чи чергове розчарування. Офіційний веб- сайт Інституту суспільно-економічних досліджень. URL: <http://iser.org.ua/analitika/analiz-derzhavnoyi-politiki/plan-marshalla-dlia-ukrayini-nova-mozhlivist-chi-cherbove-rozcharuvannia>

231. Податкове управління США: офіційний портал. URL: <http://www.irs.gov/>.

232. Податковий Кодекс України (у ред. від 10.09.2017 р.). Законодавство України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: вересень 2017).

233. Податковий менеджмент. Навчальний посібник [Крисоватий А.І., Кізіма А.Я., Мартинюк В.П, Сидорович О.Ю.]. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. С.255-294.

234. Політика монетарного розширення на підтримку зростання і розвитку / наук. ред. В. Юрчишин. Київ: Заповіт, 2016. 116с.

235. Популярна юридична енциклопедія. К.: Юрінком Інтер, 2002. С 347; 389.

236. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року» від 06.08.2014 р. № 385. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/385-2014-%D0%BF> (дата звернення: травень 2015).

237. Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної служби боротьби з економічною злочинністю» від 5 липня 1993 р. № 510. Зібрання постанов Уряду України. 1994. № 2. С 30.

238. Пригожин И., Стенгерс И. Порядок из хаоса. Новый диалог человека с природой / пер. с англ.; общ. ред. В. И. Аршинова, Ю. Л. Климонтовича, Ю. В. Сачкова. Москва: Прогресс, 1986. 432 с.

239. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин: Закон України від 28 груд. 2014 р. № 79-VIII URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/79-19> (дата звернення: жовтень 2015).

240. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71. Відомості Верховної Ради (ВВР). 2015. № 7-8, № 9. С. 55.

241. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 31.07.2014 р. № 1621-VII.

242. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу: Закон України від 25.12.2014 р. № 63 VIII. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T140063.html (дата звернення: липень 2016).

243. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21.12.2016 р. № 1797-VIII. Відомості Верховної Ради України, 2011. № 13–17. Ст. 112.

244. Про делегування повноважень державної виконавчої влади головам та очолюваним ними виконавчим комітетам сільських, селищних і міських рад: Указ Президента України від 30.12.1995 р. № 1194/95. Урядовий кур'єр. 1996. № 3–4.

245. Про державну фіскальну службу: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-п> (дата звернення: грудень 2016).

246. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента від 24.12.2012 р. № 726/2012. Верховна Рада України.

Законодавство України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/726/2012> (дата звернення: грудень 2016).

247. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 01.01.2013 р. № 2464*VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464*17 (дата звернення: 22.11.2017).

248. Про культуру: Закон України від 14 грудня 2010 р. № 2778-VI. URL: <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2778-17> (дата звернення: 25.11.2017).

249. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 1997. № 24. Ст.170.

250. Про місцеві податки і збори: Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 р. № 56-93. Верховна Рада України. Законодавство України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/56-93/ed19930520> (дата звернення: жовтень 2016).

251. Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування: Закон УРСР від 07.12.1990 р. № 533-XII. Відомості Верховної Ради Української РСР. 1991. № 2. Ст. 5.

252. Про основні засади організації та функціонування державної виконавчої влади і місцевого самоврядування в Україні на період до прийняття нової Конституції України: Конституційний Договір між Президентом України та Верховною Радою України від 08.06.1995 р. № 1к/95-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1995. № 18. Ст. 133.

253. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25 черв. 1991 р. Відомості Верховної ради України. 1991. № 41. С. 545.

254. Про податок на добавлену вартість :Закон України від 20.12.91 р. № 2007-XIII // Відомості Верховної України. -1992.- №14 (7 квітня).

255. Про показники єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за 2014 рік. Федерація професійних спілок України: офіційний веб-портал. URL: <http://fpsu.org.ua/napryamki-diyalnosti/sotsialne-strakhuvannya-i-pensijnezabezpechennya/7241-pro-pokazniki-edinogo-vnesku-na-zagalnoobov-yazkove-derzhavne-sotsialne-strakhuvannya-za-2014-rik> (дата звернення: листопад 2016).

256. Про прожитковий мінімум: Закон України від 15.07.1999 р. № 966- XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/966-14> (дата звернення: серпень 2017).

257. Про систему оподаткування: Закон України (в ред. від 2 лют. 1994 р.). Відомості Верховної Ради УРСР. 1994. № 21. С. 132.

258. Про систему оподаткування: Закон України (у ред. від 18 лют. 1997 р.). Відомості Верховної Ради УРСР. 1997. № 16. С. 119.

259. Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 р. Відомості Верховної Ради УРСР. 1991. № 39. С. 510.

260. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98. Верховна Рада України. Законодавство України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/727/98/ed19980703> (дата звернення: серпень 2017).

261. Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій: Указ Президента України від 22.08.1996 р. № 760/96. Верховна Рада України. Законодавство України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/760/96/ed19960822> (дата звернення: липень 2017).

262. Про фіксований сільськогосподарський податок: Закон України від 18.06.1998 р. № 652/98. Верховна Рада України. Законодавство України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/652/98/ed19980618> (дата звернення: липень 2017).

263. Про формування місцевих органів влади і самоврядування: Закон України від 03.02.1994 р. № 3917-XII. Відомості Верховної Ради України. 1994. № 22. Ст. 145.

264. Проекти нормативно-правових актів. Міністерство фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/proekty-normatyvnopravovykh-aktiv--?category=aspekti-roboti> (дата звернення: липень 2017).

265. Проскура К. П. Особенности организации налогового администрирования в условиях посткризисного развития. Вопросы современной экономики. Бюджет, налоги и налогообложение. 2013. Вып. 2. URL: <http://economic-journal.net/2013/07/111/> (дата звернення: жовтень 2016).

266. Проскура К. П. Особливості адміністрування податків в Україні. Економічний часопис –XXI. 2012. № 3-4. URL: <http://soskin.info/ea/2012/3-4/201221.html> (дата звернення: березень 2016).

267. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації. Київ: ТОВ «Емкон», 2014. 376 с.

268. Радаев В. В. Экономическая социология: курс лекций. Москва: Аспект-Пресс, 1997. С. 32–33.

269. Рахункова палата України: офіційний сайт. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/index>

270. Реєстр великих платників податків на 2017 рік: затв. Наказом Державної фіскальної служби України від 26.12.2016 р. № 1036. Державна фіскальна служба України: офіц. портал. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/reestri/280066.html> (дата звернення: березень 2017).

271. Резнікова Н. В.. Монетаризм // Українська дипломатична енциклопедія: У 2-х т./Редкол.:Л. В. Губерський (голова) та ін. К.:Знання України, 2004 Т.2 .812с

272. Резолюція Генеральної Асамблеї Організації Об'єднаних націй від 25 вересня 2015 року URL: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N15/291/92/PDF/N1529192.pdf?OpenElement> (дата звернення: лютий 2017).

273. Рейни Х. Дж. Анализ и управление в государственных организациях / пер. с англ. 2-е изд. Москва: ИНФРА-М, 2002. 402 с.

274. Річний звіт бізнес омбудсмена за 2016 рік URL: https://boi.org.ua/media/uploads/annual_report_2017/annual_report__2017ua.pdf (дата звернення: серпень 2017)

275. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням ТОВ «Торговий Дім «Кампус Коттон клуб» щодо офіційного тлумачення положення частини другої ст. 124 Конституції України (справа про досудове врегулювання спорів): рішення Конституційного Суду України від 9 лип. 2002 р. № 15-рп/2002. Офіційний вісник України. 2002. № 28. Ст. 1333.

276. Ручкіна В. М. Формування податкової культури в Україні та аналіз її складових частин. Економіка промисловості. 2013. № 1-2 (61–62). С. 194.

277. Рэдклифф-Браун А. Р. Структура и функция в примитивном обществе. Очерки и лекции. Москва: Изд. фирма «Восточная литература», 2001. (Этнографическая библиотека). URL: http://yanko.lib.ru/books/cultur/radcliffe-brown_struct_function_in_prim_society.htm (дата звернення: травень 2015).

278. Савчук В. А. Теоретичні засади організації адміністрування податків. Ефективна економіка. 2013. № 3. С. 15

279. Санина А. Г. Уклонение от уплаты налогов как проблема социального управления. Москва: Альянс-Архео, 2009. С. 9.

280. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. Право України. 2002. № 2. С. 29–35.

281. Серль Дж. Открывая сознание заново / пер. з англ. А. Ф. Грязнова. Москва: Идея-ПРЕС, 2002. С. 166.

282. Сибірянська Ю., Пірнікоза П. Фіскальні та соціальні ефекти реформування податку на доходи фізичних осіб в Україні. Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України. Київ. 2017.

283. Сидорович О. Ю. Аналіз використання податкових методів нейтралізації фінансової кризи в контексті теорії синергетики. Бізнес Інформ. 2012. № 3. С. 195–198 Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2012_3_54.

284. Сидорович О. Ю. Концептуалізація парадигм фіскальної соціології: ідеологія і філософія пізнання. Світ фінансів. ТНЕУ. 2012. Вип. 4. С. 41–48.

285. Сидорович О. Ю. Розрахунок податкового навантаження на основі короткострокових фіскальних характеристик. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». Острог: Вид-во НУ«ОА», червень 2017. № 5(33). С. 108–114.

286. Сидорович О. Ю. Роль податкових елементів фіскального механізму в досягненні завдань сталого економічного розвитку. Схід. 2017. № 4. С. 17-25.

287. Сидорович О.Ю. Актуальні питання вдосконалення вітчизняних технологій податкового адміністрування. Актуальні проблеми економіки та управління в сучасних соціально-економічних умовах: матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Дніпропетровськ: «Герда». 2013. С. 249-252.

288. Сидорович О.Ю. Вирішення конфлікту інтересів між платниками податків та фіскальними органами: пріоритети реформування. Світ фінансів. ТНЕУ. 2016. № 1. С. 160-172.

289. Сидорович О.Ю. Генезис оподаткування та новітня періодизація в епоху глобалізаційних трансформацій. Економіка. Фінанси. Право. № 11/2. 2013. С. 40-44.

290. Сидорович О.Ю. Детерминанты и мегатренды развития налогообложения в условиях глобализационных трансформаций. Проблемы обеспечения безопасного развития современного общества: труды IV Международной научно-практической конференции. Екатеринбург: Уральский федеральный университет. Ч. 1. С. 221-226.

291. Сидорович О.Ю. Діалектика оподаткування: інституціональні консенсуси і конфлікти. Монографія. Тернопіль: Екон. думка. ТНЕУ, 2015. 432 с.

292. Сидорович О.Ю. Домінанти оподаткування в контексті теорій соціогенезу держави. Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Вип. 14-15. Тернопіль: Видавництво «Економічна думка», 2011. С. 256-265.

293. Сидорович О.Ю. Еволюційний поступ у формуванні інститутів фіскальної децентралізації. Напрями формування податкової політики України в контексті фіскальної децентралізації та розширення бази оподаткування: монографія / за редакцією д.е.н., проф. А.І. Крисоватого та д.е.н., проф. О.М. Десятнюк. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С. 56-71.

294. Сидорович О.Ю. Еволюція парадигм оподаткування в контексті суспільного розвитку. Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Вип. 14-15. Тернопіль: Видавництво «Економічна думка», 2010. С. 251-260.

295. Сидорович О.Ю. Еволюція парадигм фіскальної соціології в контексті суспільного розвитку. Стратегічні орієнтири формування та реалізації фіскальної політики України: монографія / Під. ред. А. І. Крисоватого. Тернопіль: Вектор. 2012. С.101- 115.

296. Сидорович О.Ю. Етапи розвитку оподаткування. Актуальні проблеми соціально–економічних трансформацій у міжнародному середовищі: матеріали II Міжнародної науково–практичної конференції. Тернопіль: ПВНЗ «ТКІ» 2010. С.193-195.

297. Сидорович О.Ю. Ефективність податкових амністій як способу протидії ухиленню від оподаткування. Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції. Ірпінь: Національний університет ДПС України. ВЦ НУДПСУ. С. 155-156.

298. Сидорович О.Ю. Ідеологічна проекція періодизації оподаткування: еволюційно–інституціональний контекст. Збірник наукових праць Донецького національного економічного університету. Серія: економічна. 2014. №3. С.111-117.

299. Сидорович О.Ю. Інститути оподаткування: форми прояву та логіка функціонування. Світ фінансів. ТНЕУ. 2016. № 2. С. 28-42.

300. Сидорович О.Ю. Інститути фіскальних норм в демократичному суспільстві. Економічний і соціальний розвиток України в XX столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: тези доп. V ювілейної міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених. ТНЕУ. Економічна думка. 2008. С. 197-199.

301. Сидорович О.Ю. Інституційні матриці фіскальних взаємодій в демократичному суспільстві. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». 2009. Вип. 11. С. 142 – 151.

302. Сидорович О.Ю. Інституційні передумови трансформації податкової системи. Напрями розбудови податкової системи України в умовах утвердження ринкової економіки: матеріали міжнародної науково-практичної конференції . Тернопіль. 2011. С. 164-166.

303. Сидорович О.Ю. Інституціональний контекст класифікації та типологізації соціально–економічних систем. Економічна теорія. 2017. № 2. С.19-33.

304. Сидорович О.Ю. Інституціональні передумови еволюційних трансформацій соціально–економічних систем. Вісник ОНУ імені І.І.Мечнікова. 2016. Серія «Економіка». Том 21. Вип. 8 (50). С. 12 —16.

305. Сидорович О.Ю. Конфлікт інтересів між податкоплатником і фіскальним органом: суть, передумови виникнення та способи вирішення. Україна наукова: тези доп. III Всеукр. науково–практичної інтернет – конференції. м. Севастополь: Інститут наукового прогнозування, Кримський інститут економіки та господарського права. 2007. С. 25 – 27.

306. Сидорович О.Ю. Концептуалізаційна сутність неформальних інститутів оподаткування. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. Вип. 16. Ч. 4. 2016. С. 120-124.

307. Сидорович О.Ю. Критерии оптимизации налогообложения в контексте предпосылок функционирования эффективной модели налоговой политики. Актуальные проблемы налоговой политики: сборник статей Международной научно–практической конференции. Екатеринбург: УГТУ–УПИ. 2009. С. 227 – 231.

308. Сидорович О.Ю. Критерии формирования институциональных матриц фискальных взаимодействий в обществах, которые трансформируются. Научные труды Донецкого национального технического университета. Серия: экономическая. Вип. 38-1. Донецк. ДонНТУ, 2010. С. 150-156.

309. Сидорович О.Ю. Критерії реформування податкової системи України в контексті зарубіжного досвіду податкових реформ. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів: збірник матеріалів наук.–практичної конференції. Ірпінь: Національний університет ДПС України. 2010. С. 232-235.

310. Сидорович О.Ю. Методики розрахунку та умови підвищення показників ефективності діяльності податкових органів в Україні. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». 2012. Вип. 19. С. 61–66.

311. Сидорович О.Ю. Методологічні засади наукових досліджень у фіскальній теорії і практиці. Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України: матеріали науково–практичної конференції. Ірпінь: Національний університет ДПС України. 2008. С. 200 – 203.

312. Сидорович О.Ю. Новітня парадигма фіскального простору. Економічна теорія: еволюція парадигми та революційні гіпотези: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Київ. 2015. С. 135-136.

313. Сидорович О.Ю. Оподаткування в контексті еволюції парадигм суспільного розвитку. Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку: монографія / за наук. ред. д-ра. економ. наук, проф. А.І. Крисоватого. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. С. 21-39.

314. Сидорович О.Ю. Орієнтири вдосконалення справляння податку на додану вартість як передумова сталого розвитку. Економіка сталого розвитку: теоретичні підходи та практичні рекомендації: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури». 2015. С. 108-110.

315. Сидорович О.Ю. Особливості інституціональної архітекtonіки оподаткування. Institutional framework for the economy in the context of transformation: Collection of scientific articles. Montreal: Publishing house «BREEZE». 2015. P.74-78.

316. Сидорович О.Ю. Парадигмальні обриси інституціональної архітекtonіки оподаткування. Теоретико–методологічні основи регулювання економічних процесів: від кризи до сталого розвитку: колективна монографія / за заг. ред. О.В. Кендюхова. К.: Вид – во «Центр навчальної літератури», 2015. С. 73-78.

317. Сидорович О.Ю. Передумови і наслідки перебігу трансформаційних перетворень в вітчизняній інституціональній матриці. Економіка: реалії часу. Одеса. 2015. № 2 (18). С. 20-27.

318. Сидорович О.Ю. Податкова доктрина держави: пріоритети формування та та перешкоди реалізації. Перспективні питання економіки та управління: матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Дніпропетровськ: «ФОРМ Дробязко С. І.». 2014. С.135-139.

319. Сидорович О.Ю. Податкове планування і прогнозування: особливості реалізації у вітчизняній та зарубіжних практиках. Наука молода. ТНЕУ. 2014. Вип. 21. С. 228-236. (0,65 др. арк.)

320. Сидорович О.Ю. Прагматика управління оподаткуванням в умовах глобалізаційних викликів і загроз. Економічна кібернетика: проблеми управління

соціально–економічними системами: наукові праці за матеріалами Всеукраїнської науково практичної конференції. Дніпропетровськ: «Пороги». 2016. С.71-74.

321. Сидорович О.Ю. Природа та передумови виникнення податкових конфліктів. Socio–economic aspects of economics and management: collection of scientific articles. Taunton: Aspekt Publishing of Budget Printing Center. 2015. Volume 2. P. 200-204.

322. Сидорович О.Ю. Причини і наслідки, інструменти протидії розгортанню конфлікту інтересів в фіскальній практиці. Економіст. 2014. № 7(333). С. 32-36.

323. Сидорович О.Ю. Розвиток інституту оподаткування в контексті еволюції соціально-економічних систем. Європейський вектор економічного розвитку. 2012. № 2 (13). С. 243-246 (0,45 др. арк.)

324. Сидорович О.Ю. Сутнісні характеристики податкової культури: інституціональний контекст. Наукові праці НДФІ. 2017. № 1. (78). С. 144-158.

325. Сидорович О.Ю. Сутність та пріоритети удосконалення податкового адміністрування в Україні. Науковий вісник Чернівецького університету. Серія «Економіка», 2013. № 4. С. 105-110 (0,6 др. арк.)

326. Сидорович О.Ю. Теоретико–методологічний модус інституціональної архітекτονіки оподаткування. Парадигмальні зрушення в економічній теорії ХХІ ст.: матеріали ІІ Міжнародної науково-практичної конференції. Київ. 2015. Т. 2. С. 157-160.

327. Сидорович О.Ю. Теоретичні підходи дослідження та сутнісні характеристики інститутів оподаткування. Інфраструктура ринку. 2017. № 8. С. 163-172 URL: www.market-infr.od.ua

328. Сидорович О.Ю. Трансформація інститутів оподаткування в процесі історичного розвитку. Ринкова природа інституційних трансформацій сучасних економічних систем: матеріали ІІ-ї Міжнародної науково-практичної конференції. м. Чернівці. 2013. Ч. 1. С. 57-59.

329. Сидорович О.Ю. Трансформація податкової системи України в контексті інституційної теорії. Інституційні засади функціонування економіки в умовах

трансформації: матеріали IV міжнародної науково–практичної конференції. Одеса: ОНУ ім. І.І. Мечникова. 2010. Ч. 3. С. 34-36.

330. Сидорович О.Ю. Трансформація сутності та характеру прояву категорій оподаткування. Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації: тези доповідей XI Міжнародної науково–практичної конференції молодих вчених. Тернопіль: ТНЕУ. 2014. Ч. 2. С. 126-128.

331. Сидорович О.Ю. Философско–методологические предпосылки исследования налогообложения как общественного феномена. Управление развитием. Актуальные проблемы налоговой политики: сборник научных работ II Международной научно–практической конференции молодых ученых. Харьков: ХНЭУ. № 4 (80). 2010. С. 37-39.

332. Сидорович О.Ю. Функції і принципи оподаткування в контексті інституціонального ракурсу дослідження. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 17. С. 731 -738.

333. Сидорович О.Ю. Хронологія і перспективи розвитку вітчизняних інститутів оподаткування. Розвиток соціально-економічних систем в геоелектрономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Тернопіль: ТНТУ ім. І. Пулюя. Тернопіль. 2017. С. 179 -181.

334. Сидорович О.Ю., Мельник Н.В. Оподаткування доданої вартості в умовах поглиблення і розширення інтеграційних процесів в європейському просторі. Електронне наукове видання «Глобальні та національні проблеми економіки» Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Миколаїв. 2015. Вип. 5. С. 941-946.

335. Сидорович О.Ю., Рудницька Ю.В. Сучасні тенденції та проблемні аспекти земельного оподаткування в Україні. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». 2011. Вип. 17. С. 113 – 120.

336. Сидорович О.Ю., Рудницька Ю.В. Фіскальна та соціально–економічна ефективність оподаткування нерухомого майна в Україні. Українська наука: минуле,

сучасне, майбутнє. Вип. 17. Тернопіль: Видавництво «Економічна думка», 2012. С. 120-127.

337. Синчак В. П. Деякі аспекти формування наукових ідей в оподаткуванні у період меркантилізму та фізіократії. Інноваційна економіка. 2007. № 4 (6). С. 214-218.

338. Синчак В. П. Податкова культура як фактор збільшення бази оподаткування. Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук. пр.: у 4 т. Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. Вип. 196. Т. III. 2004. С. 685-693.

339. Сисмонди Ж. Симонд. Новые начала политической экономии или о богатстве и его отношении к народонаселению / Ж. Симонд де Сисмонди : пер. с франц. М. : Гос. соц.-экон. изд- во, 1936. Т. 1. с. 35.

340. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Москва: Соцекгиз. 1962.

341. Смит А. Теория нравственных чувств. М.: Республика, 1997. 351 с.

342. Смірнова О. М. Проблематика податкового консультування в Україні як складової процесу адміністрування // Формування ринкових відносин в Україні. 2012. № 12. С. 3-10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2012_12_3

343. Смородина Е. А. Развитие научных концепций о сущности и функциях налогов. Управленец. 2014. № 3 (49). С. 4–11.

344. Снимщикова Н. К. Некоторые вопросы теории экономического пространства. Теория и практика общественного развития. 2012. № 7. С. 274. (Серия «Экономические науки»).

345. Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А. М. Прохоров. Москва: Сов. энциклопедия, 1989. С. 345.

346. Соколов А. А. Основоположник учения о налогах. – И. И. Кучеров. Москва: ЮрИнфоР&Пресс, 2003.

347. Соколовська А. М., Петраков Я. В. Концепція податкових витрат та шляхи її застосування в Україні. Фінанси України. 2013. № 11. С. 23–44.

348. Сорокин П. А. Человек, цивилизация, общество. М., 1992

349. Спенсер Г. Опыты научные, политические и философские. Киев: Совр. литератор, 1998. С. 108.

350. Спенсер Г. Большая советская энциклопедия: [в 30 т.] / под ред. А. М. Прохоров . 3-е изд. Москва: Советская энциклопедия, 1969.

351. Спрощення процедур торгівлі в Україні: оцінки та очікування бізнесу. Аналітичний звіт за результатами другої хвилі опитування українських імпортерів та експортерів. Київ, 2017. 69 с.

352. Статистика зовнішнього сектору. URL: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=65613&cat_id=44446 (дата звернення: липень 2017).

353. Створення фіскального простору для економічного зростання. Огляд державних фінансів України: док. Світового банку / підрозділ з питань подолання бідності та економічного розвитку; регіон Європи і Середньої Азії. 2006. 14 верес. Звіт № 36671-UA. 185 с.

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

355. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора / пер. с англ. Москва, 1997. С. 364–386.

356. Стратегія Сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5/2015> (дата звернення: травень 2017).

357. Сулим В. Поняття податкової дисципліни. Вісник податкової служби України. 2000. № 34. С. 48.

358. Сусіденко В. Т., Нікітішин А. О. Сучасна сутність і архітектоніка податкового регулювання розвитку суспільства. Актуальні проблеми економіки. 2012. № 1. С. 234–242.

359. Сухарев О. С. Российская экономика. Опыт системной диагностики и лечения. Инвестиции в России. 1999. № 9. С. 28–37.

360. Сухарев О. С. Теория дисфункции институтов и экономических систем (к 15-летию разработки данной теории в России). Журнал экономической теории Института экономики Уральского отделения РАН. 2014. № 1. С. 28.

361. Сухарев О. С. Теория эффективности экономики: организационный, институциональный и системный ракурс проблемы. Экономика и предпринимательство. 2010. № 6 (17).

362. Тенденції тіньової економіки в Україні за 9 місяців 2015 року / Мін-во екон. розв. і торгівлі України; Департамент екон. стратегії та макроекон. прогнозу. Київ, 2016. С. 1–19.

363. Територіальна громада як базова ланка адміністративно-територіального устрою України: проблеми та перспективи реформування. Київ: НІСД, 2016. С. 48.

364. Тимченко О. М. Формування платформи для уніфікації звітності з податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску. Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації зб. наук. праць за матеріалами II наук.-практ. інтернет-семінару (Ірпінь, 22–31 трав. 2017 р.). Ірпінь, 2017. С. 105–107.

365. Тищук Т. А., Іванов О. В. Тінізація економіки України у контексті кризових тенденцій. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2011. № 2. С. 279–291.

366. Ткаченко А. В. Історія становлення та розвитку податкової системи України. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2013. № 2. С. 128–133.

367. Токвіль, А. де. Про демократію в Америці / З фр. пер. Г. Філіпчук, М. Москаленко. К.: Всесвіт, 1999. 590 с.

368. Томнюк Т. Л. Податковий інструментарій подолання бідності в Україні. Облік і фінанси. 2016. № 4 (74). С. 114–118.

369. Тофлер О. Третья волна. Москва, 2004. С. 223–224.

370. Турбулентность налоговых реформ / С. И. Юрий та ін. Київ: Знання, 2011. 382 с.

371. Тургенев Н. Опыт теории налоговъ. Сочинение. Санкт Петербург: Типографія Н. Греча, 1818. С. 9–17.

372. Тучак Т. В. Податкова конкуренція в умовах глобалізації та інтеграції. Економічний вісник Переяслав-Хмельницького ДПУ ім. Г. Сковороди. 2011. № 17-2. С. 6.

373. Україна: перспективи розвитку. Консенсус–прогноз / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України; Департамент економічної стратегії та макроекономічного прогнозування. Київ, 2017. № 43. 33 с.

374. Федерація професійних спілок України. «Про показники єдиного внеску на загальнооб’язкове державне соціальне страхування за 2014 рік». URL: <http://fpsu.org.ua/napryamki-diyalnosti/sotsialne-strakhuvannya-i-pensijnezabezpechennya/7241-pro-pokazniki-edinogo-vnesku-na-zagalnoobov-yazkove-derzhavne-sotsialne-strakhuvannya-za-2014-rik>.

375. Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: монографія / В. Федосов та ін.; за наук. ред. В. Федосова. Київ: КНЕУ, 2002. 432 с.

376. Философский альманах. Москва: Диалог-МГУ, 1998.

377. Философский энциклопедический словарь / гл. ред. Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев и др. Москва: Сов. Энциклопедия, 1983. С. 541.

378. Фінансова децентралізація в Україні. Перший етап успіхів. URL: [http://old.decentralization.gov.ua/pics/attachments/Buklet_finansova_decenrt_\(21.03.17\).pdf](http://old.decentralization.gov.ua/pics/attachments/Buklet_finansova_decenrt_(21.03.17).pdf) (дата звернення: березень 2017).

379. Фінансова енциклопедія / О. П. Орлюк та ін.; за заг. ред. О. П. Орлюк. К.: Юрінком Інтер, 2008. 472 с.

380. Хайек Ф. А. Пагубная самодеятельность. Ошибки социализма. Москва, 2002.

381. Хайтун С. Д. Рынок против войны как менее эффективного средства ускорения социальной эволюции. Вопросы философии. 2009. № 4. С. 3–19.

382. Хакен Г. Синергетика. Москва, 1980. С. 7.

383. Хеллер П. Фискальное пространство – что это такое и как его получить? Финансы и развитие. 2009. Июнь. С. 32.

384. Хелмке Г. Неформальные институты и сравнительная политика /. Хелмке Г., Левитски С // Прогнозис, 2007, № 2, С. 188–211.

385. Цветкова Г. С. Взаимодействие формальных и неформальных институтов рынка: теоретико– методологические аспекты. Теория и практика общественного развития. 2013. Вып. № 9.

386. Центр економічної стратегії: Електронний ресурс: Режим доступу: <http://ces.org.ua>

387. Цимбал Т. Я. Правове регулювання податкової системи України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Нац. ун-т держ. подат. служби України. Ірпінь, 2008. 18 с

388. Чекмарев В. В. К теории экономического пространства. Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. 2001. № 3. С. 27.

389. Чечот Д. М. Субъективное право и формы его защиты. Л., 1968. С. 53.

390. Чинчик А. А. Базові поняття теорії податків у світлі нового функціонального значення. Економічний вісник університету. 2016. Вип. 30 (1). С. 22–229.

391. Чорний М. П. Фіскальне адміністрування / М. П. Чорний. Тернопіль: Кентавр, 2002. 172 с.

392. Чухно А. А. Твори у 3-х т. / НАН України, Київ. нац. ун-т ім. Т. Г. Шевченка; Наук.–дослід. фін. ін-т. при М-ві фін. України. Київ, 2007. Т. 3: Становлення еволюційної парадигми економічної науки. С. 59.

393. Чухно А. А., Юхименко П. І., Леоненко П. М. Інституціонально-інформаційна економіка: підручник. Київ, 2010. С. 461.

394. Чухно А. Інституціоналізм: теорія, методологія, значення. Економіка України. 2008. № 6. С. 4–13.

395. Шапошников А. Н. Категория «интерес» как инструмент экономико – социологического исследования. Экономическая социология и перестройка / под ред. Т. И. Заславской, Р. В. Рывкиной. Москва, 1989. С.141–164.

396. Шевченко М. В. Институциональная архитектура бюджетной системы. Труды международной научно-практической конференции «Архитектура финансового пространства и его интеграционные приоритеты». Симферополь. 2012. С. 226–228.

397. Шишов О. О. Форми захисту прав платників податків. *Young Scientist*. 2015. № 2 (17). С. 221.

398. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты. М.: Дело, 2001. 408 с.

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

400. Юрій С. І. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні [Текст]: монографія / С.І. Юрій, А.І. Крисоватий, Т.В. Кошук. Тернопіль, 2010. 289 с

401. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение. Москва: ИНФРА-М, 2001. С. 209.

402. Яковец Ю. Я. Формирование постиндустриальной парадигмы: истоки и перспективы. *Вопросы философии*. 1997. № 1.

403. Янжул И. И. Избранные труды. Москва: Наука, 2005. С. 362.

404. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. С.Петербургъ. 1890. Вып. 1. С. 12

405. Янушевич Я. В. Податковий механізм створення передумов економічного зростання: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Держ. установа «Ін-т економіки та прогнозування НАН України». Київ, 2009. 23 с.

406. Abgabenordnung. URL: http://www.gesetze-iminternet.de/ao_1977/__3.html (Last accessed: September 2016).

407. Alchian A. A. *Economic Forces at Work*. Indianapolis, 1977. P. 15–35.

408. Back to Basics. Fiscal Space: What It Is and How to Get It URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2005/06/basics.htm> (Last accessed: September 2016).

409. Bank for International Settlements URL: <https://www.bis.org/forum/research.htm?m=5%7C23> (Last accessed: February 2017).

410. Base Erosion and Profit Shifting. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm> (Last accessed: February 2017).

411. Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004. P. 11- 12.

412. Breaking News. Expert Analysis. URL: <http://www.taxanalysts.com/> (Last accessed: may 2017).

413. Buchanan J. M. Constitutional democracy, individual liberty and political equality. *Jb. Neue Polit.* 1985. № 4. P. 249.

414. Commons, John R. *Institutional Economics*. New York: Macmillan, 1934.

415. Cooley C. H. *Social Consciousness*, Publications of the American Sociological Society. P. 382.

416. Duberge J. *La psychologie sociale de l'impôt dans la d'aujourd'hui*. P., 1961.

417. Duberge J. *Les Français face à l'impôt. Essai de psychologie fiscale*. P., 1990.

418. Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes OECD 2012, 75 p <http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/50559545.pdf>

419. Fiscal policy for growth and development. URL: <http://siteresources.worldbank.org/DEVCOMMINT/Documentation/20890698/> (Last accessed: February 2017).

420. Fiscal space for what? Analytical issues from a human development perspective. 2007. URL: <http://www.undp.org/> (Last accessed: February 2015).

421. Fiscal Space in Developing Countries. URL: <http://www.no.undp.org/content/dam/aplaws/publication/> (Last accessed: may 2016).

422. Fiscal Space: A New Gauge of Sovereign Risk. URL: https://www.economy.com/dismal/article_free.asp?cid=226883 (Last accessed: may 2017).

423. Gaudemet (P-M), Mjlinier (J), « Finances publiques, Tome I : Budget/trésor», 6ème édition, Montchrestien 1992.- p. 399–406.

424. Global Competitiveness Yearbook 2001. URL: www.weforum.org (Last accessed: june 2017).

425. Government finance statistics. Summary tables. 2017. № 1. URL: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/8003048/KS-EK-17-001-EN-N.pdf/e212c6de-bfa6-4560-98e1-740853909995> (Last accessed: june 2017).

426. Guidelines for a Model for A European Taxpayers' Code. European Union. 2016. URL:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf (Last accessed: june 2017).

427. Habermas J. *Das Absolute und die Geschichte: Von der Zwiespältigkeit in Schellings Denken.* (Dissertation). Bonn: H. Bouvier, 1954. P. 68–73.

428. Habermas J. *The theory of communicative action.* Boston: Beacon Press, 1989. P. 343–348; 383–403.

429. Hamilton W. Institution. *Encyclopaedia of the Social Sciences.* New York, 1932. V. VIII. P. 84.

430. Harley H. Hinrich. *A general theory of tax structure change during economic development.* 1966

431. Hinrich H. *A general theory of tax structure change during economic development.* 1966. P. 23.

432. Horton M. *The Size of the Fiscal Expansion: An Analysis for the Largest Countries* / M. Horton, A. Ivanova. – Feb 2009 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2009/020109.pdf>.

433. Horton M., Ivanova A. *The Size of the Fiscal Expansion: An Analysis for the Largest Countries.* Feb 2009. URL: <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2009/020109.pdf> (Last accessed: may 2017).

434. Kolodko G. *Economic Neoliberalizm Became Almost Irrelevant.* Transition. 1998. Vol. 9. № 3. P. 2.

435. Laffer A. *The Laffer curve: Past, Present, and Future* URL: <http://www.heritage.org/research/Taxes/bg1765.cfm> (Last accessed: january 2017).)

436. Lakatos I. *The Methodology of Scientific Research Programmes: Philosophical Papers I.* Cambridge, Cambridge University Press 1977.

437. Lewis A. *The psychology of taxation.* Oxford, 1982.

438. *Measuring tax gaps 2016. Edition Tax gap estimates for 2014-15.* Issued by HM Revenue & Customs Corporate Communications. URL:

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/561312/HMRC-measuring-tax-gaps-2016.pdf (Last accessed: may 2017).)

439. Mises, L. Von Theory and History. Auburn: Mises Institute. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.

440. Mun T. (1895) England's Treasure by Foreign Trade. New York (Macmillian and Co.) and London. 119 p.

441. Nerré B. Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice. Economic Analysis and Policy. 2008. Vol. 38, № 1. P. 155.

442. Olivier, T, Bartley, S. Tax system complexity and compliance costs – some theoretical considerations. Economic Roundup, Winter. 2005.

443. Ostry J. Fiscal Space. IMF Working Paper. 2010.

444. Parsons T. «The Theory of Human Behavior in its Individual and Social Aspects» The American Sociologist Vol.27.no.4. Winter 1996. pp.13-23.

445. Pricewaterhouse Coopers (PwC) URL: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/index.jhtml> (Last accessed: may 2017).

446. Raczkowski K., Mróz B., Tax gap in the global economy, Argumenta Oeconomica (in review: Wroclaw University of Economics, 2016. URL: <https://www.researchgate.net/publication/302335548> (Last accessed: january 2017).

447. Revenue Statistics: 1965-2016. OECD. URL: <http://oecd.org/tax/revenue-statistics-19963726.htm> (Last accessed: july 2017).

448. Schmolders G. Psychologie des finances et de l'impôt (traduit de l'allemand). P., 1973.

449. Schneider F., Buehn A. Shadow Economy: Estimation Methods, Problems, Results and Open questions. Open Economics. 2017. URL: <https://www.degruyter.com/downloadpdf/j/openec.2017.1.issue-1/openec-2017-0001/openec-2017-0001.pdf> (Last accessed: september 2017).

450. Schumpeter, Joseph A. Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer. Der Deutsche Volkswirt, 4, pp. 380 – 385 (reprinted in: Joseph A. Schumpeter: Aufsätze zur Wirtschaftspolitik. Edited by Wolfgang F. Stolper and Christian Seidel. Tübingen: J.C.B. Mohr, 1985, pp. 123 – 133)

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

452. Social Justice in the EU – Index Report 2015 Social Inclusion Monitor Europe. 2016. https://www.tagesschau.de/wirtschaft/social-justice-index-101~_origin-fc4070e5-9077-4d78-8a62-1b791be0cf5a.pdf

453. Statistics Estonia Database URL: http://pub.stat.ee/px-web.2001/I_Databas/Economy/databasetree.asp (дата звернення: may 2017).

454. Surrey S., McDaniel P. Tax Expenditures. Harvard University Press, 1985. P. 3

455. Sydorovych O. Classification of fiscal interactions models. Übergeben für die Rezension Conference Proceedings Citation Index–Social Sciences & Humanities (CPCI-SSH) Institutionelle Grundlagen für die Funktionierung der Ökonomie unter den Bedingungen der Transformation. Sammelwerk der wissenschaftlichen Artikel Vol. 2, Verlag SWG imex GmbH. Nürnberg. 2014. P. 212-215.

456. Sydorovych O. Conceptualization essence of institutions of taxation. Modern determinants of fiscal policy: local and international dimension: collective monograph / edited by Doctor of Economics, Prof. Andriy Krysovaty, Doctor of Economics, Prof. Andrzej Gospodarowicz. Wrocław: 2016. P. 207-216 .

457. Sydorovych O. The assessment of anti-crisis tax reforms in the European countries and Ukraine: comparative aspect. Economics of sustainable development: methodological approaches and practical solution: collective monograph / by general edition of O. Kendiukhov. Kyiv: Publishing «Centre of educational literature», 2016. P. 113- 119.

458. Tax administration 2015: comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. URL: <http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-23077727.htm>

459. Tax Foundation. Corporate Income Tax Rates around the World, 2017 https://taxfoundation.org/corporate-income-tax-rates-around-the-world-2017/#_ftn7

460. Tax Reforms in EU Member States: 2015 Report. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/taxation_paper_58.pdf

461. Taxation and customs union. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_6047_en.htm (Last accessed: may 2016).
462. The Path to Sustainable Growth: Lessons from Twenty Years of Growth Differentials in Europe. URL: http://workforall.net/sustainable_growth_part_1.doc (Last accessed: may 2016.)
463. Tixier G., Gest G. Manuel de droit fiscal. P., 1986. P. 30–32.
464. Understanding Fiscal Space URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/pdp/2005/pdp04.pdf> (Last accessed: September 2015)/
465. Vammalle C. Sub-national Finances and Fiscal Consolidation: Walking on Thin Ice. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/5k49m8cqkcf3-en> (Last accessed: june 2017).
466. Veblen T. The Place of Science in Modern Civilisation and Other Essays. – N.-Y.: Huesch, 1919. P. 239.
467. Vishnevsky V. P. Gurnak A. V. Taxation evolutionary economics and tax populations. Journal of Tax Reform. 2015. T. 1, № 1. C. 113–132.
468. Voss T.R. Institutions in Neil J. Smelser and Paul B. Baltes, eds. International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences, Elsevier. 2001. P. 7561.
469. Weise P. Homo economicus und homo sociologicus: Die Schreckensmänner der Socialwissenschaften. Zeitschrift für Sociologie. April 1989, Jg.18, H. 2, S.148–161.
470. Wicksell K. Lectures on political economy. Augustus M. Kelley. Publishers Fairfield. 1977. P. 1. P.14-125.
471. Williams C.C. “Tackling undeclared work in Europe: lessons from a study of Ukraine”, European Journal of Industrial Relations. 2007. Vol. 13 No. 2, pp. 219-237.
472. World Bank Open Data. URL: <https://data.worldbank.org>
473. World Economic Forum. Reports. URL: <https://www.weforum.org/reports/>
474. Worldwide Governance Indicators URL: <http://info.worldbank.org/governance/wgi/#reports> (Last accessed: 26.08.2017).

ДОДАТКИ

Додаток А.

Таблиця 1.

Характеристика етапів та структури трансформацій загальнонаукових парадигм

Характеристика трансформації					
Період	Характеристика науки	Характеристика об'єктів дослідження	Характеристика ознак парадигмального світогляду	Характеристика властивостей самоорганізованих систем і процесів	
				Властивість	Прояв
<i>на основі концепції Степіна С.</i>					
з XVII ст.	Класична механістична наука	Прості системи	<p>Редукціонізм і системне розчленування проблеми; Керованість, автоматизм; Ієрархічна структура; Причинно-наслідкові механізми поведінки; Структурна стабільність; Зовнішня підтримка функціонування;</p> <p style="text-align: center;">Автономія. Самоорганізація.</p> <p>Цілісність, несистемність і неподільність процесів; Гетерархічна структура; Структурна мінливість; Циркулярний механізм самовідтворення; Свобода і відповідальність;</p>	Впорядкованість	Зменшення рівня ентропії
кінець XVIII ст. - перша половина XIX ст.	Класична дисциплінарно організована наука	Складні системи		Складність	Наявність великої кількості елементів і зв'язків.
кінець XIX – середина XX ст.	Неокласична наука, кібернетика, загальна теорія систем	Складні саморегульовані системи		Відкритість	Обмін ресурсами та інформацією з об'єктами зовнішнього середовища.
остання третина XX ст. - по нинішній час	Посткласична наука, синергетика	Складні саморозвиваючі системи		Динамічність	Зміна елементів і зв'язків в часі
				Синергетичний ефект	1) Поява в системи нових властивостей, що не спостерігаються у жодного з її елементів; 2) Зміна ефективності функціонування елементів при їх поєднанні;
				Адаптивність	Здатність пристосовуватися до будь-яких змін середовища
				Позитивний зворотній зв'язок	Система здатна вловлювати сприятливі відхилення в своєму функціонуванні, зумовлюючи цим навіть зміну структури
				Негативний зворотній зв'язок	Система здатна виправляти несприятливі відхилення в своєму функціонуванні
			Автономія	Здатність системи реагувати по-різному на різні заходи впливу.	

Джерело: узагальнено та побудовано автором на основі концепції Степіна С. [354. С. 3-18]

Продовження додатку А.

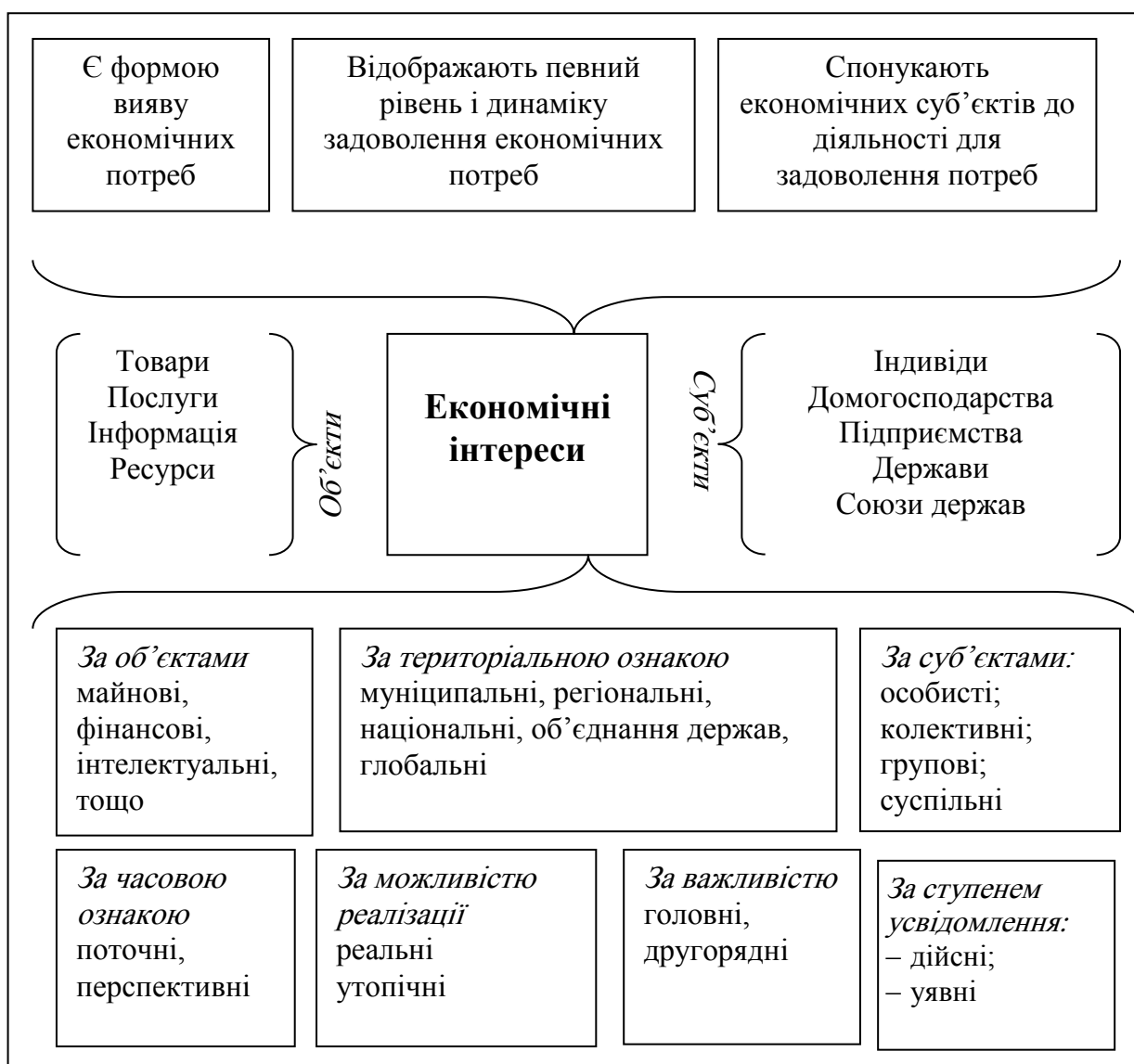


Рис. 1. Класифікація економічних інтересів

Джерело: складено автором

Продовження додатку А.

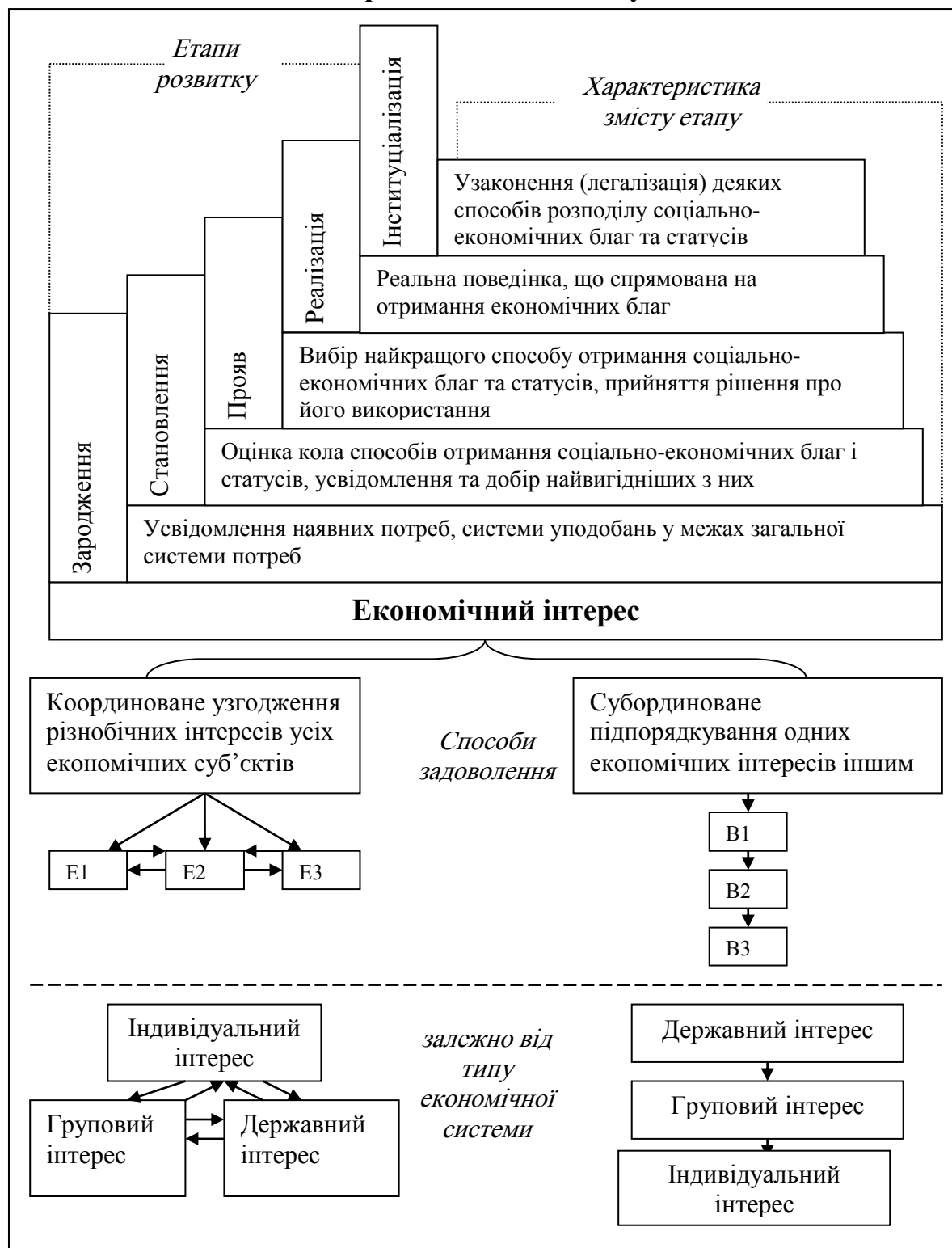


Рис. 2 Етапи та способи задоволення економічних інтересів економічних суб'єктів

Джерело: складено автором. Ідею періодизації інтересів запозичено у А. Н. Шапошнікова [395. С. 141-164].

Продовження додатку А.

Таблиця 2.

Характеристика прояву моделей «homo economicus», «homo sociologicus», «homo informaticus» та «homo instituticus»

Тип складності представлення моделі	Модель	Характеристика		
		Сутність прояву	Параметри взаємодії	Простір функціонування
Прості системи	<p>«homo economicus»</p> <p>Індустріальна епоха</p>	<p>1) індивід з високим рівнем економічної інтуїції і знаннями, що приймає оптимальні варіанти економічних рішень;</p> <p>2) людина, що прагне перманентного збагачення;</p> <p>3) є ізольованим економічним суб'єктом, що самостійно приймає участь в економічних відносинах і переслідує при цьому свої власні, чітко усвідомлені інтереси;</p> <p>4) «беземоційний», позбавлений почуттів суб'єкт, націлений на максимізацію особистої вигоди та власного доходу;</p> <p>5) для досягнення своєї цілі вміє і може здійснювати вибір з низки альтернативних рішень;</p> <p>6) володіє чітко окресленою шкалою переваг та вподобань.</p>	<p>1) взаємодія з собою подібними тільки через ринки і ціни;</p> <p>2) дії визначаються товарним обміном як формою міжособистісних взаємодій;</p>	<p>Функціонує в моделі ринку атомістичного типу, де кожен індивід турбується про власну вигоду, а ринкова «невидима рука» забезпечує благоустрій суспільства в цілому</p>
Складні саморегульовані системи	<p>«homo sociologicus»,</p>	<p>1) особистість є унікальним центром соціальної активності, що органічно поєднує матеріальні та нематеріальні інтереси, де інтереси соціуму мають вищий пріоритет;</p> <p>2) індивід на основі включення в різноманітні соціальні групи може характеризуватися різними моделями поведінки як їх учасника, виконуючи різні соціальні ролі та володіючи різним соціальним статусом;</p> <p>3) визначальними в поведінці є активна реалізація соціальних функцій, дотримання загальноприйнятих норм або санкцій;</p> <p>4) індивід, що характеризується персоніфікацією та індивідуалізацією інтересів є суб'єктом активного вибору, здатен на основі поєднання різних режимів дій та оцінок діяти (всупереч усталеним концепціям раціональності) нераціонально та іноді опортуністично у відповідь на несприятливі обставини та фактори впливу;</p> <p>5) домінування економічних, соціальних, політичних, ідеологічних, духовних, релігійних, моральних, етичних спонукань, зумовлює трансформацію мотивації з економічно-раціональної на соціально-орієнтовану;</p>	<p>взаємодіє з собою подібними на основі власних очікувань та як реакція на поведінку інших;</p>	<p>Соціум</p>

Продовження таблиці 2. додатку А.

Складні саморозвиваючі системи	«homo informaticus» Інформаційна епоха	1) індивід є інформаційним суб'єктом, система мислення якого ґрунтується на інформаційній раціональності; 2) знання та інформація є основним фактором суспільного виробництва, продуктивною силою, повнота та якість якою є умовою виживання в інформатизованому соціумі; 3) інформаційне середовище формує нові установки, цінності, модифікує звички, стереотипи і норми поведінки, зумовлюючи відповідний «інформаційно активний» стиль життя;	Постійна взаємодія з іншими інформаційними суб'єктами;	Функціонує в інформаційному просторі – інтегральному вимірі як сукупності взаємопов'язаних інформаційних каналів, середовищ, технологій та інформаційних ресурсів, де мають місце генерування, передача, обробка, зберігання та споживання даних.
	«homo instituticus» Постіндустріальна епоха	1) «відкритий» суб'єкт, що впливає на інститути, формує їх і сам зазнає їх впливу. При цьому, одні суб'єкти можуть спеціалізуватися на формуванні інститутів, а інші виступати лише їх носіями; 2) керується складною системою мотивацій, що визначається параметрами формальних і неформальних інститутів, частина з яких є наслідком біологічних інстинктів; 3) кількість та якість інститутів є передумовою раціональної чи «нераціональної» поведінки суб'єктів;	Взаємодії здійснюються на основі формальних і неформальних норм, які задають параметри поведінки та координують її прояви.	Функціонує у визначеному в просторово-часових координатах ринковому просторі, що виступає специфічним інститутом та завдяки якому можливі ринкові трансакції. Під впливом традицій, звичаїв, норм та «правил гри» ринковий простір формується, організовується, еволюціонує та інституціоналізується.

Джерело: складено автором

Продовження додатку А.

<i>Механізм попередження недотримання умов</i>	Формальні та матеріальні санкції, неформальні заходи впливу	Позбавлення довіри, загроза соціальної ізоляції	Формальні та економічні санкції, неформальні заходи впливу
<i>Стимул участі</i>	Зростання особистого капіталу	Набуття репутації як форми соціального капіталу	Участь в процесах зростання добробуту усіх членів суспільства
<i>Обумовленість участі</i>	Домовленність сторін	Здогадливість в межах культурного контексту	Приналежність до певного суспільства
<i>Сфера збагачення</i>	По одинці	Група, спільнота	Окремі індивіди, групи, прошарки
<i>Мета</i>	Максимізація прибутку	Захист близьких людей від зовнішнього середовища, вирівнювання життєвих шансів учасників	Забезпечення належного рівня добробуту усіх членів суспільства, їх груп та прошарків

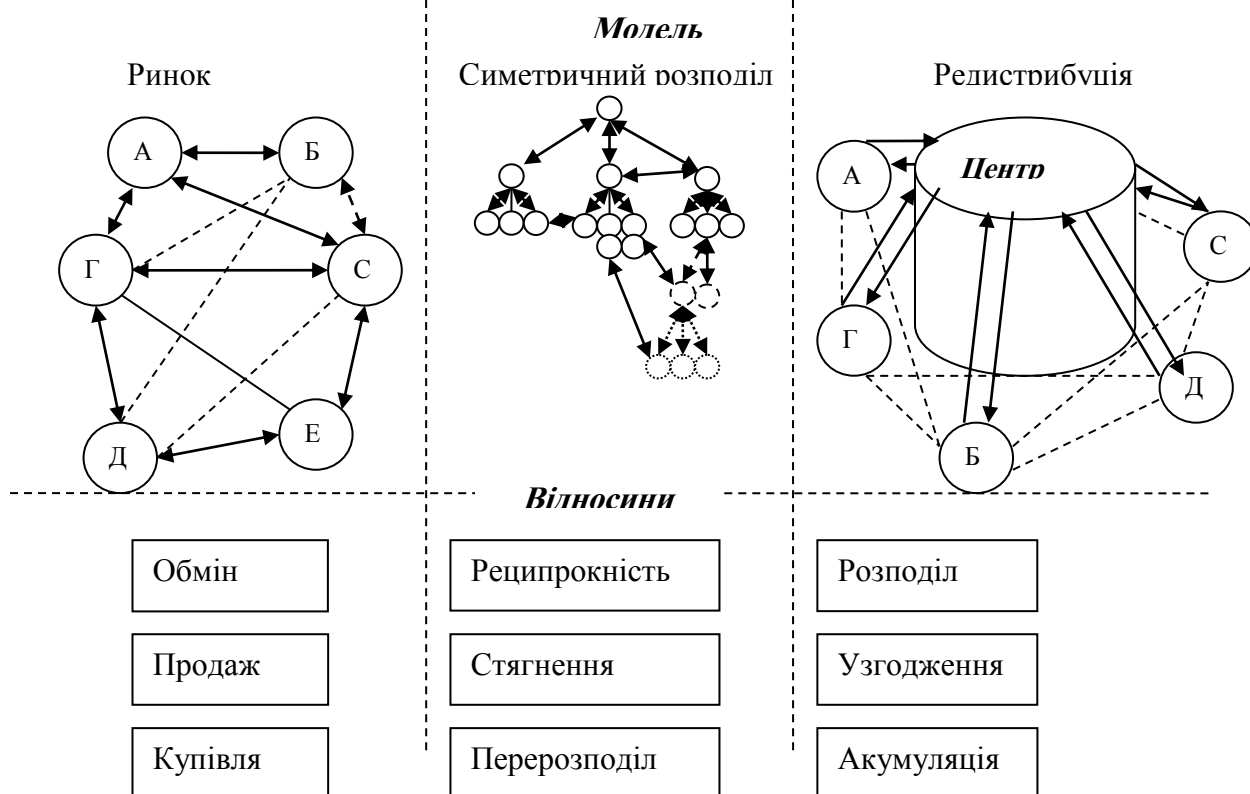


Рис. 3. Характеристика ринкових відносин, розподілу і редистрибуції у соціально-економічних моделях за К. Полан'ї

Джерело : узагальнено та побудовано автором на основі поглядів К. Полан'ї [57. С. 54].

Продовження додатку А.

Таблиця 3.

Характеристика основних відмінностей інституціональних X і Y матриць в розрізі базових інститутів та виконуваних ними функцій [130. С. 259-282].

Інституціональна матриця X	Інституціональна матриця Y	
Базові економічні інститути		
<i>Інститути редистрибутивної економіки в X матриці</i>	Функції інститутів	<i>Інститути ринкової економіки в Y матриці</i>
Загальна власність	Організація відносин власності	Приватна власність
Службова праця	Залучення до праці	Наймана праця
Координація	Взаємодія господарюючих суб'єктів	Конкуренція
Редистрибуція (акумуляція –узгодження – перерозподіл)	Способи виробництва благ	Обмін (купівля –продаж)
Пропорційність	Сигнали зворотнього зв'язку	Прибуток
Базові політичні інститути		
<i>Інститути унітарного політичного устрою в X матриці</i>	Функції інститутів	<i>Інститути федеративного політичного устрою в Y матриці</i>
Адміністративний поділ	Територіальна організація	Федерація
Ієрархічна вертикаль на чолі з центром	Устрій системи управління	Самоуправління і субсидіарність
Призначення	Порядок заміщення управлінських позицій	Вибори
Загальні збори і одногосність	Формування і реалізація рішень	Багатопартійність і демократична більшість
Звернення до інстанцій	Механізми зворотнього зв'язку	Судові позови
Базові ідеологічні інститути		
<i>Інститути комунітарної ідеології в X матриці</i>	Функції інститутів	<i>Інститути субсидіарної ідеології в Y матриці</i>
Колективізм	Детермінанта соціальної дії	Індивідуалізм
Егалітаризм	Нормативні уявлення про соціальну структуру	Стратифікація
Порядок	Принципи устрою суспільного життя	Свобода

Продовження додатку А.

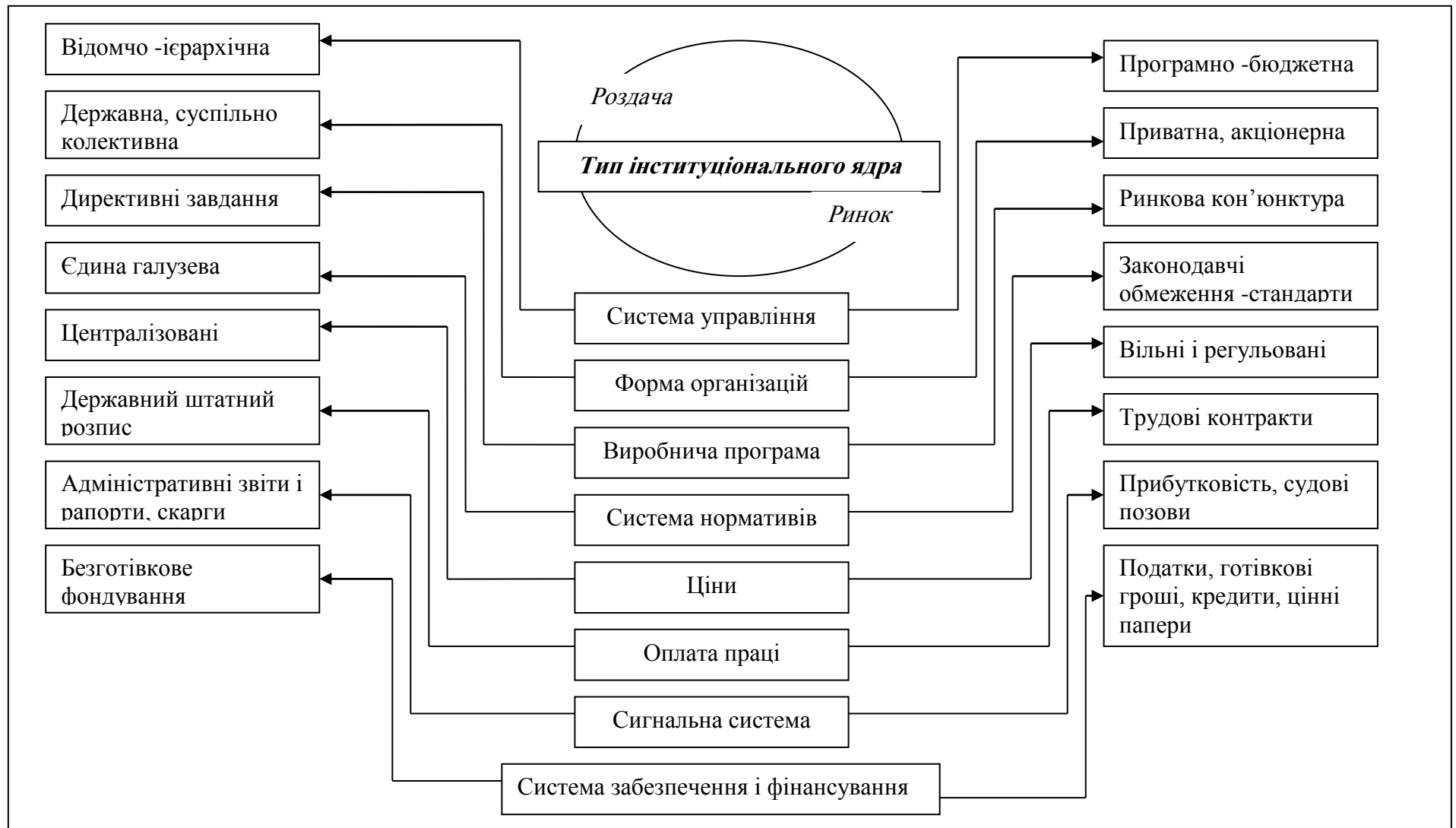


Рис. 4. Структура господарського механізму в інституціональних матрицях (за О. Бессоновою)

Джерело: складено автором на основі теоретичних поглядів О. Бессонової [25].

Додаток Б.

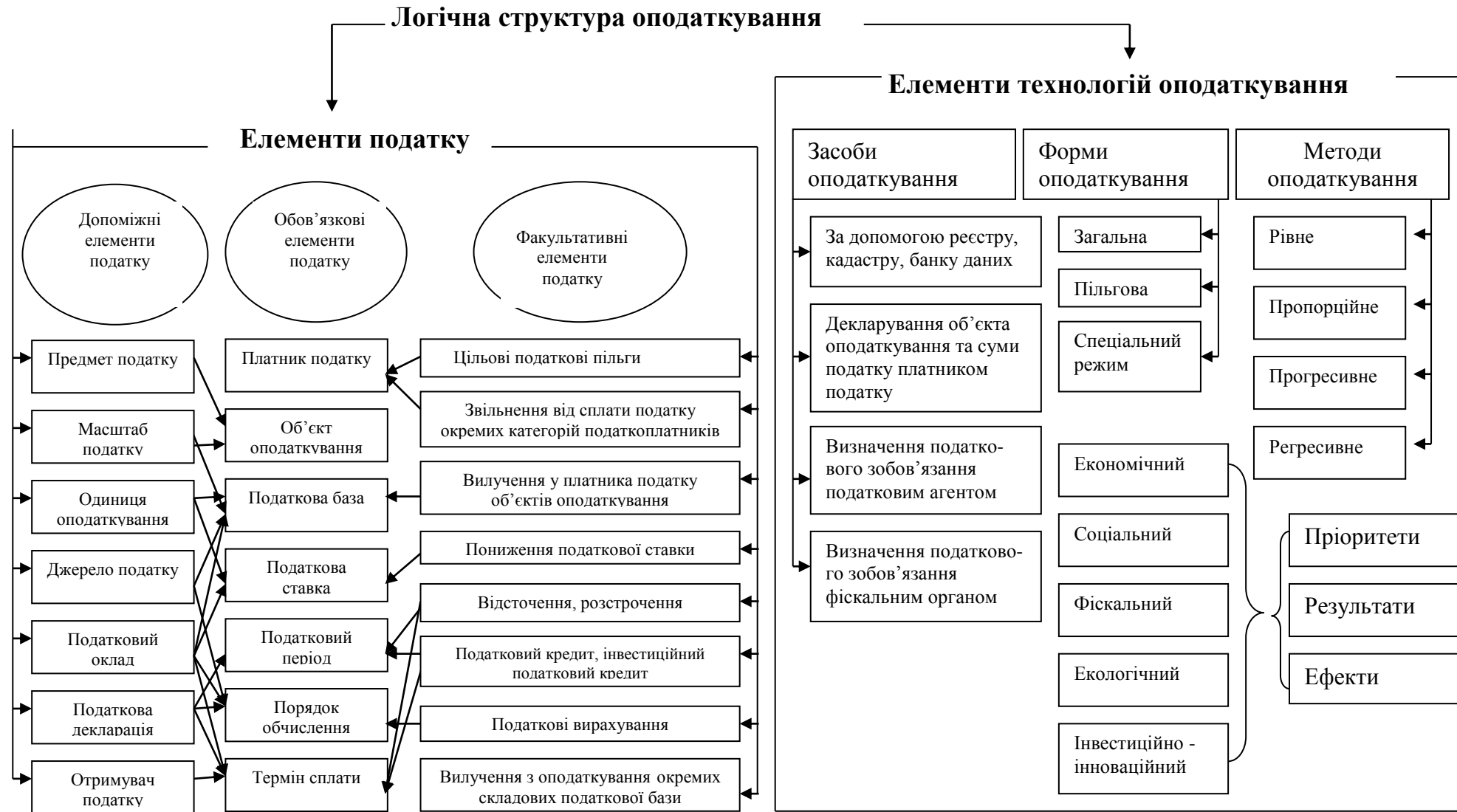


Рис. 1 Модель логічної структури метаматриці методологічного інструментарію дослідження оподаткування

Джерело: складено автором

Продовження додатку Б.

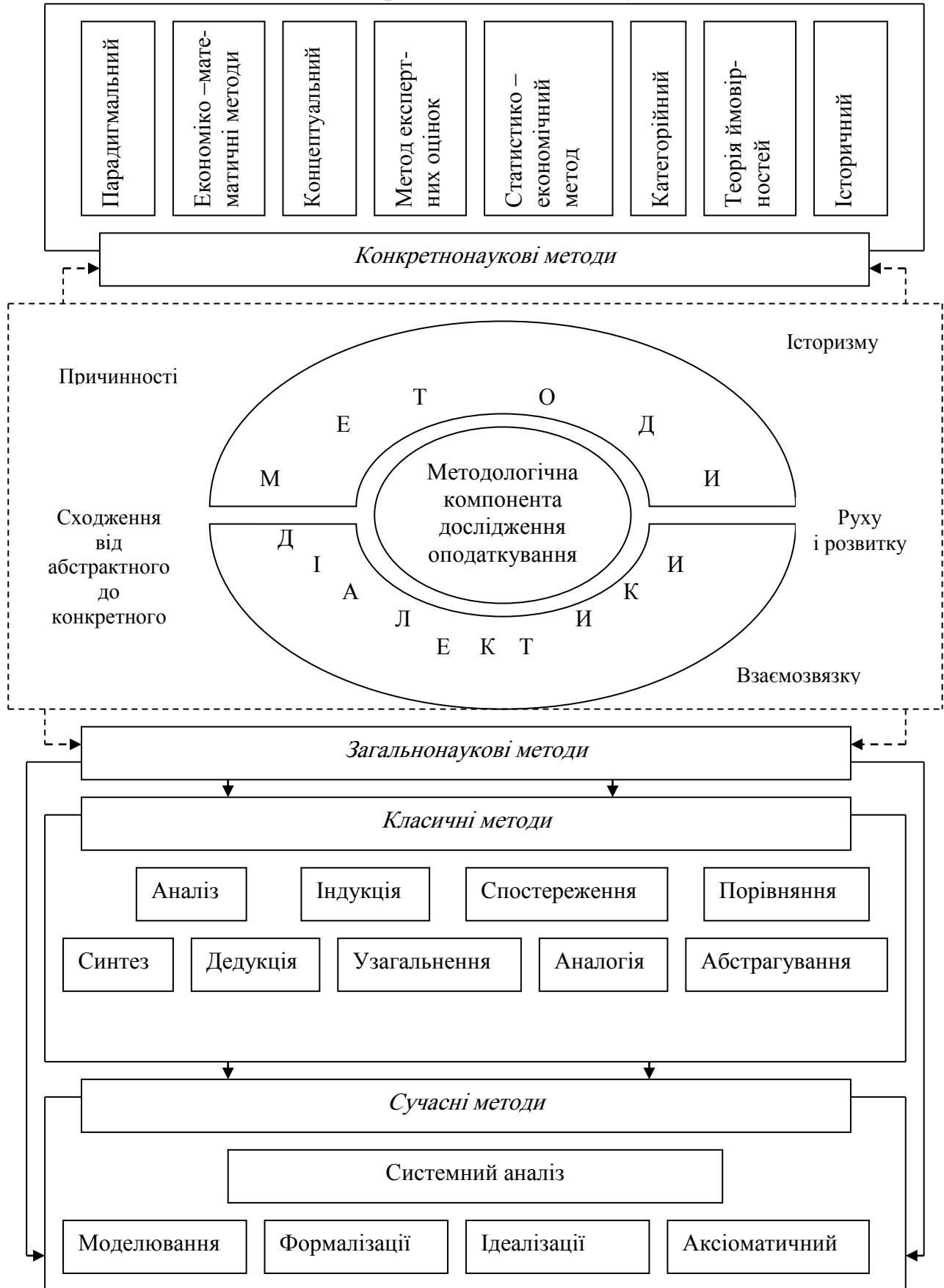


Рис. 2. Структура методологічної компоненти дослідження оподаткування

Джерело: узагальнено та складено автором

Продовження додатку Б.

Таблиця 1

Варіативність трактувань суті податків низкою теоретиків

Теоретик	Трактування суті податків
В. Андрущенко	Демократичні за процедурою встановлення, але примусові за формою стягнення платежі індивідів і корпорацій, призначені для трансферу фінансових ресурсів з приватного сектора в державний з метою фінансування суспільних, загальнонаціональних, урядових потреб способом, альтернативним емісії та позикам [7. С. 149].
Ю. Іванов А. Крисоватий О. Десятнюк	Обов'язкові платежі, які законодавчо встановлює держава, сплачують юридичні та фізичні особи в процесі розподілу і перерозподілу частини вартості ВВП й акумулюють у централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою функцій [119. С. 24].
В. Буряковский	Встановлені вищим органом законодавчої влади обов'язкові платежі, що сплачують фізичні та юридичні особи в бюджет у розмірах і в терміни, передбачені законом [39. С. 4].
С. Онишко	«Податок – це законодавчо оформлена, примусова форма одержання державою частки вартості валового внутрішнього продукту, фінансовий гарант виконання нею своїх функцій та інструмент регулювання економічного розвитку» [215. С. 6].
М. Заяц	Обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб в бюджет, які встановлює та примусово стягує держава у формі перерозподілу частини суспільного продукту [102. С. 37].
В. Мельник	Система економіко-правових відносин з приводу перерозподілу створеного продукту, у ході яких провадиться вилучення частини доходів юридичних та фізичних осіб на користь держави для її забезпечення і вторинного перерозподілу на користь окремих юридичних і фізичних осіб та на громадські потреби» [180. С. 10].
Т. Мараховська	Обов'язкові платежі, що стягуються державою у відповідності з податковим законодавством з юридичних і фізичних осіб на основі обов'язковості, безоплатності, безповоротності до бюджету та державних цільових фондів для фінансування потреб держави» [176. С. 8].
Т. Цимбал	Податок - це «обов'язковий, безоплатний внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійсненого юридичними і фізичними особами, у визначених розмірах, порядку та умовах, встановлених законодавством України» [387. С. 11].

Продовження таблиці 1 додатку Б.

Є. Литвиненко	Податки - «законодавчо оформлена, примусова форма отримання державою частки вартості валового внутрішнього продукту, фінансовий гарант ефективного виконання державою, перш за все, її суспільних функцій та інструмент регулювання економічного розвитку» [167.С. 5].
Р. Жарко	Податки – це «система примусових та індивідуально-безеквівалентних платежів, що стягуються за встановленими правилами з юридичних та фізичних осіб на користь держави з метою забезпечення суспільних благ та не мають характеру покарання» [98. С. 7].
Я. Янушевич	«податок – це обов’язковий, індивідуально безеквівалентний, регулярний і законодавчо встановлений державою грошовий внесок, сплачуваний особами, визнаними його платниками, для фінансового забезпечення діяльності держави щодо виконання нею відповідних функцій» [405.С. 8].
Н.Міляков	«Податок – обов’язковий, індивідуально безоплатний платіж, що стягується з організацій і фізичних осіб в формі відчуження належних їм на прві власності, господарського відання чи оперативного управління грошових коштів з метою фінансового забезпечення діяльності держави (чи) та муніципальних утворень» [193. С. 15]
Т.Брайчева	«Податки – це грошові відносини, які складаються в держави з юридичними та фізичними особами у зв’язку з мобілізацією фінансових ресурсів в централізовані грошові фонди» [36. С. 65]
І. Янжул	"Податки є та частка, визначена законом, яку держава вимагає з майна підданих для досягнення вищих цілей свого існування" [404. С. 241]
О. Соколов	"Під податком потрібно зрозуміти їх примусовий збір, що стягується державною владою з окремих господарюючих осіб або господарств для покриття вироблених нею витрат або для досягнення будь-яких завдань економічної політики без надання платникам його спеціального еквівалента" [346. С. 5]

Джерело: складено автором

Продовження додатку Б.

Таблиця 2.

Рідновиди та характеристики найпоширеніших моделей податкових систем

Моделі податкових систем			
<i>англосаксонська</i>	<i>євроконтинентальна</i>	<i>латиноамериканська</i>	<i>змішана</i>
орієнтована на оподаткування прямими податками з відповідним максимальним податковим перекладанням податкового навантаження на фізичних осіб. До неї відносять: Австралію, Канаду, Нову Зеландію, частково США та Німеччину. Частка непрямих податків в доходах цих країн невелика. В США, кошти від стягнення прибуткового податку з населення за підсумками 2014 року становить 38% податкових доходів, що в грошовому вимірнику дорівнює 1,484 млрд. дол. США [458];	орієнтована на непряме оподаткування, проте характеризується значними обсягами відрахувань на соціальне страхування, представлена в Німеччині, Франції, Бельгії. Зокрема, в Німеччині частка відрахувань на соціальне страхування складає 39,8% загального обсягу податкових надходжень, поступлення від непрямих податків становлять 29,2%, а від прямих 31%. Частка соціальних платежів в структурі податкових надходжень в таких країнах як Бельгія (32,2%), Франція (37,9%) та Італія (30,8%) значно перевищує даний показник порівняно з іншими європейськими країнами;	характеризується високим рівнем непрямого оподаткування, проте податкове навантаження в основному лягає на юридичних осіб. Вважається, що непрямі податки краще контролюються і акумулюються. Це є досить важливим для тих країн, які не володіють потужним контролюючим апаратом. Так, частка непрямих податків в доходах бюджету складає в Болівії 42%, в Чілі-46%, в Перу - 49%;	відображає відносно пропорційний рівень прямого і непрямого оподаткування з передбаченими оперативними інструментами впливу на диверсифікацію податкових надходжень, уособлюючи в собі риси вищезгаданих моделей. До числа держав зі змішаною моделлю відносяться ті, які не можуть бути однозначно віднесені до тієї чи іншої моделі оподаткування. Змішаною, як правило, визнають податкову систему Японії, в якій структура податкових поступлень в цілому приблизно така, як і в державах з англосаксонською моделлю, проте, в Японії пріоритет належить не прибутковому оподаткуванню, а сплаті страхових внесків;
<i>офшорна</i>			
передбачає створення максимально сприятливих умов для податкоплатників при безумовній забороні на розкриття інформації про обсяги і учасників фінансових операцій.			

Джерело: складено автором

Продовження додатку Б.



Рис. 3. Цілі та пріоритети реалізації податкової доктрини держави в контексті забезпечення сталого розвитку

Джерело: узагальнено автором

Додаток Б.

Таблиця 3.

Існуючі підходи щодо ідентифікації різних груп принципів щодо оподаткування

Принципи оподаткування		Принципи побудови податкової системи		Принципи податкової політики	
<i>Основоположні ідеї, вихідні правила і положення, що застосовуються в сфері оподаткування. Теоретично – обґрунтовані принципи повинні давати практиці оподаткування чіткі відповіді (рекомендації) на головні питання: хто, як, скільки і з якого джерела повинен платити податки [171. С. 243].</i>		<i>Основоположні ідеї, вихідні правила і положення, що застосовуються в процесі обґрунтування принципової конструкції елементів податкової системи і системних взаємодій цих елементів [202. С. 23].</i>		<i>Основоположні ідеї, вихідні правила і положення, що застосовуються в процесі визначення основних характеристик податкової політики, вибору цілей, засобів і способів їх досягнення.</i>	
1 підхід «класичний»	2 підхід	3 підхід	4 підхід	5 підхід	
Самостійне існування принципів як принципів оподаткування, без змішування з іншими.	Ототожнення принципів оподаткування з принципами побудови податкової системи	Самостійна ідентифікація принципів податкової системи	Ототожнення принципів побудови податкової системи з принципами податкової політики	Виділення самостійних принципів податкової політики, без ототожнення з іншими принципами податкового характеру	
А. Сміт: Рівність, визначенність, зручність сплати та економічність.	А.В. Бризгалін [201. С. 66], І.І. Кучеров [159. С. 155], Т.Ф. Юткіна [401. С. 209]. Економіко–функціональні принципи і організаційно -правові	А. Вагнер Фінансові принципи: достатність, еластичність; Народногосподарські принципи: належний вибір об'єкту, продуманність структури ; Етичні принципи: загальність, рівномірність; Принципи податкового адміністрування: визначенність, зручність сплати, мінімізація витрат.	В.М. Твердохлебов Розвиток виробничих сил на основі політичного нейтралітету	Ю.Б. Іванов, А.Н. Тищенко, С.В. Барулін, А.В. Аронов, В.А.Кашин І. А. Майбуров: 1.Наукової обґрунтованості; 2.Визначенності. 3.Оцінки і врахування очікуваних ефектів. 4.Врахування і узгодження різноманітних інтересів. 5.Єдності стратегії і тактики. 6.Гнучкості. 7.Гласності. 8.Політичної відповідальності.	
М. І. Тургенєв Рівність розподілу податків, визначенність, зручність сплати, дешевизна та оподаткування чистого доходу					
А.А.Козирін Юридичні, соціально – економічні і технічні принципи.					

Джерело: складено автором на основі: [202. С. 23].

Додаток В.

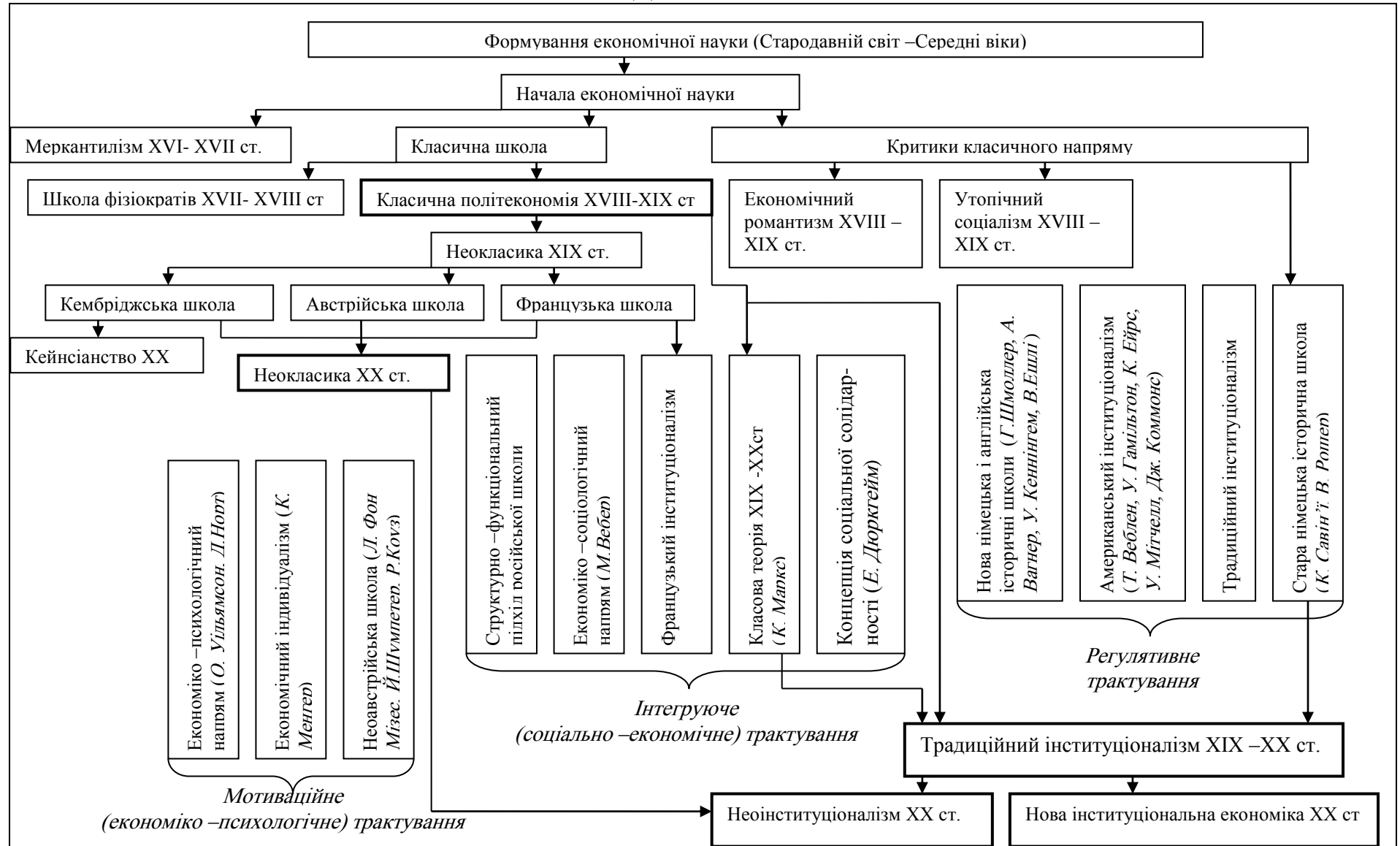


Рис. 1. Структурно-логічна схема трактування категорії «інститут» (за функціями та напрямками формування інституціональних теорій)

Джерело: систематизовано та розроблено автором

Продовження додатку В.

	<p>Протиборство держави (Стратегія: несправедливий і нерациональний розподіл бюджетних коштів, відмова від дотримання принципів прозорості, наукової обґрунтованості, ефективності та справедливості оподаткування)</p>	<p>Співпраця держави (Стратегія: забезпечення високого рівня життя населення, надійних соціальних гарантій, державна підтримка пріоритетних галузей економіки)</p>
<p>Співпраця платників податків (Стратегія: сплата всіх законодавчо встановлених податків)</p>	<p>Держава – «V», С платник податків – «-V»</p>	<p>Обидва отримують «V» Співпраця держави і платників податків зумовлює значну вигоду для обох, так як сплачені суми податків забезпечують фінансування державних витрат, соціальних і фінансових переваг</p>
<p>Протиборство платників податків (Стратегія: несплата податків, використання схем ухилення від оподаткування та мінімізації податкових зобов'язань)</p>	<p>Обидва отримують мінімальну «втішну» вигоду Протиборство обох учасників веде до мінімальних вигід: держава змушена скоротити статті витрат і платники податків отримують мінімальний обсяг трансакційних благ</p>	<p>Держава – «-V» Платник податків – «V».</p>

Рис. 2. Матриця стратегій поведінки між державою і платниками податків на основі дилеми «ув'язненого»
Джерело: складено автором

Продовження додатку В.

Таблиця 1.

Концептуалізаційні підходи взаємодії формальних і неформальних інститутів

Автор	Типи взаємодії			
Одінцова М. [212].	Гармонія		Неузгоджена взаємодія	Конфлікт
Тамбовцев В. [115. С. 27-28].	Формальні правила вводяться на основі неформального правила, що позитивно себе проявило.	Формальне правило вводиться для протидії існуючим неформальним нормам.	Неформальні правила витісняють формальні, якщо останні породжують невинуваті трансакційні витрати у носіїв інституту.	Виникаючі неформальні правила сприяють реалізації запроваджених формальних правил.
Хайтун С. [381. С. 3-19]. (етапи взаємодії)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Криза існуючої взаємодії 2. Зміна існуючих формальних інститутів 3. Інституціональні пастки 4. Деформація традиційних економічних взаємозв'язків 5. Фільтрація неформальних практик 6. Визнання нових неформальних практик 7. Розширення можливостей економічних агентів 8. Становлення нової моделі взаємодії 			
Цветкова Г. [385] (послідовні адаптації)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Криза існуючої моделі взаємодії формальних і неформальних інститутів, що проявляється в нездатності формальних інститутів забезпечити економічне зростання, конкурентоспроможність національної моделі ринку. 2. Зміни існуючих формальних інститутів, зокрема нових нормативно-правових основ поведінки агентів ринку, які спрямовані на зниження високих трансакційних витрат. 3. Прийняття нових правил поведінки, зумовлених змінами формальних інститутів породжує інституціональні пастки як неефективні стійкі норми поведінки агентів. 4. В результаті прийняття нових законів і феномену інституціональних пасток відбувається трансформація традиційних економічних взаємозв'язків. 5. Деформації соціально-економічних відносин призводять до ревізії існуючих неформальних практик; коли практики з високими трансакційними витратами відмирають, їм на зміну приходять більш ефективні. 6. Визнання нових форм поведінки, неформальних практик, що відповідають цій моделі взаємодії інститутів. 7. Розширення можливостей агентів ринку в умовах нової моделі взаємодії формальних і неформальних інститутів ринку. 8. Кінцеве закріплення нової моделі інституціональної взаємодії, яка на визначеному історичному проміжку часу буде відносно стабільною. 			

Продовження додатку В.

Таблиця 2.

Спільні та відмінні риси формальних і неформальних інститутів

	Формальні інститути	Неформальні інститути
Передумова появи	Необхідність впорядкування суспільних відносин певного типу на відповідному рівні суспільної еволюції	Спонтанно сформована система соціальних зв'язків, міжособових та міжгрупових взаємодій і норм
Засоби примусу до виконання	Примусовий спосіб виконання забезпечується гарантом – державою	Примусовий спосіб виконання забезпечується можливістю подальшого функціонування в соціумі, втратою поваги та страхом суспільного осуду
Витрати на функціонування інституту	Підтримка формальних інститутів вимагає витрат на утримання гаранта, наділених відповідними функціями органів, та побудову системи стимулів для учасників	Витрати несуть члени суспільства та їх групи у випадку здійснення різних форм взаємодій
Стандарти взаємодій	Жорстко прописані	Немає жорстко приписаних стандартів, взаємодія має ситуативний характер
Динаміка зміни	Швидкий, дискретний характер зміни	Інертний, інкрементний характер зміни
Порівняльні переваги	Ефективні для великих спільнот: <ul style="list-style-type: none"> ➤ дають можливість зекономити на інформаційних витратах; ➤ формують розуміння обсягу санкцій у випадку порушення формальних норм; ➤ нейтралізують можливі суперечності та спірні моменти взаємодій; ➤ представляють собою механізм вирішення “проблеми безбілетника”, тобто ініціюють нагляд за дотриманням всіма учасниками приписаних правил поведінки в суспільстві; ➤ протидіють різним формам дискримінації 	Ефективні в малих групах, оскільки ґрунтуються на персоналізованих взаємозв'язках Є ефективними для економічного розвитку до певної межі, а далі вимагають формалізації

Джерело: систематизовано автором

Таблиця 1.

Додаток Д.
Концепції періодизації оподаткування

І.Янжул, Д. Чернік, В.Пушкарьова

<i>Стародавній світ і початок середніх віків;</i>	<i>XVI – XVIII ст.;</i>	<i>XIX – до середини XX ст.</i>		
<p>Першопочаткові форми оподаткування були представлені у вигляді данини, різновиді форм здобичі, контрибуції, викупу, дару. Поширення натуральних податків і повинностей. Зародження колегіальної форми встановлення податків (Ст. Афіни і Рим –народні збори; Франція на початку XIV ст.– Генеральні штати; в Англії мало місце підписання Великої Хартії вольностей (1215р) яка обмежувала права короля на введення податків лише після дозволу парламенту). Низька ефективність фіскальних технологій, малочисельність та недостатня дієвість фіскального апарату держави, поширення відкупництва</p>	<p>Розвиток товарно– грошових відносин, зростання потреб держави зумовлених створенням необхідної армії, формування управлінського апарату, посиленням державної влади зумовлюють існування великої кількості податків, здебільшого непрямих.</p>	<p>Впорядкування технологій та механізмів оподаткування, форми оподаткування стають визначеними і ґрунтуються на специфіці фінансої та податкової політики держави. Відміняється велика кількість непрямих податків та запроваджується прибутковий податок</p>		
Меньков Ф.А. [183. С. 49].				
<p>Першопочатково податки стягуються з диму, сім'ї, душі, домінування податків особистих і в зародковій формі (поголовних), що відповідає економічним відносинам: багатство мало розвинуте, матеріальне становище податкоплатників майже однакове, тягар оподаткування лягає рівномірно на всіх. Ускладнення економічних відносин та суспільний розподіл праці зумовлюють майнову диференціацію, та перетворюють поголовні податки в порозрядні і в класні, де кожен розряд і клас населення сплачує податок відповідно до платоспроможності. З часом, клас та соціальне становище перестають бути визначальними ознаками платоспроможності, її починають визначати на основі майнового становища</p>	<p>Зародження прототипів майнових податків; першопочатково податок на сукупність майна був за своєю суттю податком на землю, проте з розвитком торгівлі і промисловості відбулося роздроблення майнового податку на податки що сплачувалися як з рухомого так і з нерухомого майна. Зокрема у Франції класний податок – <i>Capitation</i> починаючи з 1701 р. перетворюється на загальномайновий, у Німеччині – <i>Vermogensteuer</i>, в Англії – <i>general Subsidy</i> (16</p>	<p>Переважаання податків на споживання; зумовлене ускладненням економічних відносин, диференціацією індивідуального становища платників, зміною акцентів з майнового оподаткування на оподаткування споживання., яке здійснюється у формі акцизів,</p>	<p>Розвиток реальних або об'єктивних податків; розмежування джерел доходу та розширення форм оподаткування, характерним явищем була поява реальних податків: поземельного, промислового, подомового, податку на грошовий капітал та заробітну плату.</p>	<p>Становлення особистих податків в удосконаленій формі. Даний етап розвитку оподаткування характеризується усвідомленнями необхідності оподаткування не з валового а з чистого доходу платника податків, врахування сімейного становища, матеріального достатку та наявності базового капіталу.</p>

податкоплатника.	ст.), та <i>Property tax</i> в США.			
------------------	-------------------------------------	--	--	--

Продовження таблиці 1 додатку Д.

Брюханова Н.В. та Филипська Є.А. [37. С. 55-60].			
<p>Поява і початок функціонування держави як суспільної організації. Стародавній світ і період Середньовіччя характеризуються неорганізованістю і випадковим характером процесу оподаткування. Податки існують у вигляді безсистемних платежів, переважно в грошовій формі. Саме поняття «податок» ще не сформувалось. Податки (за винятком періоду війн) стягувались з переможених народів і іноземців і ілюстрували відносини залежності. Відмінними рисами податків на цьому етапі були добровільність і самостійність оцінки податкоплатниками своїх можливостей щодо внесення необхідної суми в казну.</p>	<p>До кінця XVII ст. податки стають джерелом державних доходів. Тоді ж з'являються податкові системи, що включають прямі і непрямі податки, і теорії (індивідуалістичні), що пояснюють податкові відносини. В цей період податки набувають ознак обов'язкового платежу.</p>	<p>Започаткований періодом закінчення I Світової війни і пошуком відповідних напрямів і орієнтирів проведення соціальних і податкових реформ. Проведені більшістю європейських країн науково –обгрунтовані податкові реформи сформували фундамент сучасних податкових систем. На цьому етапі на базі кейнсіанської теорії визначалась роль податків в розвитку і регулюванні економіки, відмінності між податком, збором і митами. Крім того в цей період особливого поширення набуло теоретичне обгрунтування між величиною податкової ставки і обсягом поступлень в бюджет (ефект А.Лаффера), з'являється необхідність розрахунку оптимального граничного рівня податкових вилучень, індивідуальних для кожної країни.</p>	<p>Сучасний етап розвитку оподаткування почався приблизно в 80 –ті роки XX століття і характеризується більш глибоким теоретичним обгрунтуванням системи оподаткування. Податкові поступлення розглядаються як продукт взаємодії податкової ставки і податкової бази (бюджетна концепція). В розвинених країнах обгрунтовується відповідальність держави за свої витрати при мінімізації останніх. Єдиним змістом і обгрунтуванням податків вважається найбільш повне задоволення попиту платників податків на суспільні блага.</p>

Х.Хайнріх [431].

<p>На першому етапі, що тривав від періоду панування натурального виробництва і зародження держави до початку занепаду феодального ладу, характеризується домінуванням неподаткових джерел доходів держави (в тому числі і фіскальних монополій), а з податкових доходів- переважання традиційних натуральних прямих податків (на землю, худобу,</p>	<p>Другий етап зумовлюється початком відходу від «традиційного шляху» і підвищенням ролі непрямих податків, особливо мита.</p>	<p>Третій етап характеризується відносним зменшенням ролі традиційних прямих податків.</p>	<p>На четвертому етапі у зв'язку з прискоренням розвитку внутрішньої торгівлі і товарно –грошових відносин, головну роль починають відігравати внутрішні акцизи і податки на продаж, що витісняє мито, яке раніше займало найбільшу питому вагу серед</p>	<p>П'ятий період, у якому, економіка досягає своєї зрілості, є основоположним в зародженні сучасних систем оподаткування з акцентом на прямих податках з особистих доходів громадян і прибутків корпорацій</p>
--	--	--	---	--

подушних).			непрямих податків.	
------------	--	--	--------------------	--

Продовження таблиці 1 додатку Д.

Н. Дієва, Н. Редіна та Т. Дулік [216. С. 17-18].					
I (епоха стар.світу) Розвиток системи прямого оподаткування	II (V-XVII ст.) Розвиток промислових податків на виробництво та всі види діяльності	III (XVIII ст.) Розвиток прямого та непрямого оподаткування	IV (XIX ст.) Уніфікація системи прямого оподаткування та її теоретичне обґрунтування	V (XX ст.) Реформування системи оподаткування	VI (XXI ст.) Оптимізація системи оподаткування
У Стародавньому Єгипті, Греції та Римській імперії першими об'єктами оподаткування були земля, худоба, раби. Здійснюється розвиток прямих податків, що справлялися з громадян, які одержували прибуток від майна. Джерелом податкових надходжень стає одноразовий податок на завойовані землі та постійна данина з переможених земель, запровадження примітивних подушних податків.	Існування великої кількості узаконених податків та широкий спектр об'єктів оподаткування у країнах Європи: Англії, Франції та ін. Поява господарських податків на виробництво та на всі види діяльності, окрім сільськогосподарської (земельний податок справлявся окремо). У торговій діяльності поширення митних зборів та інших непрямих податків.	Існування логічної системи прямого і непрямого оподаткування та теоретичне обґрунтування їх ролі у країнах Європи. Серед прямих податків домінування подушного та прибуткового податку, платниками яких були буржуазія і селянство, які віддавали державі 10-15 % усіх своїх доходів, а дворянство і духовенство від них звільнялося. Серед непрямих податків особливу роль відігравав акцизний збір, що стягувався безпосередньо біля міських воріт з усіх товарів, які ввозилися і вивозилися в розмірі від 5 до 25%, а в окремих випадках від оподаткування звільнялися товари,	Відбувається уніфікація системи оподаткування та її теоретичне обґрунтування (Англія, Франція, Прусія), яке супроводжується піднесенням виробництва та економіки. Основним об'єктом оподаткування був оборот цінностей від одного суб'єкта до іншого. Серед податків найбільш поширеними були особисті податки: податок на майно та спадщину, податки на операції та приріст капіталу у вигляді дивідендів за цінними паперами та вкладками, за зростання вартості	Реформування системи оподаткування, яке супроводжується структурними зрушеннями в економіці та посиленням тенденцій до її лібералізації у більшості країн світу (США, Великобританія, Німеччина, Франція, Японія, Швеція та ін.). Серед прямих податків домінують особисті прибуткові податки та соціальні податки, що носять цільовий характер (на медичне обслуговування і пенсійне забезпечення, будівництво доріг, тощо), серед непрямих –	Оптимізація систем оподаткування, створення їх раціональних структур, наближення до об'єктивних умов національних економік більшості зарубіжних країн світу. Суттєві надходження до бюджету здійснюються за рахунок особистого прибуткового податку та технічно відшліфованих податків на товари та послуги, а податок на прибуток корпорацій становить незначні частку в доходах бюджету.

		що йшли на експорт.	активів.	ПДВ.	
--	--	---------------------	----------	------	--

Додаток Д.

Таблиця 2.

**Класифікація основних податкових заходів, використаних в країнах ЄС в
2008-2010 роках для боротьби з фінансовою кризою [460]**

	Зміна ставки оподаткування	Зміна основ визначення податкової бази або введення спеціальних режимів
	<i>Корпоративний податок</i>	
↑	Литва, Венгрія, Португалія	Венгрія, Литва, Греція, Ірландія, Бельгія, Італія,
↓	Венгрія, Литва, Люксембург, Греція, Словенія, Швеція, Чехія,	Португалія, Литва, Естонія, Болгарія, Іспанія, Румунія, Великобританія, Польща, Італія, Німеччина, Австрія, Кіпр, Швеція, Нідерланди
	<i>Прибутковий податок з населення</i>	
↑	Португалія, Греція, Ірландія, Великобританія, Латвія, Франція, Словенія	Венгрія, Португалія, Іспанія, Греція, Ірландія., Мальта, Латвія, Литва, Данія,
↓	Венгрія, Литва, Румунія, Латвія, Фінляндія, Німеччина, Данія, Франція, Австрія,	Португалія, Естонія, Люксембург, Болгарія, Іспанія, Ірландія, Румунія, Бельгія, Латвія, Фінляндія, Італія, Польща, Німеччина, Данія, Австрія, Словенія, Швеція, Словакія, Нідерланди
	<i>Соціальні внески</i>	
↑	Венгрія, Португалія, Естонія, Румунія, Фінляндія, Кіпр, Словакія	Литва, Латвія, Болгарія, Естонія, Чехія,
↓	Венгрія, Болгарія, Румунія, Чехія,	Фінляндія
	<i>ПДВ</i>	
↑	Венгрія, Литва, Латвія, Естонія, Іспанія, Фінляндія, Греція, Чехія,	Литва, Латвія, Естонія,
↓	Ірландія, Великобританія, Фінляндія,	Венгрія, Румунія, Бельгія, Мальта, Литва, Фінляндія, Німеччина, Франція, Словенія, Кіпр, Нідерланди
	<i>Акциз</i>	
↑	Венгрія, Португалія, Литва, Естонія, Латвія, Болгарія, Іспанія, Греція, Ірландія, Румунія, Фінляндія, Польща, Данія, Словенія	Греція, Латвія, Фінляндія, Данія,
↓	Литва, Італія, Польща, Словакія	Болгарія

Хронологія податкового інститутогенезу України (1991-2017)

Етап	Спектр запроваджуваних норм та механізмів
<p>Перший етап (1991-1993 рр.)</p> <p>Формування інститутів оподаткування</p>	<p>Прийняття Закону України «Про державну податкову службу» (1990), що визначив статус податкової служби в Україні, її функції і правові засади організації.</p> <p>Прийняття Закону Української РСР «Про систему оподаткування» (1991), з закріпленням в ньому принципів оподаткування, прав та обов'язків платників податків, та визначенням переліку зборів та обов'язкових платежів, зокрема: 1) податку на прибуток; 2) податку на прибуток іноземних юридичних осіб від діяльності в Українській РСР; 3) податку з обороту; 4) акцизного збору; 5) податку на добавлену вартість; 6) податку на експорт та імпорт; 7) податку на доходи; 8) податку на фонд оплати праці колгоспників; 9) прибуткового податку з громадян; 10) плати за природні ресурси; 11) плати за землю; 12) лісового доходу; 13) екологічного податку; 14) державного мита; 15) податку з власників транспортних засобів; 16) мита [259]</p> <p>Прийняття переліку законів з питань оподаткування, а саме: «Про ПДВ», «Про акцизний збір». Формування системи місцевих податків і зборів на основі Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» [250]. (1993). Декрет КМУ «Про прибутковий податок з громадян» від 6.12.1992 № 13-92</p> <p>Запровадження реєстрів фізичних та юридичних осіб.</p>
<p>Другий етап (1994-1999 рр.)</p> <p>Формування стійких податкових механізмів</p>	<p>Вдосконалення механізму дії окремих податків і їх систем, розширення бази оподаткування, спрощення системи оподаткування шляхом скорочення граничних ставок податків та значного скорочення переліку податкових пільг, зокрема пільг з податку на прибуток юридичних осіб.</p> <p>Прийняття оновленої редакції Законів України «Про систему оподаткування», «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про ПДВ» (1997), «Про акцизний збір та алкогольні напої та тютюнові вироби» від 15.09.1995 № 329/95 -</p> <p>Взапровадження спрощеної системи оподаткування на основі Указу «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» [260]. (1998). Запровадження єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку [262].</p> <p>Утворення Державної податкової адміністрації України шляхом виходу зі складу Міністерства фінансів України і функціонування в якості самостійного органу виконавчої влади [261].</p>
<p>Третій етап (2000-2010 рр.)</p> <p>Корегування параметрів механізмів оподаткування</p>	<p>Визначення точного переліку податків і зборів, що справлялись на території України, переліку прав і обов'язків платників податків, працівників податкових органів та податкових агентів.</p> <p>Прийняття Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом і державними цільовими фондами», що регулює взаємовідносини платників з контролюючими органами (2001);</p> <p>Прийняття Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» (2003).</p> <p>Здійснення системи заходів з мінімізації рівня ухилення від оподаткування та виходу з тіні.</p>

Продовження таблиці 3 додатку Д.

<p>Четвертий етап (2011- 2014 рр) Уніфікація механізмів оподаткування</p>	<p>Прийняття Податкового кодексу України, яким істотно змінено перелік податків, а саме: скорочено кількість загальнодержавних (з 29 до 17) та місцевих (з 14 до 5) податків і зборів [232]. До загальнодержавних податків і зборів віднесено: 1) податок на прибуток підприємств; 2) податок на доходи фізичних осіб; 3) по даток на додану вартість; 4) акцизний податок; 5) збір за першу реєстрацію транспортного засобу; 6) екологічний податок; 7) рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України; 8) плата за користування надрами; 9) плата за землю; 10) збір за користування радіочастотним ресурсом України; 11) збір за спеціальне використання води; 12) збір за спеціальне використання лісових ресурсів; 13) фіксований сільськогосподарський податок; 14) збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства; 15) мито; 16) збір у виді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; 17) збір у виді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності. Місцеві податки включають: 1) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; 2) єдиний податок. До місцевих зборів належать: 1) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; 2) збір за місця для паркування транспортних засобів; 3) туристичний збір. Впорядкування спрощеної системи оподаткування для суб'єктів малого підприємництва на основі визначення кількох груп платників єдиного податку з встановленням меж доходу для кожної з них. Здійснення системи заходів щодо спрощення системи адміністрування податків і зборів шляхом скорочення термінів проведення податкових перевірок та узгодження подання звітності в електронному вигляді, розвиток технологій електронної взаємодії з платниками податків. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 464-VI від 8.07.2010 р. Утворення на базі Державної податкової служби та Державної митної служби Міністерства доходів і зборів України [246]</p>
<p>П'ятий етап (з 2015 – по нинішній час) Трансформаційні перетворення інститутів оподаткування</p>	<p>На основі Програми діяльності Кабінету Міністрів України, прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)», яким, зокрема передбачено норми, що сприятимуть збалансуванню інтересів контролюючих органів та платників податків. Зменшено кількість податків та зборів з 22 до 11 (+ військовий збір, який не внесено до переліку): до загальнодержавних податків належать: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; екологічний податок; рентна плата; мито; до місцевих податків належать: податок на майно; єдиний податок; місцеві збори включають: збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.</p> <p>Гармонізовано бухгалтерський та податковий облік і визначено об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств, а саме за правилами бухгалтерського обліку. Створено можливості для платників податків щодо дистанційного подання звітності в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку з використанням електронного цифрового підпису з метою покращення підприємницького клімату. Прийнято Закон за №71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», який набрав чинності 1 січня 2015 року, та яким, зокрема, переглянуто пільги з оподаткування в напрямку їх скорочення. Скасовано не ефективні податкові пільги з податку на прибуток, які не призвели до розвитку відповідних галузей, зокрема: виробництва біопалива; видобування та використання газу (метану) вугільних родовищ; готельних послуг; легкої промисловості; продажу електричної енергії; суднобудівної промисловості; літакобудівної промисловості; машинобудування для агропромислового комплексу; видавництва, видавничі організації, підприємства поліграфії; надання житлово-комунальних послуг тощо.</p>

Додаток Ж.

Таблиця 1

Ієрархія мультипарадигмальних підходів до трактування сутності поняття «простір»

Інституціональне трактування простору			
Соціальне трактування простору			Інституціональне трактування простору обґрунтовує його появу як наслідок регульованої внутрішніми і зовнішніми нормами разової чи множинної дії між індивідами, їх групами, організаціями, державами та міждержавними інституціями, інтеракція між якими і формує певний простір – простір взаємодії у визначеній сфері чи типі відносин.
Територіальне трактування простору		Соціальне трактування простору ґрунтується на думці про те, що він є не чим іншим як фізико-географічним виміром множини просторів, що характеризуються внутрішньою складністю і характером взаємодії. Згідно з цим соціальні простори, виступаючи сферою організації суспільства і його життєдіяльності, можуть проявлятися як господарські, політичні, культурні, економічні та інші різновиди, або їх симбіоз.	
Матеріальне (структурне) трактування простору			Згідно з даним підходом простір трактується як певна соціальна реальність, що «накладена» на територію, і визначається як фізична сфера життєдіяльності.
Атомістичне трактування простору	Даний підхід акцентує увагу на матеріальних аспектах функціонування просторових об'єктів, їх структури, характеру підпорядкованості та типу взаємодії.		
Першооснови атомістичного трактування простору ґрунтувалися на описі природи існування атомів та порожнеч, варіанти взаємодії яких формують нові тіла і системи. Виділення простору у «логічно мислимій формі» сприяло обґрунтуванню існування евклідового, векторного, гільбертового, функціонального, фазового, топологічного, механістичного та математичного різновидів простору.			

Джерело: складено автором

Продовження додатку Ж

Таблиця 2.

Динаміка ключових макроекономічних характеристик України

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Прогнозовані значення			
								2017	2018	2019	2020
Заг. чисельність населення, млн. чол.	45,6	45,45	45,37	45,25	42,76	42,59	42,5	42,33	42,24	42,15	42,06
Номинальний ВВП, млрд. грн.	1,083	1,300	1,405	1,465	1,587	1,980	2,383	2,832	3,195	3,572	3,975
ВВП на душу населення, дол США			4,080	4,216	3,119	2,122	2,174	2,358	2,552	2,834	3,132
Реальний ВВП, % зміни	4,1	5,5	0,2	0,0	-6,6	-9,8	2,3	2,0	3,5	4,0	4,0
Споживання, % зміни	6,4	11,3	7,4	5,2	-6,2	-15,9	1,4	3,3	3,5	3,2	3,7
Фіксований капітал, % зміни	3,9	8,5	5,0	-8,4	-24,0	-9,2	20,1	18,3	10,2	6,8	5,0
Експорт, % зміни	3,9	2,7	-5,6	-8,1	-14,2	-13,2	-1,6	4,8	5,0	5,0	4,3
Імпорт, % зміни	11,3	15,4	3,8	-3,5	-22,1	-17,9	8,4	8,7	3,6	4,7	4,2
Дефлятор ВВП, % зміни	13,8	14,3	8,1	3,1	14,8	38,4	17,1	16,5	9,0	7,5	7,0
Сальдо поточного рахунку, % ВВП	-2,2	-6,3	-8,2	-9,2	-3,5	-0,2	-3,8	-4,1	-3,5	-2,5	-2,0
Зовнішній борг, % ВВП	85,0	77,6	76,6	78,6	97,6	131,5	119,8	124,0	129,2	126,4	122,2
Міжнародні резерви, млрд. дол. США	-	31,8	24,5	20,4	7,5	13,3	15,5	21,8	29,5	29,8	-
Доходи бюджету, % ВВП	43,9	42,9	44,5	43,6	40,3	42,1	38,4	40,5	42,1	41,4	41,2
Податкові надходження, % ВВП	-	38,4	38,9	37,9	35,8	35,5	33,1	35,6	37,5	38,0	38,3
Видатки бюджету, % ВВП	49,2	45,7	48,9	48,4	44,8	43,2	40,6	44,0	44,6	43,8	43,4
Поточні видатки, % ВВП	-	42,3	45,7	46,2	44,3	43,2	40,6	44,0	44,6	43,8	43,4
Капітальні витрати, % ВВП	-	3,0	2,9	2,0	1,3	2,2	3,1	3,8	3,8	3,8	4,0
Фіскальний баланс, % ВВП	-5,3	-2,8	-4,4	-4,8	-4,5	-1,2	-2,2	-3,5	-2,5	-2,4	-2,2
Консолідований дефіцит, у тому числі Нафтогаз, % ВВП	-6,3	-4,4	-5,5	-6,7	-10,1	-2,1	-2,3	-3,5	-2,5	-2,4	-2,2
Державний та гарантований борг, % ВВП	40,5	36,3	36,6	40,6	70,3	79,4	81,2	85,2	85,1	78,9	73,4
Темпи інфляції (зміна порівняно з попереднім роком), %	-	-	0,57	-0,26	12,1	48,68	13,91	12,77	9,95	6,99	6,46

Джерело: систематизовано автором за звітами World Bank (2010-2017 pp) [472]

Продовження додатку Ж.

Таблиця 3.

Різновиди трактувань сутності «фіскальний простір» [164].

Автор, джерело	Трактування
Хеллер П. [464].	Фіскальний простір – <i>додаткові можливості</i> державного бюджету мати ресурсне забезпечення для фінансування необхідних потреб за умови підтримання стійкості фінансової позиції або стабільності економіки. Неможливість обслуговувати державний борг і вірогідність дефолту або зростання інфляції – це суттєві обмежуючі фактори реалізації фіскального простору.
ООН [421].	Фіскальний простір – це <i>спроможність держави мобілізувати</i> ресурси для подолання бідності та досягнення цілей розвитку тисячоліття.
МВФ [408].	Фіскальний простір – це, з одного боку, <i>можливості</i> для додаткових суспільних заощаджень через раціоналізацію витрат і податкову реформу, з іншого – додаткові ресурси, що можуть бути мобілізованими через позики та гранти.
Занді М., Ченг Х., Паккард Т. [422].	Фіскальний простір – це <i>різниця</i> між фактичним рівнем державного боргу щодо ВВП та його граничним значенням, порушення якого призводить до дефолту країни.
Острі Дж., Гошатиш Р. та ін. [443].	Фіскальний простір – <i>здатність фінансування бюджетного дефіциту</i> за умови відсутності виникнення негативних ефектів у вигляді зниження ділової активності приватного сектора економіки, різкого збільшення вартості фінансування і фіскальної стійкості.
Хортон М., Іванова А. [432].	Фіскальний простір – <i>простір маневру</i> в бюджеті держави, що дозволяє зрівноважити пропозицію бюджетних ресурсів з потребами без значного зростання ризику порушення стійкості його фінансового стану або стабільності економіки.
Комітет розвитку Міжнародного банку [419].	Фіскальний простір – це <i>спроможність держави здійснювати</i> витрати без порушення своєї платоспроможності, а саме поточної та майбутньої спроможності сплачувати свої борги . Визначається різницею між фактичним рівнем витрат держави та максимальним, при якому не порушується платоспроможність.
Рой Р. [420].	Фіскальний простір – це <i>фінансування</i> , яке потенційно можливе для держави як результат конкретних дій із реалізації політики, що посилює мобілізацію ресурсів, а також реформ, необхідних для підтримання та посилення ефективності управління цим процесом, покращення умов їх реалізації з боку інституційного та економічного середовища, задля досягнення визначеної сукупності цілей розвитку.

Структура доходів Зведеного та Державного бюджетів України за 2010-2016 рр., %

Показники	Структура доходів											
	Зведеного бюджету України						Державного бюджету України					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Податкові надходження	83,98	80,93	79,94	80,58	77,9	83,1	83,15	79,37	77,48	78,47	76,6	81,8
Неподаткові надходження	15,06	18,16	19,19	17,68	21,5	16,0	15,61	19,73	21,49	19,15	22,4	16,8
Доходи від операцій з капіталом	0,59	0,67	0,37	0,44	0,3	0,2	0,16	0,35	0,06	0,22	0,03	0,03
Офіційні трансферти від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій	0,12	0,05	0,35	1,18	0,3	0,6	0,16	0,06	0,44	1,51	0,3	0,7
Цільові фонди	0,26	0,19	0,15	0,12	0,1	0,1	0,06	0,09	0,06	0,06	0,03	0,05
Офіційні трансферти від органів державного управління							0,86	0,40	0,47	0,59	0,6	0,7
Всього доходів	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Джерело: складено автором на основі [199].

Продовження додатку Ж

Таблиця 5

Доходи Зведеного, Державного та місцевих бюджетів України у 2010-2016 рр.

	2010	2011	2011 р / 2010 р		2012	2012 р. / 2011 р.		2013	2013 р. / 2012 р.		2014	2014 р./ 2013 р.		2015	2015 р./ 2014 р.		2016	2016 р. / 2015 р.	
			Абс. приріст, млрд. грн.	Темп приросту, %		Абс. приріст, млрд. грн.	Темп приросту, %		Абс. приріст, млрд. грн.	Темп приросту, %		Абс. приріст, млрд. грн.	Темп приросту, %		Абс. приріст, млрд. грн.	Темп приросту, %		Абс. приріст, млрд. грн.	Темп приросту, %
Зведений бюджет, млрд. грн., у т.ч.:	314,4	398,3	83,9	26,7	445,5	47,2	11,9	442,8	-2,7	-0,6	455,9	13,1	3,0	652,0	196,1	43,0	782,7	130,7	20
Загальний фонд	268,7	334,7	66,0	24,6	369,7	35,0	10,5	375,0	5,3	1,4	388,9	13,9	3,7	602,7	213,8	55,0	718,3	115,6	19,2
Спеціальний фонд	45,7	63,6	17,9	39,2	75,8	12,2	19,2	67,8	-8,0	-10,6	67,0	-0,8	-1,2	49,3	-17,7	-26,4	64,4	15,1	30,6
Державний бюджет (без урахування міжбюджетних трансфертів) у т.ч.:	233,9	311,8	77,9	33,3	344,7	32,9	10,6	337,6	-7,1	-2,1	354,8	17,2	5,1	531,5	176,7	49,8	612,1	80,6	15,2
<i>частка в доходах Зведеного бюджету, %</i>	<i>74,4</i>	<i>78,3</i>	-	-	<i>77,4</i>	-	-	<i>76,2</i>	-	-	<i>77,8</i>	-	-	<i>81,5</i>	-	-	<i>78,2</i>	-	-
Загальний фонд	201,1	263,3	62,2	30,9	288,5	25,2	9,6	290,1	1,6	-0,6	308,7	18,6	6,4	501,1	192,4	62,3	571,6	70,5	14,1
Спеціальний фонд	32,8	48,5	15,7	47,9	56,2	7,7	15,9	47,5	-8,7	-15,5	46,1	-1,4	-3,0	30,4	-15,7	-34,1	40,5	10,1	33,2
Місцеві бюджети (без урахування міжбюджетних трансфертів) млрд. грн., у т.ч.:	80,5	86,5	6,0	7,5	100,8	14,3	16,5	105,2	4,4	-4,4	101,1	-4,1	-3,9	120,5	19,4	19,2	170,6	50,1	41,6
<i>частка в доходах Зведеного бюджету</i>	<i>25,6</i>	<i>21,7</i>	-	-	<i>22,6</i>	-	-	<i>23,8</i>	-	-	<i>22,2</i>	-	-	<i>18,5</i>	-	-	<i>21,8</i>	-	-
Загальний фонд	67,6	71,4	3,8	5,6	81,2	9,8	13,7	84,9	3,7	-4,6	80,2	-4,7	-5,5	101,6	21,4	26,7	146,6	45,0	44,3
Спеціальний фонд	12,9	15,1	2,2	17,1	19,6	4,5	29,8	20,3	0,7	-3,6	20,9	0,6	3,0	18,9	-2,0	-9,6	24,0	5,1	27,0

Джерело: складено автором на основі [41; 42; 43; 44; 45; 46]

Продовження додатку Ж

Таблиця 6

Структура податкових та неподаткових надходжень Зведеного та Державного бюджетів у 2011-2016 рр.,%

	Зведений бюджет						Державний бюджет					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Податкові надходження, у т.ч.:	84,0	80,9	79,9	80,6	77,8	83,1	83,9	79,7	77,8	79,0	77,0	82,3
податок з/на доходів фізичних осіб	15,1	15,3	16,3	16,5	15,3	17,7	-	2,0	2,2	3,6	8,5	9,8
податок на прибуток підприємств	13,8	12,5	12,4	8,8	6,0	7,7	17,5	16,1	16,1	11,3	6,5	8,9
збори за спеціальне використання природних ресурсів, з них:	3,7	3,9	6,5	7,4	6,4	6,0	0,6	0,7	4,1	5,3	8,8	7,2
плата за землю	2,7	2,8	2,9	2,7			-	-	-	-		
податок на додану вартість	32,7	31,2	29,0	30,5	27,4	28,9	41,7	40,3	38,0	39,2	33,6	37,0
акцизний податок/ збір	2,0	8,6	8,3	9,9	9,7	13,0	10,6	10,8	10,5	12,7	11,9	14,7
податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	2,9	3,0	3,0	2,8	6,2	2,6	3,8	3,8	3,9	3,5	7,6	3,3
рентна плата, збори на паливно –енергетичні ресурси		3,9	1,3	1,3	1,1	5,4		5,1	1,7	1,7	0,0	0,0
інші податкові надходження	13,8	2,5	3,1	3,4	5,7	1,8	9,7	0,9	1,3	1,7	0,1	1,4
Неподаткові надходження, у т.ч.:	15,0	18,2	19,2	17,6	21,5	16,0	15,6	19,8	21,6	19,2	22,6	16,9
доходи від власності та підприємницької діяльності	4,4	7,4	7,6	6,3	11,0	6,8	5,5	9,3	9,9	8,0	13,4	8,4
адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційного та побічного продажу	1,2	1,6	1,6	1,5	2,7	1,5	0,8	1,6	1,5	1,5	2,8	1,3
власні надходження бюджетних установ	7,8	7,7	8,6	6,9	6,4	6,2	7,4	7,2	8,6	6,2	5,0	5,6
інші неподаткові надходження	1,6	1,5	1,4	2,9	1,4	1,5	1,9	1,7	1,6	3,5	1,4	1,6

Джерело: складено автором на основі [199].

Продовження додатку Ж

Таблиця 7.

Основні показники виконання Державного бюджету України у 2011-2016 рр

	Рік					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Дефіцит	-23,6	-53,5	-64,7	-78,1	-45,2	70,1
Доходи і повернення кредитів до Державного бюджету, млрд. грн.	316,9	348,3	344,7	358,7	538,9	621,7
Видатки і надання кредитів з Державного бюджету, млрд. грн.	340,4	401,8	409,4	436,8	584,1	691,9

Джерело: складено на основі [41; 42; 43; 43; 44; 45; 46].

Продовження додатку Ж

Таблиця 8

Видатки Зведеного бюджету України за функціональною класифікацією у 2011-2016 рр.

	Видатки Зведеного бюджету України за функціональною класифікацією											
	2011		2012		2013		2014		2015		2016	
	(млн. грн.)	%	(млн. грн.)	%	(млн. грн.)	%	(млн. грн.)	%	(млн. грн.)	%	(млн. грн.)	%
Всього	416853,6	100	492454,7	100	505843,8	100	523125,7	100	679871,4	100	835589,8	100
Загальнодержавні функції	49874,7	11,96	54590,2	11,09	61702,2	12,2	76845,9	14,69	117642,4	17,30	134133,2	16,05
Оборона	13242,2	3,17	14486,9	2,94	14844,4	2,93	27365,5	5,23	52015,8	7,65	59357,3	7,10
Громадський порядок, безпека та судова влада	32637,7	7,83	36681,2	7,45	39409,2	7,79	44864,6	8,58	54963,0	8,08	72057,0	8,62

Економічна діяльність	57124,1	13,7	62377,4	12,67	50757,8	10,03	43637,6	8.34	56257,3	8.27	66180,3	7.92
Охорона навколишнього природного середовища	3890,7	0,93	5297,9	1,08	5594,2	1,11	3481,7	0.67	5529,7	0.81	6255,4	0.75

Продовження таблиці 8 додатку Ж

Житлово-комунальне господарство	8679,3	2,08	20059,6	4,07	7704,7	1,52	17808,5	3.40	15700,4	2.31	17547,5	2.10
Охорона здоров'я	48961,6	11,75	58453,9	11,87	61568,8	12,2	57150,1	10.92	71001,1	10.44	75408,5	9.02
Духовний та фізичний розвиток	10754,9	2,58	13639,6	2,77	13661,2	2,7	13857,7	2.65	16228,3	2.39	16884,7	2.02
Освіта	86253,6	20,69	101560,9	20,62	105538,7	20,86	100109,5	19.14	114193,5	16.80	129435,1	15.49
Соціальний захист та соціальне забезпечення	105434,8	25,3	125306,9	25,45	145062,6	28,67	138004,7	26.38	176339,8	25.94	258330,7	30.92

Джерело: складено автором на основі [199].

Продовження додатку Ж

Таблиця 9

Дефіцит Пенсійного фонду України, та джерела його покриття в 2010-2016 рр., млн. грн.

	2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016	
	всього, млн. грн	У % до ВВП	всього, млн. грн	У % до ВВП	всього, млн. грн	У % до ВВП	всього, млн. грн	У % до ВВП	всього, млн. грн	У % до ВВП	всього, млн. грн	У % до ВВП	всього, млн. грн	У % до ВВП
Покриття за рахунок коштів державного бюджету	26596	2,5	17755	1,4	15324	1,1	21764	1,5	15324	0,9	94812	4,8	142586	6,0
Позики	7881	0,7	12356	0,9	11885	0,8	311		11885	0,1			-2350	-0,1
Всього	34476	3,2	30111	2,3	27209	1,9	22075	1,5	27209	1	94812	4,8	140236	5,9

Джерело: складено на основі [41; 42; 43; 43; 44; 45; 46].

Продовження додатку Ж

Таблиця 10

**Обсяги податкових надходжень в структурі Державного та Зведеного бюджету України та державного боргу у
2011-2016 рр.**

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Податкові надходження в структурі Державного бюджету України, млн.грн	179507	261605	274715	262777	280178	409418	503879
Податкові надходження в структурі Зведеного бюджету України, млн. грн.	236901	323991	347986	341165	355428	507636	650782
Державний борг, млн. грн.	432235	473122	515511	584114	1100833	1572180	1929759
Податкові надходження в структурі Державного бюджету України, млн.грн	179507	261605	274715	262777	280178	409418	503879
Податкові надходження в структурі Зведеного бюджету України, млн. грн.	236901	323991	347986	341165	355428	507636	650782
Державний борг, млн. грн.	432235	473122	515511	584114	1100833	1572180	1929759
<i>Темп росту податкових надходжень в структурі Державного бюджету України</i>	-	145,7	105,0	95,7	106,6	146,1	123,07
<i>Темп росту податкових надходжень в структурі Зведеного бюджету України</i>	-	136,7	107,4	98,0	104,2	142,8	128,2
<i>Темп росту державного боргу</i>		109,4	108,9	113,3	188,4	142,8	122,7

Джерело: складено на основі [41; 42; 43; 43; 44; 45; 46].

Продовження додатку Ж

Таблиця 11

Характеристики державного боргу в Україні

	2011		2012		2013		2014		2015		2016	
	млрд. грн.	млрд. дол. США	млрд. грн.	млрд. дол. США	млрд. грн.	млрд. дол. США	млрд. грн.	млрд. дол. США	млрд. грн.	млрд. дол. США	млрд. грн.	млрд. дол. США
Загальний обсяг державного та гарантованого державного боргу	473,2	59,2	515,5	64,5	584,8	73,2	1100,8	69,8	1572,2	65,5	1929,8	70,0
<i>% приросту</i>	-	-	8,9	8,9	13,4	13,4	88,2	- 4,6	42,8	- 6,2	22,7	8,3
Державний борг	357,3	44,7	399,2	49,9	480,2	60,1	947,0	60,1	1334,3	55,6	1650,8	60,7
<i>% приросту</i>	-	-	11,7	11,7	20,3	20,3	97,2	- 0,1	40,9	- 7,4	23,7	9,2
Частка державного боргу у ВВП, %	36,4		36,6		39,9		69,3		79,4		80,9	
- внутрішній державний борг	161,5	20,2	190,3	23,8	256,9	32,2	461,0	29,2	508,0	21,2	670,6	24,7
<i>% приросту</i>	-	-	17,8	17,8	35,0	35,0	79,4	- 9,5	10,2	- 27,6	32,0	16,4
- зовнішній державний борг	195,8	24,5	208,9	26,1	223,3	27,9	486,0	30,8	826,3	34,4	980,2	36,1
<i>% приросту</i>	-	-	6,7	6,6	6,9	6,8	118,0	10,3	70	11,7	18,6	4,7
Гарантований державою борг	115,9	14,5	116,3	14,5	104,6	13,1	153,8	9,7	237,9	9,9	278,9	10,3
<i>% приросту</i>	-	-	0,3	0,3	- 10,1	- 10,0	47,1	- 25,5	54,7	1,6	17,2	3,5
- внутрішній гарантований борг	12,3	1,5	16,2	2,0	27,1	3,4	27,9	1,8	21,5	0,9	19,1	0,7
<i>% приросту</i>	-	-	31,8	31,8	67,4	67,0	2,7	- 47,8	- 22,1	- 49,7	- 11,0	- 21,3
- зовнішній гарантований борг	103,6	13,0	100,1	12,5	77,4	9,7	125,9	8,0	216,4	9,0	259,8	9,6
<i>% приросту</i>	-	-	- 3,4	- 3,5	- 22,6	- 22,6	62,6	- 17,5	71,9	12,9	20,1	6,0

Джерело: складено на основі [41; 42; 43; 43; 44; 45; 46].

Продовження додатку Ж

Таблиця 12

Динаміка видатків бюджету на погашення та обслуговування державного боргу у 2011-2016 рр.

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Видатки на обслуговування державного боргу, млрд. грн.	23,1	24,2	34,4	51,0	86,8	97,4
- внутрішнього	15,5	-	23,9	34,7	60,1	64,2
- зовнішнього	7,6	-	10,5	16,3	26,8	33,2
Платежі за державним боргом, у т. ч.	68,8	92,3	114,2	171,8	503,4	208,8
- внутрішнім	47,6	-	65,7	102,7	151,3	166,5
- зовнішнім	21,2	-	48,5	69,1	325,4	42,3
Платежі з погашення державного боргу, у т. ч	45,6	68,9	79,8	120,8	416,6	111,4
- внутрішнього	32,1	38,0	41,8	68,0	91,2	102,4
- зовнішнього	13,5	30,9	38,0	52,8	325,4	9,0
Видатки бюджету, усього (видатки, надання кредитів, погашення державного боргу, придбання цінних паперів)	340,4	508,0	503,9	654,3	1075,7	932,5
Питома вага платежів за державним боргом у видатках бюджету, %	20,2	18,4	23,3	26,3	10,8	22,4
Відношення платежів за державним боргом до ВВП, %	5,2	6,6	7,5	10,8	10,2	8,8
Відношення видатків на обслуговування державного боргу до доходів Державного бюджету, %	7,7	7	9,3	13,4	16,1	12,2
Відношення видатків на обслуговування державного боргу до видатків Державного бюджету, %	6,9	6,1	7,9	11,2	14,6	13,9

Джерело: розраховано автором на основі [41; 42; 43; 43; 44; 45; 46].

Додаток 3

Таблиця 1

Частка податкових надходжень ПДВ по країнах європростору у 2015 році,
% від ВВП та в структурі загальних податкових надходжень

	Частка ПДВ по країнах європростору, % від ВВП	Частка ПДВ по країнах європростору, % від загальної суми податкових надходжень
EU-28	7,0	17,6
EA-19	6,8	16,5
Бельгія	6,7	14,1
Болгарія	9,0	30,9
Чеська Республіка	7,3	21,3
Данія	9,4	19,7
Німеччина	7,0	17,5
Естонія	9,2	27,1
Ірландія	4,7	19,1
Греція	7,3	18,5
Іспанія	6,5	18,8
Франція	6,9	14,5
Хорватія	13,0	34,5
Італія	6,2	14,2
Кіпр	8,6	26,0
Латвія	7,7	26,1
Литва	7,7	26,3
Люксембург	6,8	17,4
Угорщина	9,7	24,8
Мальта	7,8	22,4
Нідерланди	6,6	17,4
Австрія	7,7	17,4
Польща	7,0	21,0
Португалія	8,6	23,1
Румунія	8,1	28,8
Словенія	8,3	22,5
Словаччина	6,9	21,3
Фінляндія	9,1	20,6
Швеція	9,1	20,5
Об'єднане Королівство	6,9	19,8
Ісландія	8,3	22,6
Норвегія	8,2	21,1
Швейцарія	3,5	12,3
Сербія	10,2	27,5

Джерело: складено автором на основі [412].

Продовження додатку 3

Таблиця 2

Ставки ПДВ в країнах Європейського Союзу, у 2001-2016 рр, % [412].

	Ставки ПДВ	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Бельгія	Стандартна	21															
	Знижена	6/12															
Болгарія	Стандартна	20															
	Знижена	-						7				9					
Чеська Республіка	Стандартна	22			19					20			21				
	Знижена	5							9		10		14		15		10/15
Данія	Стандартна	25															
	Знижена	-															
Німеччина	Стандартна	16						19									
	Знижена	7															
Естонія	Стандартна	18								20							
	Знижена	5								9							
Ірландія	Стандартна	20	21						21,5	21		23					
	Знижена	12,5 (4,3)		13,5 (4,3)	13,5 (4,4)		13,5 (4,8)					9/13,5 (4,8)					
Греція	Стандартна	18				19				23							
	Знижена	8 (4)				9 (4,5)				5,5/11		6,5/13					
Іспанія	Стандартна	16								18				21			
	Знижена	7 (4)								8 (4)				10 (4)			
Франція	Стандартна	19,6															
	Знижена	5,5 (2,1)										5,5/7 (2,1)		5,5/10 (2,1)			
Хорватія	Стандартна	22								23		25					
	Знижена	0						10				5/10		5/13			
Італія	Стандартна	20										21		22			
	Знижена	10 (4)															
Кіпр	Стандартна	10	13	15						17		18		19			
	Знижена	5						5/8						5/9			

Продовження таблиці 2 додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Латвія	Стандартна	18								21		22		21			
	Знижена	-	9	5					10		12						
Литва	Стандартна	18								19	21						
	Знижена	5/9															
Люксембург	Стандартна	15														17	
	Знижена	6/12 (3)														8/14 (3)	
Угорщина	Стандартна	25				20			25			27					
	Знижена	12 (0)			5/15			5		5/18							
Мальта	Стандартна	15			18												
	Знижена	5						5/7									
Нідерланди	Стандартна	19											21				
	Знижена	6															
Австрія	Стандартна	20															
	Знижена	10															
Польща	Стандартна	22										23					
	Знижена	7 (3)										5/8					
Португалія	Стандартна	17	19			21			20		21	23					
	Знижена	5/12								6/13							
Румунія	Стандартна	19								24						20	
	Знижена	-			9					5/9							
Словенія	Стандартна	19	20											22			
	Знижена	8	8,5											9,5			
Словаччина	Стандартна	23		20		19					20						
	Знижена	10		14	-			10		6/10	10						
Фінляндія	Стандартна	22									23			24			
	Знижена	8/17									9/13			10/14			
Швеція	Стандартна	25															
	Знижена	6/12															
Об'єднане Королівство	Стандартна	17,5										20					
	Знижена	5															
ЄС -28	Стандартна	19,4	19,6		19,5	19,6	19,5	19,6	19,5	19,9	20,5	20,8	21,1	21,5		21,6	21,5

Продовження додатку 3

Таблиця 3

Динаміка показника податкового розриву ПДВ, коефіцієнта ефективності та продуктивності в Україні у 2007-2016 рр.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Надходження ПДВ, млрд.грн.	59,38	92,08	84,6	86,32	130,09	138,83	128,27	139,02	178,45	235,5060
ВВП, млрд.грн.	720,7	948,1	913,3	1082,6	1316,6	1408,9	1454,9	1566,7	1979,4	2383,1
Податкові надходження, млрд.грн.	161,2	227,1	208,07	234,4	334,69	360,56	353,96	367,51	507,63	650,78
Кінцеве споживання домогосподарств, млрд.грн.	558,58	582,40	581,70	686,10	816,30	950,212	1047,096	1120,876	1317,100	1537,974
Ефективна ставка ПДВ, %	10,63	15,81	14,54	12,58	15,94	14,61	12,25	12,4	13,5	15,3
Продуктивність ПДВ, %	53,12	79,05	72,72	62,91	79,68	73,05	61,25	63,7	67,5	76,5
Коефіцієнт ефективності ПДВ, %	41,20	48,55	46,30	39,85	49,95	49,20	44,10	49,35	50,95	49,4
Потенційні надходження ПДВ виходячи з рівня споживання, млрд. грн.	93,10	97,07	96,95	114,35	136,05	158,4	174,5	186,81	219,51	256,33
Податковий розрив з податку на додану вартість, млрд.грн.	33,72	4,99	12,35	28,03	5,96	19,57	46,22	47,79	41,05	20,8
Податковий розрив з ПДВ, % від ВВП, %	4,67	0,5	1,35	2,58	0,45	1,38	3,2	3,05	2,07	0,87
Податковий розрив з ПДВ, % від податкових надходжень, %	20,9	2,19	5,93	11,9	1,78	5,42	13	13	8,08	3,2

Джерело: розраховано за даними [54; 83]

Продовження додатку 3.

Таблиця 4.

Непрямі податки в ЄС -28, у 2011-2015 рр., % від ВВП

	2011	2012	2013	2014	2015
EU-28	13,04	13,28	13,35	13,45	13,49
Бельгія	12,70	13,07	12,91	12,87	12,83
Болгарія	14,07	14,94	15,32	14,82	14,78
Чеська Республіка	11,94	12,38	12,86	12,11	12,02
Данія	16,42	16,58	16,75	16,61	16,52
Німеччина	10,93	10,93	10,84	10,80	10,75
Естонія	13,67	13,99	13,48	14,09	14,37
Ірландія	10,21	10,44	10,87	11,20	11,30
Греція	13,46	13,32	13,94	15,42	15,93
Іспанія	9,91	10,37	10,99	11,19	11,43
Франція	15,09	15,32	15,53	15,71	15,80
Хорватія	17,45	18,34	18,92	18,68	18,67
Італія	14,10	15,24	14,83	15,28	15,12
Кіпр	13,91	14,02	13,75	14,94	14,70
Латвія	11,55	11,76	11,87	12,27	12,52
Литва	11,61	11,18	11,09	11,35	11,25
Люксембург	12,41	12,79	13,18	13,59	12,72
Угорщина	17,41	18,65	18,59	18,63	18,30
Мальта	13,35	12,84	12,96	13,66	13,92
Нідерланди	10,84	10,69	11,12	11,47	11,64
Австрія	14,27	14,49	14,43	14,45	14,40
Польща	13,80	12,98	12,71	12,74	12,78
Португалія	13,86	13,86	13,84	14,22	14,74
Румунія	12,97	13,13	12,75	12,79	12,66
Словенія	14,04	14,47	15,00	14,98	14,77
Словаччина	10,45	9,88	10,36	10,57	10,47
Фінляндія	13,81	14,08	14,47	14,52	14,40
Швеція	21,93	22,16	22,13	22,05	22,17
Об'єднане Королівство	12,68	12,74	12,85	12,89	13,18

Джерело: складено автором на основі [412].

Продовження додатку 3

Таблиця 5

Розподіл податкових надходжень по країнах Європейського Союзу за категоріями податків у 2015 році, у відсотковому відношенні до ВВП та загальної суми податкових надходжень

	% від ВВП				% від загальної суми податкових надходжень			
	Податки на виробництво та імпорт	Податки на доходи	Податки на капітал	Соціальні внески	Податки на виробництво та імпорт	Податки на доходи	Податки на капітал	Соціальні внески
1	2	3	4	5	6	7	8	9
EU-28	13,6	13,0	0,3	13,2	34,1	32,4	0,7	33,0
EA-19	13,3	12,6	0,3	15,3	32,1	30,4	0,8	37,0
Бельгія	13,2	16,7	0,9	16,7	27,8	35,1	1,9	35,2
Болгарія	15,5	5,4	0,3	7,9	53,5	18,5	0,9	27,1
Чеська Республіка	12,5	7,3		14,6	36,4	21,2	0,0	42,4
Данія	16,4	30,4	0,3	1,0	34,6	63,9	0,5	2,1
Німеччина	11,0	12,3	0,2	16,5	27,5	30,7	0,5	41,3
Естонія	14,6	7,9		11,6	42,9	23,3		33,9
Ірландія	8,9	10,9	0,2	4,5	36,5	44,6	0,6	18,2
Греція	16,2	9,4	0,1	13,9	40,9	23,8	0,2	35,1
Іспанія	12,0	10,1	0,6	12,3	34,7	29,3	1,7	35,5
Франція	16,0	12,6	0,6	18,9	33,5	26,3	1,2	39,5
Хорватія	19,7	6,0	0,0	11,9	52,4	15,9	0,0	31,7
Італія	15,3	14,8	0,1	13,3	35,3	34,0	0,2	30,6
Кіпр	14,9	9,7	0,0	8,4	45,1	29,5	0,0	25,4
Латвія	13,0	7,9	0,0	8,7	43,9	26,6	0,0	29,4
Литва	12,0	5,5	0,0	11,9	41,0	18,6	0,0	40,6
Люксембург	12,2	14,6	0,1	12,2	31,3	37,2	0,4	31,1
Угорщина	18,9	7,0	0,0	13,2	48,3	17,9	0,1	33,7
Мальта	13,7	14,1	0,2	6,8	39,4	40,5	0,5	19,5
Нідерланди	11,7	11,6	0,2	14,7	30,6	30,3	0,6	38,5
Австрія	14,6	14,4	0,0	15,4	33,0	32,4	0,1	34,6

Продовження таблиці 5 додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Польща	13,0	6,9	0,0	13,5	39,0	20,8	0,0	40,5
Португалія	14,6	10,8		11,6	39,5	29,2		31,3
Румунія	13,4	6,6		8,1	47,6	23,5		28,8
Словенія	15,0	7,3	0,0	14,8	40,4	19,6	0,1	40,0
Словаччина	11,0	7,4		14,0	33,8	22,9		43,3
Фінляндія	14,3	16,6	0,3	12,9	32,4	37,7	0,7	29,2
Швеція	22,1	18,4		3,7	50,0	41,6		8,4
Об'єднане Королівство	13,0	13,9	0,2	7,8	37,1	39,9	0,7	22,3
Ісландія	15,1	17,8	0,1	3,6	41,2	48,5	0,4	9,8
Норвегія	12,0	16,3	0,0	10,5	31,1	41,9	0,0	27,0
Швейцарія	6,1	15,2	0,2	6,9	21,7	53,9	0,6	24,5
Сербія	19,4	5,5	0,0	12,4	52,0	14,7	0,1	33,3

Джерело: складено автором на основі [412].

Продовження додатку 3

Таблиця 6

Прямі податки, % від ВВП, у 2011-2015 рр

	2011	2012	2013	2014	2015
EU-28	12,29	12,66	12,86	12,87	12,84
Бельгія	15,71	16,08	16,71	16,78	16,81
Болгарія	4,73	4,80	5,22	5,34	5,41
Чеська Республіка	6,84	6,79	7,01	7,20	7,14
Данія	28,63	29,56	30,61	33,73	30,45
Німеччина	11,10	11,61	11,86	11,94	11,99
Естонія	6,38	6,71	7,24	7,57	7,27
Ірландія	12,37	13,08	13,28	13,60	12,88
Греція	9,14	10,57	10,26	9,39	8,96
Іспанія	9,49	10,07	10,01	9,98	9,84
Франція	11,57	12,31	12,73	12,59	12,53
Хорватія	6,18	6,11	6,32	5,87	5,69
Італія	13,84	14,84	14,97	14,70	14,93
Кіпр	10,59	9,95	10,34	10,32	9,99
Латвія	7,30	7,61	7,58	7,62	7,50
Литва	4,35	4,83	4,99	5,08	5,15
Люксембург	14,17	14,34	14,59	14,50	15,17
Угорщина	6,31	6,82	6,67	6,73	6,45
Мальта	12,31	12,94	12,78	14,51	14,51
Нідерланди	10,67	10,24	10,25	10,83	11,69
Австрія	12,63	12,94	13,29	13,71	13,87
Польща	6,77	7,00	6,79	6,98	6,96
Португалія	9,48	8,99	11,45	10,93	10,88
Румунія	6,09	6,01	5,89	6,20	6,33
Словенія	7,83	7,55	7,14	7,01	7,11
Словаччина	5,78	5,86	6,41	6,62	6,87
Фінляндія	15,85	15,61	16,30	16,56	16,65
Швеція	17,64	17,43	17,76	17,74	17,87
Об'єднане Королівство	15,00	14,32	14,20	13,90	13,76

Джерело: [460].

Продовження додатку 3

Таблиця 7

Найвищі ставки оподаткування доходів та прибутків в країнах ЄС, в % [412].

	Найвищі ставки персонального податку						Найвищі ставки корпоративного податку					
	1995	2000	2005	2010	2014	2015	1995	2000	2005	2010	2014	2015
Бельгія	60,6	60,6	53,7	73,7	73,8	53,8	40,2		34,0			
Болгарія	50	40	24	10			40	32,5	15	10		
Чеська Республіка	43	32		15	22		41	31	26	19		
Данія	65,7	62,3		55,4	55,6	55,8	34	32	28	25	24,5	23,5
Німеччина	25	53,8	44,3	49,5	47,5		56,8	51,6	38,7	30,2		
Естонія	26		24	21		20	26		24	21		20
Ірландія	48	44	42	47	48		40	24	12,5			
Греція	45		40	49	46	48	40		32	24	26	29
Іспанія	56	48	45	43	52	46	35	35	35	30		28
Франція	59		53,5	45,4	50,3		36,7	37,8	35	34,4	38	
Хорватія	42,9	41,3	53,1	50,2	47,2		25	35	20			
Італія	51	45,9	44,1	45,2	47,9	48,9	42,2	41,3	37,3	31,4		
Кіпр	40		30		35		25	29	10		12,5	
Латвія	25			26	24	23	25		15			
Литва	33			15			29	24	15			
Люксембург	51,3	47,2	39		43,6		40,9	37,5	30,4	28,6	29,2	
Угорщина	44		38	40,6	16		19,6		17,5	20,6		
Мальта	35						35					
Нідерланди	60		52			35		31,5	25,5	25,0		
Австрія	50						34		25			
Польща	45	40		32			40	30	19			
Португалія	40			45,9	56,5		39,6	35,2	27,5	29	31,5	29,5
Румунія	40		16			38		25	16			
Словенія	50			41	50		25		20	17		
Словаччина	42		19		25		40	29	19		22	
Фінляндія	62,2	54	51	49	51,5	51,6	25	29	26			
Швеція	61,3	51,5	56,6		56,9	57	28		26,3	22		
Об'єднане Королівство	40			50	45		33	30		28	21	20

Придовження додатку 3

Таблиця 8

Середня нормативна ставка податку на прибуток підприємств за регіонами або групою країн у 2017 році

	Середня ставка	Середньозважена ставка	Кількість країн
Африка	28.73%	28.20%	48
Азія	20.05%	26.26%	45
Європа	18.35%	25.58%	49
Північна Америка	23.08%	37.01%	30
Океанія	23.67%	27.10%	18
Південна Америка	28.73%	32.98%	13
БРІКС	28.32%	27.34%	5
ЄС	21.82%	26.25%	28
G20	28.04%	30.90%	19
G7	29.57%	33.48%	7
ОЕСР	24.18%	31.12%	35
Світ	22.96%	29.41%	202

Джерело: [460].

Продовження додатку 3

Таблиця 9

Ставки соціального податку в країнах ЄС, %

	Ставки соціального податку	Індекс соціальної стабільності	Параметр соціальної відповідальності держави	Параметр захисту здоров'я громадян
Данія	14	7,10	7,50	7,47
Ірландія	14,75	5,14	5,95	6,15
Мальта	20	5,43	5,11	7,00
Люксембург	25,94	6,44	6,33	7,03
Фінляндія	28	7,02	7,60	6,86
Нідерланди	28,81	6,84	7,97	7,81
Хорватія	30,7	4,93	4,25	5,70
Литва	30,98	5,67	5,82	5,38
Болгарія	31,4	3,78	4,25	4,40
Швеція	31,42	7,23	7,92	7,33
Австрія	32	6,57	6,76	7,36
Естонія	33	6,24	5,96	5,51
Польща	33	5,46	5,92	4,11
Кіпр	34	5,06	5,03	6,00
Латвія	34,09	4,98	5,23	3,32
Португалія	34,75	4,98	5,60	6,43
Іспанія	37,25	4,73	5,41	6,86
Словенія	38,2	6,28	6,42	6,47
Німеччина	39	6,52	7,25	7,10
Румунія	39,95	3,74	4,40	3,09
Великобританія	40	5,97	6,33	7,03
Греція	40,06	3,61	4,20	4,41
Чехія	45	6,68	5,92	7,37
Венгрія	45,5	4,97	4,61	5,27
Бельгія	48,07	6,19	6,78	7,68
Словаччина	48,6	6,28	5,19	5,40
Франція	50	6,18	6,00	7,04
Італія	50	4,69	4,79	5,50

Джерело: складено автором на основі [412].

Продовження додатку 3

Таблиця 11

Загальний рівень оподаткування в країнах ЄС та Україні, % від ВВП у 2011-2015 рр

	2011	2012	2013	2014	2015
EU-28	37,97	38,65	39,04	39,14	39,03
Бельгія	43,34	44,42	45,12	45,01	44,79
Болгарія	26,08	27,23	28,25	28,49	28,56
Чеська Республіка	33,67	34,14	34,85	34,18	33,89
Данія	46,34	47,27	48,38	31,31	48,03
Німеччина	37,53	38,18	38,39	38,51	38,42
Естонія	31,92	32,08	31,82	32,73	32,77
Ірландія	27,42	28,07	28,85	29,60	28,97
Греція	33,17	34,32	34,17	35,08	34,96
Іспанія	31,08	31,88	32,45	32,96	33,07
Франція	43,30	44,51	45,36	45,62	45,52
Хорватія	35,23	35,89	36,47	36,28	36,59
Італія	41,46	43,42	43,29	43,33	43,21
Кіпр	32,25	31,47	31,23	33,98	33,47
Латвія	29,44	30,09	29,97	30,45	30,33
Литва	27,07	26,85	26,95	27,84	27,93
Люксембург	37,71	38,57	39,50	39,85	39,72
Угорщина	36,95	38,63	38,40	38,52	37,84
Мальта	31,83	31,96	32,86	34,39	34,61
Нідерланди	35,85	36,33	37,18	37,95	38,36
Австрія	41,24	41,86	42,69	43,27	43,38
Польща	31,90	32,16	31,79	31,96	32,25
Португалія	32,23	31,78	34,29	34,27	34,96
Румунія	28,12	28,0	27,3	27,47	26,91
Словенія	36,78	37,12	37,18	36,42	36,23
Словаччина	28,20	27,92	29,88	30,32	30,12
Фінляндія	42,17	42,81	43,99	44,21	44,36
Швеція	44,20	44,24	44,56	44,44	44,70
Об'єднане Королівство	35,34	34,80	34,78	34,35	34,45
Україна	36	36,8	35,8	34,1	34,2

Джерело: [460].

Продовження додатку 3.

Таблиця 12

Динаміка рівня тіньової економіки за окремими методами

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Рівень тіньової економіки, % до офіційного ВВП	38	34	34	35	43	40	34
Динаміка рівня тіньової економіки за окремими методами							
<i>монетарний</i>	<i>30</i>	<i>26</i>	<i>34</i>	<i>23</i>	<i>33</i>	<i>30</i>	<i>27</i>
<i>електричний</i>	<i>37</i>	<i>29</i>	<i>29</i>	<i>30</i>	<i>38</i>	<i>35</i>	<i>31</i>
<i>витрати населення–роздрібний товарооборот</i>	<i>44</i>	<i>48</i>	<i>46</i>	<i>51</i>	<i>58</i>	<i>57</i>	<i>50</i>
<i>збитковості підприємств, скорегований, %</i>	<i>30</i>	<i>25</i>	<i>27</i>	<i>27</i>	<i>31</i>	<i>26</i>	<i>20</i>

Джерело: складено автором на основі [362].

Продовження додатку 3.

Таблиця 13

Рівень неформальної економіки за регіонами світу [449].

	1991-1999 pp	2000-2009 pp	2010-2014 pp
Східна Азія	25,11	23,94	22,14
Середньосхідна і Пн. Африка	26,21	24,20	22,60
Європа	27,38	24,86	23,09
Пд. Африка	33,92	33,90	34,19
Субсах. Африка	42,45	40,26	37,84
Латин. Америка	43,39	40,82	39,87
ОЕСР	20,73	18,56	17,34

Продовження додатку 3.

Таблиця 14

Динаміка податкового розриву від тіньової економіки в Україні за 2006-2016 рр. *

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
ВВП, млрд. грн.	544,2	720,7	948,1	913,3	1082,6	1316,6	1408,9	1454,9	1566,7	1979,4	2383,1
Рівень тіньової економіки, %	29,8	28,8	34,0	39,0	38,2	34,1	34,0	35,0	43	40	34
Обсяг тіньової економіки, млрд. грн.	162,2	207,6	322,4	356,2	413,6	449,0	479,0	509,2	673,7	791,7	810,3
Податкові надходження Зведеного бюджету України, млрд. грн.	125,7	161,3	227,2	208,1	234,4	334,7	360,6	354	367,5	507,6	650,7
Бюджетний податковий коефіцієнт, %	23,10	22,38	23,96	22,79	21,65	25,42	25,59	24,33	23,46	25,6	27,3
Обсяг податкових розривів від тіньової економіки, млрд. грн.	37,5	46,5	77,2	81,2	89,5	114,1	122,6	123,9	158,1	202,7	221,2
Значення податкового розриву в структурі ВВП, %	6,9	6,5	8,1	8,9	8,3	8,7	8,7	8,5	10,1	10,2	9,3

Складено на основі [54; 362].

Продовження додатку 3.

Таблиця 15

	2011			2012			2013			2014			2015		
	ВВП, млрд. дол. США	Рівень тін. екон., % від ВВП	Загал. рівень опод., %	ВВП, млрд. дол. США	Рівень тін. екон., % від ВВП	Загал. рівень опод., %	ВВП, млрд. дол. США	Рівень тін. екон., % від ВВП	Загал. рівень опод., %	ВВП, млрд. дол. США	Рівень тін. екон., % від ВВП	Загал. рівень опод., %	ВВП, млрд. дол. США	Рівень тін. екон., % від ВВП	Загал. рівень опод., %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Австрія	429,1	7,9	52,3	407,6	7,6	52,4	428,3	7,6	51,9	436,3	7,5	52,0	437,2	8,20	52
Бельгія	528,1	17,1	57,0	498,7	17,4	57,6	524,8	16,8	57,4	533,4	16,4	57,8	534,6	16,20	57,80
Болгарія	55,8	32,3	27,2	52,6	32,6	27,7	54,5	31,9	27,0	55,7	31,2	27,0	55,3	30,6	27,0
Хорватія	62,2	29,5	21,9	56,5	29,8	21,8	57,9	29,0	19,6	57,2	28,4	27,0	57,1	27,7	18,8
Чеська республ.	227,3	16,4	48,1	206,8	16,7	48,1	208,8	16,0	48,0	205,5	15,5	48,5	207,8	15,1	48,5
Данія	341,5	13,8	26,4	322,3	14,0	27,0	335,9	13,4	26,3	342,0	13,0	26,0	344,8	12,0	26,0
Естонія	22,8	28,6	57,8	22,7	29,3	66,7	24,9	28,2	49,6	25,9	27,6	49,3	25,9	26,20	49,30
Фінляндія	273,7	13,7	39,0	256,7	14,0	40,6	268,2	13,3	39,8	270,7	13,0	40,0	272,1	12,40	40,0
Франція	2862,5	11,0	65,7	2681,4	11,3	66,5	2810,2	10,8	66,6	2829,2	9,90	66,6	2855,5	12,30	66,60
Німеччина	3751,9	13,7	45,6	3533,2	13,9	45,9	3730,3	13,3	49,1	3852,6	13,0	48,8	3851,1	12,20	48,80
Греція	288,8	24,3	45,9	249,5	25,4	44,1	242,2	24,0	44,0	237,6	23,6	49,9	236,2	22,40	49,90
Угорщина	139,4	22,8	52,0	126,8	23,3	49,8	133,4	22,5	49,3	137,1	22,1	48,0	136,2	21,90	48,0
Ірландія	237,8	12,8	25,4	222,0	13,0	25,4	232,1	12,7	25,7	245,9	12,2	25,9	242,8	11,3	25,90
Італія	2278,1	21,2	67,7	2075,2	21,8	67,7	2136,9	21,6	65,8	2144,3	21,1	65,4	2164,7	20,60	65,40
Латвія	28,3	26,5	37,5	28,5	27,3	35,7	30,9	26,1	35,0	31,9	25,5	35,0	31,7	23,60	35,0
Литва	43,5	29,0	43,1	42,8	29,7	43,0	46,4	28,5	42,9	48,2	28,0	42,6	48,0	25,80	42,60
Люксембург	59,0	8,2	19,8	56,3	8,4	20,0	60,1	8,2	20,4	62,2	8,0	20,2	62,0	8,30	20,20
Мальта	9,3	25,8	41,5	8,9	26,0	41,5	9,6	25,3	41,5	10,0	24,3	41,6	10,1	24,30	41,60

Продовження таблиці додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Нідерланди	893,7	9,8	39,6	823,1	10,0	39,2	853,5	9,5	39,5	869,5	9,10	39,0	879,6	9,0	39,0
Польща	524,4	25,0	39,5	496,2	25,4	39,8	526,1	24,4	38,5	548,0	23,8	38,7	548,4	23,30	38,7
Португалія	244,9	19,4	42,8	216,4	19,2	42,0	224,9	19,4	42,3	229,6	19,0	42,4	231,1	17,60	42,4
Румунія	182,6	29,6	43,5	169,4	29,8	43,3	189,6	29,1	43,2	199,0	28,4	43,2	199,0	28,0	43,2
Словаччина	97,5	16,0	47,6	92,7	16,4	47,2	97,7	15,5	47,0	99,8	15,0	48,6	100,3	14,1	48,6
Словенія	51,2	24,1	33,9	46,3	24,3	33,9	48,0	23,6	32,4	49,4	23,1	32,0	49,1	23,30	32,0
Кіпр	27,1	26,0	22,0	24,9	26,2	22,2	24,1	25,6	22,5	23,3	25,2	23,2	22,8	24,80	23,2
Іспанія	1494,5	19,2	37,6	1355,7	19,4	37,7	1393,0	19,2	56,8	1404,3	18,6	58,2	1425,9	18,2	58,2
Швеція	563,1	14,7	52,1	543,9	15,0	52,1	579,5	14,3	52,1	570,6	13,9	49,4	573,8	13,2	49,4
Великобританія	2592,0	10,5	36,1	2614,9	10,7	35,0	2678,2	10,1	34,6	2941,9	9,7	33,7	2928,7	9,40	33,7
ЄС - 28	662,3	19,6	41,7	623,1	19,9	41,9	641,1	19,3	41,7	659,3	18,8	41,9	661,8	18,3	41,85

Джерелосистематизовано на основі [472].

Продовження додатку 3.

Таблиця 16

Рівень податкового розриву в країнах європейського простору у 2011-2015рр,

% від ВВП

	2011	2012	2013	2014	2015
Австрія	4.1	4	3.9	3.9	4.3
Бельгія	9.7	10	9.6	9.5	9.4
Болгарія	8.7	9	8.6	8.4	8.26
Хорватія	6.4	6.4	5.7	5.3	5.2
Кіпр	6	5.8	5.77	5.9	5.7
Чехія	8	8	7.68	7.5	7.3
Данія	4	4	3.5	3.38	3.1
Естонія	16.5	19.6	13.9	13.6	12.9
Фінляндія	5.3	5.68	5.3	5.2	5
Франція	7.2	7.5	7.2	6.6	8.2
Німеччина	6.2	6.4	6.5	6.3	5.9
Греція	11.1	11.2	10.6	11.8	11.2
Угорщина	12	11.6	11.1	10.6	10.5
Ірландія	3.7	3.3	3.3	3.16	2.9
Італія	14.3	14.8	14.2	13.8	13.5
Латвія	10	9.8	9.1	8.9	8.3
Литва	12.5	12.8	12.2	11.9	10.9
Люксембург	1.6	1.69	1.68	1.62	1.68
Мальта	11	10.8	10.5	10	10
Нідерланди	4	3.9	3.75	3.5	3.5
Польща	10	10.1	9.4	9.2	9
Португалія	8.3	8.06	8.2	8.05	7.5
Румунія	13	12.9	12.6	12.3	12.1
Словенія	8.1	8.23	7.6	7.4	7.45
Іспанія	7.2	7.3	10.9	10.8	10.6
Словаччина	7.6	7.75	7.3	7.3	6.86
Швеція	7.6	7.8	7.44	6.7	6.5
Великобританія	4	3.7	3.5	3.27	3.2
ЄС - 28	8.1	8.3	8.06	7.9	7.66

Джерело: розраховано на основі даних [472].

Продовження додатку 3.

Таблиця 17

Видатки Зведеного бюджету України у 2011-2016 рр, за економічною класифікацією *

	2011		2012		2013		2014		2015		2016	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
Поточні видатки	374 906,7	89	451 709,4	91,7	476 463,6	94,1	502 926,0	96,1	633 118,8	93	762 702,5	91,2
<i>Оплата праці і нарахування на заробітну плату</i>	135 076,6	32,4	157 484,6	31,9	167 676,5	33,1	162 453,2	31,1	185 565,7	27,3	221 664,1	26,5
<i>Використання товарів і послуг</i>	86 489,9	20,7	99 767,1	20,3	99 110,8	19,6	107 949,7	20,6	142 694,7	20,9	157 659,6	18,8
<i>Обслуговування боргових зобов'язань</i>	25 631,5	6,1	27 000,1	5,5	35 904,2	7,09	52 483,5	10	88 484,0	13	97 687,4	11,7
<i>Поточні трансферти</i>	24 988,1	5,9	43 777,0	8,89	29 712,6	5,87	37 248,8	7,1	27 217,2	4,0	25 353,1	3,03
<i>Соціальне забезпечення</i>	100 575,0	24,1	118 958,3	24,2	139 515,0	27,6	133 825,4	25,6	170 411,2	25,01	253 084,5	30,3
<i>Інші поточні видатки</i>	2 145,6	0,5	4 722,3	0,95	4 544,5	0,89	8 965,4	1,71	18 746,0	2,76	7 253,7	0,87
Капітальні видатки	41 946,9	10	40 745,2	8,27	29 380,2	5,8	20 199,7	3,86	46 752,6	6,87	73 129,6	8,7
<i>Придбання основного капіталу</i>	20 891,9	5	21 770,5	4,4	17 061,8	3,37	14 626,0	2,8	35 758,2	5,26	51 958,1	6,2
<i>Капітальні трансферти</i>	21 055,0	5,1	18 974,7	3,85	12 318,4	2,44	5 573,6	1,06	10 994,4	1,61	21 171,5	2,5
Усього видатків	416 853,6	100	492 454,7	100	505 843,8	100	523 125,7	100	679 871,4	100	835 832,1	100

* Дані наведено згідно із річними звітами Казначейства про виконання бюджету. [54].

** Видатки за 2011-2012 роки наведено згідно із структурою видатків за економічною класифікацією, що діє з 2013 року

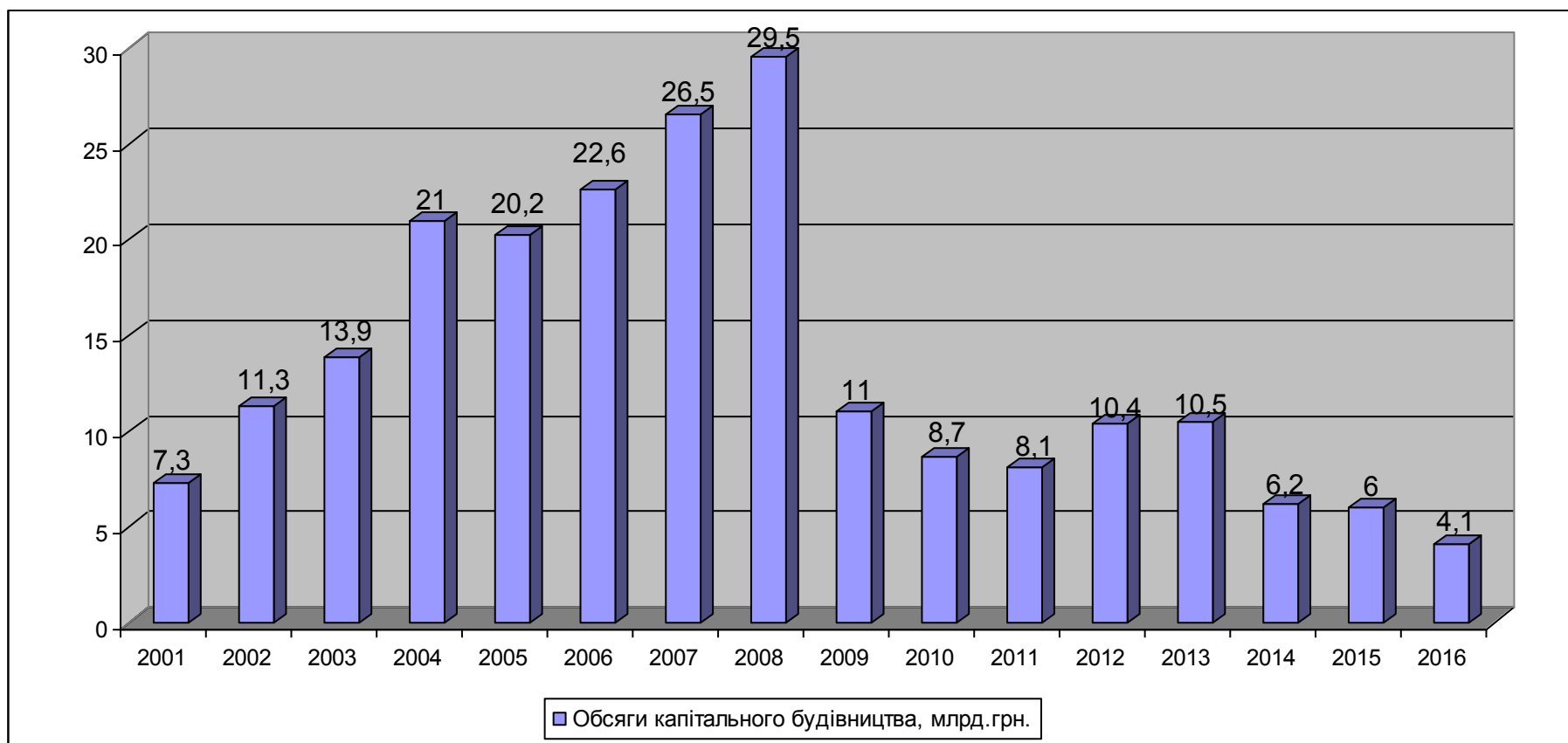
Продовження додатку 3.

Рис. 1. Обсяги капітального будівництва в Україні, в 2001-2016 рр, млрд. грн.

Джерело: розраховано за даними [54; 83].

Додаток К

Таблиця 1

Частка та динаміка надходжень екологічного податку в Україні за 2011-2016 рр

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
ВВП, млрд.грн.	1316,600	1408,889	1454,931	1566,728	1979,458	2383,182
Доходи Зведеного бюджету України, млрд.грн.	398,6	445,5	442,8	456,1	652,0	782,5
Податкові надходження, млрд.грн.	334,7	360,6	354	367,5	507,6	650,9
Екологічний податок, млрд.грн.	2,3	2,8	3,9	4,8	2,69	4,9
Частка екологічного податку в ВВП, %	0,17	0,20	0,27	0,31	0,14	0,21
Частка екологічного податку в доходах Зведеного бюджету, %	0,58	0,63	0,88	1,05	0,41	0,64
Частка екологічного податку в структурі податкових надходжень, %	0,69	0,78	1,10	1,31	0,53	0,77

Джерело: складено за даними [54].

Таблиця 2

Розподіл надходжень екологічного податку між рівнями бюджетної системи України у 2013-2016 рр, млн.грн.

	2013		2014		2015		2016	
	Факт.	% вик. плану	Факт.	% вик. плану	Факт.	% вик. плану	Факт.	% вик. плану
Державний бюджет	2364,9	111,4	3614,5	86,9	1105,4	73,9	1619,17	138,6
Загальний фонд	-	-	2585,9	86,1	1105,4	73,9	1619,17	96
Спеціальний фонд	2364,9	111,4	1028,6	89,2	-	-	-	-
Місцеві бюджети	1534,5	122,9	1216,4	101,5	1585,6	95,0	3368,26	182,1
Загальний фонд	-	-	-	-	1585,6	95,0	-	-
Спеціальний фонд	1534,5	122,9	1216,4	101,5	-	-	3368,26	182,1
Зведений бюджет	3899,5	115,6	4830,9	90,2	2691,0	73,0	4987,43	165,2
Загальний фонд	-	-	2585,9	89,2	2691,0	73,0	1619,17	138,6
Спеціальний фонд	3899,5	115,6	2245,0	95,5	-	-	3368,26	182,1

Джерело: складено за даними [54].

Продовження додатку К

Таблиця 3.

**Частка видатків на охорону навколишнього середовища в структурі
Зведеного бюджету України за 2011-2016 рр**

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Екологічний податок, млрд.грн.	2,3	2,8	3,9	4,8	2,69	4,9
Усього видатків Зведеного бюджету, за функціональною класифікацією (млрд. грн.)	416,8536	492,4547	505,8438	523,1257	679,8714	835,8321
Видатки Зведеного бюджету на охорону навколишнього природного середовища, (млрд. грн.)	3,8907	5,2979	5,5942	3,4817	5,5297	6,2554
Питома вага видатків на охорону навколишнього середовища в структурі видатків Зведеного бюджету, %	0,93	1,07	1,11	0,66	0,81	0,74

Джерело: складено за даними [54].

Продовження додатку К

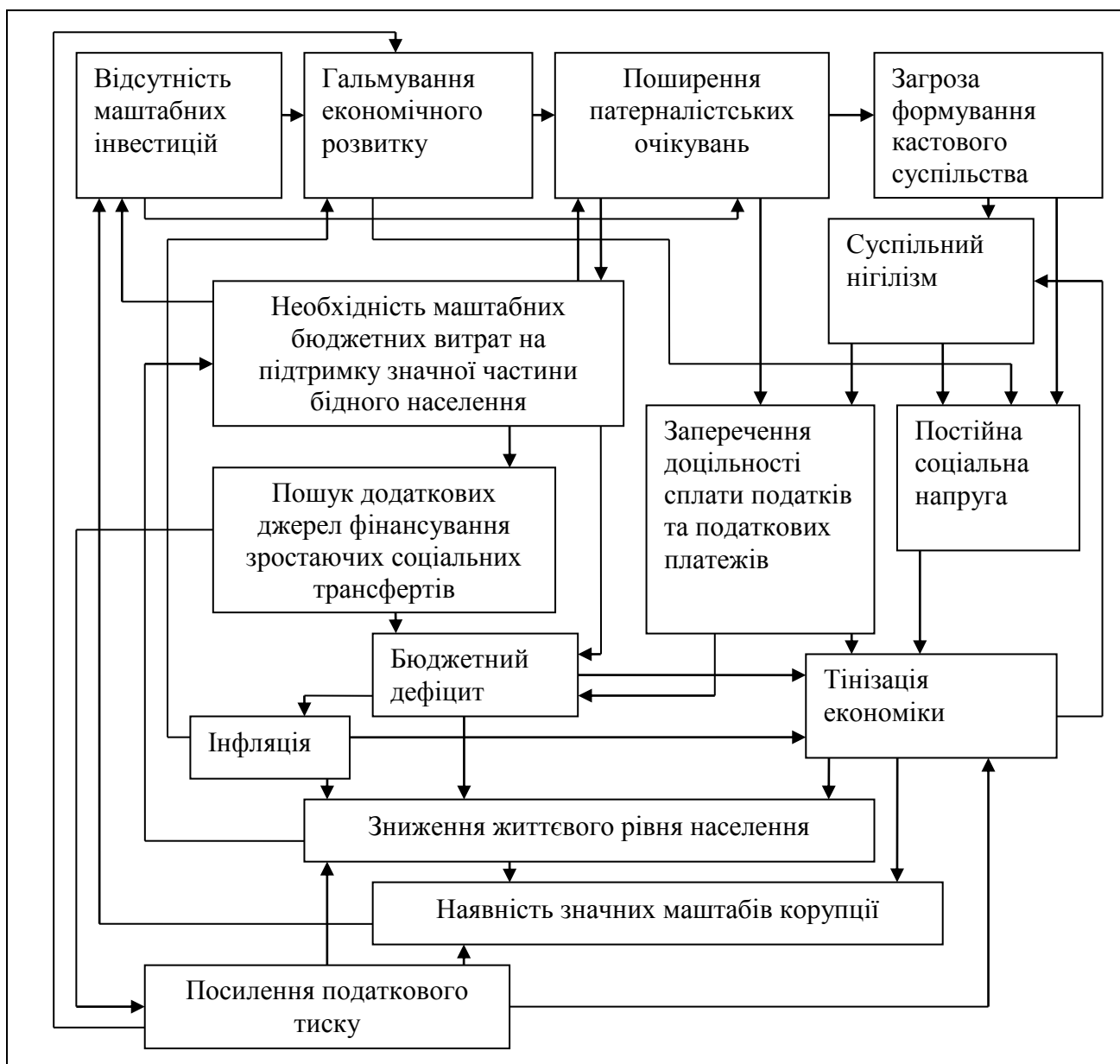


Рис. 1 Схема ланцюгового характеру прояву соціальних негараздів держави

Джерело: складено автором

Продовження додатку К

Таблиця 4

Показники структури і вартості робочої сили в Європейському Союзі та Україні в розрізі видів економічної діяльності у 2015 році, *євро*

	Бізнес, економіка	у тому числі			Інша діяльність (освіта, культура, здоров'я тощо)
		промисловість	будівництво	послуги	
Бельгія	41,1	44,2	34,5	40,5	34,1
Болгарія	4,1	3,9	3,4	4,3	4,1
Чехія	10,1	10,0	9,3	10,3	9,1
Данія	42,7	42,9	38,2	43,1	39,0
Німеччина	32,7	38,0	26,2	29,9	30,8
Естонія	10,7	10,4	11,3	10,9	9,3
Ірландія	28,7	31,8	26,6	27,7	33,8
Іспанія	20,9	23,3	20,6	20,0	22,5
Франція	35,7	37,6	30,5	35,5	33,4
Хорватія	9,5	8,7	8,6	10,2	9,8
Італія	27,2	28,0	23,8	27,1	31,9
Кіпр	15,5	14,4	14,4	15,9	17,3
Латвія	7,1	6,7	7,0	7,3	6,9
Литва	6,9	6,7	7,0	7,1	6,5
Люксембург	36,1	31,8	24,9	39,1	37,2
Угорщина	8,1	8,0	6,7	8,3	5,9
Мальта	12,6	12,8	9,3	13,0	14,3
Австрія	32,2	34,7	31,9	30,9	30,8
Польща	8,4	8,6	7,5	8,5	9,2
Португалія	12,9	11,0	11,8	14,2	14,1
Румунія	5,0	5,0	3,6	5,4	4,9
Словенія	15,8	15,8	11,8	16,5	15,8
Словаччина	10,4	10,4	9,1	10,5	9,0
Фінляндія	33,5	36,8	34,1	31,7	31,9
Швеція	40,1	41,6	39,0	39,5	33,0
Великобританія	25,7	25,8	26,4	25,6	25,8
Сер по Єс-28	25,0	25,9	22,4	24,9	25,8
Україна	2,69	1,68	1,31	1,21	1

Джерело: дані Євростату та Державної служби статистики (показники для України визначені на основі даних про розмір заробітної плати за видами економічної діяльності у 2015 році, скорегованих в євровому еквіваленті).

Додаток Л

Таблиця 1

Різновиди сутнісних трактувань поняття «податкове адміністрування»

Теоретик	Сутність трактування поняття «податкове адміністрування»
Ю.Б. Іванов [113. С. 265].	Адміністрування - процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань
В.М. Мельник [179. С. 42].	Управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, ґрунтується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені та прийнятні правила
В. Корецька-Гармаш А. Кулік [139].	Як сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи державної виконавчої влади надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрям і координують податкові дії при суттєвих змінах в економіці та політиці
П. Бечко, Н.Лиса [26].	Система заходів і прийомів, обумовлена нормами чинного законодавства, яка забезпечує мобілізацію надходжень до бюджетів всіх рівнів і державних цільових фондів
Г. Василевська [50. С. 76].	Процес, який забезпечує, координує і регулює роботу органів державної податкової служби і платників податків (у сфері організації їх діяльності з моменту реєстрації суб'єкта господарювання як платника податку, включаючи контроль за його діяльністю, аж до моменту зняття його з обліку)
К. Проскура [266].	Нормативно регламентована організаційно-розпорядча діяльність уповноважених державних органів у сфері управління процесами оподаткування з метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин

Продовження додатку Л

Таблиця 2

Різновиди сутнісних трактувань поняття «адміністрування податків»

Теоретик	Сутність трактування поняття «адміністрування податків»
Житна І.П., Корецька-Гармаш В.О. [99].	Складова фіскального адміністрування, що обумовлена не лише організаційною структурою та функціональними повноваженнями контролюючих органів у сфері регулювання податкових правовідносин, єдиними принципами обліку, порядку обчислення, сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства, що покликані систематизувати масово-роз'яснювальну, консультативну і прогнозно-аналітичну роботу, але й таку що знаходиться в тісній залежності з демократичними орієнтирами розвитку суспільства.
В. Марченко [177. С. 121], А. Селіванов [280. С. 35]	Адміністрування податків в юридичному аспекті є діяльністю органів влади з приводу контролю за виконання податкового законодавства і притягнення до відповідальності за податкові правопорушення.
В.Мельник [8, с. 4], Р. В. Паславська [225. С. 63]	Адміністрування податків у фінансовому розумінні – це діяльність державних органів влади щодо забезпечення повноти збору податкових платежів до бюджетів різних рівнів.
А. І.Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Маслій [150]	Адміністрування податків – це нормативно регламентована організаційно-розпорядча діяльність повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування з метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин. Адміністрування податків – це практичне втілення управлінсько-розпорядчого процесу, реалізація механізму управління податковими відносинами, що орієнтовано на досягнення конкретних результатів.
О. Бандурка та В. Панікаров [20. С. 33]	Адміністрування податків – сукупність норм (правил), методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори (обов'язкові платежі), за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю надходжень у відповідний бюджет інших обов'язкових платежів та притягнення до відповідальності порушників законодавства

Продовження додатку Л

Таблиця 3

**Динаміка обсягів та структури податкового боргу до Державного бюджету
України в територіальному розрізі у 2013-2016 рр.**

	Станом на 1.01.2014		Станом на 1.01.2015		Станом на 1.01.2016		Станом на 1.01.2017	
	Абс. знач	%	Абс. знач	%	Абс. знач	%	Абс. знач	%
АР Крим	400,1	2,57	669,2	2,18	548,1	1,12	586,8	0,99
Вінницька	530,8	3,41	405	2,18	382,2	0,78	452,6	0,77
Волинська	224,9	1,45	531	1,74	565,9	1,16	531,9	0,91
Дніпропетровська	570,1	3,66	847,2	2,77	1051,7	2,15	2120,4	3,61
Донецька	718,7	4,62	2133,6	6,97	3484,6	7,14	2968,7	5,06
Житомирська	179,1	1,15	237	0,77	276,2	0,57	288,9	0,49
Закарпатська	87,5	0,56	213,8	0,69	172,4	0,35	171,3	0,29
Запорізька	224,5	1,44	1216,1	3,98	564,8	0,35	600,1	1,02
Івано-Франківська	341,9	2,19	899,9	2,94	2921	5,98	3224,4	5,49
Київська	636,1	4,09	1072	3,50	959,3	1,96	1475,4	2,51
Кіровоградська	204,4	1,31	302,2	0,99	331,4	0,68	553	0,941
Луганська	387,7	2,49	764,7	2,49	776,1	1,59	777,4	1,32
Львівська	1271,8	8,18	1941,6	6,35	2600,4	5,33	2722,7	4,64
Миколаївська	199,7	1,28	439	1,43	442,8	0,91	607	1,03
Одеська	284,5	1,83	490,9	1,60	718,3	1,47	849,1	1,45
Полтавська	602,6	3,88	969,5	3,17	2308,7	4,73	5040,7	8,59
Рівненська	369,9	2,38	504,9	1,65	404,6	0,83	344,2	0,59
Сумська	493,6	3,17	1454,5	4,75	4965,4	10,17	5790,1	9,87
Тернопільська	107,4	0,70	189,9	0,62	154,8	0,32	176,2	0,30
Харківська	1086,5	6,99	2851,3	9,32	2637,7	5,40	3543,3	6,04
Херсонська	186,1	1,20	286,5	0,94	334,6	0,69	447,9	0,76
Хмельницька	196,7	1,27	251,4	0,82	438	0,90	287	0,49
Черкаська	169,5	1,09	373,3	1,22	441,9	0,91	331,3	0,56
Чернівецька	338,9	2,18	520,4	1,70	502,3	1,02	460,8	0,79
Чернігівська	185,5	1,19	457,8	1,50	1366,8	2,80	1676,3	2,86
м.Київ	4736,1	30,45	7724,7	25,25	8628,5	17,67	12725,2	21,69
м.Севастополь	82,5	0,53	298,4	0,98	294,3	0,60	294,3	0,50
Офіс ВПП	732,3	4,70	2545,6	8,32	10546,7	21,60	9633,7	16,42
УСЬОГО	15549,4	100	30591,4	100	48819,5	100	58680,7	100

Джерело: за даними ДФС України [84].

Продовження додатку Л

Таблиця 4

Коефіцієнт співвідношення витрат на адміністрування податків та чистих податкових надходжень, %

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Австралія	1,04	0,99	0,93	0,95	1,00	1,05	0,99	0,98	0,93
Австрія ¹	0,66	0,66	0,64	0,79	0,85	0,70	0,66	0,68	0,67
Бельгія ¹	1,43	1,57	1,39	1,27	1,40	1,29	1,36	1,23	1,17
Канада	1,32	1,32	1,22	1,13	1,31	1,36	1,31	1,24	1,15
Чилі	0,69	0,63	0,60	0,67	0,91	0,77	0,68	0,67	0,66
Чехія ²	1,29	1,38	-	1,18	1,46	1,27	1,34	1,34	1,31
Данія	0,69	-	0,61	0,64	0,67	-	-	0,56	0,48
Естонія	1,02	0,88	0,86	0,38	0,40	0,35	0,34	0,37	0,40
Фінляндія ³	0,78	0,79	0,77	0,80	0,88	0,84	0,80	0,79	0,75
Франція ²	1,08	1,28	0,96	1,17	1,31	1,25	1,20	1,19	1,11
Німеччина ²	1,66	1,55	1,38	1,36	1,46	1,50	1,40	1,34	1,35
Угорщина	0,99	1,11	1,15	1,17	1,20	1,20	1,12	1,13	1,15
Ісландія ³	-	-	-	-	-	0,62	0,60	-	-
Ірландія	0,82	0,78	0,79	0,95	1,08	1,26	1,14	0,87	0,85
Ізраїль ¹	-	-	-	0,74	0,79	0,75	0,68	0,94	0,94
Італія	-	-	-	1,08	1,20	0,89	0,83	0,89	1,05
Японія ¹	1,65	1,52	1,50	1,49	1,71	1,93	1,75	1,84	1,74
Корея ¹	0,80	0,78	0,70	0,79	0,84	0,81	0,76	0,70	0,74
Люксембург ²	-	-	1,17	1,01	1,13	0,85	0,85	0,95	0,93
Мексика ¹	1,01	0,89	0,81	0,75	0,84	0,71	0,70	0,70	0,69
Нідерланди	1,36	1,14	1,12	0,99	1,11	1,02	0,97	0,94	0,95
Нова Зеландія ³	0,76	0,71	0,75	0,76	0,88	0,81	0,89	0,92	0,85
Норвегія ³	-	0,58	0,53	0,54	0,50	0,56	0,55	0,43	0,41
Польща ²	1,94	1,75	1,42	1,59	1,72	1,91	1,69	1,55	1,60
Португалія ¹	1,34	1,22	1,18	1,27	1,57	1,55	1,37	0,94	0,99
Словацька Республіка ¹	2,20	2,49	2,41	-	-	3,06	3,04	1,36	1,43
Словенія ³	0,95	0,97	0,84	0,81	0,90	0,96	0,93	0,91	0,89
Іспанія ¹	0,74	0,68	0,64	0,82	0,97	0,88	0,86	0,66	0,67
Швеція	-	-	-	0,39	0,40	0,41	0,40	0,39	0,39
Швейцарія	-	-	-	0,45	0,46	0,37	0,38	0,30	0,29
Туреччина	0,87	0,84	0,83	0,85	0,93	0,78	0,76	0,78	0,64
Об'єднане Королівство	1,10	1,09	1,11	0,90	0,91	0,98	0,83	0,74	0,73
Сполучені Штати	0,52	0,48	0,45	0,49	0,61	0,66	0,62	0,56	0,47
Аргентина	0,89	1,01	1,08	0,93	1,14	1,32	1,25	0,97	0,95
Болгарія	3,19	1,69	1,13	1,18	1,20	1,41	1,34	1,31	1,25
Кіпр	-	-	-	0,78	0,94	1,25	1,23	1,14	1,16
Індія	-	-	-	0,76	0,75	0,61	0,55	0,59	0,57
Латвія	1,24	1,20	1,13	1,13	1,14	0,80	0,79	1,03	1,06
Литва	1,40	1,23	1,14	1,06	1,18	1,06	0,98	0,90	0,81
Малайзія	1,20	1,14	1,29	1,04	1,41	0,78	0,70	0,82	1,00
Румунія	-	-	-	0,81	0,72	0,50	0,87	1,24	1,21
Росія	-	-	-	1,16	1,39	1,10	0,90	0,79	0,81
Саудівська Аравія	-	-	-	1,06	1,26	1,38	1,57	1,56	1,62
Сінгапур	1,02	0,93	0,83	0,77	0,81	0,89	0,87	0,78	0,79
Південна Африка	1,19	1,21	1,02	0,97	1,03	1,15	1,08	1,09	1,05

Примітка: ¹ - соціальні внески не включені; ² - акцизи не включені; ³ - соціальні внески і акцизи не включені;

Джерело: складено за [458].

Продовження додатку Л

Таблиця 5

Кількість осіб, які обліковувались в Реєстрі суб'єктів ЗЕД та здійснювали операції з товарами, що перебували під митним контролем, у 2014–2016 рр. [84]

	2014	2015	2016
Кількість суб'єктів господарювання, які перебували на обліку в Реєстрі суб'єктів ЗЕД	65956	79241	93040
Кількість суб'єктів ЗЕД, які фактично здійснювали діяльність у звітному періоді	35225	36246	40478
Митна вартість, заявлена суб'єктами ЗЕД, млн.грн.	558815,8	716110,0	896914,4
у т.ч. митна вартість, що підлягає коригуванню, млн.грн.	94191,2	88746,5	88970,6
% до митної вартості	16,9	12,4	9,9
Сума, на яку було збільшено митні платежі внаслідок коригування, млн.грн.	4074,2	5830,0	4983,4

Таблиця 6

Стан виконання індикативних показників надходження митних платежів до державного бюджету у 2015-2016 рр, млн.грн.

Назва податку	Індикативний показник		Фактичні надходження		Відхилення		% виконання	
	2015	2016	2015	2016	2015	2016	2015	2016
ПДВ	138996,1	171200,0	138764,3	181453,3	-231,8	10253,3	99,8	106,0
Акцизний податок	20229,7	25890,0	22756,2	32938,9	2526,6	7048,9	112,5	127,2
Ввізне мито	37422,0	19276,0	39881,0	20001,3	2458,9	725,3	106,6	103,8
Вивізне мито	245,0	366,0	419,8	369,7	174,8	3,7	171,3	101,0
Всього	196892,8	216732,0	201821,3	234763,2	4928,5	18031,2	102,5	108,3

Джерело: за даними Рахункової палати України

Таблиця 7

Показники розгляду митницями ДФС України протоколів про порушення митних правил, та застосування адміністративних стягнень, млн.грн. [84]

Показник		2015	2016
Складено протоколів про порушення митних правил	Кількість	17808	23235
	На суму	1800,0	2000
Тимчасово вилучено предметів правопорушень	Кількість	8531	7952
	На суму	646,5	628,0
Розглянуто митницями справ про порушення митних правил		7004	12839
Застосовано митницями адміністративне стягнення у вигляді штрафу		615,6	556,0
Передано справ про порушення митних правил до суду	Кількість	9711	8828
	На суму	1770,0	1900,0
Прийнято рішення судом	Конфіскація предметів правопорушень	898,5	357,0
	Накладено штрафів на суму	830,0	302,0

Додаток М

Таблиця 1.

Характеристика заходів реформування системи державного управління органів центрального та субцентрального рівнів в країнах світу [154. С. 63-72].

РЕФОРМА	Вид реформи	Передумова реформування	Перелік та характеристика заходів реформування
	Системи фінансового вирівнювання	Необхідність мінімізації впливу фіскальних ризиків та кризи на регіональну економічну продуктивність, необхідність зміни спрямованості фінансових потоків між регіонами держави	<i>Естонія</i> (2009); <i>Франція</i> (2011) – створення фондів вирівнювання міжтериторіального та комунального фондів; <i>Бельгія</i> (2011) – інституційна угода про реформу публічних фінансів з метою зменшення податкового тягара та забезпечення стійкості бюджетів усіх рівнів; <i>Чехія</i> (2013) – покращено параметри розподілу фіскальних джерел між бюджетами з метою поліпшення фінансового стану муніципалітетів із найнижчим рівнем доходів на одного жителя, та введення нового критерію у системі розподілу трансфертів
	Системи міжбюджетних трансфертів	Доцільність забезпечення ефективного вирівнювання фіскальних дисбалансів з метою зменшення фінансового диспаритету між величиною витрат на реалізацію делегованих місцевим органам повноважень та розміром трансфертів, які надаються центральним урядом для цих потреб	Великобританія (2012) –спрощення і оптимізація бюджетних процедур шляхом запровадження умовних трансфертів загального призначення; радикальне скорочення бюджетних видатків, крім трансфертів у сфері базової середньої освіти та охорони здоров'я, що надало місцевим органам влади безпрецедентних повноважень
	Системи місцевих податків і зборів	Необхідність посилення ролі місцевих податків і зборів	<i>Франція</i> (2009) – реформа системи фінансового забезпечення базового і проміжних рівнів державного управління; <i>Індія</i> (2012) – з метою посилення фінансової автономії органів місцевого самоврядування при запровадженні місцевого податку на нерухоме майно було запроваджено збір з домогосподарств за фіксованою ставкою; <i>Словаччина</i> (2012) – закріплення частки податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств, ПДВ і акцизів за місцевими бюджетами;
	Фінансового забезпечення	Потреба надання податкової автономії в поєднанні з більш жорсткішими заходами фінансового вирівнювання	<i>Італія</i> (2009) – реформа фіскальних відносин між рівнями державної влади

Продовження таблиці 1 додатку М

Бюджетних правил і процедур	Доцільність забезпечення менш ризикових параметрів функціонування місцевих бюджетів	<p><i>Німеччина</i> (2009) – запровадження інструментів боргового стримування; сформовано Раду стабілізації, до основних функцій якої входить щорічний моніторинг бюджетів усіх рівнів на основі критерію контролю загальних запозичень та координації середньострокового фінансового планування за рівнями влади;</p> <p><i>Іспанія</i> (2011) – посилення фіскальної консолідації та заборона затвердження цінтрального чи місцевого бюджету з дефіцитом, розмір якого перевищує встановлене ЄС максимальне значення</p> <p><i>Ісландія</i> (2011) – законодавчі зміни засад місцевого самоврядування, згідно з якими встановлюється обов'язок органів місцевого самоврядування збалансовувати поточні доходи й видатки протягом трьох років, при цьому, розмір загального боргу таких органів не повинен перевищувати 150% обсягу поточних доходів відповідного місцевого бюджету.</p>
Перерозподілу повноважень і функцій	Завдання розподілу повноважень і компетенцій між центральним урядом та органами місцевого самоврядування	<p><i>Угорщина</i> – реформа системи міжбюджетних трансфертів, обмеження здійснення запозичень органами місцевого самоврядування – т.зв. боргових стель, запозичень для реалізації місцевих інвестиційних програм розвитку територій;</p> <p><i>Греція</i> (2011) – реформа фіскальних відносин, що передбачає надання більших повноважень органам місцевого самоврядування</p>
Територіальної організації влади	Оптимізація кількості органів влади та місцевого самоврядування, що зменшує витрати на державне управління та збільшує адміністративний потенціал	<p><i>Фінляндія</i>,</p> <p><i>Франція</i> (2010) – реформа територіальної організації;</p> <p><i>Греція</i> (2010) – скорочення кількості органів місцевого самоврядування з 1038 до 325;</p> <p><i>Ірландія</i> (2014) – підвищення ефективності місцевих органів управління шляхом оптимізації розподілу повноважень щодо надання послуг та виконання адміністративних функцій;</p> <p><i>Великобританія</i>,</p>

Продовження додатку М

Таблиця 2

Нормативи зарахувань основних податків та зборів до місцевих бюджетів України, %

Податки та збори	Обласні бюджети	Міста обласного значення, об'єднані територіальні громади	Районні бюджети	Сільські, селищні, міста районного значення
Податок на доходи фізичних осіб	15	60	60	
Податок на прибуток підприємств приватного сектору економіки	10			
Рентна плата: за використання води та лісових ресурсів; за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення	50/25			
Плата за використання інших природних ресурсів	100			
Рентна плата за спеціальне використання природних ресурсів та надр місцевого значення		100		100
Податок на прибуток підприємств та фінансових установ, що перебувають в комунальній власності	100	100	100	100
Плата за видачу окремих ліцензій та сертифікатів	100			
Адміністративний збір за проведення державної реєстрації юридичних та фізичних осіб		100	100	
Плата за надання інших адміністративних послуг		100		100
Адміністративний збір за державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень		100	100	100
Державне мито в частині, що належить відповідним бюджетам (за місцем вчинення дій та видачі документів)		100		100
Акцизний податок з роздрібною торгівлі (тютюн, алкоголь, нафтопродукти)		100		100
Плата за оренду майнових комплексів та іншого майна	100	100	100	100
Місцеві податки: єдиний податок, податок на майно (плата за землю, податок на нерухоме майно, транспортний податок)		100		100
Місцеві збори: туристичний та за паркування транспортних засобів		100		100
Адміністративні штрафи та інші санкції		100		100
Екологічний податок	55	25		25

Продовження Додатку Ж

Таблиця 5

Динаміка доходів місцевих бюджетів України за 2002-2014 рр., млрд. грн.

Показники	Роки					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1	2	3	4	5	6	7
Податкові надходження	73,1	85,9	91,2	87,3	98,2	146,9
<i>у тому числі:</i>						
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	54,4	61,5	65,3	62,8	59,1	84,8
<i>у тому числі:</i>						
податок на доходи фізичних осіб **	54,1	61,1	64,6	62,5	54,9	78,9
податок на прибуток підприємств	0,4	0,4	0,7	0,3	4,2	5,8
Податки на власність	0,7	0,7	0,6	0,4	0,0	0,0
<i>у тому числі:</i>						
збір за першу реєстрацію транспортного засобу	0,4	0,7	0,6	0,4		
Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів **	12,9	15,3	15,0	14,5	2,1	2,5
<i>у тому числі:</i>						
збір за спеціальне використання лісових ресурсів **	0,2	0,2	0,2	0,4	0,5	0,7
збір за спеціальне використання води **	0,6	0,7	0,8	0,6	0,5	0,6
плата за користування надрами **	1,4	1,8	1,2	1,4	1,0	1,0
плата за землю	10,7	12,6	12,8	12,1	-	-
Внутрішні податки на товари та послуги	0,9	1,2	1,4	0,15	7,6	11,6
<i>у тому числі:</i>						
акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) **	0,9	1,2	1,4	0,2	-	-
акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю і підакцизних товарів	-	-	-	-	7,6	11,6
Місцеві податки і збори (включаючи нараховані до 1 січня 2011 року)	2,5	5,5	7,3	8,1	27,0	42,2
<i>у тому числі:</i>						
податок на майно				0,0	16,0	24,9
<i>у тому числі</i>						
плата за землю				-	14,8	23,3
<i>у тому числі</i>						
земельний податок з юридичних осіб				-	3,5	7,0

Продовження таблиці 5 додатку Ж

орендна плата з юридичних осіб				-	9,4	13,3
земельний податок з фізичних осіб				-	0,5	1,0
орендна плата з фізичних осіб				-	1,3	1,8
єдиний податок	2,0	4,8	6,6	7,4	10,9	17,1
транспортний податок з фізичних осіб				-	0,3	0,1
транспортний податок з юридичних осіб				-	0,08	0,08
збір за місця для паркування транспортних засобів				0,06	0,06	0,06
Інші податки та збори	1,6	1,7	1,6	1,3	2,1	5,6
екологічний податок	1,2	1,6	1,5	1,2	1,5	3,3
збір за забруднення навколишнього природного середовища	0,3	0,0	0,0	0,0		
Неподаткові надходження	10,9	12,6	12,1	12,3	20,1	21,8
<i>у тому числі:</i>						
Доходи від власності та підприємницької діяльності	0,4	0,6	0,4	0,3	0,4	1,7
<i>у тому числі:</i>						
плата за розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів **	0,1	0,3	0,1	0,0	0,1	1,4
Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційного та побічного продажу	1,9	1,7	1,9	1,6	2,8	3,3
<i>у тому числі:</i>						
надходження від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та іншим державним майном **	0,7	0,7	1,0	0,7	0,7	0,8
державне мито	0,3	0,1	0,1	0,08	0,4	0,3
Інші неподаткові надходження	0,3	0,8	0,9	0,74	1,5	1,8
Власні надходження бюджетних установ	8,3	9,5	8,9	9,6	15,2	14,8
Доходи від операцій з капіталом	1,8	1,7	1,4	1,1	1,6	1,4
<i>у тому числі:</i>						
Надходження від продажу основного капіталу	0,6	0,7	0,7	0,39	0,73	0,48
Надходження від продажу землі і нематеріальних активів	1,3	1,0	0,7	0,7	0,8	0,9
Від урядів зарубіжних країн і міжнародних організацій				-	0,08	0,08
Цільові фонди	0,8	0,6	0,5	0,4	0,4	0,4
<i>у тому числі:</i>						
Цільові фонди, утворені Верховною радою АР Крим, органами місцевого самоврядування та місцевими органами виконавчої влади	0,8	0,6	0,5	0,4	0,4	0,5
РАЗОМ ДОХОДІВ (без урахування міжбюджетних трансфертів)	86,7	100,8	105,2	101,1	120,4	170,7

Продовження таблиці 5 додатку Ж

Офіційні трансферти	94,9	124,5	115,8	130,6	173,9	195,4
<i>у тому числі:</i>						
Дотації	48,1	60,7	61,2	64,4	7,2	6,8
Субвенції	46,8	63,8	54,6	66,2	166,7	188,5
ВСЬОГО ДОХОДІВ	181,5	225,3	221,0	231,7	294,5	366,1

Джерело: за даними [54].

Продовження додатку М

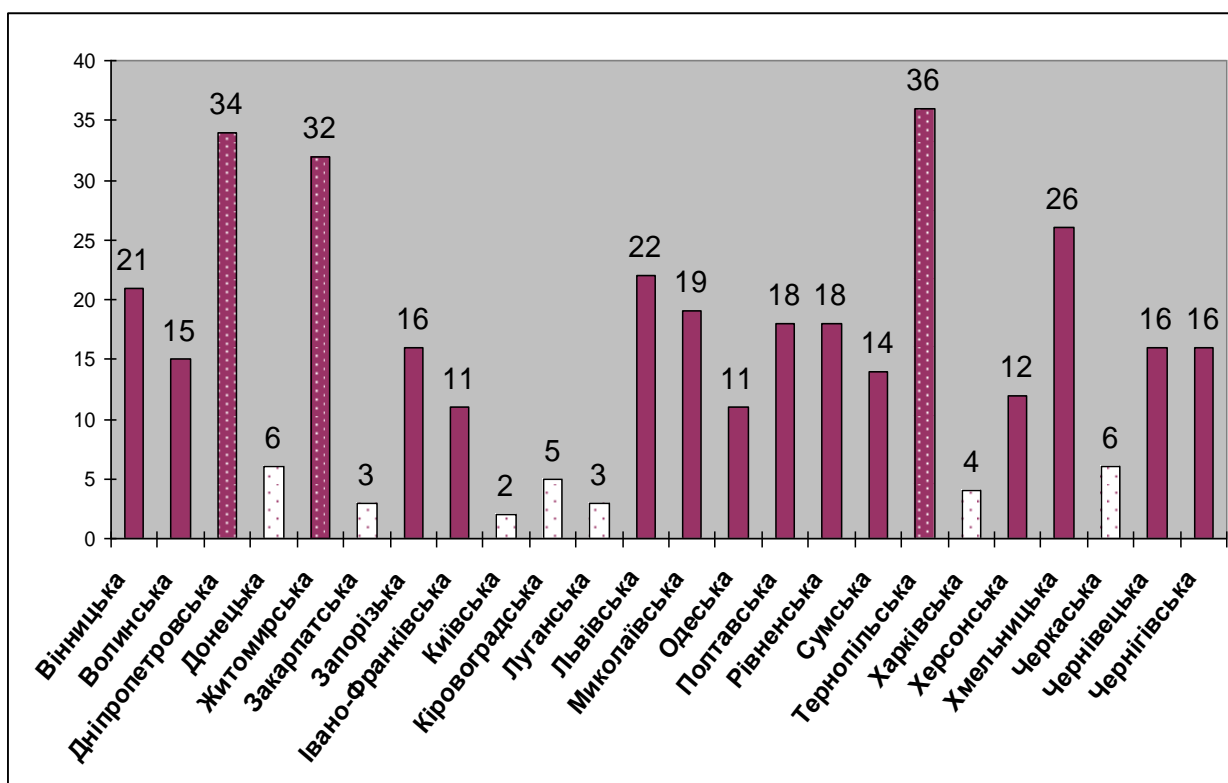


Рис. 1. Динаміка створення об'єднаних територіальних громад в Україні в розрізі областей у 2015-2016 рр.

Джерело: за даними [197].

Продовження додатку М

Таблиця 3

Окремі показники надходження власних ресурсів до місцевих бюджетів об'єднаних територіальних громад Тернопільської області у 2015-2016 рр.

Назва об'єднаної громади	Відсоток виконання фактичних надходжень доходів загального фонду місцевих бюджетів до планових показників на 2016 рік, %	Фактичні надходження власних доходів на 1 особу по ОТГ області за 2015 та 2016 рр		Фактичні надходження власних ресурсів місцевих бюджетів ОТГ області		% дотаційності бюджету (фінансова залежність від державного бюджету) у 2016 році
		2015	2016	2015	2016	
Байковецька	106	1499	7889	8499,6	44748,4	0
Білобожницька	123	274	911	1047,4	3478,3	0
Васильковецька	125	395	1415	2475,5	8875,8	9
Великогаївська	149	794	2387	9047,1	27206,6	0
Гусятинська	114	689	2670	5743,5	22273,3	6
Заводська	117	463	2065	2047,0	9127,2	10
Золотниківська	164	542	1562	4412,0	12712,7	13
Золотопотіцька	141	117	488	1272,5	5320,9	16
Іванівська	142	405	1612	1796,3	7148,8	17
Козлівська	146	444	1405	2054,0	6503,9	13
Колиндянська	150	231	665	1066,8	3071,8	21
Колоденська	209	405	1421	1143,2	4012,6	19
Коропецька	115	120	553	580,7	2671,4	0
Лопушненська	223	222	842	513,3	1950,5	18
Мел.Подільська	119	140	609	2261,4	9808,9	17
Микулинецька	180	474	1398	3770,5	11128,4	25
Новосільська	134	290	1063	1019,6	3735,8	26
Озернянська	143	249	962	1577,9	6100,7	22
Озерянська	155	435	1174	1148,5	3099,4	25
Підволочиська	129	611	1860	12030,9	36639,4	34
Почаївська	147	580	1442	5493,8	13654,4	31
Скала-Подільська	146	403	1167	3885,0	11242,0	35
Скалатська	139	548	1602	7928,8	23189,6	40
Скориківська	133	529	2005	2120,2	8038,5	43
Теребовлянська	117	437	1506	13352,4	45995,9	45
Шумська	115	366	1121	7756,9	23731,9	49

Джерело: за даними [197].

Продовження додатку М

Таблиця 4

Динаміка показників місцевого оподаткування в Україні

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Податкові надходження від місцевих податків і зборів в Україні, млн. грн	73086,9	85852,03	91191,07	87333,6	98218,4	146902,2
Валовий регіональний продукт, млн.грн.	1302079	1459096	1522657	1586915	1988544	2176474
Доходи місцевих бюджетів всього, млн. грн	181530,4	225273,5	221019,4	231702,0	294460,2	366 143,1
Частка податкових надходжень від місцевих податків і зборів в доходах місцевих бюджетів, %	40,3	38,1	41,3	37,7	33,4	40,1
Офіційні трансферти, млн. грн	94875,0	124459,6	115848,3	130600,9	173979,9	195395,3
Видатки місцевих бюджетів млн. грн.	180 987,8	222 575,2	219 845,3	225 626,8	280 084,0	350 515,2

Джерело: складено за результатами аналізу звітів Державної казначейської служби України про виконання бюджетів у 2011-2016 рр. [54].

Додаток Н

Таблиця 1

**Статистичні дані та короткострокові фіскальні характеристики економіки України на основі номінального ВВП за
2000-2010 рр.**

Рік	Податкові надходження Зведеного бюджету, млн. грн	Фактичний рівень безробіття	ВВП, млн. грн (ном.)	Y_{pot} млн. грн (26)	Податкове навантаження (q)	δ (27)	q^* (21)	q^{**}	$q^{**} - q^*$
2000	31317,5	0,124	150070	200628,3	0,184	0,34	0,053	0,474	0,421
2001	36716,7	0,117	204190	265526,7	0,180	0,32	0,044	0,469	0,425
2002	45390	0,103	225810	278434	0,201	0,38	0,072	0,484	0,412
2003	54320,4	0,097	267344	322489,7	0,203	0,39	0,077	0,487	0,410
2004	63161,8	0,092	345113	408901,7	0,183	0,38	0,072	0,484	0,412
2005	98065,2	0,078	441452	498252,8	0,222	0,48	0,124	0,509	0,384
2006	125743,1	0,074	544153	605961	0,231	0,51	0,141	0,515	0,375
2007	161264,2	0,069	720731	789409,6	0,224	0,53	0,151	0,520	0,369
2008	227164,8	0,069	948056	1038396	0,240	0,56	0,167	0,527	0,359
2009	208073,2	0,096	913345	1097770	0,228	0,44	0,103	0,499	0,396
2010	234447,7	0,082	1082569	1238637	0,217	0,46	0,114	0,504	0,390

Продовження додатку Н

Таблиця 2

Статистичні дані та короткострокові фіскальні характеристики економіки України на основі реального ВВП за 2000-2010 рр.

Рік	Податкові надходження Зведеного бюджету, млн. грн	Фактичний рівень безробіття	ВВП, млн. грн (реал.)	Үрот млн. грн (26)	Податкове навантаження (q)	δ (27)	q^* (21)	q^{**}	$q^{**} - q^*$
2011	334691,9	0,08	1138338	1293566	0,416	0,75	0,263	0,565	0,301
2012	360567,2	0,076	1306074	1464209	0,397	0,7	0,239	0,555	0,316
2013	353968,1	0,073	1410609	1565604	0,369	0,7	0,239	0,555	0,316
2014	367511,9	0,093	1369190	1628050	0,390	0,65	0,215	0,545	0,331
2015	507635,9	0,091	1431826	1690468	0,473	0,8	0,286	0,574	0,287
2016	650781,7	0,093	2034430	2419061	0,375	0,63	0,204	0,541	0,337

Таблиця 3

Коефіцієнти еластичності для економіки України за період 2010-2016 рр.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Сер. знач.
E_q^Y	-0,251	-0,263	-0,243	-0,237	-0,209	-0,185	-0,173	-0,138	-0,140	-0,236	-0,194	-0,391	-0,383	-0,304	-0,411	-0,536	-0,389	-0,3
E_q^Z	0,749	0,737	0,757	0,763	0,791	0,815	0,827	0,862	0,860	0,764	0,806	0,609	0,617	0,696	0,589	0,464	0,611	0,7

Продовження додатку Н

Таблиця 4

ВЫВОД ИТОГОВ

Регрессионная статистика

Множественный R	0,985846301
R-квадрат	0,97189293
Нормированный R-квадрат	0,970019125
Стандартная ошибка	0,027272184
Наблюдения	17

Дисперсионный анализ

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимость F</i>
Регрессия	1	0,385774869	0,385774869	518,6735484	4,76687E-13
Остаток	15	0,01115658	0,00074377		
Итого	16	0,396931449			

	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	<i>Нижние 95%</i>	<i>Верхние 95%</i>	<i>Нижние 95,0%</i>	<i>Верхние 95,0%</i>
Y-пересечение	-0,286171963	0,050730848	-5,640985207	4,69399E-05	0,394302206	-0,17804172	-0,394302206	-0,17804172
Переменная X 1	0,791791481	0,034766724	22,77440556	4,76687E-13	0,717687962	0,865894999	0,717687962	0,865894999

Додаток П

Таблиця 1.

Функції державних інституцій, що визначають параметри фіскального простору України

Інституція Функція	Верховна рада України	Кабінет міністрів України	Міністерство фінансів України	Фонд держ майна України	Державна фіскальна служба України	Міністерство економічного розвитку і торгівлі	НБУ	Рахункова палата	Державна фінансова інспекція	Державне казначейство України
Визначення засад реалізації фіскальної політики	✓	✓	✓		✓					
Макроекономічне та фіскальне прогнозування	✓	✓	✓		✓	✓	✓			
Адміністрування надходжень					✓		✓			✓
Управління державними активами				✓			✓			✓
Управління державними інвестиціями										
Управління боргом		✓	✓							✓
Зовнішній аудит								✓	✓	
Визначення рівня фіскальних ризиків держави						✓				
Формування фіскальної стратегії держави										
Адміністрування видатків	✓	✓	✓				✓			✓

Продовження додатку П

Таблиця 2.

Узагальнений прогноз окремих макроекономічних показників та ключових фіскальних індикаторів розвитку України станом на 2016-2018 роки (станом на грудень 2016 року)

Показники	Період	2016	2017	2018	2016		2017		2018	
		Медіана			MIN	MAX	MIN	MAX	MIN	MAX
Номінальний ВВП, млрд.грн.		2321,3	2627,2	2999,3	2211,7	2400,0	2517,9	2911,3	2797,4	3229,3
Реальний ВВП, % (річна зміна)		1,1	2,4	3,1	0,7	1,6	1,5	3,0	2,0	5,0
Дефлятор ВВП, % (середній за рік)		115,6	113,8	108,9	110,4	123,0	110,5	122,0	105,0	111,3
Обсяг експорту товарів, млрд. дол. США		45,1	48,0	50,0	40,7	47,7	42,1	49,4	45,6	52,0
Обсяг імпорту товарів, млрд. дол. США		-48,7	-50,0	-52,4	-46,2	-51,6	-46,1	-55,7	-59,0	-50,7
Прямі іноземні інвестиції, млрд. дол. США		-3,4	-2,5	-3,9	-4,5	3,5	-4,5	-0,9	-6,0	-0,5
Валові міжнародні резерви НБУ, млн.дол. США		15,5	17,0	18,9	13,3	16,2	11,0	22,1	14,0	29,4
Доходи Зведеного бюджету, млрд. грн.		736,7	870,9	960,0	714,1	780,0	734,0	892,2	846,1	981,8
% ВВП		31,7	33,1	36,5	30,5	34,4	28,1	34,8	28,8	31,0
Видатки Зведеного бюджету України, млрд.грн.		805,3	923,5	1040,0	779,2	838,0	811,6	966,2	881,5	1083,2
		34,7	35,2	39,6	33,8	35,7	31,1	36,7	30,0	34,2
Сальдо сектору державного управління (включаючи Пенсійний фонд України), млрд.грн.		-86,9	-85,8	-92,7	-161,9	-79,3	-161,0	-47,9	-160,4	56,7
% ВВП		-3,7	-3,3	-3,5	-6,9	-3,3	-6,0	-1,8	-5,2	1,9
Державний борг (прямий та гарантований), млрд.грн		1807,8	1948,0	2151,7	1315,3	2752,0	1700,0	3430,2	1950,9	3678,9
% ВВП		77,9	74,1	81,9	56,1	117,2	65,3	128,3	66,3	120,3
Сальдо НАК «Нафтогаз» України (за методологією МВФ)		-37,4	-7,6	0	-68,9	38,2	-71,9	42,0	44,0	52,6
Рівень безробіття, %		9,3	9,1	8,8	8,7	10,0	8,0	11,3	8,0	12,0
Середньомісячна заробітна плата, грн		5130	6200	7026	5040	5500	5790	6800	6649	8022

Джерело: складено на основі [373].

Продовження додатку П

Таблиця 3

Типи побудови та характеристики інституційної структури органів управління оподаткуванням

	Єдине управління в складі Міністерства фінансів (Є)*	Множинні управління в Міністерстві фінансів (М) *	Уніфікована напіваавтономна структура (У) *	Уніфікована напіваавтономна структура з суспільним наглядом (Ус)*
Виконання функцій	управління процесами оподаткування здійснюється однією організаційною одиницею (структурою, управлінням, директором), розташованою в складі Міністерства фінансів (або його аналогу);	управління процесами оподаткування покладені на множинні організаційні одиниці, що розміщуються в структурі Міністерства фінансів і для функціонування яких необхідні відповідні інформаційні технології підтримки та людські ресурси;	функції податкового управління включно з функціями підтримки та забезпечення інформаційних технологій та людськими ресурсами покладено на уніфіковану напіваавтономну структуру	функції податкового адміністрування здійснюється уніфікованим напіваавтономним управлінням
Підвітність	Міністерству фінансів	Всі управління функціонують в структурі Міністерства фінансів	Міністерство фінансів	Міністерству фінансів та наглядовому органу, сформованому з залучених фахівців (податкові консультанти, юристи, бухгалтери) які здійснюють контроль щодо рівня ефективності функціонування та напрямів стратегічного розвитку відомства
Приклад реалізації	Австралія, Угорщина, Данія, Ірландія, Ісландія, Іспанія, Корея, Норвегія, Чилі	Бельгія, Греція, Польща, Люксембург,	Франція, Швейцарія, Саудівська Аравія	Великобританія, США, Канада, Аргентина, Мексика, Болгарія

Джерело: складено на основі [458].

Примітка: * Абревіатурою (Є), (М), (У), (Ус) позначено відповідні типи побудови інституціональних структур

Продовження додатку П

Таблиця 4

Функції податкових інституцій ряду країн світу щодо управління процесами оподаткування [416].

Країна	Тип структури	Персональний прибутковий податок	Соціальні внески	Корпоративний прибутковий податок	Податок на додану вартість	Акцизи	Податок на нерухомість	Митні платежі
Австралія	У	+	—	+	+	+	—	—
Австрія	Є	+	—	+	+	+	—	+
Аргентина	Ус	+	+	+	+	+	—	+
Бельгія	М	+	—	+	+	+	—	-
Бразилія	У	+	+	+	-	-	+	+
Болгарія	Ус	+	+	+	+	-	—	—
Канада	Ус	+	+	+	+	+	—	—
Чилі	У	+	—	+	+	+	+	—
Чеська Республіка	У	+	—	+	+	-	+	—
Данія	У	+	—	+	+	+	+	+
Естонія	Є	+	+	+	+	+	+	+
Фінляндія	У	+	+	+	+	—	+	—
Франція	Є	+	—	+	+	—	+	—
Німеччина	інше	+	—	+	+	—	+	—
Греція	Ус	+	—	+	+	+	+	+
Угорщина	У	+	+	+	+	+	—	+
Ісландія	У	+	+	+	+	+	—	—
Ірландія	У	+	+	+	+	+	—	+
Ізраїль	Є	+	—	+	+	+	+	+
Італія	інше	+	—	+	+	—	—	—
Японія	У	+	—	+	+	+	—	—
Пд. Корея	У	+	—	+	+	+	+	—
Люксембург	М	+	—	+	+	+	—	—
Мексика	Ус	+	—	+	+	+	—	+
Нова Зеландія	У	+	—	-	+	+	—	—

Продовження таблиці 4 додатку II

Норвегія	У	+	+	+	+	-	-	-
Польща	М/І	+	-	+	+	-	-	-
Португалія	Є	+	-	+	+	+	+	-
Словацька Республіка.	У	+	-	+	+	-	-	-
Словенія	Ус	+	+	+	+	-	+	-
Іспанія	У	+	-	+	+	+	-	+
Швеція		+	+	+	+	+	+	-
Швейцарія	Є/І	+	-	+	+	-	-	-
Туреччина	інше	+	-	+	+	+	+	-
Великобританія	Ус	+	+	+	+	+	+	+
США	Ус	+	+	+	-	+	-	-
Китай	інше	+	+	+	+	+	+	-
Колумбія	Ус	+	-	+	+	-	-	-
Кіпр	М/І	+	-	+	+	+	+	-
Гон Конг	Є	+	-	+	-	-	-	-
Індія	У	+	-	+	-	-	-	-
Індонезія	Є	+	-	+	+	-	+	-
Латвія	У	+	+	+	+	+	+	+
Литва	У	+	-	+	+	+	+	-
Малазія	інше	+	-	+	-	-	+	-
Мальта	М	+	+	+	+	+	-	-
Румунія	У	+	+	-	-	-	-	+
Росія	У	+	-	+	+	+	+	-
Саудівська Аравія	Є	-	-	+	-	-	-	-
Сінгапур	Ус	+	-	+	+	-	+	-
Пд. Африка	Ус	+	+	+	+	+	-	+

Джерело: складено на основі [458].

Продовження додатку П

Таблиця 5

Типові повноваження автономних податкових інституцій ряду країн світу щодо управління процесами оподаткування

Країна	Формування податкових правил	Отримання штрафів	Проектування внутрішньої структури	Формування доходів бюджету	Дотримання стандарту послуг	Підбір персоналу за критеріями	Перегляд рівнів оплати персоналу
Австралія	+	+	+	+	+	+	+
Австрія	+	+	+	+	+	+	-
Аргентина	+	—	+	—	+	+	+
Бельгія	+	+	—	—	+	+	—
Бразилія	+	+	—	—	—	+	—
Болгарія	+	—	+	+	+	+	+
Канада	+	+	+	+	+	+	+
Чилі	+	+	+	+	+	+	+
Чеська Республіка	+	+	+	+	+	+	+
Данія	+	+	+	+	+	+	+
Естонія	+	+	-	+	+	+	+
Фінляндія	+	+	+	+	+	+	+
Франція	+	+	+	+	+	+	+
Німеччина	+	+	+	—	+	+	—
Греція	+	+	+	+	+	+	—
Угорщина	+	+	-	+	+	+	+
Ісландія	+	+	+	+	+	+	+
Ірландія	+	+	+	+	+	+	—
Ізраїль	+	+	+	+	+	+	—
Італія	+	+	+	+	+	+	—
Японія	+	+	—	—	+	+	—
Пд. Корея	+	+	—	+	+	+	—
Люксембург	+	+	+	-	+	+	—
Мексика	+	+	+	+	+	+	+

Продовження таблиці 5 додатку II

Нова Зеландія	+	+	+	+	+	+	+
Норвегія	+	+	+	+	+	+	+
Польща	+	+	—	+	+	+	+
Португалія	+	+	—	—	+	+	-
Словацька Респ.	+	+	+	+	+	+	+
Словенія	+	+	+	+	+	+	+
Іспанія	+	+	+	+	+	+	+
Швеція	+	+	+	+	+	+	+
Швейцарія	+	+	+	+	+	+	+
Туреччина	+	+	+	—	+	—	—
Великобританія	+	+	+	+	+	+	+
США	+	+	+	+	+	+	+
Китай	+	+	+	+	+	+	—
Колумбія	+	—	—	+	+	+	—
Кіпр	+	+	+	+	+	—	—
Гонг Конг	+	—	+	—	+	+	—
Індія	+	+	+	+	+	+	—
Індонезія	+	+	—	—	+	+	—
Латвія	+	+	—	+	+	+	+
Литва	+	+	—	+	+	+	—
Малазія	+	+	+	+	+	+	+
Мальта	+	+	+	+	+	+	—
Румунія	+	—	—	+	+	+	—
Росія	-	+	+	+	+	+	+
Саудівська Аравія	+	—	—	+	+	+	—
Сінгапур	+	+	+	+	+	+	+
Пд. Африка	+	+	+	+	+	+	+

Джерело: складено на основі [458].

Продовження додатку II

Таблиця 6

Особливості та пріоритети функціонування фіскальних інституцій з делегованими завданнями мобілізації соціальних внесків

Країна	Соціальні внески в загальній структурі податків, 2010, %	Наявність структури щодо мобілізації соціальних внесків	Перевірка зобов'язань платників щодо сплати внесків	Акумуляція інформації про факти ухилення	Протидія заборгованості зі сплати соціальних внесків	Наявність стратегії синхронізації процесів мобілізації податкових і соціальних платежів
Австрія	34,5	+	+	+	—	—
Бельгія	32,4	—	—	—	—	—
Чилі	6,9	+	—	—	—	—
Чеська респ.	44,7	-	—	—	—	+(з 2014 р.)
Данія	2,1	+	+	+	+	—
Франція	38,7	+	—	+	—	—
Німеччина	39,1	—	—	—	—	—
Греція	35,3	+	—	—	+	+
Ізраїль	17,3	—	—	—	—	+
Італія	31,2	+	—	—	—	—
Японія	41,3	+	—	—	+	+
Пд. Корея	22,7	+	—	—	—	—
Люксембург	29,1	+	+	+	—	—
Мексика	15,4	+	—	+	—	—
Польща	35,0	—	—	—	—	+
Словацька Республіка	43,5	+	+	+	—	+(з 2014 р.)
Іспанія	37,5	+	—	+	—	—
Туреччина	23,7	—	—	—	—	—

Джерело: складено на основі [458].

Продовження додатку II

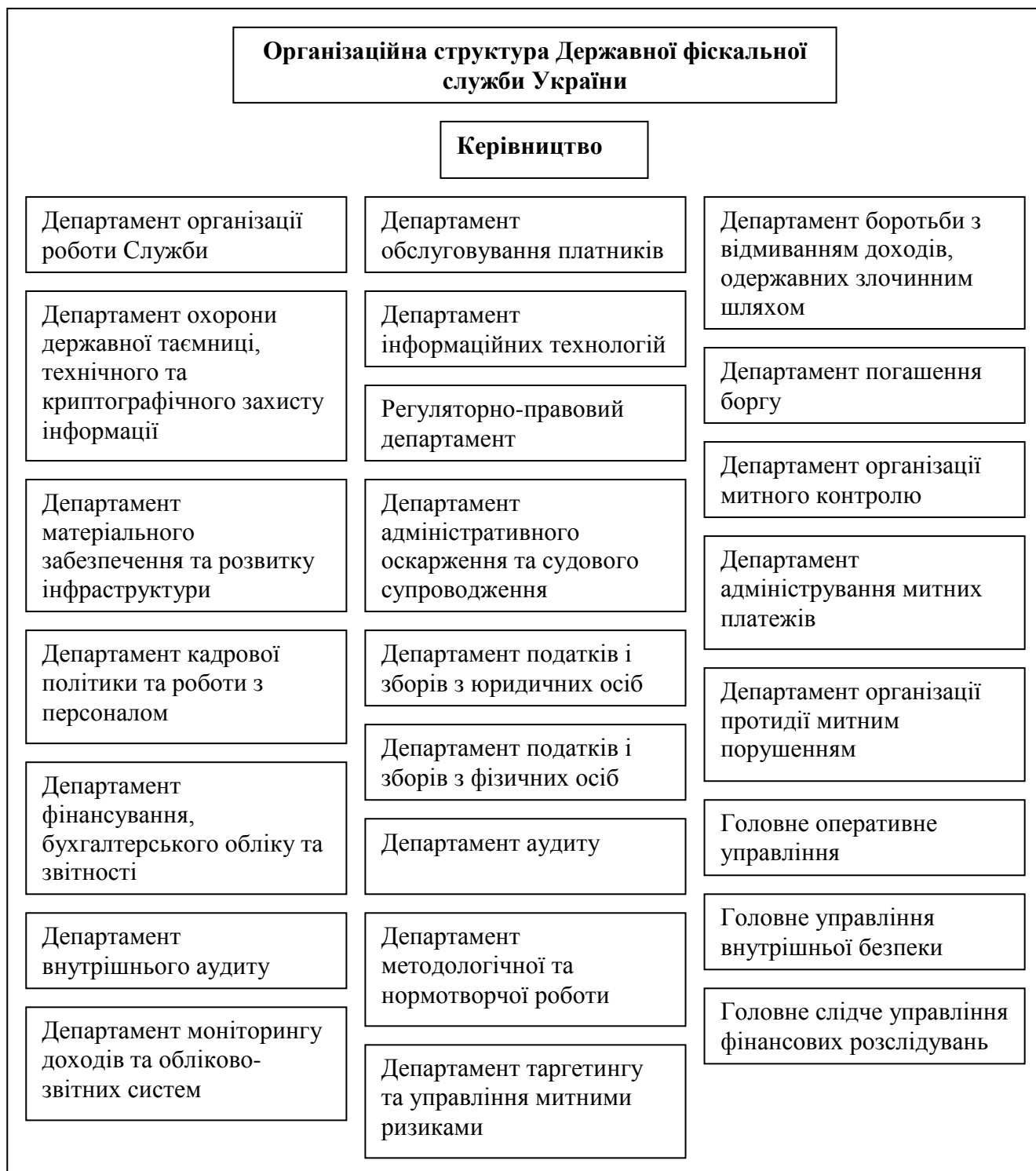


Рис. 1. Організаційна структура Державної фіскальної служби України

Джерело: складено за даними [84].

Продовження додатку II

Таблиця 7

**Особливості функціонування суспільних інституцій щодо нагляду за
процесами оподаткування**

Країна	Назва структури
Австралія	Омбудсмен і Генеральний Інспектор з оподаткування
Австрія	Податковий омбудсервіс
Бельгія	Податковий медіатор
Бразилія	Публічний омбудсмен
Болгарія	Національний омбудсмен
Чеська Респ.	Публічний правозахисник -омбудсмен
Данія	Громадський представник
Фінляндія	Парламенський омбудсмен
Франція	Медіатор
Греція	Омбудсмен /Генеральний інспектор публічного адміністрування
Угорщина	Комісар з дотримання фундаментальних прав
Італія, Пд. Африка	Податковий омбудсмен
Японія	Підтримувач податкоплатників
Корея	Адвокат податкоплатників
Мексика	Продекон (Офіс адвокатів податкоплатників)
Ісландія, Люксембург, Норвегія, Португалія, Кіпр, Індія	Омбудсмен
Іспанія	Консул податкоплатників
Великобританія	Офіс арбітрів
США	Адвокатський сервіс податкоплатників
Колумбія	Адвокат податкоплатників
Канада, Ірландія, Гон Конг, Мальта	Офіс Омбудсмена

Джерело: складено на основі [458].

Додаток П

Таблиця 8

Розподіл повноважень органів протидії економічній злочинності в окремих країнах світу

<i>Країна</i>	Орган підпорядкування	
	Міністерство внутрішніх справ	Міністерство фінансів
Австрія	Мз Фр Пф Фр	
Бельгія	Мз Пз	Фр
Великобританія	Мз Фр	
Греція	Мз	Фр Пф
Данія	Мз Пз Мтз Фр	
Індія	Мз	
Ірландія	Мз Фр	
Ісландія	Мз Фр	Пф
Іспанія	Мз	Фр
Італія	Мз	Фр Пф
Канада	Мз	Фр
Мексика	Мз Пз Мтз	Фр
Нідерланди	Мз Фр	
Німеччина	Мз Фр	
Норвегія	Мз Пз Мтз Фр	
Португалія	Мз Фр	
Словенія	Мз Пз Мтз	Фр
США	Мз	Фр
Туреччина	Мз	Фр Пф
Франція	Мз Пз	Фр
Чехія	Мз Пз	Фр
Швейцарія	Мз Фр	
Японія	Мз Пз Мтз Фр	

Джерело: складено авторами на основі: [418]

Додатково: спектр здійснюваних заходів: Мз – майнові злочини; Пз – податкові злочини; Мтз – митні злочини; Фр – фінансова розвідка; Пф – правоохоронні функції;

Продовження додатку П

Таблиця 9

Особливості моделей організації і функціонування податкових органів ряду країн світу

Країна	Основна модель структури	Сервіс обслуговування високорентабельних виробництв	Сектор великих платників податків	Відокремлений центр обробки інформації	Сектор мобілізації податкової заборговності	Сектор протидії податковому шахрайству	Сектор вирішення податкових спорів	Сектор інформаційного забезпечення процесів
Австралія	П, Ф, С	+	+	+	+	+	+	+
Австрія	П, Ф, С	—	+	-	+	+	+	+
Аргентина	П, Ф, С	+	+	+	+	+	+	+
Бельгія	П, Ф, С	—	+	+	+	+	+	—
Бразилія	Ф	+	+	—	+	+	+	—
Болгарія	Ф	—	+	—	+	+	+	+
Канада	Ф	—	+	+	+	+	+	+
Чилі	П, Ф, С	—	+	+	—	+	+	+
Чеська Респ.	П, Ф	—	+	+	+	+	+	+
Данія	П, Ф, С	—	+	+	+	+	+	—
Естонія	П, Ф, С	—	—	+	+	+	+	+
Фінляндія	Ф, С	—	+	+	+	+	—	—
Франція	С	+	+	+	+	+	+	+
Німеччина	Ф, С	+	+	+	+	+	+	+
Греція	П, Ф, С	—	+	+	+	+	+	+
Угорщина	П, Ф, С	—	+	+	+	+	+	+
Ісландія	П, Ф, С	—	—	—	—	+	+	-
Ірландія	С	+	+	+	+	+	—	+
Ізраїль	П, Ф, С	—	+	+	+	+	+	+
Італія	П, Ф, С	—	+	+	-	+	+	+
Японія	П, Ф, С	+	+	+	+	+	+	+
Пд. Корея	П, Ф, С	—	—	—	—	—	+	+
Люксембург	П, Ф	—	—	+	+	+	+	-
Мексика	Ф, С	—	+	+	+	+	+	+
Нова Зеландія	П, Ф, С	—	+	+	+	+	+	+

Продовження таблиці 10 додатку II

Норвегія	П, Ф, С	—	+	+	+	+	+	+
Польща	П, Ф, С	—	+	+	+	+	+	+
Португалія	П, Ф, С	—	+	+	+	+	+	+
Словацька Республіка.	Ф	+	+	—	+	+	+	—
Словенія	Ф, С	—	+	+	+	+	+	+
Іспанія	П, Ф, С	+	+	+	+	+	—	+
Швеція	П, Ф, С	—	+	—	—	—	—	+
Швейцарія	П, Ф, С	—	—	+	—	+	+	+
Туреччина	Ф	—	+	+	—	+	+	+
Великобританія	П, Ф, С	+	+	+	+	+	+	—
США	С	+	+	+	+	+	+	+
Китай	П, Ф, С	+	+	+	+	+	+	+
Колумбія	Ф	—	+	+	+	—	+	+
Кіпр	П, Ф, С	—	—	+	+	+	+	—
Гонк Конг	П, Ф, С	—	—	+	+	+	+	+
Індія	Ф	—	+	+	+	+	+	+
Індонезія	Ф	+	+	+	+	+	+	+
Латвія	Ф	—	+	—	+	+	+	+
Литва	Ф	—	+	+	+	—	+	+
Малазія	Ф	+	+	+	+	+	+	+
Мальта	П, Ф, С	—	—	+	+	+	+	—
Румунія	Ф, П	+	+	+	+	+	—	+
Росія	П, Ф, С	-	+	+	+	—	+	+
Саудівська Аравія	Ф	—	+	—	+	+	+	+
Сінгапур		—	+	+	+	+	—	+
Пд. Африка	П, Ф, С	+	+	+	+	+	+	+

Джерело: складено на основі [458].

Додаток Р

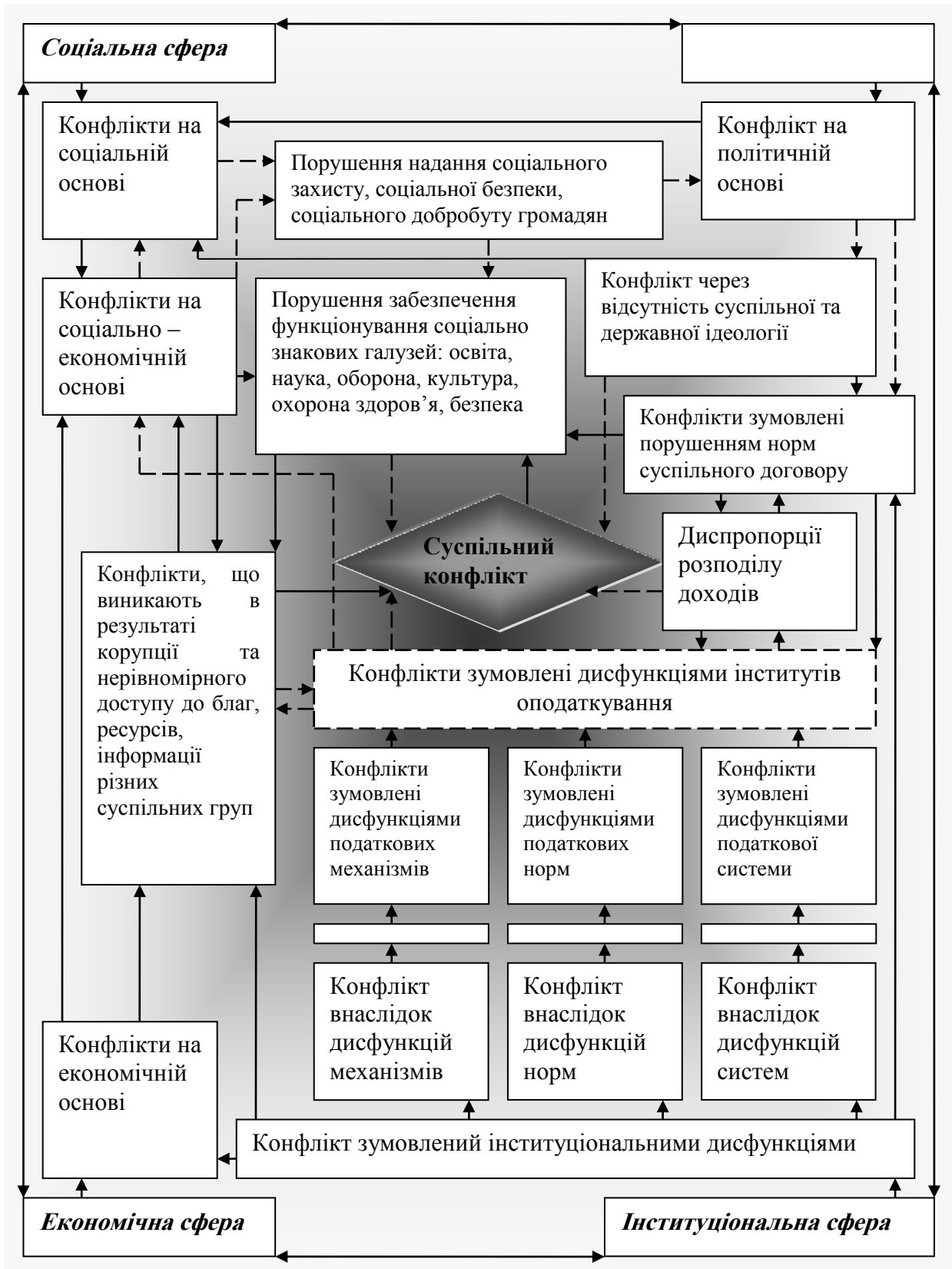


Рис. 1. Структурно-логічна схема впливу дисфункцій інститутів оподаткування на появу суспільного конфлікту

Джерело: складено автором

Продовження додатку Р

Таблиця 1

Різновиди інституціональних деформацій

Деформація	Сутність
Інституціональна пастка	Неефективна, нестійка норма (нестійкий інститут), що вимагає підтримуючого впливу.
Інституціональна яма	Інституціональне середовище, в якому одночасно присутня необхідність інституціональних трансформацій і відсутні інституціональні механізми таких змін.
Інституціональний розрив	Виникає у випадку порушення зв'язку між взаємозалежними інститутами.
Інституціональні пустоти	Частина інституціонального простору, в якому відсутні належні інституціональні утворення (правила, норми, закони, установи). Вони можуть виникнути в результаті інституціональних розривів, або в результаті інституціональної незавершеності системи.
Інституціональна петля	Така залежність між інститутами, яка призводить до постійного звуження і згасання процесів, які ці інститути повинні забезпечувати. Наприклад, для вирішення проблеми збільшення доходів бюджету приймаються закони, які підвищують податковий тиск, але внаслідок цього зменшується податкова база і надходження в бюджет ще більше скорочуються, що вимагає подальшого підвищення податків.
Інституціональний обвал	Порушення ряду взаємопов'язаних інституціональних ланок, які частково руйнують інституціональний простір.
Інституціональна катастрофа	Колапс інституціональної культури.

Джерело: складено автором на основі [77. С. 163; 173. С.14].

Продовження додатку Р

Таблиця 2

Фактори впливу на виникнення інституціональних дисфункцій

Фактори впливу	Наслідки впливу
Високий рівень трансакційних витрат	Змушує економічних агентів до зміни формально визначених параметрів поведінки (навіть до конфлікту), якщо це дозволяє мінімізувати трансакційні знижки
Державні органи виступають в якості економічних агентів, якими керують також економічні інтереси	Втрата довіри до формальних інститутів загалом, збільшення частки неформальних інститутів як наслідок зростання тіньових взаємодій
Антиринковий характер неформальних інститутів	Переважання реципрокних та редистрибутивних відносин у неформальних інститутах
Відсутність взаємодоповнюючих інститутів	Формування інституціональних розривів, які заповнюються неформальними взаємодіями
Асиметрія інформації	Масштабна тінзація економічних процесів
Демонтаж старих інститутів без належного формування нових	Формування інституціональних пустот, які заповнюються неформальними інститутами
Штучний імпорт інститутів	Через неврахування специфіки інституціональної матриці створюються інституціональні пастки
Інституціональний вакуум у нормативно-правовій базі	Спрощення інтерпретації формальних інститутів та активізація тіньових взаємодій (ухилення від оподаткування)
Суперечності між формальними і неформальними інститутами	Формування інституціональних розривів, петель, пустот
Незавершеність інституціоналізації	Незавершеність процесу інституціонального конструювання

Джерело: авторська інтерпретація на основі [77. С. 163; 173. С.14].

Продовження додатку Р

Таблиця 3.

Перелік прав платників податків в США та їх відповідність вітчизняним нормам

Перелік прав платників податків в США	Аналог прав платників податків в Україні
Декларація прав податкоплатників	Податковий Кодекс України(ст.17)
1. Право на інформованість	
Податкоплатники мають право знати, що їм необхідно робити для виконання законів про оподаткування. Вони мають право на ясне пояснення законів і процедур Податкового управління США в усіх податкових формах, інструкціях, публікаціях, повідомленнях і всіх видах кореспонденції. Вони мають право отримувати інформацію про рішення Податкового управління щодо своїх податкових рахунків і зрозумілі пояснення результату розгляду їх справ.	17.1.1. безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;
2. Право на якісне обслуговування	
В своїх відносинах з Податковим управлінням США, податкоплатники мають право на отримання невідкладної, ввічливої і професійної допомоги, на спілкування з ними простою і зрозумілою мовою, на отримання від Податкового управління США зрозумілих повідомлень і пояснень, та на можливість подати скаргу керівництву у зв'язку з неадекватним обслуговуванням.	
3. Право платити не більше правильно нарахованої суми податків.	
Податкоплатники мають право платити тільки ту суму податків, яка з них належна, згідно з законодавством, включаючи проценти і штрафи, і розраховуючи на те, що Податкове управління врахує всі сплачені податки в передбаченому порядку.	17.1.4. користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому цим Кодексом; 17.1.10. на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому цим Кодексом;
4. Право оскаржувати позицію Податкового управління США і вимагати розгляду заперечень	
Податкоплатники податків мають право висувати заперечення і представляти додаткову документацію у відповідь на вже початі або тільки лише пропонувані офіційні заходи Податкового управління США, розраховувати на те, що Податкове управління США невідкладно і справедливо розгляне своєчасно подані заперечення і документацію, і отримувати відповідь в тому випадку, якщо Податкове управління США не згодне з їх запереченнями.	17.1.8. вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;

Продовження таблиці 3 додатку Р.

<p>5. Право на оскарження рішення Податкового управління в незалежній інстанції</p> <p>Платники податків мають право на справедливе і неупереджене оскарження в адміністративному порядку більшості рішень Податкового управління США, у тому числі багатьох видів штрафів, і на отримання письмової відповіді про рішення відділу апеляцій. Платники податків, як правило, мають право оскаржувати рішення за результатами розгляду власних справах в судовому порядку.</p>	<p>17.1.7. оскаржувати в порядку, встановленому Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами податкові консультації;</p>
<p>6. Право на остаточність процедур</p> <p>Платники податків мають право знати кінцевий термін подачі заперечень для заперечування позиції Податкового управління США, а також максимальний термін, впродовж якого Податкове управління США повинно провести податкову перевірку стосовно конкретного податкового року або стягнути податкову заборгованість. Платники податків мають право знати, коли Податкове управління США закінчить податкову перевірку.</p>	
<p>7. Право на приватність</p> <p>Платники податків мають право розраховувати на те, що будь-який запит, розгляд справи або міра правозастосування з боку Податкового управління США проводитиметься відповідно до вимог закону без перевищення необхідних меж вторгнення в сферу приватного життя, при повному дотриманні всіх належних правових процедур, включаючи захист від обшуків і виїмок, і при належному розгляді заперечень на стягнення у передбачених правилами випадках.</p>	
<p>8. Право на конфіденційність</p> <p>Платники податків мають право розраховувати на те, що будь-яка інформація, надана ними Податковому управлінню США, не буде розголошена без згоди платника податку або без санкції закону. Платники податків мають право розраховувати на те, що штатні співробітники, особи, які займаються заповненням податкових декларацій, та інші особи, які в порушення закону використовують або розголошують інформацію з податкової декларації, понесуть відповідне покарання.</p>	<p>17.1.9. на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;</p> <p>17.1.11. на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку;</p>

Продовження таблиці 3 додатку Р.

9. Право наймати представника	
Платники податків мають право найняти уповноваженого представника за власним вибором з метою представлення їх інтересів перед Податковим управлінням США. У випадку, якщо платники податків не можуть дозволити собі послуги платних представників, вони мають право звернутися до Пункту надання допомоги платникам податків з низьким рівнем доходу	17.1.2. представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;
10. Право на чесну і справедливу податкову систему	
Платники податків мають право розраховувати на те, що податкова система враховує факти та обставини, що можуть вплинути на їх статус боржників, платоспроможність або можливість своєчасно надавати інформацію. Платники податків мають право звернутися за сприянням до Служби допомоги платникам податків у разі, якщо вони відчують фінансові труднощі або якщо Податкове управління США належним чином і своєчасно не залагодило їх податкові проблеми своїми звичайними каналами.	
	17.1.3. обирати самостійно, якщо інше не встановлено цим Кодексом, метод ведення обліку доходів і витрат;
	17.1.5. одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених цим Кодексом;
	17.1.6. бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом;
	17.1.12. за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць, та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток.
	17.2. Платник податку має також інші права, передбачені законом.

Продовження додатку Р

Таблиця 4.

Кримінальні провадження в сфері оподаткування, у яких закінчено досудове розслідування (без повторних) в Україні у 2014-2016 рр. (станом на початок року)

	Державна фіскальна служба України												Генеральна прокуратура України		
	Кримінальні правопорушення, за якими провадження направлені до суду						Кримінальні правопорушення, у яких провадження закрито						Обліковано кримінальних правопорушень у 2015 році	Кримінальні правопорушення, у яких на кінець звітного періоду рішення не прийнято станом на 1.01. 2016 року	
	з обвинувальним актом			з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності			Усього			у т.ч. за ч. 1 п.п. 1, 2, 4, 6 ст. 284 КПК України					
	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік			
Усього кримінальних правопорушень в сфері оподаткування															
Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів, ст.204	209	278	269	7	5	3	354	383	335	354	383	335	722	353	
Фіктивне підприємництво, ст.205	167	176	233	38	2	3	36	32	271	33	29	269	885	634	
Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, ст.209	17	6	6	—	—		54	40	22	54	39	22	221	160	
Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), ст.212	165	157	86	235	129	137	2431	1830	1171	2427	1392	1166	1748	1611	
Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, ст. 212-1	14	5	4	42	45	30	49	44	25	49	44	25	53	25	
Доведення до банкрутства, ст.219	1	1	2	—	—	-	55	43	29	55	43	29	46	45	

Джерело: складено автором за даними [95; 108].

Додаток С

Таблиця 1.

Динаміка номінального і реального ВВП України в 2012-2016 рр. ,

(в млн. грн.)

Валовий внутрішній продукт України								
	Номінальний ВВП (в фактичних цінах)	Реальний ВВП (в цінах попереднього року)	Різниця (реальний – номінальний ВВП)		Номінальний ВВП на душу населення			
					в грн	+/-	в дол. США	+/-
2012	1408889	1304064	-104825	-7.4%	30912,5	+7.3%	3856,8	+8.0%
2013	1454931	1410609	-44322	-3.0%	31988,7	+3.5%	4030,3	+4.5%
2014	1566728	1365123	-201605	-12.9%	35834,0	+12.0%	3014,6	-25.2%
2015	1979458	1430290	-549168	-27.7%	46210,2	+29.0%	2115,4	-29.8%
2016	2383182	2034430	-348752	-14.6%	55853,5	+20.9%	-	-

Джерело: складено за статистичними даними [83].

Продовження додатку С

Таблиця 2

Динаміка зростання ВВП країн – учасниць Євросоюзу у 2005-2016 рр,
% до попереднього року

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
ЄС (28 країн)	2,1	3,3	3	0,4	-4,3	2,1	1,7	-0,4	0,3	1,8	2,3	1,9
Єврозона (18 країн)	1,7	3,2	3	0,4	-4,5	2,1	1,6	-0,9	-0,3	1,3	2,1	1,8
Бельгія	2,1	2,5	3,4	0,8	-2,3	2,7	1,8	0,2	0,2	1,4	1,4	1,5
Болгарія	7,1	6,9	7,3	6	-3,6	1,3	1,9	0	0,9	1,3	3,6	3,9
Чеська Республіка	6,5	6,9	5,6	2,7	-4,8	2,3	1,8	-0,8	-0,5	2,7	5,3	2,6
Данія	2,3	3,9	0,9	-0,5	-4,9	1,9	1,3	0,2	0,9	1,7	1,6	1,7
Німеччина	0,7	3,7	3,3	1,1	-5,6	4,1	3,7	0,5	0,5	1,9	1,7	1,9
Естонія	9,4	10,3	7,7	-5,4	-14,7	2,3	7,6	4,3	1,9	2,9	1,7	2,1
Ірландія	6	5,5	5,2	-3,9	-4,6	1,8	3	0	1,6	8,3	25,6	5,1
Греція	0,6	5,7	3,3	-0,3	-4,3	-5,5	-9,1	-7,3	-3,2	0,7	-0,3	-0,2
Іспанія	3,7	4,2	3,8	1,1	-3,6	0	-1	-2,9	-1,7	1,4	3,4	3,3
Франція	1,6	2,4	2,4	0,2	-2,9	2	2,1	0,2	0,6	0,9	1,1	1,2
Хорватія	4,2	4,8	5,2	2,1	-7,4	-1,7	-0,3	-2,2	-1,1	-0,5	2,2	3
Італія	0,9	2	1,5	-1,1	-5,5	1,7	0,6	-2,8	-1,7	0,1	1	0,9
Кіпр	3,7	4,5	4,8	3,9	-1,8	1,3	0,3	-3,2	-6	-1,5	2,2	3
Латвія	10,7	11,9	10	-3,5	-14,4	-3,9	6,4	4	2,6	1,9	2,8	2,1
Литва	7,7	7,4	11,1	2,6	-14,8	1,6	6	3,8	3,5	3,5	1,8	2,3
Люксембург	3,2	5,2	8,4	-1,3	-4,4	4,9	2,5	-0,4	3,7	5,8	2,9	3,1
Угорщина	4,4	3,9	0,4	0,9	-6,6	0,7	1,7	-1,6	2,1	4,2	3,4	2,2
Мальта	3,8	1,8	4	3,3	-2,5	3,5	1,4	2,6	4,6	8,2	7,1	5,5
Нідерланди	2,2	3,5	3,7	1,7	-3,8	1,4	1,7	-1,1	-0,2	1,4	2,3	2,2
Австрія	2,2	3,5	3,7	1,5	-3,8	1,8	2,9	0,7	0	0,8	1,1	1,5
Польща	3,5	6,2	7	4,2	2,8	3,6	5	1,6	1,4	3,3	3,8	2,7
Португалія	0,8	1,6	2,5	0,2	-3	1,9	-1,8	-4	-1,1	0,9	1,8	1,5
Румунія	4,2	8,1	6,9	8,5	-7,1	-0,8	1,1	0,6	3,5	3,1	4	4,6
Словенія	4	5,7	6,9	3,3	-7,8	1,2	0,6	-2,7	-1,1	3	2,3	3,1
Словаччина	6,8	8,5	10,8	5,6	-5,4	5	2,8	1,7	1,5	2,8	3,9	3,3
Фінляндія	2,8	4,1	5,2	0,7	-8,3	3	2,6	-1,4	-0,8	-0,6	0	1,9
Швеція	2,8	4,7	3,4	-0,6	-5,2	6	2,7	-0,3	1,2	2,6	4,5	3,3
Об'єднане Королівство	3,1	2,5	2,4	-0,5	-4,2	1,7	1,5	1,5	2,1	3,1	2,3	1,8
Ісландія	6,7	5	9,4	1,5	-6,9	-3,6	2	1,2	4,4	1,9	4,1	7,2
Норвегія	2,6	2,4	3	0,5	-1,7	0,7	1	2,7	1	2	2	1,1
Швейцарія	3,1	4	4,1	2,2	-2,2	3	1,7	1	1,9	2,4	1,2	1,4

Джерело: складено на основі [447].

Продовження додатку С

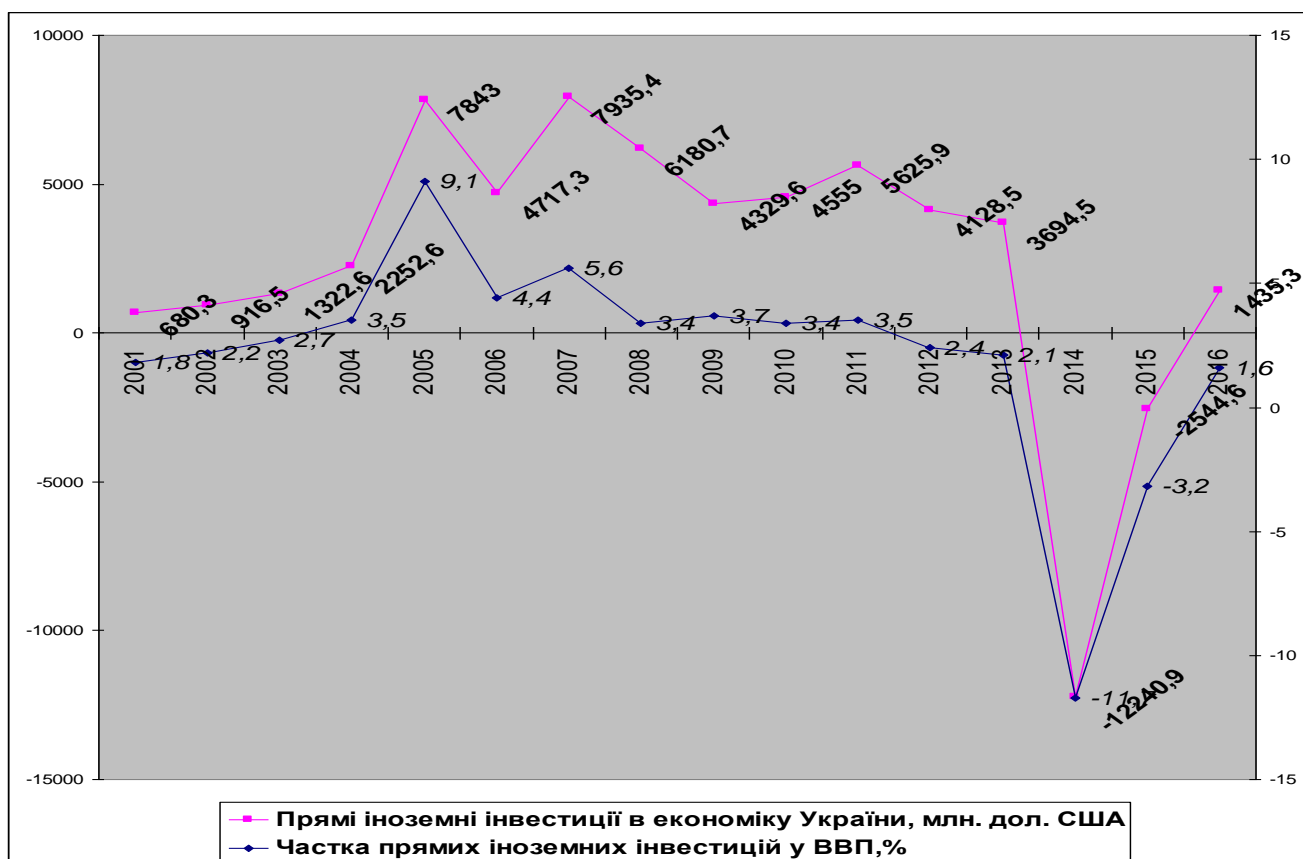


Рис. 1 Динаміка прямих іноземних інвестицій в економіку України впродовж 2001-2016 рр

Джерело: за даними [83].

Продовження додатку С

Таблиця 3

Рейтинг країн Європейського Союзу та України щодо ефективності урядування та якості державного регулювання у 2011-2016 рр. (за Worldwide Governance Indicators)

	Ефективність урядування						Якість державного регулювання					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Австрія	93,36	92,89	92,89	91,35	90,38	91,83	90,52	91,47	91,47	91,35	91,35	91,35
Бельгія	94,31	93,84	93,36	88,46	88,94	86,54	86,73	86,73	87,68	84,62	88,46	88,46
Болгарія	60,19	60,66	59,72	57,69	61,06	65,38	70,62	69,67	68,25	70,67	70,67	73,56
Хорватія	70,14	72,51	71,09	73,08	72,12	69,71	70,14	68,82	66,82	65,87	65,38	65,87
Кіпр	92,42	88,15	88,15	83,65	81,25	78,37	86,26	83,89	78,20	82,60	80,77	82,69
Чехія	77,73	77,25	76,78	80,77	80,77	79,81	85,31	81,04	81,52	80,77	82,21	80,77
Данія	99,05	99,05	99,05	97,12	97,6	99,04	99,53	97,63	97,63	93,75	94,71	92,31
Естонія	82,46	78,20	78,67	80,29	82,69	82,69	91,00	91,0	91,00	93,27	93,27	93,27
Фінляндія	100	100	100	99,04	96,15	96,63	97,63	98,1	98,58	98,56	98,08	96,63
Франція	87,68	87,68	89,1	88,94	88,46	79,90	84,83	83,41	85,31	81,73	83,65	83,17
Німеччина	91,47	93,36	92,42	94,71	93,75	94,23	92,89	91,94	92,42	94,23	94,23	96,15
Греція	68,25	63,03	67,77	69,23	64,42	62,50	68,25	68,72	72,99	63,94	66,63	59,13
Угорщина	72,04	70,62	70,62	72,12	70,67	69,23	80,57	79,15	77,73	75,48	74,52	71,63
Ірландія	88,63	91,94	89,57	91,83	91,83	88,46	93,36	94,31	93,84	95,19	97,60	94,71
Італія	65,88	66,35	67,3	68,27	69,23	71,63	75,36	74,88	75,36	72,60	73,56	75,0
Латвія	72,51	75,83	76,3	78,37	83,65	78,85	79,15	80,09	80,57	85,58	81,25	83,65
Литва	72,99	73,93	74,41	78,85	85,58	82,21	78,67	82,94	84,83	86,06	87,02	84,62
Люксембург	95,25	94,79	94,31	93,27	93,27	93,27	98,58	96,68	96,68	92,31	92,79	93,75
Мальта	83,89	84,83	86,26	81,25	75,48	77,40	89,11	89,10	88,15	82,21	84,62	85,10
Нідерланди	96,68	96,68	96,68	96,63	97,12	96,15	97,16	96,21	95,73	95,67	96,63	98,56

Продовження таблиці 3 додатку С

Польща	71,09	72,04	72,51	74,52	74,52	73,56	78,20	78,67	81,04	81,25	80,29	79,81
Португалія	78,20	81,52	85,31	79,33	86,06	85,58	71,56	75,83	75,83	74,52	79,33	76,44
Румунія	44,08	45,02	51,66	54,81	51,44	48,08	73,93	69,19	72,04	71,63	72,12	70,67
Словенія	79,15	81,04	79,62	79,81	77,88	83,65	74,88	72,99	72,51	73,08	72,60	73,08
Іспанія	81,52	82,46	82,94	84,13	85,10	83,17	81,52	78,2	79,15	75	75,48	81,73
Словаччина	75,83	77,41	73,93	75	75	76,44	80,09	80,57	78,67	78,37	76,0	78,85
Швеція	98,58	98,58	98,58	95,67	96,63	94,71	99,05	99,05	99,05	96,63	97,12	97,12
Великобританія	91,94	92,42	90,52	92,79	94,23	92,79	95,26	94,79	96,21	97,12	98,56	96,19
Україна	21,33	32,23	31,28	39,90	34,62	31,73	29,86	29,86	30,33	29,33	29,81	36,06

Джерело: сформовано автором за даними [474].

Примітка: Рейтинг представляє собою процентний рейтинг країн (що коливається від 0 (найнижчого) до 100 (найвищого) рангу).

Рейтинг за **ефективністю урядування** відображає сприйняття якості державних послуг, якість діяльності державних інституцій, ступінь їх незалежності від політичного тиску, якість формулювання та реалізації політики та довіра до неї в суспільстві.

Рейтинг за **якістю державного регулювання** демонструє рейтинг країн щодо здатності уряду формувати та впроваджувати продуману політику та норми, які дозволяють розвивати підприємництво та сприяють його розвитку.

Продовження додатку С

Таблиця 4

Рейтинг країн Європейського Союзу та України щодо контролю корупції та рівня дотримання законодавчих норм, прав власності та договірних відносин у 2011-2016 рр. (за Worldwide Governance Indicators)

	Контроль корупції						Рівень дотримання законодавчих норм, прав власності та договірних відносин					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Австрія	89,57	89,10	91	90,38	90,85	91,35	97,71	97,18	97,65	96,63	96,15	95,67
Бельгія	91,94	91,47	92,89	91,35	91,83	92,31	89,67	89,67	89,67	88,94	88,94	88,94
Болгарія	51,66	51,18	48,82	50,48	49,52	51,44	52,11	52,11	52,11	56,73	54,33	53,85
Хорватія	59,24	59,72	62,09	62,02	63,94	62,50	31,46	32,27	37,09	42,79	39,42	38,94
Кіпр	77,73	85,31	84,83	82,21	80,77	77,88	83,10	84,04	82,16	82,69	81,73	75,48
Чехія	67,77	64,93	63,51	66,35	67,31	67,79	82,16	82,16	82,63	84,62	84,13	84,13
Данія	100	100	100	99,52	98,08	99,04	99,06	98,12	98,59	99,52	99,52	97,60
Естонія	81,52	81,99	83,41	87,98	87,98	84,62	85,45	85,92	86,38	86,54	86,54	86,54
Фінляндія	99,05	98,10	98,1	98,56	99,52	99,52	100	99,06	99,06	100	100	99,04
Франція	90,52	90,05	88,15	88,94	88,94	90,38	90,14	90,14	89,20	88,46	88,46	89,42
Німеччина	93,36	94,31	94,31	94,71	93,27	93,75	91,55	92,02	92,02	93,75	93,27	91,35
Греція	55,45	52,61	57,82	53,37	55,29	56,73	67,14	63,85	64,32	66,35	63,94	59,13
Угорщина	68,12	67,30	65,88	60,58	61,54	61,06	72,77	68,08	67,61	71,15	66,35	70,19
Ірландія	91,47	90,52	90,05	91,83	92,31	92,79	96,24	94,84	94,84	92,79	92,79	90,38
Італія	63,5	60,19	59,72	56,25	57,69	59,62	63,38	63,38	63,38	67,31	64,90	61,06
Латвія	65,4	64,45	66,82	67,79	67,79	67,31	71,83	72,77	73,24	78,37	76,44	80,29
Литва	67,3	68,25	68,25	70,67	70,67	73,08	73,71	76,06	74,18	79,33	81,25	81,73
Люксембург	98,1	96,68	97,16	96,63	97,12	97,60	97,65	96,24	96,71	95,67	96,63	93,75
Мальта	73,46	79,15	81,04	77,88	78,85	75,96	86,85	87,32	87,32	86,06	83,17	82,21
Нідерланди	97,16	96,21	96,21	95,67	94,71	94,71	97,18	97,65	97,18	97,12	97,12	97,12

Продовження таблиці 4 додатку С

Польща	72,04	72,99	71,09	72,60	73,56	76,44	73,24	72,30	73,71	77,40	76,92	74,52
Португалія	83,89	80,57	80,57	79,81	80,29	80,77	80,75	83,57	84,04	84,13	83,65	85,10
Румунія	52,61	48,82	53,08	53,85	57,21	58,17	57,28	57,75	56,81	63,81	61,54	61,54
Словенія	79,15	76,78	74,41	74,52	76,44	77,40	82,63	81,22	81,22	81,25	80,77	82,69
Іспанія	82,46	83,41	78,2	72,12	69,71	68,75	85,92	83,10	81,69	80,29	79,33	80,77
Словаччина	64,93	61,14	60,66	60,10	62,5	63,46	67,61	65,26	64,79	70,67	69,23	75,0
Швеція	98,58	99,05	98,58	98,08	98,56	98,56	99,53	99,53	99,53	97,60	99,04	100
Великобританія	92,42	92,89	93,36	93,27	93,75	94,23	92,49	92,96	93,90	94,71	93,75	91,83
Україна	15,64	12,80	11,37	14,90	14,9	19,71	23,94	26,29	23,94	23,08	22,12	23,56

Джерело: сформовано автором за даними [474].

Примітка: Рейтинг країн за показником «**Контроль корупції**» відображає рівень використання влади для приватної вигоди, включаючи як дрібні, так і великі форми корупції, а також "захоплення" держави елітами та приватними інтересами.

Рейтинг країн за показником «**Рівень дотримання законодавчих норм, прав власності та договірних відносин**» демонструє довіру та впевненість економічних агентів в формальних нормах, рівні їх дотримання, захисту прав власності, рівня соціального захисту та безпеки.

Продовження додатку С

Таблиця 5.

Хронологія фіскального домінування в монетарній системі України [233. С. 107-115].

Період	Характеристика прояву
1990- ті рр. Емісійне фінансування бюджету	Започаткований трансформаційними процесами, зумовленими намірами запровадження інститутів ринкової економіки, ускладнені втратою традиційних комерційних зв'язків, виходом України з рублевої зони, відмовою від планової економіки, згоранням виробничих потужностей викликали монетарну кризу, наслідком якої стала низька фінансова ліквідність та неможливість забезпечувати ефективний товарно-грошовий обмін. З метою мінімізації означених кризових явищ НБУ, за рішенням КМУ здійснював видачу пільгових кредитів державним підприємствам за процентними ставками, нижчими за ставки НБУ. В результаті чого, лише в 1992 році обсяги кредитної емісії НБУ становили 1 трл. карбованців, що в загальному дорівнювало близько 20% ВВП. Наслідком цього стало зростання інфляції у розмірі 2000% у 1992 р. і 10156% у 1993 році
Кінець 1990- х рр. 2000 –х рр. Реакція на кризу	Необхідністю покриття значного фіскального розриву в обсязі близько 5 %. Економічна криза, що охопила країну в цей період часу спровокувавши скорочення рівня вітчизняного експорту майже на 40%, в значній мірі поглибила кризу в банківській системі держави через необхідність виконання зобов'язань держави з докапіталізації державних банків та фінансування дефіциту НАК «Нафтогазу України», як наслідок зростання цін за еспортований газ. Для нейтралізації цих негативних моментів НБУ викупив ОВДП на суму, яка в кінці 1998 року становила 50 млрд. грн., або 5,5% ВВП.
2010-2013 рр. Закріплення механізмів фіскального домінування	Суттєве розбалансування державних фінансів, наявність кризових явищ, зокрема: високий рівень дефіциту Зведеного бюджету (в 2012 році близько 3,8% ВВП, 2013 – 4,45% ВВП, 2014 – 4,48% ВВП); недоотримання фіскальних надходжень через значні масштаби ухилення від сплати податків; масштабний розвиток корупції в державному секторі; відсутність чітко окреслених фіскальної та монетарної стратегії розвитку держави; необхідність покриття великого дефіциту НАК «Нафтогазу України». В подальшому, роль монетарної системи в забезпеченні державних фінансів продовжувала зростати, посилюючись перерахуванням «квазіприбутків» НБУ. Максимальний рівень відрахувань НБУ в доходах Державного бюджету був встановлений в 2015 році і становив 11,6% (проти мінімального значення 2,4% у 2009 році).
2011-2015 рр. Антикризове фіскальне домінування	Значне загострення кризи 2014 року було посилене зростанням дефіциту НАК «Нафтогазу України», що був профінансований випуском ОВДП обсягом 97 млн. грн, викуплених НБУ. Дефіцит НАК «Нафтогазу України» мав подвійний ефект, оскільки необхідність його погашення зумовлювала додаткові валютні інтервенції центрального банку.
2015 р. – по нинішній час Перехід від фіскального домінування до фіскально-монетарної координації	Побудова нових параметрів здійснення монетарної політики України, зумовлених: скороченням дефіциту НАК «Нафтогазу України»; реструктуризації комерційного державного боргу, що значно знизило боргове навантаження на державні фінанси; ухвалення плану державних фінансів з первинним профіцитом; проведення політики інфляційного таргетування; відмова від політики неконтрольованого викупу ОВДП для потреб рекапіталізації банків; абсорбція у 2015 році «надлишкових грошей», накопичених в попередні періоди через підвищені ставки за пасивними операціями НБУ в обсязі 80 млрд. грн.; створення Ради фінансової стабілізації як координаційного органу виконавчої влади у сфері державних фінансів, завдання якої зводиться до недопущення проявів неадекватного фіскального домінування.

Продовження додатку С

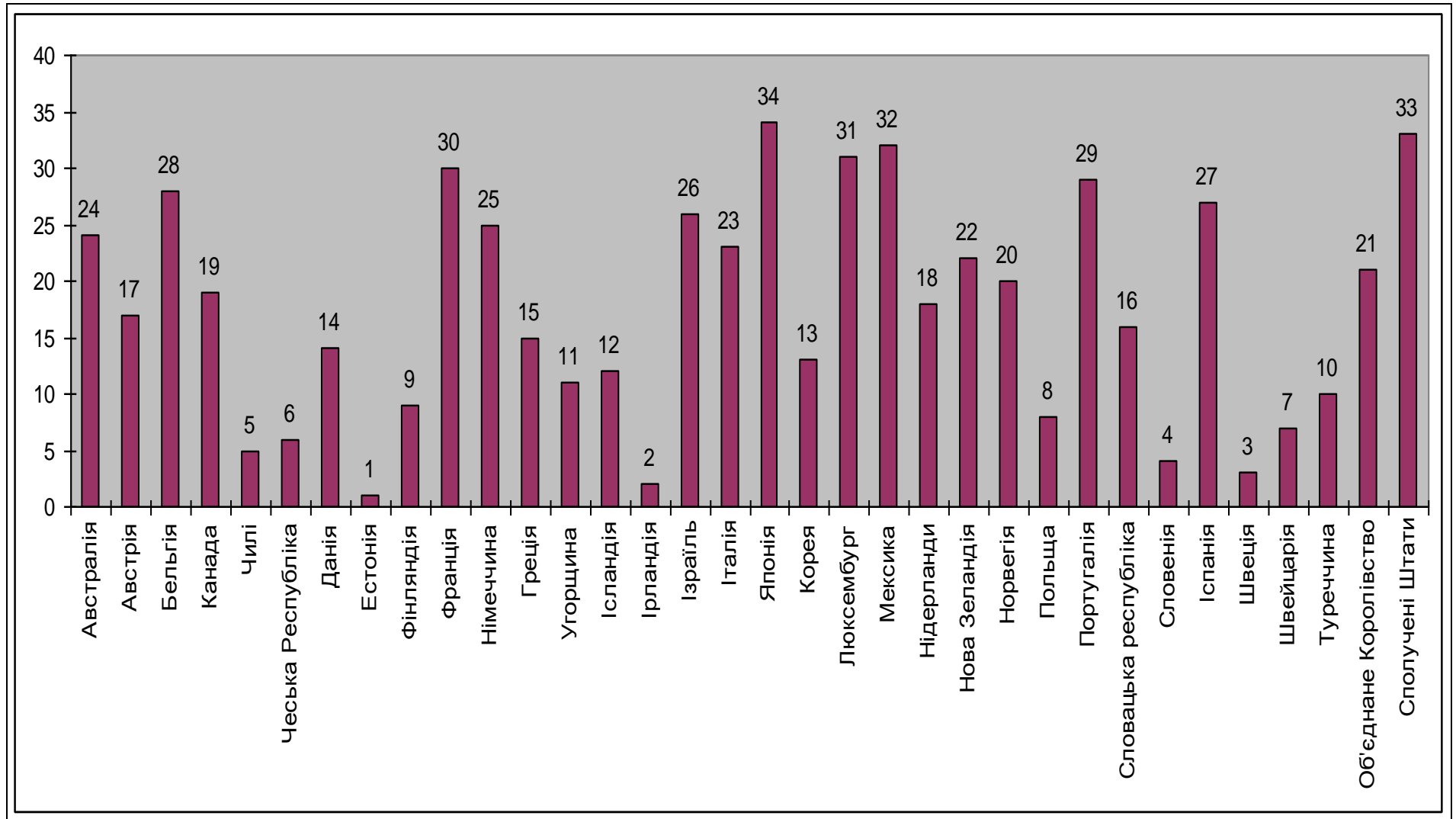


Рис. 2. Рейтинг конкурентоспроможності системи оподаткування підприємств в країнах ОЕСР у 2014 році

Джерело: складено за [447].

Продовження додатку С

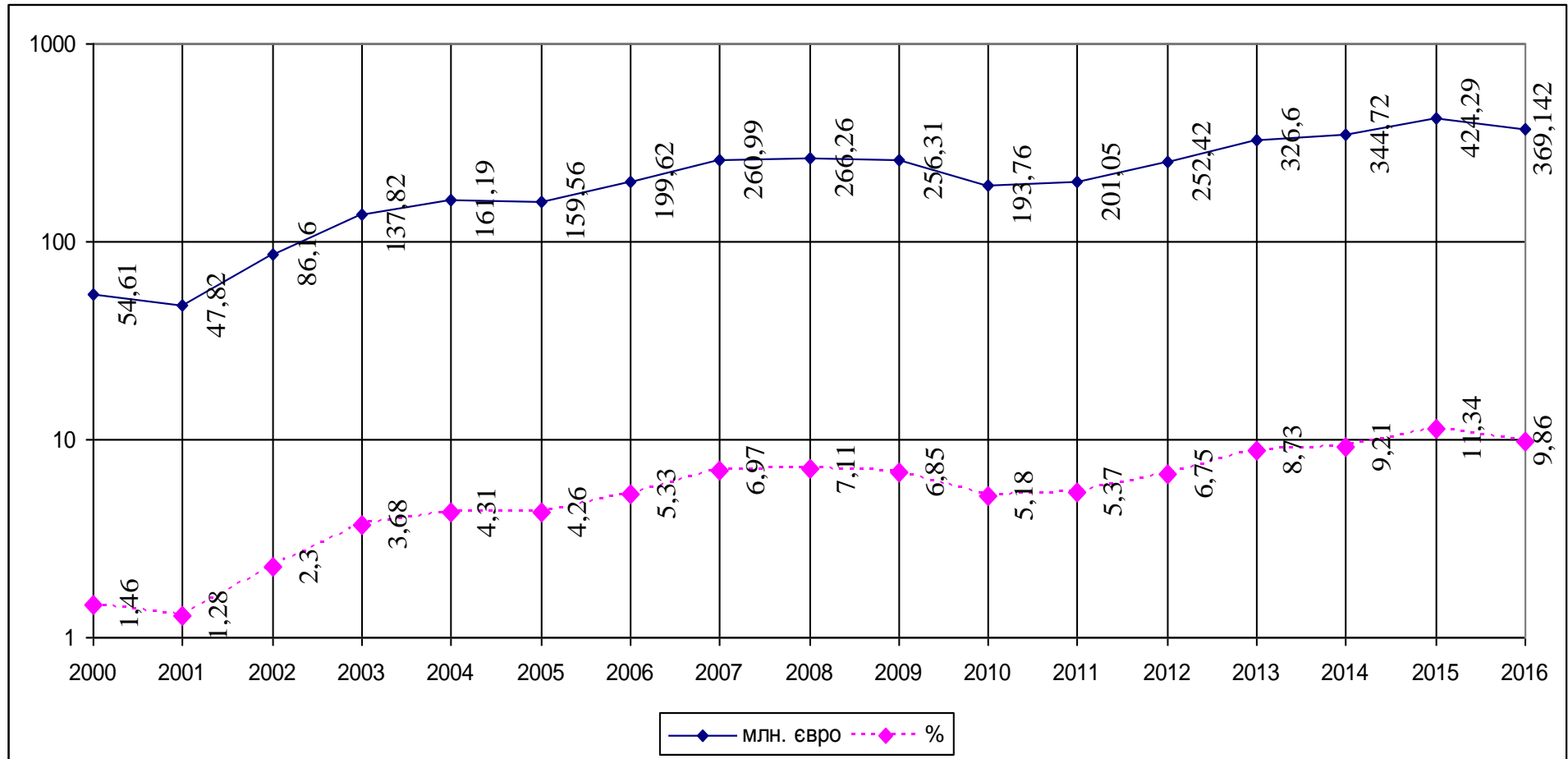


Рис. 3. Динаміка надходжень податку на розподілений прибуток в Естонії в абсолютному і відносному вимірнику за період 2000-2016 рр.

Джерело: побудовано за даними [453].

Продовження додатку С

Таблиця 6

Порівняльна характеристика моделей оподаткування прибутку податком на прибуток та податком на виведений капітал

Податок на прибуток	Податок на виведений капітал
Поява «штучного» об'єкту податку у зв'язку з виникненням обов'язку сплати податку навіть при відсутності фінансового результату, доходів	Відстрочка сплати податку до моменту виведення коштів з обігу
	Відсутність обов'язку сплати податку до моменту виведення коштів з обігу та стимулювання до інвестиційної та реінвестиційної активності
Необхідність залучення значного апарату фіскальних інституцій для перевірки правильності розрахунків	Спрощення адміністрування податку та мінімізація рівня залучення фахівців фіскальних інституцій для перевірки правильності і повноти розрахунків
Складність перевірки фінансового результату за стандартами бухгалтерського обліку	Є спрощеним в розрахунку, оскільки не враховує обсяги доходів чи витрат суб'єкта господарювання, передбачає оподаткування дивідендів, відсотків, роялті, фінансової допомоги та інвестицій
Значний вплив людського чинника внаслідок перевірок доходів, витрат, збитків та засад облікової політики суб'єкта господарювання	Спрощений контроль за операціями в грошовій формі без впливу на діяльність суб'єктів господарювання, що зумовлює зменшення людського фактора
Маштабний рівень збитковості, спровокований існуючими механізмами оподаткування прибутку підприємств, обмеженим управлінням накопиченими збитками внаслідок нормативно-правових колізій	Відсутність підстав для приховування реального фінансового результату
	В країнах, де використовується податок на виведений капітал заборонено розподіляти дивіденди до моменту погашення заборгованості
Є слабким регулятором відтоку капіталів за межі фіскального простору України	Підвищення капіталізації, прибутковості та фінансової стабільності суб'єктів господарювання
	Ефективний інструмент протидії відтоку капіталів, оскільки його об'єктом є виведення коштів з обороту

Джерело: складено автором

Продовження додатку С

Таблиця 7

Показники легкості сплати податків за рейтингом “Doing business”

Рік	Оподаткування				
	Рейтинг Doing Business	Рейтинг	Виплати (кількість)	Час (години)	Загальна податкова ставка (процент прибутку)
2004
2005
2006	..		147.0	2085.0	57.3
2007	..		147.0	2085.0	57.0
2008	..		147.0	2085.0	56.6
2009	..		147.0	860.0	57.2
2010	..		147.0	736.0	57.2
2011	181..		135.0	657.0	55.5
2012	181		135.0	657.0	57.1
2013	..		28.0	491.0	55.4
2014		157	28.0	390.0	54.4
2015	96	108	5.0	350	52.9
2016	83		5	355.5	51.9
2017	80	190	5	355,5	51,9
2018	43	190	5	327,5	37,8
2017 Європа і Центральна Азія			17,6	221,5	33,8
2018 Європа і Центральна Азія			16,5	218,4	33,1
2017 ОЕСР			10,9	163,4	85,1
2018 ОЕСР			10,9	160,7	83,45

Джерело: складено автором на основі: [472].

Додаток Т


ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ

Комітет з питань економічної політики

01008, м. Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел. 255-91-07

№ 04-16/15-502

"12" вересня 2017 р.

Голові спеціалізованої вченої ради
 Тернопільського національного
 економічного університету
 д.е.н., проф. Крисоватому А.І.

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукового дослідження
 докторанта кафедри податків і фіскальної політики
 Тернопільського національного економічного університету
 Сидорович Олени Юріївни на тему:

«Інститути оподаткування: детермінанти функціонування в фіскальному просторі»

Подані для впровадження наукові результати дисертаційного дослідження здобувача наукового ступеня доктора економічних наук за науковою спеціальністю 08.00.08. – «Гроші, фінанси і кредит» Тернопільського національного економічного університету, к.е.н., доцента кафедри податків та фіскальної політики Сидорович Олени Юріївни на тему «Інститути оподаткування: детермінанти функціонування в фіскальному просторі», подані у вигляді аналітичної записки, окреслюють причинно-наслідковий зв'язок особливостей функціонування інститутів оподаткування та ефективного забезпечення досягнення економічних і соціальних пріоритетів державного розвитку.

Дисертантом на основі ґрунтовних аналітичних розрахунків актуалізується важливість та вплив процесів оподаткування в забезпеченні умов сталого економічного розвитку України в глобальному вимірі.

Довідка є підтвердженням того, що надані рекомендації та пропозиції Сидорович О.Ю. щодо підвищення ефективності функціонування інститутів оподаткування, їх ролі в забезпеченні умов сталого розвитку держави мають практичне спрямування та будуть враховані при розробці нових законодавчих ініціатив в реалізації економічної політики України з метою наближення національного законодавства до європейських стандартів.

Довідка видана для представлення у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.01 Тернопільського національного економічного університету.

Голова Комітету

А. Іванчук

Продовження додатку Т



РЕГИОНАЛЬНЫЙ ЦЕНТР ПО ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОМУ
РАЗВИТИЮ ЕВРОПЕЙСКОГО РЕГИОНА
ВСЕМИРНОЙ ТАМОЖЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ



ул. Натиг Алиева, 4а
AZE 1025 – Баку,
Азербайджан

roger.hermann@rocb-europe.org

тел: (+994 12) 464-31-34
тел: (+994 12) 464-31-35
факс: (+994 12) 464-31-36

Директор

Per. № 2017-001he

Баку, 4 май 2017 года

СПРАВКА

о внедрении результатов научного исследования
к.э.н., доцента кафедры налогов и фискальной политики
Тернопольского национального экономического университета
Сидорович Елены Юрьевны
«Институты налогообложения: детерминанты функционирования в
фискальном пространстве»

Выводы и предложения сформулированы в диссертационной работе Сидорович Елены Юрьевны имеют важное научно-практическое значение и были использованы в работе Европейского регионального Офиса по Институциональному Развитию в части наработок, которые отражают анализ эффективности реформирования институтов таможенного контроля и таможенного администрирования в Украине, а также механизма совершенствования взаимодействия институтов налогообложения Украины и стран Восточной Европы в области повышения таможенного сотрудничества.

С уважением,



Роджер Германн

Директор РЦИР
Европейского региона ВТамО

Специализированному ученому совету
Тернопольского национального
экономического университета
Д 58.082.01



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДФС)

Львівська пл., 8, м. Київ-53, МСП 04655, тел.: (044) 272-51-59, факс: (044) 272-08-41
www.sfs.gov.ua; e-mail: kabmin_doc@sfs.gov.ua, gromada@sfs.gov.ua Код ЄДРПОУ 39292197

29.06.2017 № 2029/99-99-04-01-05-24. На № _____ від _____

ДОВІДКА

**про впровадження результатів наукового дослідження
докторанта кафедри податків і фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету
Сидорович Олені Юріївни
на тему:
«Інститути оподаткування: детермінанти функціонування в
фіскальному просторі»**

Висновки та пропозиції сформульовані у дисертаційній роботі Сидорович О.Ю. є важливими для удосконалення функціонування Державної фіскальної служби України. Зокрема, заслуговує на увагу науковий доробок дисертанта щодо аналізу впливу технологій і процедур фіскального адміністрування на розширення параметрів фіскального простору держави, виявлення та протидію способів ухилення від оподаткування, підвищення ефективності реалізації податкових правовідносин між платниками податків та функціональними підрозділами ДФС України.

Довідка є підтвердженням того, що пропозиції Сидорович О.Ю. мають практичне спрямування, зорієнтовані на оптимізацію та підвищення ефективності функціонування інститутів оподаткування в Україні і були використані в роботі Департаменту моніторингу доходів та обліково-звітних систем Державної фіскальної служби України.

Довідка видана Сидорович Олені Юріївни для представлення у спеціалізовану вчену раду Тернопільського національного економічного університету.

**Директор Департаменту моніторингу
доходів та обліково-звітних систем
ДФС України**



М.О. Чмерук



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДФС)

Львівська пл., 8 м. Київ-53, МСП 04655, тел.: (044) 272-51-59, факс: (044) 272-08-41
www.sfs.gov.ua; e-mail: kabmin_doc@sfs.gov.ua, gromada@sfs.gov.ua Код ЄДРПОУ 39292197

15.12.2016 № 1724/84-89-00

На № _____ від _____

Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.01
Тернопільського національного
економічного університету

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукового дослідження
докторанта кафедри податків і фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету
Сидорович Олени Юрївни

на тему:

**«Інститути оподаткування: детермінанти функціонування
в фіскальному просторі»**

Висновки та пропозиції сформульовані у дисертаційній роботі Сидорович О. Ю. є важливими для удосконалення функціонування Державної фіскальної служби України. Зокрема, заслуговує на увагу науковий доробок дисертанта щодо аналізу природи податкової культури в суспільстві, причин і умов реалізації проявів антифіскальної поведінки платників податків, критеріїв дотримання партнерських відносин між платниками податків та функціональними підрозділами ДФС України, як суб'єктами податкових правовідносин.

Довідка є підтвердженням того, що пропозиції Сидорович О.Ю. мають практичне спрямування, зорієнтовані на оптимізацію та підвищення ефективності функціонування інститутів оподаткування в Україні і використані в роботі Департаменту аудиту Державної фіскальної служби України.

Довідка видана для представлення у спеціалізовану вчену раду
Д 58.082.01 Тернопільського національного економічного
університету.

Директор
Департаменту аудиту
Н.І. Рубан





**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС
У ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ**

вул. Білецька, 1, м. Тернопіль, 46003, тел.: (0352) 43-46-01, факс (0352) 43-46-02
Код ЄДРПОУ 39403535

№ _____

На № _____

від _____

**Спеціалізованій вченій раді
Тернопільського національного
економічного університету**

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
докторанта, к.е.н., доцента кафедри податків і фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету
Сидорович Олени Юрївни**

У дисертації Сидорович О.Ю. на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит, виконаної на тему: «Інститути оподаткування: детермінанти функціонування в фіскальному просторі» обґрунтовані науково-практичні пропозиції щодо удосконалення окремих аспектів взаємодії фіскальної служби і платників податків.

Зокрема, рекомендації докторанта стосовно доцільності та засад запровадження у вітчизняну практику оподаткування альтернативних моделей вирішення та запобігання конфлікту інтересів між фіскальними органами та платниками податків, що можуть мати місце на стадії до та після подання податкової декларації, ефективність яких підтверджена світовою практикою податкового адміністрування були використані функціональними підрозділами Головного управління ДФС у Тернопільській області при підготовці пропозицій щодо внесення змін до Податкового кодексу України № 655.

Довідка видана Сидорович О.Ю. для представлення у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.01 Тернопільського національного економічного університету.

**Начальник Головного управління
ДФС у Тернопільській області
радник податкової та митної справи II рангу**

2936/Комента І.Ю. 3.05.2017



Това

018525



ШУМСЬКА МІСЬКА РАДА
ТЕРНОПІЛЬСЬКОЇ ОБЛАСТІ



47100 м. Шумськ, Тернопільської області, вул. Українська 59 тел. 2-11-83, 2-15-77, 2-12-53
 код 04396259, р/р 3148001001110 УДК у Шумському районі

15.09.2017 № 02-13/2355

Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.01
 Тернопільського національного економічного
 університету

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукового дослідження
 к.е.н., доцента кафедри податків і фіскальної політики
 Тернопільського національного економічного університету

Сидорович Олени Юріївни на тему:

«Інститути оподаткування: детермінанти функціонування в фіскальному просторі»

Висновки та пропозиції дисертаційного дослідження Сидорович Олени Юріївни на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – «Гроші, фінанси і кредит» на тему «Інститути оподаткування: детермінанти функціонування в фіскальному просторі» використовуються при підготовці програм соціально-економічного розвитку об'єднаної територіальної громади – Шумської міської ради.

Зокрема, практичне втілення знайшли запропоновані автором пропозиції щодо розширення параметрів локального фіскального простору в процесі фіскальної децентралізації регіонів України та підвищення їх фінансової самостійності.

Вважаємо, що пропозиції Сидорович О. Ю. мають практичне спрямування, зорієнтовані на оптимізацію та вдосконалення процесів оподаткування на територіальному рівні, підвищення фінансової незалежності місцевого бюджету та ефективності використання бюджетних коштів.

Довідка видана для представлення у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.01 Тернопільського національного економічного університету.

Голова Шумської міської ради

В.Є. Плетюк





МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46020; тел./факс +380 (352) 475051;
www.tneu.edu.ua; rektor@tneu.edu.ua; код ЄДРПОУ 33680120

№ _____ « _____ » _____ 20__ р.

На № _____

ДОВІДКА

**про впровадження в навчальний процес результатів дисертаційного дослідження
Сидорович Олени Юріївни**

Основні положення та результати дисертаційної роботи Сидорович О. Ю. на тему: «Інститути оподаткування: детермінанти функціонування в фіскальному просторі» на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю «Гроші, фінанси і кредит» впроваджені у навчальний процес Тернопільського національного економічного університету.

Результати дослідження апробовані при складанні навчальних програм та методичного забезпечення таких дисциплін як «Податкова система», «Основи оподаткування», «Фіскальна соціологія», «Податковий менеджмент». Зокрема, у навчальному процесі використовуються запропоновані розробки Сидорович О.Ю. щодо:

- окреслення концептуалізації природи та детермінант функціонування інститутів оподаткування (дисципліна «Основи оподаткування»);
- визначення методологічних компонент впливу технологій і процедур фіскального адміністрування на розширення та згортання параметрів фіскального простору (дисципліна «Податкова система»);
- встановленні ролі інститутів оподаткування в регулюванні суспільних конфліктів (дисципліна «Фіскальна соціологія»).

Матеріали розділів дисертаційного дослідження включені до лекційних занять, використовуються при проведенні практичних занять, виконанні індивідуальних робіт, курсовому та дипломного проектуванні. Основні наукові результати дисертаційного дослідження опубліковані в наукових статтях, апробовані на наукових конференціях та використані при написанні монографій та навчальних посібників. Дисертаційне дослідження має теоретичний та практичний аспект і може використовуватись в навчальному процесі викладачами, аспірантами та студентами.

Довідка видана для представлення у спеціалізовану вчену раду Тернопільського національного економічного університету.

Перший проректор

Шинкарик М.І.



ТНЕУ
№ 126/31/686 від 30.08.2017



Додаток У

Список опублікованих праць за темою дисертації

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Сидорович О. Ю. Діалектика оподаткування: інституціональні консенсуси і конфлікти. Монографія. Тернопіль: Екон. думка. ТНЕУ, 2015. 432 с. (23,8 др. арк.)
2. Sydorovych O. The assessment of anti-crisis tax reforms in the European countries and Ukraine : comparative aspect. Economics of sustainable development: methodological approaches and practical solution: collective monograph / by general edition of O. Kendiukhov. Kyiv: Publishing «Centre of educational literature», 2016. P. 113- 119 (0,45 др. арк.)
3. Sydorovych O. Conceptualization essence of institutions of taxation. Modern determinants of fiscal policy: local and international dimension: collective monograph / edited by Doctor of Economics, Prof. Andriy Krysovaty, Doctor of Economics, Prof. Andrzej Gospodarowicz. Wroclaw: 2016. P. 207-216 (0,62 др. арк.)
4. Сидорович О. Ю. Еволюція парадигм фіскальної соціології в контексті суспільного розвитку. Стратегічні орієнтири формування та реалізації фіскальної політики України: монографія / Під. ред. А. І. Крисоватого. Тернопіль: Вектор. 2012. С.101- 115. (0,82 др. арк.)
5. Сидорович О. Ю. Парадигмальні обриси інституціональної архітекτονіки оподаткування. Теоретико–методологічні основи регулювання економічних процесів: від кризи до сталого розвитку: колективна монографія / за заг. ред. О.В. Кендюхова. К.: Вид – во «Центр навчальної літератури», 2015. С. 73-78. (0,39 др. арк.)
6. Сидорович О. Ю. Оподаткування в контексті еволюції парадигм суспільного розвитку. Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку: монографія / за наук. ред. д-ра. економ. наук, проф. А.І. Крисоватого. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. С. 21-39 (1,16 др. арк.)
7. Сидорович О. Ю., Крисоватий А.І. Теоретико–методологічні підходи пізнання та концептуалізація сутності фіскального простору. Фіскальний простір сталого соціально-економічного розвитку держави : моногр. / за ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С. 9-27. (Особистий внесок автора: систематизовано підходи до дослідження сутності фіскального простору, 0,43 др. арк.)
8. Сидорович О. Ю. Еволюційний поступ у формуванні інститутів фіскальної децентралізації. Напрями формування податкової політики України в контексті фіскальної децентралізації та розширення бази оподаткування: монографія / за редакцією д.е.н., проф. А.І. Крисоватого та д.е.н., проф. О.М. Десятнюк. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С. 56-71 (0,8 др. арк.)
9. Сидорович О. Ю. Інституційні матриці фіскальних взаємодій в демократичному суспільстві. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». 2009. Вип. 11. С. 142 – 151 (0,57 др. арк.)
10. Сидорович О. Ю. Критерии формирования институциональных матриц фискальных взаимодействий в обществах, которые трансформируются. Научные

труды Донецького національного технічного університету. Серія: економічна. Вип. 38-1. Донецьк. ДонНТУ, 2010. С. 150-156 (0,7 др. арк.)

11. Сидорович О. Ю. Еволюція парадигм оподаткування в контексті суспільного розвитку. Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Вип. 14-15. Тернопіль: Видавництво «Економічна думка», 2010. С. 251-260 (0,61 др. арк.)

12. Сидорович О. Ю., Рудницька Ю.В. Сучасні тенденції та проблемні аспекти земельного оподаткування в Україні. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». 2011. Вип. 17. С. 113 – 120. (Особистий внесок автора: досліджено практику земельного оподаткування в Україні, 0,22 др. арк.)

13. Сидорович О. Ю. Домінанти оподаткування в контексті теорій соціогенезу держави. Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Вип. 14-15. Тернопіль: Видавництво «Економічна думка», 2011. С. 256-265. (0,62 др. арк.)

14. Сидорович О. Ю. Методики розрахунку та умови підвищення показників ефективності діяльності податкових органів в Україні. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». 2012. Вип. 19. С. 61–66. (0,59 др. арк.)

15. Сидорович О. Ю. Аналіз використання податкових методів нейтралізації фінансової кризи в контексті теорії синергетики. Бізнес Інформ. 2012. № 3. С. 195-198 Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2012_3_54. (0,45 др. арк.)

16. Сидорович О. Ю., Рудницька Ю.В. Фіскальна та соціально–економічна ефективність оподаткування нерухомого майна в Україні. Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Вип. 17. Тернопіль: Видавництво «Економічна думка», 2012. С. 120-127 (Особистий внесок автора: досліджено ефективність оподаткування нерухомого майна в Україні, 0,25 др. арк.)

17. Сидорович О.Ю. Розвиток інституту оподаткування в контексті еволюції соціально-економічних систем. Європейський вектор економічного розвитку. 2012. № 2 (13). С. 243-246 (0,45 др. арк.)

18. Сидорович О. Ю. Концептуалізація парадигм фіскальної соціології: ідеологія і філософія пізнання. Світ фінансів. ТНЕУ. 2012. Вип. 4. С. 41–48 (0,7 др. арк.)

19. Сидорович О. Ю. Генезис оподаткування та новітня періодизація в епоху глобалізаційних трансформацій. Економіка. Фінанси. Право. № 11/2. 2013. С. 40-44 (0,45 др. арк.)

20. Сидорович О. Ю. Сутність та пріоритети удосконалення податкового адміністрування в Україні. Науковий вісник Чернівецького університету. Серія «Економіка», 2013. № 4. С. 105-110 (0,6 др. арк.)

21. Сидорович О. Ю. Ідеологічна проекція періодизації оподаткування: еволюційно–інституціональний контекст. Збірник наукових праць Донецького національного економічного університету. Серія: економічна. 2014. №3. С.111-117 (0,6 др. арк.)

22. Сидорович О. Ю. Податкове планування і прогнозування: особливості реалізації у вітчизняній та зарубіжних практиках. Наука молода. ТНЕУ. 2014. Вип. 21. С. 228-236. (0,65 др. арк.)

23. Сидорович О. Ю. Крисоватий А. І. Методологічний інструментарій новітньої парадигми оподаткування. Економічна теорія. 2014. № 4. С. 36-47

(Особистий внесок автора: досліджено методологічний інструментарій інституціональної парадигми оподаткування, 0,43 др. арк.)

24. Сидорович О. Ю. Причини і наслідки, інструменти протидії розгортанню конфлікту інтересів в фіскальній практиці. Економіст. 2014. № 7(333). С. 32-36 (0,61 др. арк.)

25. Сидорович О. Ю., Мельник Н. В. Оподаткування доданої вартості в умовах поглиблення і розширення інтеграційних процесів в європейському просторі. Електронне наукове видання «Глобальні та національні проблеми економіки» Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Миколаїв. 2015. Вип. 5. С. 941-946 (Особистий внесок автора: досліджено особливості оподаткування ПДВ в Україні, 0,28 др. арк.)

26. Сидорович О. Ю. Передумови і наслідки перебігу трансформаційних перетворень в вітчизняній інституціональній матриці. Економіка: реалії часу. Одеса. 2015. № 2 (18). С. 20-27 (0,8 др. арк.)

27. Сидорович О. Ю. Вирішення конфлікту інтересів між платниками податків та фіскальними органами: пріоритети реформування. Світ фінансів. ТНЕУ. 2016. № 1. С. 160-172 (0,84 др. арк.)

28. Сидорович О. Ю. Концептуалізаційна сутність неформальних інститутів оподаткування. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. Вип. 16. Ч. 4. 2016. С. 120-124 (0,58 др. арк.)

29. Сидорович О.Ю. Інституціональні передумови еволюційних трансформацій соціально–економічних систем. Вісник ОНУ імені І.І.Мечнікова. 2016. Серія «Економіка». Том 21. Вип. 8 (50). С. 12 —16 (0,6 др. арк.)

30. Сидорович Е. Ю., Крисоватый А. И. Онтологические предпосылки использования институционального подхода в исследовании природы фискального пространства. Инновационное развитие экономики. 2016. №3 (33). Ч. II. С. 67-72 (Особистий внесок автора: досліджено методологічні підходи до дослідження сутності фіскального простору в інституціональному контексті, 0,3 др. арк.)

31. Сидорович О. Ю. Інститути оподаткування: форми прояву та логіка функціонування. Світ фінансів. ТНЕУ. 2016. № 2. С. 28-42 (1,03 др. арк.)

32. Сидорович О. Ю. Сутнісні характеристики податкової культури: інституціональний контекст. Наукові праці НДФІ. 2017. № 1. (78). С. 144-158 (0,5 др. арк.)

33. Сидорович О. Ю. Розрахунок податкового навантаження на основі короткострокових фіскальних характеристик. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». Острог: Вид-во НУ«ОА», червень 2017. № 5(33). С. 108–114 (0,5 др. арк.)

34. Сидорович О. Ю. Функції і принципи оподаткування в контексті інституціонального ракурсу дослідження. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 17. С. 731 -738. (0,75 др. арк.)

35. Сидорович О. Ю. Теоретичні підходи дослідження та сутнісні характеристики інститутів оподаткування. Інфраструктура ринку. 2017. № 8. С. 163-172 URL: www.market-infr.od.ua (0,9 др. арк.)

36. Сидорович О. Ю. Роль податкових елементів фіскального механізму в досягненні завдань сталого економічного розвитку. Схід. 2017. № 4. С. 17-25 (1,11 др. арк.)

37. Сидорович О. Ю. Інституціональний контекст класифікації та типологізації соціально–економічних систем. Економічна теорія. 2017. № 2. С.19-33 (1,05 др. арк.)

Наукові праці апробаційного характеру:

38. Сидорович О. Ю. Конфлікт інтересів між податкоплатником і фіскальним органом: суть, передумови виникнення та способи вирішення. Україна наукова: тези доп. III Всеукр. науково–практичної інтернет – конференції (м. Севастополь, 2007 р.). м. Севастополь: Інститут наукового прогнозування, Кримський інститут економіки та господарського права. 2007. С. 25 – 27 (0,28 др. арк.)

39. Сидорович О. Ю. Методологічні засади наукових досліджень у фіскальній теорії і практиці. Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України: матеріали науково–практичної конференції (м. Ірпінь, 2008). Ірпінь: Національний університет ДПС України. 2008 .С. 200 – 203 (0,21 др. арк.)

40. Сидорович О. Ю. Інститути фіскальних норм в демократичному суспільстві. Економічний і соціальний розвиток України в ХХ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: тези доп. V ювілейної міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 2008 р.). ТНЕУ. Економічна думка. 2008. С. 197-199 (0,2 др. арк.)

41. Сидорович О. Ю. Критерии оптимизации налогообложения в контексте предпосылок функционирования эффективной модели налоговой политики. Актуальные проблемы налоговой политики: сборник статей Международной научно–практической конференции (г. Екатеринбург, 2009). Екатеринбург: УГТУ–УПИ. 2009. С. 227 – 231 (0,33 др. арк.)

42. Сидорович О. Ю. Трансформація податкової системи України в контексті інституційної теорії. Інституційні засади функціонування економіки в умовах трансформації: матеріали IV міжнародної науково–практичної конференції (м. Одеса, 2010 р.). Одеса: ОНУ ім. І.І. Мечникова. 2010. Ч. 3. С. 34-36 (0,14 др. арк.)

43. Сидорович О. Ю. Философско–методологические предпосылки исследования налогообложения как общественного феномена. Управление развитием. Актуальные проблемы налоговой политики: сборник научных работ II Международной научно – практической конференции молодых ученых (г. Харьков, 2010 г.). Харьков: ХНЭУ. № 4 (80). 2010. С. 37-39 (0,2 др. арк.)

44. Сидорович О. Ю. Етапи розвитку оподаткування. Актуальні проблеми соціально–економічних трансформацій у міжнародному середовищі: матеріали II Міжнародної науково–практичної конференції (м. Тернопіль, 2010 р.). Тернопіль: ПВНЗ «ТКІ» 2010. С.193-195 (0,13 др. арк.)

45. Сидорович О. Ю. Критерії реформування податкової системи України в контексті зарубіжного досвіду податкових реформ. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів: збірник матеріалів наук.–практичної конференції (м. Ірпінь, 2010 р.). Ірпінь: Національний університет ДПС України. 2010. С. 232-235 (0,17 др. арк.)

46. Сидорович О. Ю. Інституційні передумови трансформації податкової системи. Напрями розбудови податкової системи України в умовах утвердження ринкової економіки: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 2011 р.). Тернопіль. 2011. С. 164-166 (0,2 др. арк.)

47. Сидорович О. Ю. Актуальні питання вдосконалення вітчизняних технологій податкового адміністрування. Актуальні проблеми економіки та управління в сучасних соціально–економічних умовах: матеріали міжнародної науково–практичної інтернет–конференції (м. Дніпропетровськ, 2013 р.). Дніпропетровськ: «Герда». 2013. С. 249-252 (0,25 др. арк.)

48. Сидорович О. Ю. Трансформація інститутів оподаткування в процесі історичного розвитку. Ринкова природа інституційних трансформацій сучасних економічних систем: матеріали II-ї Міжнародної науково-практичної конференції. м. Чернівці. 2013. Ч. 1. С. 57-59. (0,2 др. арк.)

49. Сидорович О. Ю. Ефективність податкових амністій як способу протидії ухиленню від оподаткування. Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ірпінь, 2013 р.). Ірпінь: Національний університет ДПС України. ВЦ НУДПСУ. С. 155-156 (0,18 др. арк.)

50. Сидорович О. Ю. Детерминанты и мегатренды развития налогообложения в условиях глобализационных трансформаций. Проблемы обеспечения безопасного развития современного общества: труды IV Международной научно–практической конференции (г. Екатеринбург, 2014 г.). Екатеринбург: Уральский федеральный университет. Ч. 1. С. 221-226 (0,49 др. арк.)

51. Сидорович О. Ю. Трансформація сутності та характеру прояву категорій оподаткування. Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації: тези доповідей XI Міжнародної науково–практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 2014 р.). Тернопіль: ТНЕУ. 2014. Ч. 2. С. 126-128 (0,2 др. арк.)

52. Сидорович О. Ю. Податкова доктрина держави: пріоритети формування та та перешкоди реалізації. Перспективні питання економіки та управління: матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Дніпропетровськ, 2014р.). Дніпропетровськ: «ФОП Дробязко С. І.». 2014. С.135-139 (0,19 др. арк.)

53. Sydorovych O. Classification of fiscal interactions models. Übergeben für die Rezension Conference Proceedings Citation Index–Social Sciences & Humanities (CPCI-SSH) Institutionelle Grundlagen für die Funktionierung der Ökonomik unter den Bedingungen der Transformation. Sammelwerk der wissenschaftlichen Artikel Vol. 2, Verlag SWG imex GmbH. Nürnberg. 2014. P. 212-215 (0,27 др. арк.)

54. Сидорович О. Ю. Особливості інституціональної архітекτονіки оподаткування. Institutional framework for the economy in the context of transformation: Collection of scientific articles (Montreal, 2015). Montreal: Publishing house «BREEZE». 2015. P.74-78 (0,5 др. арк.)

55. Сидорович О. Ю. Природа та передумови виникнення податкових конфліктів. Socio–economic aspects of economics and management: collection of scientific articles (Taunton, 2015). Taunton: Aspekt Publishing of Budget Printing Center. 2015. Volume 2. P. 200-204 (0,33 др. арк.)

56. Сидорович О. Ю. Орієнтири вдосконалення справляння податку на додану вартість як передумова сталого розвитку. Економіка сталого розвитку: теоретичні підходи та практичні рекомендації: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 2015 р.). Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури». 2015. С. 108-110 (0,15 др. арк.)

57. Сидорович О. Ю. Новітня парадигма фіскального простору. Економічна теорія: еволюція парадигми та революційні гіпотези: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 2015 р.). Київ. 2015. С. 135-136 (0,1 др. арк.)

58. Сидорович О. Ю. Теоретико–методологічний модус інституціональної архітекτονіки оподаткування. Парадигмальні зрушення в економічній теорії XXI ст.: матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 2015 р.). Київ. 2015. Т. 2. С. 157-160 (0,22 др. арк.)

59. Сидорович О. Ю. Прагматика управління оподаткуванням в умовах глобалізаційних викликів і загроз. Економічна кібернетика: проблеми управління соціально–економічними системами: наукові праці за матеріалами Всеукраїнської науково практичної конференції (м. Дніпропетровськ, 2016 р.). Дніпропетровськ: «Пороги». 2016. С.71-74 (0,22 др. арк.)

60. Сидорович О. Ю. Хронологія і перспективи розвитку вітчизняних інститутів оподаткування. Розвиток соціально-економічних систем в геоекономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 2017 р.). Тернопіль: ТНТУ ім. І. Пулюя. Тернопіль. 2017. С. 179-181 (0,17 др. арк.)

Додаток Ф

Апробація результатів дисертації

Назви конференції, конгресу, симпозіуму, семінару, школи	Місце проведення	Дата проведення (із зазначенням числа, місяця та року)
Україна наукова: III Всеукраїнська науково–практична інтернет–конференція	Севастополь	20-22.12. 2007 р.
Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України: науково–практична конференція	Ірпінь	19.09.2008 р.
Економічний і соціальний розвиток України в ХХ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : V ювілейна міжнародна науково-практична конференція молодих вчених	Тернопіль	21-23.02. 2008 р.
Актуальные проблемы налоговой политики: Международная научно–практическая конференция	Екатеринбург	17.04 2009 р.
Актуальні проблеми соціально – економічних трансформацій у міжнародному середовищі: II Міжнародна науково–практична конференція	Тернопіль	23.04. 2010 р.
Інституційні засади функціонування економіки в умовах трансформації: IV міжнародна науково–практична конференція	Одеса	8-10.09. 2010 р.
Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів: науково-практична конференція	Ірпінь	22.10. 2010 р.
Актуальные проблемы налоговой политики: II Международная научно-практическая конференция молодых ученых	Харків	16. 04. 2010 р.
Напрями розбудови податкової системи України в умовах утвердження ринкової економіки: міжнародна науково- практична конференція	Тернопіль	1-2.02. 2011 р.
Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: III Міжнародна науково-практична конференція	Ірпінь	13-13.04. 2013 р.
Актуальні питання економіки та управління в сучасних соціально–економічних умовах: міжнародна науково–практична інтернет–конференція	Дніпропетровськ	14-15.10. 2013 р.

Продовження додатку Ф

Ринкова природа інституційних трансформацій сучасних економічних систем: II Міжнародна науково-практична конференція	Чернівці	18-20.04. 2013 р.
Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації: XI Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених	Тернопіль.	13-14.03. 2014 р.
Перспективні питання економіки та управління: міжнародна науково-практична інтернет-конференція	Дніпропетровськ	17-18.04. 2014 р.
Проблемы обеспечения безопасного развития современного общества: IV Международная научно-практическая конференция	Екатеринбург	25-27.07. 2014 р.
Socio-economic aspects of economics and management: scientific Conference	Taunton	24.01. 2015 р.
Економічна теорія: еволюція парадигми та революційні гіпотези: міжнародна науково-практична конференція	Київ	27-28.03. 2015 р.
Institutionelle Grundlagen für die Funktionierung der Ökonomik unter den Bedingungen der Transformation: Übergeben für die Rezension Conference Proceedings Citation Index-Social Sciences & Humanities	Nürnberg	23.05.2014 р.
Institutional framework for the economy in the context of transformation: scientific Conference	Montreal	25.05. 2015 р.
Economics of sustainable development: theoretical approaches and practical recommendations: International scientific and practical conference	Kosice	13-16.09. 2015 р.
Парадигмальні зрушення в економічній теорії XXI ст.: II Міжнародна науково-практична конференція	Київ	15-16.10. 2015 р.
Економічна кібернетика: проблеми управління соціально-економічними системами: Всеукраїнська науково-практична конференція	Дніпропетровськ	29.02.-1.03. 2016 р.
Розвиток соціально-економічних систем в геоekonomічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування: міжнародна науково-практична конференція	Тернопіль	11-12.05 2017 р.